



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 15-11-2021 r.

**Marcin Wiącek**

**V.511.612.2020.KB**

**Pan Tadeusz Kościński**

**Minister Finansów**

*ePUAP*

*Wielce Szanowny Panie Ministrze,*

w związku z docierającymi do mnie sygnałami o praktyce doliczania przez notariuszy podatku od towarów i usług do taksy notarialnej sprawa ta była przedmiotem analizy w moim Biurze. Jej wyniki skłoniły mnie do zwrócenia się do Prezesa Krajowej Rady Notarialnej z prośbą o zajęcie stanowiska odnośnie do przedstawionego problemu. Niestety otrzymana odpowiedź dodatkowo pogłębiła istniejące w tym zakresie wątpliwości prawne, dlatego uznałem za zasadne zwrócenie uwagi Pana Ministra na to zagadnienie.

W wystąpieniu z dnia 12 maja 2021 r. (w załączeniu) Rzecznik wskazał, że w świetle obowiązujących w tym zakresie regulacji oraz poglądów wyrażonych przez Sąd Najwyższy, praktyka doliczania przez notariuszy podatku od towarów i usług do taksy notarialnej budzi uzasadnione wątpliwości i trudno ją uznać za prawidłową. Zgodnie z art. 5 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. - Prawo o notariacie (Dz. U. z 2020 r. poz. 1192, dalej: „ustawa o notariacie”), notariuszowi za dokonanie czynności notarialnych przysługuje wynagrodzenie określone na podstawie umowy ze stronami czynności, nie wyższe niż maksymalne stawki taksy notarialnej właściwe dla danej czynności. Stosownie natomiast do art. 5 § 3 Prawa o notariacie, Minister Sprawiedliwości w rozporządzeniu z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej (Dz. U. 2020 r., poz. 1473, dalej: „rozporządzenie w sprawie stawek”) określił maksymalne stawki wynagrodzenia notariuszy za dokonanie czynności notarialnych.

Należy zatem zauważyć, że ani przepisy ustawy o notariacie, ani rozporządzenia w sprawie stawek nie stanowią, że przy ustaleniu wynagrodzenia notariusza bierze się pod

uwagę należy od tego wynagrodzenia podatek od towarów i usług ani że ustalone wynagrodzenie podlega podwyższeniu o ten podatek.

W kierowanym do Prezesa KRN wystąpieniu Rzecznik zauważył ponadto, iż zgodnie z orzeczeniem Najwyższego<sup>1</sup> wynagrodzenie adwokata, radcy prawnego, komornika oraz notariusza traktuje się jak cenę za dokonane przez niego czynności. Z tego względu - jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest podatnik, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już ten podatek. Zapłatywanie to - w ocenie Sądu - odnieść należy także do świadczeń, których wysokość ustalona została przez ustawodawcę, o ile ustawodawca nie sprecyzował jednocześnie, że wskazana kwota ma być podwyższona o podatek od towarów i usług. Taki wniosek wspiera konstrukcja przepisów normujących wysokość świadczeń należnych adwokatom i radcom prawnym ustanowionym z urzędu<sup>2</sup>, jednoznacznie kształtująca stawkę wynagrodzenia jako wartość netto. Jeśli tego rodzaju wyjaśnienia zabraknie w akcie określającym wysokość wynagrodzenia, czy wręcz przepis wyznacza ściśle granice maksymalnej i minimalnej wysokości opłaty, należy ją traktować jako zapłatę brutto.

Pogląd taki był prezentowany przez Sąd Najwyższy także we wcześniejszym orzecznictwie (w oparciu o wówczas obowiązujące przepisy), m. in. w uchwale z dnia 10 lutego 1995 r., sygn. akt III CZP 4/95, w której Sąd Najwyższy uznał że do wynagrodzenia i wydatków jednego adwokata, zaliczanych do niezbędnych kosztów procesu strony reprezentowanej przez adwokata, nie dolicza się podatku VAT. Podobne stanowisko Sąd Najwyższy zajął w uzasadnieniu uchwały z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. akt III CZP 95/06, w której stwierdził, że unormowanie wynagrodzenia adwokackiego jest wyłączone i wyczerpujące, także w odniesieniu do opodatkowania usług adwokackich podatkiem od towarów i usług, do czego nawiązał w uchwale z dnia 26 czerwca 2014 r. sygn. akt III CZP 27/14, w której negatywnie ocenił możliwość doliczenia podatku od towarów i usług do wynagrodzenia notariusza wyznaczonego do dokonania czynności notarialnej na podstawie art. 6 § 4 zdanie drugie w związku z art. 6 § 3 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. - Prawo o notariacie.

W tej ostatniej uchwale Sąd Najwyższy podkreślił gwarancyjną, ochronną funkcję regulacji wprowadzających maksymalną stawkę taksy notarialnej - co odróżnia wyraźnie sposób kształtowania wynagrodzenia notariusza od zasad przyjętych przy ustalaniu wynagrodzenia adwokata lub radcy prawnego oraz jest argumentem celowościowym przemawiającym przeciwko dopuszczalności doliczania do wynagrodzenia notariusza

---

<sup>1</sup> uchwała z dnia 7 lipca 2016 r. sygn. akt III CZP 34/16

<sup>2</sup> por. np. §§ 4 ust. 3 rozporządzenia Min. Spraw. z dnia 22 października 2015 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata/radcę prawnego z urzędu

stawki podatku od towarów i usług w przypadku przyznania notariuszowi wynagrodzenia w trybie art. 6 ustawy o notariacie.

Ponadto, jak wynika z informacji udzielonych Rzecznikowi przez portal INFOR.PL pogląd o braku podstaw do doliczania podatku VAT do taksy notarialnej potwierdziło stanowisko zajęte w tej sprawie (na prośbę portalu) przez resort finansów. Według ministerstwa: *„maksymalne stawki taksy notarialnej za czynności notarialne oraz maksymalne kwoty, o które może być zwiększone wynagrodzenie za dokonanie czynności notarialnych poza kancelarią notarialną zostały określone w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej. W powyższym rozporządzeniu nie została wskazana możliwość podwyższania przez notariuszy maksymalnych stawek taksy notarialnej o podatek od towarów i usług. Wobec powyższego, MF uważa, że podatek od towarów i usług nie powinien być doliczany do wynagrodzenia ustalonego przez notariusza ze stronami czynności, lecz stanowić jego część składową.”*

Jednocześnie, z ostatnich doniesień medialnych<sup>3</sup> wynika, że fiskus dokonuje kontroli takiego sposobu wyliczania wynagrodzenia przez notariuszy. Do części kancelarii notarialnych zaczęły bowiem trafiać pisma naczelników urzędów skarbowych, w których kwestionowana jest obowiązująca od wielu lat praktyka doliczania VAT do maksymalnych stawek taksy notarialnej.

W odpowiedzi<sup>4</sup> (w załączeniu) na wystąpienie Rzecznika, Prezes KRN wyjaśnił, że praktyka poboru przez notariuszy wynagrodzenia według stawek określonych przez Ministra Sprawiedliwości i doliczania do tak obliczanego wynagrodzenia podatku od towarów i usług, trwa nieprzerwanie od 28 lat i nie była kwestionowana przez organy podatkowe, ani organy nadzoru nad notariuszami. Posiłkując się analizami prawnopodatkowymi stwierdzono, że stosowana przez notariuszy praktyka znajduje potwierdzenie w obowiązujących przepisach.

W ocenie Prezesa KRN - odmienne ustalenia w tym zakresie prowadziłyby do sprzecznego z prawem unijnym wniosku, iż to notariusz wykonujący czynności powinien ponosić ciężar podatku VAT, mimo iż jest on dostawcą usługi, a nie końcowym nabywcą. Użyte w przepisach ustawy o notariacie pojęcie „wynagrodzenie” należy do domeny prawa prywatnego, dlatego nie ulega wątpliwości, że „wynagrodzenie” jest zwykle odpowiednikiem „ceny netto” (podatki nie stanowią części składowej wynagrodzenia), zaś staje się „ceną brutto” tylko wówczas, gdy z przyczyn leżących po stronie świadczącego usługę (świadoma rezygnacja, przeoczenie) w umowie zostanie pominięta klauzula przewidująca podwyższenie uzgodnionego wynagrodzenia o należny podatek VAT.

---

<sup>3</sup> Fiskus kwestionuje opłaty naliczane przez notariuszy, Dziennik Rzeczpospolita z dnia 18 października 2021 r., <https://www.rp.pl/zawody-prawnicze/art19025521-fiskus-kwestionuje-oplaty-naliczane-przez-notariuszy>

<sup>4</sup> Pismo z dnia 12 października 2021 r.

Odmienne ustalenia w tym zakresie - w przekonaniu Prezesa KRN - prowadziłyby do sprzecznego z prawem unijnym, wniosku, iż to notariusz wykonujący czynności powinien ponosić ciężar podatku VAT, mimo iż jest on dostawcą usługi, a nie końcowym nabywcą.

Powołując się na głosę krytyczną<sup>5</sup> do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2014 r. sygn. akt III CZP 27/14 zauważono również, że wynagrodzenie notariusza za dokonanie czynności notarialnej jest opłatą za świadczenie usługi notarialnej i jego wysokość regulowana jest w drodze umowy ze stronami czynności. Strony zatem są w pełni informowane o wysokości wynagrodzenia netto, akceptują taką wysokość wynagrodzenia, jak również fakt, że każda kwota uzgodnionego wynagrodzenia powiększona jest o należny podatek od towarów i usług. We wskazanej wyżej głosie stwierdzono również, że powołana uchwała SN stoi w sprzeczności z literalnym brzmieniem przepisów, zasadami prawa podatkowego, stanowiskiem doktryny, a także orzecznictwem TSUE, dlatego w przypadku wynagrodzenia notariusza (wyznaczonego do dokonania czynności notarialnej) podwyższa się go o podatek od towarów i usług, który obciąża skarb państwa jako rzeczywistego podatnika.

Ponadto, jak zauważył Prezes KRN powołując się na zasady techniki legislacyjnej w rozporządzeniu może znaleźć się tylko taka treść, która nie jest zastrzeżona jako materia ustawowa. Z tego względu upoważnienie ustawowe zawarte w art. 5 § 3 ustawy o notariacie nie może zatem, tak ze względu na swoją treść, jak również ze względów podatkowych, uprawniać Ministra Sprawiedliwości do ustalenia maksymalnej stawki taksy notarialnej, w której znajduje się podatek od towarów i usług.

Podsumowując, należy zauważyć, że treść wyjaśnień udzielonych Rzecznikowi przez Prezesa KRN wskazuje na utrwaloną już praktykę stosowania prawa w sposób, który budzi uzasadnione wątpliwości oraz może naruszać sferę praw obywateli korzystających z usług notariuszy. Ponadto stanowisko to jest sprzeczne z poglądem prezentowanym przez resort finansów w przytoczonych wyżej wyjaśnieniach, zgodnie z którym podatek od towarów i usług nie powinien być doliczany do wynagrodzenia ustalonego przez notariusza ze stronami czynności, lecz stanowić jego część składową.

W mojej ocenie wykładnia językowa przepisów ustawy o notariacie oraz rozporządzenia w sprawie stawek nie pozwala na podwyższenie wynagrodzenia notariusza o należy podatek od towarów i usług. Przeciwna konstatacja stanowiłaby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących wynagrodzenie notariusza.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że wysokość wynagrodzenia notariusza nie jest li tylko regulowana w umowie ze stronami czynności. Ustawodawca zdecydował się na ograniczenie swobody kształtowania wysokości wynagrodzenia notariusza w umowie

---

<sup>5</sup> J. Pracz, P. Pracz, Dopuszczalność podwyższenia o VAT wynagrodzenia przyznanego notariuszowi z urzędu. Glosa do uchwały SN z dnia 26 czerwca 2014 r., III CZP 27/14, Rejent 2018, nr 3, s. 84-105

właśnie poprzez wprowadzenie tzw. maksymalnych stawek taksy notarialnej właściwych dla danej czynności. Można zatem mówić o ograniczonej swobodzie kontraktowej w tym zakresie (z uwagi na wyższe racje prawem chronione). Jak bowiem zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08, szczególna pozycja notariusza - jako osoby zaufania publicznego oraz osoby pełniącej funkcję pomocnicze w stosunku do wymiaru sprawiedliwości, obligatoryjny charakter wielu czynności dokonywanych z udziałem notariusza, a jednocześnie szczególny walor dowodowy czynności notarialnych (mających charakter dokumentu urzędowego) i doniosłość związanych z tymi czynnościami skutków prawnych sprawiają, że ustawodawca wprowadził maksymalne stawki taksy notarialnej.

Pragnę również zauważyć, że notariusz będący podatnikiem VAT nie ponosi ekonomicznego ciężaru tego podatku, gdyż otrzymuje go w ramach wynagrodzenia, którego finansowy ciężar ponosi zawsze nabywca świadczonych przez niego usług. Wykonując czynności notarialne ma również prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakupy, które są z tymi czynnościami związane. Nie można zatem błędnie utożsamiać ponoszenia ciężaru podatku od towarów i usług z odprowadzeniem tej daniny kosztem ewentualnej części swojego zysku.

Odnosząc się natomiast do podnoszonych przez Prezesa KRN kwestii legislacyjnych należy zauważyć, że notariusze świadczący usługi za wynagrodzeniem podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych wynikających z art. 15 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. z 2021 r., poz. 685, dalej: „ustawa o VAT”), a nie na podstawie rozporządzenia w sprawie stawek wydanego przez Ministra Sprawiedliwości. Ustawa o VAT reguluje kwestie w zakresie tego podatku dotyczące wszystkich podmiotów prowadzących samodzielną działalność zarobkową, wobec czego ustawodawca nie musiał zawrzeć w niej regulacji dotyczących odrębnie poszczególnych grup zawodowych, czy poszczególnych czynności.

Zawarte w ustawie o VAT zapisy art. 29a ust. 1 i ust. 6 ustawy o VAT stanowiące implementację regulacji art. 73 i art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L 2006.347.1, dalej: „Dyrektywa 112”) są jednoznaczne. Wynika z nich, że podstawą opodatkowania jest kwota należna i że podstawa ta nie obejmuje podatku, a więc w celu obliczenia podstawy opodatkowania z kwoty należnej należy odjąć podatek. Podatek należny stanowi zatem element zapłaty, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, który zgodnie z art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT, nie wchodzi do podstawy opodatkowania. Warto dodać, że w swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się już w tej kwestii wskazując, iż podstawą opodatkowania jest kwota należna z wyłączeniem podatku od towarów i usług, co oznacza, że w celu obliczenia tej

podstawy od kwoty należnej trzeba odjąć ów podatek<sup>6</sup>. Stanowisko to koresponduje z treścią wyroków TSUE<sup>7</sup>, wydanych na tle niemal analogicznie brzmiących przepisów unijnych, w sprawach połączonych C-249/12 i C-250/12, gdzie Trybunał orzekł, że art. 73 i art. 78 Dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawca tego towaru jest osobą zobowiązaną z tytułu podatku od wartości dodanej należnego w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej. Dotyczy to również świadczeń, których wysokość ustalona została przez ustawodawcę, o ile nie sprecyzował on, że wskazana kwota ma być podwyższona o podatek od towarów i usług.

Z uwagi na powyższe, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2020 r., poz. 627 ze zm.), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie oraz o poinformowanie:

- czy do resortu wpływały skargi związane ze sposobem ujmowania podatku VAT w wynagrodzeniach notariuszy, oraz
- czy resort rozważa konieczność podjęcia działań w tej sprawie (np. wydania interpretacji ogólnej w zakresie sposobu rozliczania podatku VAT przez notariuszy).

Załączniki: jw.

*Z wyrazami szacunku*

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/

---

<sup>6</sup> wyroki NSA z dnia 21 stycznia 2020 r. sygn. akt I FSK 8/17 oraz z dnia 19 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 217/17

<sup>7</sup> wyrok z dnia 7 listopada 2013 r. wydany w połączonych sprawach *Corina-Hrisi Tulică v. Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* oraz *Călin Ion Plavoșin v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș* (teza 43)