



Warszawa, 08-02-2023 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.612.2020.KB**

**Pan Aleksander Pociąg**  
**Senator RP**  
**Przewodniczący Komisji**  
**Praworządności, Praw Człowieka i**  
**Petycji**  
**w Senacie Rzeczypospolitej Polskiej**  
**via ePUAP**

Wielce Szanowny Panie Przewodniczący,

w związku z docierającymi sygnałami o praktyce doliczania przez notariuszy podatku od towarów i usług do taksy notarialnej sprawa ta była przedmiotem wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich do Prezesa Krajowej Rady Notarialnej, Ministra Finansów oraz Ministra Sprawiedliwości.

Pismem z dnia 12 maja 2021 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił do Prezesa Krajowej Rady Notarialnej z prośbą o informację, czy Rada wypracowała swoje stanowisko w odniesieniu do przedstawionego problemu. W udzielonej odpowiedzi 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 prawopodatkowymi sporządzonymi na zlecenie Rady stwierdzono, że argumenty Rzecznika są chybione, a stosowana przez notariuszy

praktyka znajduje potwierdzenie w obowiązujących przepisach (m.in. w ustawie o podatku od towarów i usług).

Po analizie odpowiedzi udzielonej przez Prezesa KRN oraz wyjaśnień resortu finansów udzielonych wnioskodawcy (portal *Infor.pl*) o braku podstaw do doliczania podatku VAT do wynagrodzenia notariuszy, w dniu 15 listopada 2021 r. zwróciłem się do Ministra Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w tej sprawie.

Minister Finansów podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w wyjaśnieniach udzielonych portalowi *Infor.pl*, w którym wskazano, że rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1473, ze zm.), wydane na podstawie art. 5 § 3 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz. U. z 2022 r., poz. 1799) nie pozwala na jakąkolwiek możliwość podwyższania przez notariuszy maksymalnych stawek taksy notarialnej o podatek VAT, co oznacza, iż podatek ten jest już zawarty w podanej przez notariusza cenie.

Ponadto wyjaśniono, że dokonywana przez organy podatkowe weryfikacja sposobu naliczania podatku VAT w odniesieniu do wynagrodzeń za wykonane usługi notarialne doprowadziła zasadniczo do wniosku, że podatek ten jest doliczany do kwoty taksy. Ponadto uzyskano informację, że w przeważającej większości notariusze przy transakcjach o wyższej wartości nie stosują maksymalnych stawek taksy notarialnej, przez co pobierane przez nich opłaty wraz z doliczonym VAT nie przekraczają maksymalnych stawek.

Ministerstwo Finansów zauważyło również, że przepisy regulują wyłącznie sposób obliczenia podstawy opodatkowania z tytułu wykonanych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Podstawą opodatkowania VAT z tytułu dokonanych czynności notarialnych, generalnie, jest pobrane wynagrodzenie pomniejszone o kwotę podatku VAT.

Jednocześnie Ministerstwo nie dostrzegło możliwości wydania przez resort interpretacji ogólnej w zakresie wynagrodzeń notariuszy za wykonywane usługi notarialne, wskazując, że właściwe w sprawie tej problematyki jest Ministerstwo Sprawiedliwości.

Z jednej strony – treść wyjaśnień udzielonych przez Prezesa KRN wskazuje na utrwaloną już praktykę doliczania do taksy notarialnej podatku VAT, z drugiej jednak strony praktyka ta jest sprzeczna 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.

Z tego względu powziąłem wątpliwości, czy praktyka doliczania podatku VAT do taksy notarialnej jest zgodna z prawem i w konsekwencji, czy nie narusza praw obywateli korzystających z usług notariuszy.

W dniu 4 maja 2022 r. wystąpiłem do Ministra Sprawiedliwości z 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 dostrzega konieczność podjęcia działań legislacyjnych w tej sprawie.

Minister Sprawiedliwości wyjaśnił, że zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie oraz obrocie prawnym i gospodarczym poglądem, notariusz (osoba wykonująca zawód zaufania publicznego, a nie funkcjonariusz publiczny) ma status przedsiębiorcy, co oznacza, że samodzielnie finansuje i prowadzi swoją działalność w warunkach konkurencji, przy wykorzystaniu osobistych zdolności i kwalifikacji i na własne ryzyko oraz ponosi za swoje czynności osobistą odpowiedzialność majątkową.

Ministerstwo Sprawiedliwości dostrzegając jednak, że zmieniający się obrót prawny, także w wymiarze transgranicznym, oraz oczekiwania społeczne, związane w szczególności z sytuacją na rynku nieruchomości, powodują konieczność zrewidowania dotychczasowych uregulowań dotyczących ustroju notariatu i uprawnień notariuszy, prowadziło prace nad ostatecznie odrzuconym przez Sejm RP projektem ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw. Proponowane rozwiązania, poprzez umożliwienie notariuszom dokonywania wpisów (w tym hipotek) do ksiąg wieczystych oraz wydawania notarialnych nakazów zapłaty, tj. dokonywania czynności z zakresu szczególnej ochrony prawnej, powiązane zostały z przyznaniem notariuszom statusu funkcjonariuszy publicznych, a tym samym zbliżały ustrojową pozycję notariuszy, jako przedsiębiorców szczególnego rodzaju, do pozycji komorników sądowych, w odniesieniu do których Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał: „Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z 22.07.2013 r. (Dz. Urz. UE. L z 2006 r., Nr 347, s. 1 ze zm.) – oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, zgodnie z którą przyjmuje się, że

podatek VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 kwietnia 2019 r., sygn. akt C-214/18, Legalis nr 1922602).

Niestety projekt<sup>1</sup>, który przewidywał zmiany ustrojowe, które mogłyby być podstawą do ponownego przemyślenia problematyki podatku od towarów i usług w kontekście wynagrodzeń notariuszy, został odrzucony przez Sejm RP w III czytaniu.

Nie wykluczając możliwości kontynuacji prac nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw, wskazano także, że w obecnym stanie prawnym status prawny i gospodarczy notariusza porównywalny jest do statusu innych zawodów prawniczych wykonujących na własne ryzyko i rachunek czynności w obrocie prawnym, a których wynagrodzenie, określone przez ustawodawcę w kwotach netto, powiększane jest o kwotę podatku od towarów i usług [art. 162 ust. 1 oraz art. 167a ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 1520), § 4 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu (Dz. U. z 2019 r. poz. 18), § 4 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu (Dz. U. z 2019 r. poz. 68), § 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2018 r. poz. 1688)].

Resort sprawiedliwości zwrócił również uwagę, że sposób ukształtowania i rozumienia zasad dotyczących wynagrodzenia notariusza za dokonanie czynności notarialnych pozostaje w dużej mierze niezmienny od 1991 r., kiedy to wprowadzono przepis art. 5 ustawy – Prawo o notariacie, stanowiący podstawę wydania rozporządzenia dotyczącego wysokości taksy notarialnej. Co więcej, przepis ten nawiązywał do przedwojennych rozwiązań ukształtowanych treścią art. 5 pkt 2 oraz art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. R. P. Nr 84, poz. 609, ze zm.) i wydanego w dniu 15 listopada 1935 r.

---

<sup>1</sup> Projekt o zmianie ustawy - Prawo o notariacie oraz innych ustaw (nr druku sejmowego 2701 oraz 2769 i 2769-A)

rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości o wynagrodzeniu notariuszów (Dz. U. z 1935 r. Nr 84 poz. 517).

Co przy tym istotne, w dacie ustalania wysokości maksymalnych stawek za czynności notarialne uwzględniono potrzebę ochrony odbiorców usług notarialnych i stawki te nie były konstruowane z uwzględnieniem stawki podatku od towarów i usług, m.in. z uwagi na okoliczność, że wynagrodzenia notariusza, który został wyznaczony przez sąd do dokonania czynności notarialnej na podstawie art. 6 § 4 zd. 2 w zw. z art. 6 § 3 ustawy – Prawo o notariacie, nie podwyższa się o kwotę tego podatku. Minister właściwy do spraw instytucji finansowych był także podmiotem, w porozumieniu z którym w 2004 roku Minister Sprawiedliwości wydał kolejne rozporządzenie w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej.

Pozostawiając otwartą kwestię prac nad koncepcją ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie i zawartych w niej propozycji zmian w zakresie pozycji ustrojowej, a także dostrzegając element niesprawiedliwości dotychczasowych uregulowań w świetle wprowadzonych przepisów prawa podatkowego, w tym zasady neutralności podatku od towarów i usług, wskazanym wydaje się - w ocenie Ministra Sprawiedliwości - przeprowadzenie przez Ministra Finansów analizy możliwości uwzględnienia powołanych wyżej orzeczeń sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i wydanie na podstawie przepisu art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.) interpretacji ogólnej dotyczącej praktyki administracyjnej właściwych organów podatkowych (o której to praktyce mowa w cytowanym wyroku C-214/18) lub zainicjowanie prac legislacyjnych w tym zakresie.

Analizując przedstawione wyżej wyjaśnienia nie sposób nie zauważyć pewnej niespójności w prezentowanych stanowiskach. Trudno zatem jednoznacznie stwierdzić czy obowiązujące w tym zakresie regulacje pozwalają na podwyższenie wynagrodzenia notariusza o należny podatek od towarów i usług, czy też nie. Ministerstwo Sprawiedliwości dostrzegło jednak, że przepisy w tym zakresie mogą budzić uzasadnione wątpliwości dlatego wskazało, że projekt ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw mógłby być podstawą do ponownego przemyślenia problematyki podatku od towarów i usług w kontekście wynagrodzeń notariuszy.

W mojej ocenie wykładnia językowa przepisów ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie oraz rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w

sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej nie pozwala na podwyższenie wynagrodzenia notariusza o należny podatek od towarów i usług. Przeciwna konstatacja stanowiłaby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących wynagrodzenie notariusza. Pojawiające się jednak w stanowiskach Ministerstwa Finansów oraz Sprawiedliwości wątpliwości skłaniają do wniosku o potrzebie rozważenia doprecyzowania tej kwestii.

W związku z powyższym, mając na uwadze, że Senat Rzeczypospolitej Polskiej jest konstytucyjnym organem wyposażonym w prawo inicjatywy ustawodawczej, na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2020 r., poz. 627, ze zm.), przedkładam niniejsze uwagi Panu Przewodniczącemu z prośbą o ich rozpatrzenie.

Wystąpienie o tożsamej treści skierowałem również do Przewodniczącego Komisji Sprawiedliwości i Praw Człowieka w Sejmie Rzeczypospolitej Polskiej.

Z wyrazami szacunku.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/