

Warszawa, dnia 12.10.2021 r.



L.dz. 05/416/21
BIURO RZECZNIKA
PRAW OBYWATELSKICH
WPL. 2021 -10- 18
ZAL. 13 NR

**Szanowny Pan
Maciej Taborowski
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich**

ZNAK: V.511.612.2020.KB

Szanowny Panie!

W odpowiedzi na pismo Zastępcy Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 12 maja 2021 roku, (znak V.511.612.2020.KB), w którym zwrócono się do Krajowej Rady Notarialnej o zajęcie stanowiska w przedmiocie doliczania przez notariuszy podatku od towarów i usług do taksy notarialnej, niniejszym wskazuję, co następuje:

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, podstawą opodatkowania jest taksa notarialna pomniejszona o należny podatek VAT, co jest wywodzone z przepisów ustawy prawo o notariacie, rozporządzenia w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, ustawy o podatku od towarów i usług, a także z orzecznictwa Sądu Najwyższego.

Krajowa Rada Notarialna zdecydowanie nie podziela powyższego poglądu, który nie znajduje potwierdzenia w samych przepisach ustawy o podatku od towarów i usług.

Zasady opodatkowania VAT są autonomiczne i niezależne od innych gałęzi prawa, co gwarantuje harmonizację systemu VAT na poziomie krajowym, a także europejskim. Przepisy ustawy prawo o notariacie, czy też przepisy ustawy o podatku od towarów i usług lub ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług nie mogą zatem decydować o określeniu podstawy opodatkowania VAT usług notarialnych.

W ocenie Krajowej Rady Notarialnej podstawą opodatkowania jest wszystko, co świadczący usługi notarialne otrzymuje od nabywcy tej usługi, zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. Tym samym nie ma podstaw do uznania, że podstawą opodatkowania usługi notarialnej jest zawsze taksa notarialna pomniejszona o podatek VAT i wyabstrahowana od całkowitej kwoty należności otrzymywanej przez notariusza.

Należy wskazać, że podatek VAT pobierany przez notariuszy stanowi należność Skarbu Państwa. Notariusz jest zobowiązany do rozliczenia VAT od świadczonej przez siebie usługi notarialnej i zgodnie z zasadami systemu VAT, ciężar VAT przenosi na nabywcę tej usługi. Dla notariusza VAT powinien być więc neutralny. Są to podstawowe zasady funkcjonowania systemu VAT, których przepisy prawa o notariacie nie modyfikują. Co więcej, zgodnie z zasadami funkcjonowania podatku od towarów i usług, podatek ten powinien być obojętny dla usługodawcy i w żaden sposób nie powinien mieć wpływu na wysokość należnego usługodawcy wynagrodzenia.

Przy rozważaniu zagadnienia dotyczącego naliczania podatku VAT od wynagrodzenia notariusza za dokonanie czynności notarialnej nie można również tracić z oczu kontekstu historycznego. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 12 kwietnia 1991 r. w sprawie taksy notarialnej wydane zostało przed wejściem w życie ustawy z dnia 08 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, która wprowadziła w Polsce podatek od towarów i usług. Oznacza to, że maksymalne stawki taksy notarialnej określone w powołanym wyżej rozporządzeniu z 12 kwietnia 1991 r. uwzględniały funkcję ochronną dla klientów notariuszy, zapewniając dostęp do czynności notarialnych. Uwzględnienie poglądu, zgodnie z którym po wejściu w życie przepisów ustawy z dnia 08 stycznia 1993 r. wprowadzających w Polsce podatek VAT, podatek ten ma mieścić się w maksymalnych stawkach taksy notarialnej, oznacza że zamiarem ustawodawcy było znaczne obniżenie wynagrodzeń notariuszy jako przedsiębiorców prowadzących na własny rachunek kancelarie notarialne. Taki pogląd nie tylko nie znajduje żadnego uzasadnienia ale w istocie zakłada nieracjonalne działania ustawodawcy, który poprzez wprowadzenie w Polsce podatku od towarów i usług zakładałby jednocześnie, że podatek ten ma spowodować obniżkę wynagrodzeń. Tymczasem jak wskazano wyżej podstawowe zasady funkcjonowania podatku VAT zakładają, że powinien on być obojętny dla usługodawcy i w żaden sposób nie powinien mieć wpływu na wysokość należnego usługodawcy wynagrodzenia.

Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa TSUE, podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług jest wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane z tego tytułu. Przy czym przez tak zdefiniowaną podstawę opodatkowania należy rozumieć właśnie wynagrodzenie definitywne i definitywnie należne usługodawcy (zapłata otrzymana w rozumieniu art. 73 Dyrektywy 112). Owo wynagrodzenie jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych. Ponadto wspomniane wynagrodzenie musi być wyrażalne w pieniądzu.

Jeżeli wartość ta nie jest kwotą pieniędzy uzgodnioną między stronami, powinna ona, jako wartość subiektywna, odpowiadać wartości, jaką dla odbiorcy ma usługa będąca wynagrodzeniem za dostawę towarów, oraz kwocie, jaką byłby on skłonny za tę usługę zapłacić.

Jak ujął to z kolei TSUE w wyroku z dnia 7 listopada 2013 roku w sprawach połączonych

C-249/12 i C-250/12, „Jeżeli umowa sprzedaży została zawarta bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku VAT, w sytuacji gdy dostawca zgodnie z prawem krajowym nie może odzyskać od nabywcy podatku VAT, którego zażądał następnie organ podatkowy, uwzględnienie całkowitej ceny, bez odliczenia podatku VAT jako podstawy, do której stosowany jest podatek VAT powodowałoby, że podatek VAT obciąża tego dostawcę i naruszałoby zatem zasadę, zgodnie z którą **podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, ponoszonym przez końcowego konsumenta**.”. Ustalenia odmienne prowadzą 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. Wskazać także należy, 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.

Podkreślić należy, iż chybione jest przytoczenie przez Rzecznika Praw Obywatelskich odniesienia do stanowiska wyrażonego w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2016 roku wydanej w sprawie o sygn. akt III CZP 34/16, albowiem rola notariusza i komornika sądowego jest zdecydowanie inna i jest między nimi więcej różnic niż podobieństw. W pierwszej kolejności wskazać należy, iż strona czynności notarialnej ma dowolność w wyborze notariusza, nie jest ograniczony żadnymi ramami wyznaczonymi przez odrębne przepisy ani zakresem terytorialnym, w odróżnieniu od wyboru komornika sądowego, który to wybór jest uzależniony od rewiru, w którym czynności wykonuje komornik. Ponadto, strona sama decyduje czy chce skorzystać z usługi notarialnej, a dłużnik, w stosunku do którego toczy się egzekucja sądowa jest związany wyborem wierzyciela w zakresie osoby komornika sądowego i to nie od jego decyzji zależy wszczęcie egzekucji komorniczej. Każda osoba, która chce dokonać czynności notarialnej nie jest zmuszona do korzystania z konkretnego notariusza i ma pełne prawo wyboru także pod kątem uzgodnionej wysokości

wynagrodzenia. Zupełnie inaczej jest w przypadku egzekucji komorniczej, gdzie o żadnym wyborze nie może być mowy i nie może być mowy o żadnych negocjacjach w zakresie opłat, wobec czego nie należy traktować tych dwóch czynności jako podobne i tym samym uznawać, iż taksa notarialna w zakresie opodatkowania jest analogiczna jak opłaty za czynności komornicze. Przede wszystkim zaś, jak słusznie wskazał Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 23 września 2009 r., sygn. akt I KZP 7/09, w systemie realizującym ustawową koncepcję organizacji notariatu, funkcjonują elementy konkurencji między kancelariami notarialnymi. Instrumentami służącymi konkurowaniu są przede wszystkim profesjonalizm w dokonywaniu czynności, także sprawność działania przejawiająca się zwłaszcza w dotrzymywaniu umówionych terminów ich dokonania, ale również gotowość do negocjowania wynagrodzenia. Ten ostatni instrument konkurowania jest wpisany w samą konstrukcję taksy notarialnej, w której określono tylko maksymalne stawki za poszczególne rodzaje czynności notarialnych (art. 5 § 3 ustawy prawo o notariacie).

Odnosząc się do poglądu wyrażonego przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 czerwca 2014 roku w sprawie o sygn. akt III CZP 27/14, wskazać należy, iż użyte wyrażenie "ponosi" w kontekście konieczności pokrycia przez Skarb Państwa należności notariusza, oznacza obowiązek uiszczenia przez Skarb Państwa podatku od towarów i usług w identycznej wysokości i na identycznych zasadach jak strona czynności notarialnej, gdyż Skarb Państwa wyłącznie pokrywa należne notariuszowi wynagrodzenie. W tym zakresie normy prawa o notariacie nie dają więc żadnych podstaw do uznania, że przyznane przez sąd wynagrodzenie zawiera należny podatek od towarów i usług. Podatek od towarów i usług nie może stanowić elementu wynagrodzenia notariusza także ze względu na treść normy z art. 5 § 1 i 2 ustawy prawo o notariacie, która stanowi, że notariuszowi za dokonanie czynności notarialnych przysługuje wynagrodzenie określone na podstawie umowy ze stronami czynności. Powołane wynagrodzenie nie obejmuje kosztów przejazdu i innych niezbędnych wydatków, poniesionych przez notariusza w związku z dokonaniem czynności. Brak doliczenia podatku od towarów i usług do wynagrodzenia notariusza wyznaczonego do czynności prowadzi również do naruszenia dobrej wiary i poczucia sprawiedliwości notariusza, ponieważ pozbawia go świadczenia, którego może oczekiwać w momencie zaoferowania usługi stronie czynności notarialnej (tak - 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.).

Wskazać również należy, że zgodnie z podstawowymi zasadami techniki legislacyjnej podmiot wydający rozporządzenie musi się kierować wytycznymi co do jego treści zawartymi w ustawie, w tym przypadku w art. 5 § 3 prawa o notariacie. Wytyczne ujęte w analizowanym przepisie nie dają (co jest oczywiste z podatkowego punktu widzenia) możliwości włączenia do maksymalnej stawki taksy notarialnej obciążeń publicznoprawnych związanych z czynnościami notarialnymi, w szczególności zaś obciążeń z tytułu podatku od towarów i usług. Rozporządzenie może bowiem jedynie określić maksymalne wynagrodzenie notarialne, a nie maksymalną cenę za te czynności, skoro część publicznoprawną ceny określa wyłącznie ustawa podatkowa. Należy przy tym zwrócić uwagę, że rozpatrywane wytyczne tworzą katalog zamknięty, co nie tylko jednoznacznie wynika z ich treści, lecz przede wszystkim ma swoje wyraźne podstawy prawne w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Według tego artykułu rozporządzenie wydawane jest na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania; powinno ono między innymi określać wytyczne dotyczące jego treści. Chodzi tu oczywiście o zamieszczanie w ustawie wszystkich wytycznych co do treści, gdyż inaczej nie można by było ustalić, czy treść rozporządzenia mieści się w granicach upoważnienia ustawowego. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym zważywszy, iż jest to jedyna gałąź prawa, w której wyłączność ustawowa ma rangę zasady konstytucyjnej, wyrażonej w art. 217 Konstytucji RP. Określono w nim *expressis verbis* treść normatywną ustawy podatkowej. Oznacza to, że w rozporządzeniu może znaleźć się tylko taka treść, która nie jest zastrzeżona jako materia ustawowa. Analizowane upoważnienie ustawowe 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, a nie obok której znajduje się podatek od towarów i usług.

Zaakcentowania wymaga, że użyte w przepisach ustawy prawo o notariacie pojęcie „wynagrodzenie” należy do domeny prawa prywatnego - jest powszechnie stosowane zarówno w części rzeczowej, jak i zobowiązaniowej systemu prawa cywilnego. Zestawiając siatki pojęciowe w Kodeksie cywilnym oraz w ustawie o cenach, nie ulega najmniejszej wątpliwości, że „wynagrodzenie” jest zwykle odpowiednikiem „ceny netto” (podatki na pewno 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. W identyczny sposób należy

traktować stawki maksymalne taksy notarialnej, są to wyłącznie równoważniki wynagrodzeń, które - w wymiarze ekonomicznym - odpowiadają cenie netto świadczonej usługi.

Stanowisko prezentowane przez Krajową Radę Notarialną znajduje także potwierdzenie wśród opinii ekspertów z zakresu prawa podatkowego, z których najważniejsze wskazujemy poniżej.

Jak zostało wskazane przez prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego w opinii sporządzonej w imieniu Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka doradztwa podatkowego w dniu 17 lutego 2020 roku, odwołanie do ogólnych zasad konstrukcyjnych podatku od towarów i usług wskazuje wyraźnie i jednoznacznie na to, że notariusz nie powinien ponosić ciężaru podatku od towarów i usług. Skutek taki zapewnia tylko i wyłącznie taka interpretacja, zgodnie z którą podatek obciążający usługi notarialne świadczone przez notariuszy powinien być doliczany do wysokości taksy notarialnej wynikającej z ustawy z dnia 14 lutego 1991 r., zaś podmiot zobowiązany do podniesienia tych należności powinien wypłacić notariuszowi kwotę powiększoną o należny podatek. To bowiem właśnie ten podmiot jako konsument (nabywca) świadczenia jest faktycznym (materialnym) podatnikiem, który powinien ponieść ciężar podatku.

W ocenie prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego, potwierdzeniem tezy, że należny podatek od towarów i usług powinien być naliczany od wynagrodzenia (taksy notarialnej) jest zgodność takiego podejścia z istotą podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej obciążającego ostateczną konsumpcję oraz Dyrektywą 112. Przeciwna metoda naliczania podatku oraz będące jej skutkiem przerzucenie ciężaru opodatkowania podatkiem na usługodawcę (notariusza), jako podatnika tego podatku, byłoby sprzeczne zarówno z istotą tego podatku wynikającą z prawa wspólnotowego, jak i z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości. Podobne wnioski zostały wywiedzione w opinii sporządzonej przez prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego w imieniu Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka doradztwa podatkowego w dniu 30 kwietnia 2013 roku. Przytoczone opinie stanowią odpowiednio załączniki nr 1 i nr 2 do niniejszego pisma.

Jak już wskazano wyżej zgodnie z art. 5 § 2 ustawy prawo o notariacie, wynagrodzenie notariusza nie obejmuje kosztów przejazdu i innych niezbędnych wydatków poniesionych przez notariusza w związku z dokonaniem czynności. Mając na uwadze powyższe, nie sposób wysunąć innego wniosku, niż taki, że wynagrodzenie notariusza nie powinno zostać

uszczuplone o koszty i wydatki poniesione przez notariusza w związku z dokonaną czynnością. W końcu podatek VAT jest niezbędnym wydatkiem ponoszonym przez notariusza jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i nie wchodzi w skład wynagrodzenia określanego w rozporządzeniu w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej.

Warto w tym miejscu także przypomnieć, że podatek od towarów i usług od wynagrodzenia notariusza nie był zawsze jednolity, tak jak jest obecnie (23 %), ale w przeszłości stawki tego podatku były zróżnicowane w zależności od rodzaju czynności notarialnej. Do pewnej kwoty wynagrodzenia, było ono zwolnione całkowicie z podatku VAT, od niektórych czynności podatek ten pobierany był według stawki 7%, a od pozostałych według stawki 22%. Przyjmując pogląd, że podatek VAT powinien się mieścić w pobieranym przez notariusza wynagrodzeniu, jednocześnie należałoby założyć, że przy pomocy stawek podatku VAT ustawodawca kształtuje wysokość należnego notariuszowi wynagrodzenia za dokonanie czynności notarialnych. Tego rodzaju założenie uznać należy za całkowicie chybione, gdyż wysokość należnego notariuszowi wynagrodzenia zróżnicowana została w zależności od rodzaju czynności notarialnej w treści kolejnych rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości określających wysokość stawek taksy notarialnej. Tak jest również w obecnie obowiązującym rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej. Jeszcze raz podkreślić należy, że podatek VAT powinien być dla notariusza jako usługodawcy podatkiem obojętnym z punktu widzenia należnego mu wynagrodzenia, gdyż w przeciwnym wypadku podwyższenie na przykład w przyszłości stawki podatku VAT powodowałoby zmniejszenie automatycznie należnego notariuszowi wynagrodzenia. Tymczasem co do zasady maksymalną wysokość przysługującego notariuszowi wynagrodzenia za dokonanie czynności notarialnych określa Minister Sprawiedliwości. Ustalenie maksymalnych stawek taksy notarialnej należy do wyłącznej kompetencji Ministra Sprawiedliwości. Przyjęcie, że wielkość stawki podatku od towarów i usług powinna mieć wpływ na wielkość należnego notariuszowi wynagrodzenia oznaczałoby wkroczenie, przy pomocy regulacji związanej z wysokością stawek podatku VAT, w wyłączne kompetencje Ministra Sprawiedliwości, polegające na właściwym kształtowaniu wynagrodzeń notariuszy.

Praktyka poboru przez notariuszy wynagrodzenia według stawek określonych przez Ministra Sprawiedliwości i doliczania do tak obliczanego wynagrodzenia podatku od

towarów i usług według obowiązującej stawki, trwa nieprzerwanie od 28 lat i nie była kwestionowana przez organy podatkowe, ani organy nadzoru na notariuszami.

Krajowa Rada Notarialna na przestrzeni wielu lat uważnie monitorowała obowiązujące w Polsce przepisy dotyczące podatku od towarów i usług oraz orzecznictwo sądowe w tym zakresie i uzyskiwała kolejne opinie prawnopodatkowe, które – bez żadnego wyjątku potwierdzają prawidłowość powyższego stanowiska Krajowej Rady Notarialnej oraz 28-letnią praktykę notariuszy w zakresie naliczania podatku VAT od wynagrodzenia za dokonane czynności notarialne.

Z polowaniem!

**Prezes
Krajowej Rady Notarialnej**

Lech Borzemski

Załączniki:

1. Opinia prawnopodatkowa w zakresie podatku od towaru i usług należnego od wynagrodzenia notariusza z tytułu dokonania czynności notarialnych sporządzona w dniu 17 lutego 2020 roku przez prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka doradztwa podatkowego;
2. Opinia w sprawie podatku od towarów i usług należnego od wynagrodzenia notariusza z tytułu dokonania czynności notarialnych sporządzona w dniu 30 kwietnia 2013 roku przez prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka doradztwa podatkowego.