



**BIURO
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

Warszawa, 12-05-2021 r.

**Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich
Maciej Taborowski**

V.511.612.2020.KB

Pan Lech Borzemski

**Prezes
Krajowej Rady Notarialnej**

biuro@krn.org.pl

Wielce Szanowny Panie Prezesie

do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich docierają sygnały świadczące o praktyce doliczania przez notariuszy podatku od towarów i usług do taksy notarialnej. W świetle obowiązujących w tym zakresie regulacji oraz poglądów wyrażonych przez Sąd Najwyższy praktyka ta 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), 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.

Regulacja wynagrodzenia zawarta jest zatem w aktach różnej rangi, tj. ustawie i rozporządzeniu. Należy jednak 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.

Stosownie natomiast do art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, dalej: „ustawa VAT”), podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z

wyjątkiem kwoty podatku od towarów i usług. Niezależnie zatem od tego, czy wynagrodzenie notariusza zostało ustalone w maksymalnej wysokości, to powinno zawierać doliczony już podatek od towarów i usług, ponieważ zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. z 2019 r. poz. 178) w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Wynagrodzenie notariusza może być wszakże traktowane jak cena za dokonane przez niego czynności ponieważ brak jest normatywnych podstaw do uznawania go za należność publicznoprawną. Nie może ono uchodzić za taką tylko dlatego, że jest pobierane za czynność urzędową. Kryterium zaliczenia określonego świadczenia do puli dochodów publicznych jest określone prawem jego przeznaczenie i obligatoryjny tryb egzekwowania (uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 23 września 2009 r. sygn. akt I KZFP 7/09). Skoro wynagrodzenie przysługujące notariuszowi jest ceną za wykonaną usługę, to niezależnie od tego, czy jest równe maksymalnej stawce taksy, powinno uwzględniać podatek od towarów i usług. Trudno zaakceptować pogląd, że w przypadku ustalenia wynagrodzenia niższego aniżeli maksymalna stawka taksy, należy do tak ustalonego wynagrodzenia doliczyć jeszcze należny podatek od towarów i usług¹.

Takie rozumienie w/w regulacji VAT potwierdza pogląd wyrażony w wyroku TSUE z dnia 7 listopada 2013 r. wydanym w połączonych sprawach C-249/12 i C-250/12 *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). Zgodnie z nim, analogiczne z jego treścią przepisy dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż 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. Zapatrywanie to - zgodnie ze stanowiskiem SN wyrażonym w uchwale z dnia 7 lipca 2016 r. sygn. akt III CZP 34/16 - 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.

Zgodnie natomiast z poglądem wyrażonym przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt III CZP 27/14, wykładnia gramatyczna przepisów dotyczących wynagrodzenia notariusza przemawia całkowicie jednoznacznie i w sposób nie

¹ Błażej Materna, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/zakres-opodatkowania/3569703,Taksa-notarialna-a-VAT-podatek-zawarty-w-wynagrodzeniu-notariusza.html>

budzący żadnych wątpliwości przeciwko podwyższeniu wynagrodzenia notariusza wyznaczonego przez sąd o podatek od towarów i usług. Należy zaś domniemywać, że wola ustawodawcy było wyczerpujące ustalenie kryteriów, od których uzależnione jest ustalenie wysokości wynagrodzenia notariusza. Skoro tak, to należy uznać za niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących wynagrodzenie notariusza.

I choć uchwała ta dotyczy notariuszy podejmujących czynności z urzędu (wyznaczonych przez sąd) to wyrażony przez SN pogląd jest aktualny również w odniesieniu do pozostałych notariuszy.

Podobne stanowisko wyraził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. akt III CZP 95/06 odnośnie do wynagrodzenia adwokackiego. Akcentując szczegółowy i wyczerpujący charakter regulacji wynagrodzenia za czynności dokonywane przez przedstawicieli takich zawodów jak adwokaci, radcowie prawni, itp. SN stwierdził, że unormowanie tego wynagrodzenia jest wyłączne i wyczerpujące, także w odniesieniu do opodatkowania usług adwokackich podatkiem od towarów i usług. Jak zauważył SN, za poglądem tym przemawia także wykładnia systemowa zewnętrzna. Tam bowiem, gdzie ustawodawca chciał umożliwić doliczenie kwoty podatku od towarów i usług do wysokości wynagrodzenia - uczynił to wyraźnie, jak w § 2 ust. 3 rozporządzeń² Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej z urzędu i w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu.

Uzasadnione zatem jest stwierdzenie, że przyjęta w polskim prawie konstytucyjna zasada wymagająca ustawowej podstawy obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w połączeniu z regułą wyprowadzoną z art. 29a ust. 1 w zw. z ust. 6 pkt 1 ustawy VAT (podatek jest wliczony do należności za dostarczony towar lub świadczoną usługę) powoduje, iż doliczenie podatku do taksy notarialnej nie powinno być dopuszczalne bez wyraźnego upoważnienia w przepisie rangi ustawowej.

Z informacji przekazanych Rzecznikowi przez portal INFOR.PL, który zwracał się do Ministerstwa Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w tej sprawie wynika, że nieuprawniona jest praktyka doliczania podatku VAT do taksy notarialnej. Według resortu finansów: *„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*

² Uchylone z dniem 1 stycznia 2016 r.

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.”

Z uwagi na powyższe, powszechna w zasadzie praktyka doliczania podatku VAT od taksy notarialnej budzi poważne zaniepokojenie Rzecznika. Obowiązujące regulacje w zakresie wynagrodzenia notariusza mające bez wątpienia charakter gwarancyjny i ochronny przemawiają przeciwko dopuszczalności doliczania do wynagrodzenia notariusza stawki podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym, działając na podstawie art. 12 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2020 r. poz. 627) zwracam się do Pana Prezesa z uprzejmą prośbą o poinformowanie, czy Krajowa Rada Notarialna wypracowała swoje stanowisko w odniesieniu do przedstawionego problemu.

Z wyrazami szacunku

Maciej Taborowski

Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/