



Podsekretarz Stanu
Maria Ejchart

BK-VII.0520.342.2024
Warszawa, 28 listopada 2024 r.

Pan
Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

przedstawiam odpowiedź na interpelację nr **5465** złożoną do Ministra Sprawiedliwości przez Panią posłankę Bożenę Lisowską w sprawie stosowanej przez notariuszy praktyki doliczania do taksy notarialnej maksymalnej 23% stawki podatku od towarów i usług (VAT), w zakresie właściwości Ministra Sprawiedliwości.

Od chwili wejścia w życie przepisów ustawy – Prawo o notariacie¹ oraz kolejnych rozporządzeń dotyczących ustalania maksymalnych stawek taksy notarialnej a także przepisów o podatku VAT, Ministerstwo Sprawiedliwości konsekwentnie prezentowało stanowisko, że wynagrodzenie notariusza stanowi kwotę „netto” i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (VAT) zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług². Stanowisko to było wynikiem kompleksowej analizy obowiązujących regulacji prawnych.

Tak utrwalona interpretacja przepisów oraz 30-letnia praktyka doliczania przez notariuszy podatku VAT do stawek taksy notarialnej nie budziła wątpliwości w Ministerstwie Sprawiedliwości.

Zgodnie z art. 5 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie, za dokonanie czynności notarialnych notariuszowi przysługuje wynagrodzenie określone na podstawie umowy ze stronami czynności, nie wyższe niż maksymalne stawki taksy notarialnej właściwe dla danej czynności, określone w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej³.

Jakkolwiek w treści cytowanego rozporządzenia brak jest przepisu upoważniającego notariuszy do powiększania maksymalnej stawki taksy notarialnej o podatek VAT, to nie prowadzi to jednoznacznie do wniosku, że stawki taksy notarialnej zawierają podatek VAT.

Wynagrodzenie notariusza za dokonanie czynności notarialnej jest opłatą o charakterze ceny za świadczenie usługi notarialnej i następuje na podstawie umowy ze stronami czynności. Na zobowiązaniowy, oparty na umowie stosunek prawny łączący notariusza i strony, wskazuje się konsekwentnie zarówno w piśmiennictwie prawniczym

¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1001

² Dz. U. z 2024 r. poz. 361

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1473 ze zm.

jak i w orzecznictwie⁴. Strony mają zatem swobodę w wyborze notariusza, a wynagrodzenie za dokonaną czynność może podlegać negocjacom. W razie braku uzgodnienia w kwestii wynagrodzenia nie dochodzi do zawarcia umowy, a tym samym notariusz nie jest zobowiązany do dokonania czynności.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług⁵ pod pojęciem ceny należy rozumieć wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. W cenie, jak stanowi art. 3 ust. 2 cyt. ustawy, 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 oraz podatkiem akcyzowym. Jednakże, jak wynika z treści art. 2, przepisów ustawy nie stosuje się m.in. do informowania o cenach uregulowanego na podstawie odrębnych ustaw.

Zwrócić należy uwagę, że w dacie wydawania aktualnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, obowiązywała w tej materii analogiczna regulacja, wynikająca z ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach⁶, która w art. 1 ust. 2 pkt 2 wprost stwierdzała, że jej przepisów nie stosuje się do cen ustalonych na podstawie odrębnych ustaw. Bez wątplenia taką odrębną regulacją jest art. 5 § 1 ustawy – Prawo o notariacie.

Natomiast 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. Dokonując interpretacji tego przepisu należy uznać, że wynagrodzenie notariusza nie powinno zostać uszczuplone o koszty i wydatki poniesione przez notariusza w związku z dokonaną czynnością notarialną. Powyższa teza ma również swoje uzasadnienie w treści art. 155 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym w przypadkach nieuregulowanych w odrębnych przepisach, do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług oraz zwróconej różnicy podatku od towarów i usług. Przepis ten jednoznacznie określa, że przychodem jest kwota, do której nie wlicza się należnego podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 84 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

W wypisach i odpisach aktów notarialnych przesyłanych przez notariuszy do urzędów skarbowych wskazana jest, zgodnie z art. 89 § 2 ustawy – Prawo o notariacie, wysokość pobranego wynagrodzenia, podatków i innych opłat, z powołaniem podstawy prawnej. Urzędy skarbowe, dysponując informacjami o wysokości pobieranych przez notariuszy stawek wynagrodzenia oraz „doliczaniu” stawek podatku VAT do stawek taksy

⁴ Z. Bosak: Z zagadnień odpowiedzialności cywilnej notariuszy, Rejent 1992, nr 7-8; T. Sadowski: Odpowiedzialność cywilna notariusza, Rejent 1995, nr 5; M.K. Kolasiński: Odpowiedzialność cywilna notariusza, Toruń 2005, s. 131-142, wyrok TK z dnia 10 grudnia 2003r., sygn. K 49/01, TK OTK-A 2003/9/101, wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 26 lutego 2004r., sygn. III SZ 2/03 i III SZ 4/03, OSNP 2004/22/395, OSNP 2004/23/411 oraz z dnia 7 kwietnia 2004r., sygn. III SK 28/04, OSNP 2005/3/47, a także wyroki Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 17 grudnia 1998r., sygn. I ACa 697/98, OSA 1999/10/46 i z dnia 15 lutego 2006r., sygn. I Ca 897/05, OSA 2007/4/13, wyrok TK z 210 grudnia 2003 r. K 49/01 (TK OTK-A 2003/9/101),

⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 168 ze zm.

⁶ Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.

⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

notarialnej, nie sygnalizowały Ministrowi Sprawiedliwości żadnych nieprawidłowości w tym zakresie.

W art. 5 § 3 ustawy – Prawo o notariacie ustawodawca upoważnił Ministra Sprawiedliwości do określenia, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw instytucji finansowych, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Notarialnej, w drodze rozporządzenia, maksymalnych stawek taksy notarialnej za czynności notarialne oraz maksymalnych kwot, o które może być zwiększone wynagrodzenie za dokonanie czynności notarialnych poza kancelarią notarialną, uwzględniając wartość przedmiotu i rodzaj czynności notarialnej, stopień jej zawichości, nakład pracy notariusza, czas przeznaczony na dokonanie czynności oraz interes społeczny gwarantujący należyty dostęp do czynności notarialnych w obrocie cywilnoprawnym, a także uwzględniając, że maksymalna stawka za czynność notarialną nie może przekroczyć sześciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w poprzednim roku, ogłaszanego do celów emerytalnych w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, stosowanego poczynając od drugiego kwartału każdego roku przez okres jednego roku.

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej było kilkakrotnie nowelizowane, zaś ostatnie ukształtowanie poziomu taksy notarialnej zostało dokonane w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 września 2007 r.⁸. Następujące później kolejne zmiany rozporządzenia, spowodowane były koniecznością określenia maksymalnych stawek taksy notarialnej za nowe, poszerzone kompetencje notariuszy⁹.

Każdorazowo, rozporządzenie, zgodnie z art. 5 § 3 ustawy – Prawo o notariacie, było wydawane w porozumieniu z Ministrem Finansów, a w toku prac legislacyjnych nigdy nie była podnoszona konieczność uwzględnienia przy ustalaniu maksymalnych stawek taksy notarialnej stawki podatku VAT. Jednym warunkiem było spełnienie wytycznych określonych w art. 5 § 3 cyt. ustawy.

Na marginesie zauważyć należy, że jakkolwiek, co do zasady, maksymalna stawka taksy notarialnej zależy od wartości przedmiotu czynności notarialnej (§ 2 rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej), to jednak jest również określona w sposób sztywny (§ 8-16 cyt. rozporządzenia). Przy czym w wielu przypadkach, z uwagi na zapewnienie dostępności do usług notarialnych, na minimalnym poziomie (np. § 10a ust. 1, § 10b ust. 1, § 13 pkt 1b i pkt 4a cyt. rozporządzenia), co dodatkowo przemawia za przyjęciem, że maksymalne stawki taksy notarialnej, nie obejmują podatku VAT. Z kolei przyjęcie, że np. maksymalna stawka określona w § 10a ust. 1 (50 zł), czy § 13 pkt 1b (20 zł) i pkt 4a (5 zł) obejmuje również podatek VAT, stałoby w rażącej sprzeczności z ustawowymi wytycznymi nakazującymi uwzględnić, poza zapewnieniem dostępności usług notarialnych, wartość

⁸ Dz. U. z 2007 r. Nr 187, poz. 1336

⁹ m.in. wynikające z ustawy z dnia 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz. U. Nr 232, poz. 1377), z ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 85, poz. 458), z ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy – Prawo o notariacie, oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1137), z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. z 2021 r. poz. 170) czy z ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy - kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655)

przedmiotu i rodzaj czynności notarialnej, stopień jej zawichości, nakład pracy notariusza i czas przeznaczony na dokonanie czynności.

Jak podniósł Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 7 lipca 2011 r. (sygn. akt U 8/08), prawidłowe ukształtowanie wysokości maksymalnych stawek taksy notarialnej, przy uwzględnieniu wszystkich wytycznych wymienionych w art. 5 § 3 ustawy - Prawo o notariacie, jest zadaniem niezwykle skomplikowanym, a przez to ocena jego wypełnienia również rodzi pewne trudności. Treść art. 5 § 3 cyt. Ustawy wymaga od Ministra Sprawiedliwości dokonania zabiegu „wyważenia” interesu publicznego i interesów samych notariuszy.

Obowiązujące maksymalne stawki taksy notarialnej stanowią optymalne wyważenie opisanych wyżej sprzecznych interesów - uwzględniają interes społeczny i gwarantują należyty dostęp do czynności notarialnych, przy czym tak określone przez Ministra Sprawiedliwości maksymalne stawki taksy notarialnej nie obejmują stawki podatku VAT.

W związku z powyższym, także w kontekście historycznym, przyjąć należy, że również w sytuacji, gdy wynagrodzenie notariusza za dokonanie czynności notarialnej zostało ustalone w maksymalnej wysokości, wynikającej z rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, ma on prawo pobrać podatek VAT od stron czynności notarialnej.

Przyjęcie, że maksymalne stawki taksy notarialnej obejmują już podatek VAT spowoduje, że maksymalne stawki taksy notarialnej stałyby się de facto stawkami sztywnymi, nie podlegającymi negocjowaniu, co w konsekwencji byłoby niekorzystne dla klientów kancelarii notarialnych i sprzeczne z ratio legis tego przepisu.

Zwrócić należy uwagę, że obligatoryjny charakter wielu czynności dokonywanych z udziałem notariusza (w Polsce istnieje najsilniejszy tzw. przymus notarialny w porównaniu do innych krajów notariatu łańciskiego), szczególny walor dowodowy czynności notarialnych (mających charakter dokumentu urzędowego) i doniosłość związanych z tymi czynnościami skutków prawnych sprawiły, że ustawodawca zdecydował się na ograniczenie swobody kształtowania wynagrodzenia notariusza w umowie ze stronami czynności poprzez wprowadzenie maksymalnych stawek taksy notarialnej właściwych dla danej czynności (art. 5 § 3 ustawy - Prawo o notariacie). Podkreślenia wymaga, że rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej nie określa sztywnego wynagrodzenia notariuszy, a jedynie maksymalne stawki taksy notarialnej. Wprowadzenie takiej regulacji pełni funkcję ochronną w stosunku do uczestników obrotu, zapewniając większą dostępność czynności notarialnych oraz przeciwdziałając zjawisku powstawania tzw. zaporowych kosztów notarialnych. Tym samym nie ma przeszkód prawnych, by klient negocjował cenę usług notarialnych z notariuszem i w efekcie tych negocjacji zapłacił cenę niższą niż maksymalna stawka.

Strony mają zatem swobodę w wyborze notariusza, zaś notariusze mogą konkurować o klienta. Instrument konkurowania jest właśnie wpisany w samą konstrukcję taksy notarialnej, w której określono tylko maksymalne stawki za poszczególne rodzaje czynności notarialnych.

Natomiast odmienne zasady obowiązują, gdy strona czynności notarialnej nie jest w stanie bez uszczerbku utrzymania koniecznego dla siebie i rodziny ponieść żądanego przez notariusza wynagrodzenia i wystąpiła z wnioskiem do sądu o zwolnienie w całości lub w części od ponoszenia tego wynagrodzenia. W przypadku, gdy sąd uwzględni wniosek

i wyznaczy notariusza do dokonania żądanej przez stronę czynności notarialnej, wynagrodzenie za dokonaną czynność notarialną ponosi Skarb Państwa. W takim przypadku, jak przesądził Sąd Najwyższy¹⁰, istotnie wynagrodzenie przyznane notariuszowi przez sąd nie jest powiększane o stawkę podatku VAT, bowiem wyznaczenie notariusza następuje w ramach stosunku publiczno-prawnego w formie postanowienia, które wiąże wyznaczonego notariusza, i to na Skarbie Państwa spoczywa obowiązek pokrycia przyznanego notariuszowi wynagrodzenia za dokonaną czynność notarialną.

Analiza uzasadnienia uchwały Sądu Najwyższego nie daje żadnej podstawy do przyjęcia, w drodze analogii, że zawarte w niej tezy stosuje się do wynagrodzenia notariusza ustalanego na podstawie umowy w klientem. Przeciwnie argumentum a contrario, gdy wynagrodzenie notariusza jest wynikiem uzgodnienia, powiększenie tak określonej kwoty o podatek VAT jest zasadne. Wprost kwestia doliczania podatku VAT w przypadku ustalania wynagrodzenia przez notariusza w oparciu o umowę z klientem nie była dotychczas przedmiotem orzecznictwa Sądu Najwyższego.

Na marginesie zauważenia wymaga, że gdyby należny podatek VAT od czynności notarialnej miałby mieścić się w maksymalnych stawkach taksy notarialnej, to spowodowałoby to znaczny spadek kwot odprowadzanych przez notariuszy tytułem podatku VAT. Jak wynika ze Sprawozdań i ocen stanu notariatu za 2019 r., 2020 r., 2021 r., 2022 r. i 2023 r., opracowanych przez Krajową Radę Notarialną¹¹, notariusze odprowadzili tytułem podatku VAT: w 2017 r. łączną kwotę 324 326 174,80 zł, w 2018 r. łączną kwotę 343 829 791,19 zł, w 2019 r. łączną kwotę 420 093 020,36 zł, w 2020 r. łączną kwotę 424 589 559,59 zł, w 2021 r. łączną kwotę 546 388 650,49 zł, w 2022 r. łączną kwotę 542 123 795,56 zł a w 2023 r. łączną kwotę 537 159 785,17 zł.

Podnieść również należy, że stawki podatku VAT, na przestrzeni lat, ulegają zmianom, co – przy przyjęciu, że należny podatek VAT od czynności notarialnej mieści się w maksymalnych stawkach taksy notarialnej – powodowałoby, że zmiana stawki podatku VAT automatycznie wpływałaby na rzeczywistą wysokość wynagrodzenia notariusza, która, jak wyżej wskazano, powinna być określana wyłącznie przy uwzględnieniu wytycznych wynikających z art. 5 § 3 ustawy – Prawo o notariacie.

Powyższe stanowisko dotyczące zasad naliczania podatku VAT od taksy zostało przedstawione w piśmie z 13 października 2021 r., skierowanym do Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w odpowiedzi na wystąpienie z 29 lipca 2021 r. (DOP6.8102.61.2021).

Z wyrazami szacunku
Maria Ejchart
Podsekretarz Stanu
/podpisano elektronicznie/

¹⁰ uchwała Sądu Najwyższego dnia 26 czerwca 2014 r. III CZP 27/14

¹¹ art. 40 § 2 ustawy – Prawo o notariacie