

PODATKI

W PRAKTYCE NOTARIALNEJ

Michał Wilk (red.)

Mateusz Latkowski

Jakub Wirski

Łódź 2017

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział 1	
Notariusz jako płatnik podatku	13
1.1. Ogólne zasady odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku	13
1.2. Szczególne zasady odpowiedzialności notariusza w podatku od czynności cywilnoprawnych	21
1.3. Obowiązki materialno-techniczne notariusza jako płatnika	24
Rozdział 2	
Opodatkowanie zbycia nieruchomości	31
2.1. Uwagi wstępne	31
2.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych	32
2.2.1. Uwagi ogólne	32
2.2.2. Wyłączenia umów sprzedaży i zamiany z PCC	34
2.2.3. Podstawa opodatkowania umowy sprzedaży i zamiany	36
2.2.4. Stawki podatku przy umowie sprzedaży i zamiany	37
2.3. Podatek od towarów i usług	39
2.3.1. Uwagi ogólne	39
2.3.2. Elementy podmiotowe – pojęcie podatnika VAT	40
2.3.3. Dostawa towarów a świadczenie usług	44
2.3.4. Zbycie przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej części przedsiębiorstwa	49
2.3.5. Zwolnienie dostawy nieruchomości wykorzystywanej wyłącznie do działalności zwolnionej (art. 43 ust. 1 pkt 2)	53
2.3.6. Zwolnienie dostawy budynków i budowli (art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a)	55
2.3.6.1. Uwagi ogólne	55
2.3.6.2. Zakres zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10. Pojęcie pierwszego zasiedlenia	56
2.3.6.3. Zakres zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10a	68

2.3.7. Zwolnienie dostawy gruntu niezabudowanego (art. 43 ust. 1 pkt 9)	70
2.4. Darowizna nieruchomości w podatku od spadków i darowizn	76
2.4.1. Uwagi wstępne	76
2.4.2. Ulga mieszkaniowa	76
2.4.2.1. Uwagi wstępne	76
2.4.2.2. Podmiotowy i przedmiotowy zakres ulgi mieszkaniowej	77
2.4.2.3. Warunki skorzystania z ulgi mieszkaniowej	79
2.4.2.4. Sposób obliczania ulgi mieszkaniowej	83
2.4.2.5. Utrata prawa do ulgi mieszkaniowej	85
2.5. Zniesienie współwłasności nieruchomości	88
2.5.1. Podatek od spadków i darowizn	88
2.5.1.1. Uwagi wstępne	88
2.5.1.2. Zwolnienie	89
2.5.1.3. Podstawa opodatkowania	89
2.5.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych	90
2.5.2.1. Uwagi wstępne	90
2.5.2.2. Obowiązek podatkowy i obliczanie podatku	91
2.5.2.3. Odpłatne i nieodpłatne zniesienie współwłasności objęte jedną umową	91
2.6. Opodatkowanie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w podatku dochodowym od osób fizycznych – wybrane aspekty	93
2.6.1. Przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości	93
2.6.2. Koszty uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości	95
2.6.3. Kwota i termin płatności podatku	96
2.6.4. Zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.	97
2.6.5. Umowa o dożywocie	101
2.6.6. Dział spadku	101
2.7. Podatek od nieruchomości – wybrane aspekty	103
Osoby fizyczne	103
Osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej	104
Rozdział 3	
Opodatkowanie czynności restrukturyzacyjnych w spółkach	105
3.1. Uwagi wstępne	105
3.2. Przekształcenia spółek	105
3.2.1. Uwagi ogólne	105
3.2.2. Opodatkowanie przekształcenia PCC	106

3.2.3. Przekształcenia – wyłączenie z opodatkowania	109
3.2.4. Opodatkowanie zysków niepodzielonych podatkiem dochodowym	111
3.3. Połączenia i podziały spółek	114
3.3.1. Uwagi ogólne	114
3.3.2. Opodatkowanie połączeń i podziałów w PCC	114
3.3.3. Opodatkowanie połączeń i podziałów w podatku dochodowym	115
3.3.4. Opodatkowanie połączeń i podziałów w podatku od towarów i usług	118
3.4. Aporty do spółek	119
3.4.1. Uwagi ogólne	119
3.4.2. Opodatkowanie aportów do spółek w PCC	120
3.4.3. Opodatkowanie aportów do spółek w podatku dochodowym	124
3.4.4. Opodatkowanie aportów w podatku od towarów i usług	126
3.5. Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa	128

Rozdział 4

Opodatkowanie obrotu gospodarstwami rolnymi w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych	133
--	-----

Rozdział 5

Podatek od spadków i darowizn – wybrane aspekty	137
5.1. Przedmiot opodatkowania i wyłączenia spod opodatkowania	137
5.2. Zwolnienia	139
5.2.1. Uwagi wstępne	139
5.2.2. Zwolnienia przedmiotowe	140
5.2.3. Zwolnienie dla członków najbliższej rodziny	141
5.3. Obowiązek podatkowy	146
5.4. Podstawa opodatkowania	149
5.4.1. Czysta wartość rzeczy lub praw	149
5.4.2. Rynkowa wartość rzeczy lub praw	149
5.4.3. Kwoty wolne od podatku	151
5.4.4. Szczególne zasady ustalania podstawy opodatkowania	152
5.5. Zasady obliczania wysokości podatku i zeznania podatkowe	153
5.5.1. Grupy podatkowe	153
5.5.2. Stawki podatku	154
5.5.3. Zeznania podatkowe	155

5.6. Obowiązki notariusza	155
5.6.1. Notariusz jako płatnik	155
5.6.2. Uzależnienie dokonania czynności od zgody organu podatkowego albo przedstawienia zaświadczenia	157
Rozdział 6	
Podatek od czynności cywilnoprawnych – wybrane aspekty	159
6.1. Przedmiot opodatkowania PCC – praktyczne aspekty zasady <i>numerus clausus</i> czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu	159
Zbycie udziałów na rzecz spółki w celu umorzenia	161
Przelew (cesja) wierzytelności	161
Świadczenie w miejsce wypełnienia (<i>datio in solutum</i>)	162
Przeniesienie praw do działki	162
6.2. Terytorialny zakres opodatkowania PCC	163
6.3. Zwrot PCC	165
6.4. Ustanowienie hipoteki – wybrane zagadnienia	166
6.5. Zwolnienie pożyczki między osobami najbliższymi	167
6.6. Depozyt notarialny a PCC	169
6.7. Opodatkowanie darowizny PCC	170
6.8. Ustanowienie służebności gruntowej a obowiązki notariusza jako płatnika podatku	173
Bibliografia	175
Wykaz orzeczeń	177
Wykaz interpretacji	181
Informacje o autorach	189
Informacje o wydawcy i partnerach	191

Wykaz skrótów

Akty prawne

dyrektywa 2006/112	Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
dyrektywa kapitałowa	Dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału
k.c.	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny
k.k.s.	Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy
k.s.h.	Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.
o.p.	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa
rozporządzenie PCC	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych
rozporządzenie PSD	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn
u.k.w.h.	Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece
u.p.b.	Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane
u.p.c.c.	Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych
u.p.d.o.f.	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
u.p.d.o.p.	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych
u.p.l.	Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych
u.p.n.	Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie
u.p.s.d.	Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn
u.p.t.u.	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
u.r.o.d.	Ustawa z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych
u.s.m.	Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych
u.w.l.	Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali

Sądy

TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	wojewódzki sąd administracyjny
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
SN	Sąd Najwyższy

Podatki

PCC	podatek od czynności cywilnoprawnych
VAT	podatek od towarów i usług
PIT	podatek dochodowy od osób fizycznych
CIT	podatek dochodowy od osób prawnych

Inne

ZCP	zorganizowana część przedsiębiorstwa
decyzja WZ	decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu
MPZP	miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego

Wstęp

Instytucja płatnika, który pełni funkcję ogniwa pośredniego między organem podatkowym a podatnikiem, ułatwiając pobór podatku, stanowi bardzo ważny element polskiego systemu prawnego. Przepisy prawa podatkowego nakładają liczne obowiązki na podmioty pełniące funkcję płatnika, obejmując je przy tym odpowiedzialnością osobistą za brak realizacji ustawowo określonych obowiązków podatkowych.

Wśród różnych kategorii płatników funkcjonujących w polskim systemie podatkowym niezwykle istotna jest rola notariuszy. Pełnią oni funkcję płatnika w stosunku do podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn w odniesieniu do czynności prawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Zakres odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku oraz szczególne rozwiązania ustawowe rozgraniczające zakres opodatkowania w podatku od czynności cywilnoprawnych¹ oraz podatku od towarów i usług² sprawiają, że od notariusza wymaga się szerokiej wiedzy z zakresu regulacji podatkowych w PCC, podatku od spadków i darowizn, a także – w ograniczonym stopniu – podatku od towarów i usług, a dodatkowo znajomości interpretacji podatkowych i orzecznictwa sądów administracyjnych. Z uwagi na szczególnie charakter zawodu notariusza jako zawodu zaufania publicznego praktyka wykonywania czynności zawodowych wymaga od niego także podstawowej znajomości innych regulacji podatkowych, mogących mieć znaczenie dla czynności prawnych dokonywanych przed notariuszem, takich jak w szczególności unormowania podatków dochodowych, podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.

Względy te skłoniły nas do podjęcia prac nad systematyzacją zagadnień podatkowych pojawiających się w praktyce notarialnej oraz rozwiązaniem problemów interpretacyjnych wynikających ze stosowania się do regulacji podatkowych odnoszących się do czynności notarialnych dokonywanych przez notariuszy.

Niniejsza książka składa się z sześciu rozdziałów. Pierwszy rozdział poświęcony został ogólnym zasadom funkcjonowania notariusza w systemie prawnym jako płatnika podatku, w tym w szczególności ustaleniu zakresu odpowiedzialności płatnika, przesłanek uwalniających notariusza od odpo-

1 Dalej także PCC.

2 Dalej także VAT.

wiedzialności za niepobranie podatku oraz ustaleniu zakresu obowiązków materialno-technicznych notariusza, związanych z wykonywaniem przez niego funkcji płatnika podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Drugi rozdział poświęcony został problematyce podatkowych skutków obrotu nieruchomościami. Szczególny nacisk w tej części publikacji położony został na rozgraniczenie zakresu opodatkowania PCC oraz VAT. Z uwagi na niezwykle skomplikowane regulacje VAT odnoszące się do dostawy nieruchomości oraz konsekwencje w PCC, jakie pociąga za sobą brak opodatkowania VAT takich transakcji, właściwe ustalenie skutków podatkowych w tym zakresie ma bardzo istotne znaczenie praktyczne dla notariusza sporządzającego akt notarialny. Z uwagi na potrzebę wyjaśniania stronom czynności notarialnych skutków dokonywanych przez nie czynności (w tym w zakresie prawa podatkowego) w rozdziale drugim przedstawiliśmy również podstawowe elementy systemu opodatkowania obrotu nieruchomościami w podatku dochodowym oraz wybrane aspekty podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego.

Trzeci rozdział niniejszej książki w całości poświęcony został czynnościom restrukturyzacyjnym w spółkach osobowych i kapitałowych na gruncie PCC oraz VAT (z uwzględnieniem problematyki wpływu prawa Unii Europejskiej na polskie prawo podatkowe w tym zakresie). Omówiliśmy również podstawowe aspekty tego rodzaju czynności w podatkach dochodowych. W czwartym rozdziale zajęliśmy się ustaleniem podatkowych skutków czynności prawnych w zakresie obrotu gospodarstwami rolnymi – zarówno w podatku od czynności cywilnoprawnych, jak i podatku od spadków i darowizn. Piąty i szósty rozdział poświęcone zostały pojawiającym się w praktyce notarialnej problemom przy stosowaniu się do przepisów odpowiednio: ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Chcielibyśmy serdecznie podziękować notariuszom Izby Notarialnej w Łodzi za pomoc w wyborze problemów podatkowych pojawiających się w bieżącej praktyce notarialnej, co pomogło nam na skoncentrowaniu uwagi na tych zagadnieniach prawnych, które rodzą największe trudności w praktyce. Szczególne podziękowania kierujemy do Rady Izby Notarialnej w Łodzi, a zwłaszcza do jej prezesa not. Aleksandra Szymańskiego. Niniejsza książka nie powstałaby, gdyby nie współpraca ze środowiskiem notariuszy w Łodzi.

Będziemy wdzięczni za wszelkie uwagi, przemyślenia oraz sugestie uzupełnień (kontakt do nas znajduje się na ostatniej stronie niniejszej publikacji), które moglibyśmy wykorzystać przy ulepszeniu i poszerzeniu książki w przyszłości.

Rozdział 1

Notariusz jako płatnik podatku

1.1. Ogólne zasady odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku

Podstawą prawną kształtującą ustrój notariatu oraz obowiązki notariusza jest Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie³. Stosownie do art. 1 § 1 u.p.n., „notariusz jest powołany do dokonywania czynności, którym strony są obowiązane lub pragną nadać formę notarialną (czynności notarialnych)”. W myśl art. 7 § 1 u.p.n. notariusz jako płatnik pobiera podatki na podstawie odrębnych przepisów. Na notariusza obowiązki płatnika nakładają przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Stosownie do art. 18 ust. 1 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁴, notariusze są płatnikami podatku od dokonanej w formie aktu notarialnego darowizny, umowy nieodpłatnego znieśnienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie, umowy nieodpłatnego ustanowienia służebności oraz umowy nieodpłatnego ustanowienia użytkowania. Zamknięty katalog czynności, w odniesieniu do których notariusz pełni rolę płatnika podatku, oznacza, że obowiązków płatnika podatku od spadków i darowizn nie można domniemywać w innych przypadkach (np. w zakresie poświadczenia dziedziczenia).

Nieco odmienną (otwartą) regulację zawiera art. 10 ust. 2 Ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁵, zgodnie z którym „notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego”. Notariusz sporządza przy tym akt notarialny, gdy wymaga tego przepis prawa, a także gdy taka jest wola stron, na co wskazuje art. 91 u.p.n.

Płatnikiem, w myśl art. 8 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶, jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie-

3 Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 1796 ze zm. – dalej u.p.n.

4 Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 205 ze zm. – dalej u.p.s.d.

5 Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 223 ze zm. – dalej u.p.c.c.

6 Tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm. – dalej o.p.

mająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zakres obowiązków płatnika zawarty w tym przepisie wskazuje, że obok czynności o charakterze materialno-technicznym (pobranie podatku, wpłacenie podatku na rachunek właściwego organu podatkowego we właściwym terminie), podmiot ten obowiązany jest dokonać obliczenia podatku. W praktyce oznacza to, że płatnik powinien ustalić stan faktyczny, to jest całokształt okoliczności, które mają znaczenie prawne dla obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego, a także stan prawny (w tym dokonać interpretacji przepisów prawa podatkowego). Działania, które powinien podjąć płatnik, mają zatem charakter zbliżony do czynności wykonywanych przez samych podatników, zobligowanych do samoobliczenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W myśl art. 30 § 1, w związku z art. 8 o.p., płatnik, który nie pobrał i nie wpłacił organowi podatkowemu we właściwym terminie należnego podatku, odpowiada całym swoim majątkiem za niepobrany i niewypłacony podatek. W razie stwierdzenia przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym niewykonania tych obowiązków przez płatnika organ ten określa wysokość należności z tytułu niepobranego bądź pobranego a niewypłaconego podatku w drodze decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika. Decyzja ta ma charakter decyzji określającej (deklaratoryjnej), co ma przełożenie na problematykę przedawnienia i odsetek od zaległości podatkowych⁷. Notariusz może następnie dochodzić zwrotu zapłaconego podatku od podatnika, ale tylko na podstawie roszczenia regresowego w drodze postępowania cywilnego.

Warto podkreślić, że płatnik powinien obliczyć wysokość należnego podatku w stanie faktycznym, którego elementy mogą być mu nieznane (nie kształtuje bowiem tego stanu faktycznego). Unormowania Ordynacji podatkowej uwzględniają fakt, iż realizacja wynikających z art. 8 o.p. obowiązków płatnika uzależniona jest od współdziałania podatnika, który posiada pełną wiedzę o wszystkich okolicznościach mających znaczenie dla obliczenia wysokości należnego podatku. Stąd też konieczne było skonstruowanie regulacji, które stanowiłyby swojego rodzaju „wentyl bezpieczeństwa” dla płatnika, który – z uwagi na potencjalny brak współpracy przez podatnika bądź też wprowadzenie w błąd płatnika przez podatnika – mógłby uwolnić się od odpowiedzialności za niepobranie podatku (czy też za pobranie podatku w zaniżonej wysokości). Unormowania tego rodzaju są konieczne z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospo-

⁷ Zob. wyrok NSA z 28 stycznia 2016 r., II FSK 3403/13.

litej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸). Trudno byłoby pogodzić z tą zasadą wymaganie od płatnika realizacji – często niemożliwych do wykonania – obowiązków prawnych.

Stosownie do art. 30 § 5 o.p., zasady odpowiedzialności płatnika za niewykonanie obowiązków określonych w art. 8 o.p. nie stosuje się (a zatem płatnik uwolniony jest od odpowiedzialności), jeśli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W takich przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Ponieważ przepis ten nie określa rodzaju winy, której przypisanie podatnikowi uwalniałoby płatnika od odpowiedzialności podatkowej, należy uznać, iż każda postać winy (w tym wina umyślna – w postaci zamiaru bezpośredniego oraz ewentualnego, jak i wina nieumyślna – w postaci lekkomyślności oraz niedbalstwa), o ile można ją przypisać podatnikowi, uwalnia płatnika od tej odpowiedzialności. Jeśli zatem podatnik przedstawia płatnikowi nieprawdziwe okoliczności mające wpływ na pobranie bądź brak pobrania przez płatnika podatku, wówczas nie ma znaczenia prawnego, czy dane te podane zostały niezgodnie z rzeczywistością umyślnie, czy też w wyniku niedbalstwa. Wina podatnika powinna być ustalona w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy w świetle zasady prawdy materialnej (art. 122 i art. 187 § 1 o.p.)⁹.

Jednak trzeba jednocześnie zauważyć, że w myśl art. 26a § 1 o.p. podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰ – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik. Chodzi tutaj o przychody ze stosunku pracy (i zrównanych z nim stosunków prawnych), działalności wykonywanej osobiście oraz przychody z praw majątkowych. Z uwagi na fakt, iż w poborze podatku dochodowego od osób fizycznych nie uczestniczą notariusze (z wyjątkiem sytuacji, w której notariusz wykonuje funkcję płatnika na zasadach ogólnych – jako np. pracodawca czy zleceniodawca), wykładnia tego przepisu oraz rozstrzygnięcie pojawiających się w praktyce wątpliwości pozostaje poza zakresem niniejszej publikacji.

Tak ukształtowane zasady ogólne odpowiedzialności płatnika za niepobranie podatku prowadzą w konsekwencji do wniosku, że wyłączenie odpowiedzialności płatnika możliwe jest wówczas, gdy podatek nie został pobrany z winy podatnika, co powinno zostać ustalone w danej sprawie.

8 Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja RP.

9 Zob. także wyrok NSA z 17 maja 2007 r., II FSK 694/06 oraz wyrok WSA w Krakowie z 9 maja 2014 r., I SA/Kr 1354/13.

10 Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

Szczególny charakter czynności wykonywanych przez notariusza (sporządzanie aktów notarialnych w odniesieniu do czynności, co do elementów których pełną wiedzę może posiadać wyłącznie podatnik) wymaga ustalenia, w jaki sposób notariusz mógłby zabezpieczyć się przed odpowiedzialnością za niepobranie podatku.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na obiektywny charakter odpowiedzialności notariusza¹¹. Artykuł 30 o.p. nie uzależnia powstania odpowiedzialności płatnika od jego winy. Oznacza to, że notariusz może odpowiadać za brak pobrania podatku nawet wówczas, gdy udowodni, że w niepobraniu podatku nie było jego winy. W tym zakresie powstaje pytanie, czy oparcie się przez notariusza na oświadczeniu złożonym przez stronę do aktu notarialnego, mogłoby wyłączać jego odpowiedzialność jako płatnika podatku. W mojej ocenie obliczenie wysokości podatku (względnie niepobranie podatku) w oparciu o tego rodzaju oświadczenie byłoby właściwym zabezpieczeniem notariusza przed ewentualną odpowiedzialnością z art. 30 o.p., jeśli dotyczyłoby ściśle faktów (np. stopnia pokrewieństwa między stronami umowy darowizny z perspektywy zastosowania zwolnienia z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn). W takim wypadku możliwe byłoby uznanie, że notariusz nie pobrał podatku z winy podatnika (który złożył oświadczenie nieodpowiadające rzeczywistości stanowi faktycznemu). Przykładem braku odpowiedzialności notariusza jest również sytuacja, w której strony umowy sprzedaży deklarują wartość rynkową przedmiotu transakcji. W razie zaniżenia tej ceny organ podatkowy nie mógłby obciążyć odpowiedzialnością za brak pobrania podatku notariusza, zaniżenie podatku wynikało bowiem z winy podatnika. Jak podkreślono w wyroku WSA we Wrocławiu z 30 października 2008 r. (I SA/Wr 878/08): „notariusz nie jest uprawniony do wiążącego ustalania wysokości ceny – musi zastosować się do kwoty podanej przez strony. Ma on jednak obowiązek pouczenia kupującego (podatnika) o prawie organu podatkowego do określenia, podwyższenia lub obniżenia wartości przedmiotu transakcji”.

Z drugiej strony to notariusz – jako płatnik podatku – powinien samodzielnie ocenić, czy w danej sprawie zachodzą przesłanki do zastosowania zwolnienia. Ewentualny błąd w tym zakresie obciążałby już notariusza. Innymi słowy, jeśli na gruncie danego stanu faktycznego i prawnego notariusz powinien pobrać podatek, a strona czynności oświadcza, że czynność powinna być objęta zwolnieniem, to oparcie się na oświadczeniu o takiej treści nie uwolni nota-

11 K. Buk, *Notariusz jako płatnik podatków – zagadnienia wybrane*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015, nr 1, s. 20.

riusza od odpowiedzialności za niepobranie podatku¹². Odnosząc się do innego przykładu, notariusz nie poniesie odpowiedzialności za zaniżenie wartości danej czynności (np. przedmiotu darowizny), jeśli opierał się na oświadczeniu stron transakcji, ale może odpowiadać za błędne zinterpretowanie przepisów ustawy. Notariusz poniesie zatem odpowiedzialność także w sytuacji, w której dysponował oświadczeniem stron czynności co do okoliczności mających znaczenie dla obliczenia podatku, ale dokonał błędnej subsumcji ustalonego stanu faktycznego do przepisów prawa podatkowego¹³. Na ostrożność, z jaką notariusz powinien podchodzić do oświadczeń co do oceny prawnej składanych przez strony czynności do aktu notarialnego, zwraca uwagę WSA w Warszawie w wyroku z 10 stycznia 2014 r. (III SA/Wa 2333/13), stwierdzając, że „w gestii notariusza pozostaje wyjaśnienie kwestii podatkowych stronom czy też uczestnikom dokonywanej czynności notarialnej, a nie oparcie się jedynie na ich oświadczeniach, które w ocenie właściwego organu podatkowego mogą okazać się – tak jak w rozpoznawanej sprawie – bez znaczenia w sprawie” (w sprawie chodziło o oświadczenie stron, które zadeklarowały, że z tytułu dokonania transakcji są podatnikami podatku od towarów i usług).

Uogólniając tę część rozważań, należy podkreślić, że oświadczenie strony danej czynności może dotyczyć faktów, a nie prawa. Niepobranie podatku przez notariusza w sytuacji, w której strona czynności zataja istotne elementy stanu faktycznego, również stanowić będzie okoliczność uwalniającą notariusza od odpowiedzialności z art. 30 o.p.

W praktyce spotkać się można również z sytuacjami, w których notariusz nie pobiera podatku, ale ani jemu, ani podatnikowi nie można przypisać winy za brak pobrania podatku. Czasem brak pobrania podatku może wynikać z zaniedbania bądź celowego wprowadzenia w błąd przez osobę trzecią (np. sprzedającego w przypadku PCC). W stanie faktycznym jednej ze spraw kupujący nabyli działkę niezabudowaną z VAT – notariusz nie pobrał PCC przy sprzedaży, ponieważ sprzedający oświadczył, że działa w charakterze podatnika VAT. Sprzedający następnie złożył korektę deklaracji VAT i wykazał nadpłatę. W konsekwencji organ podatkowy zażądał zapłaty PCC od kupujących, którzy

12 Inaczej uważa A. Mariański, który stawia tezę, że „innym rozwiązaniem może być przyjęcie oświadczenia od stron czynności cywilnoprawnej, w tym zwłaszcza kupującego, co do opodatkowania bądź zwolnienia danej dostawy z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W takiej sytuacji, jeżeli podane okoliczności będą nieprawdziwe, można – jak się wydaje – twierdzić o zawinieniu podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych” – A. Mariański, *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 41.

13 Wyrok WSA w Lublinie z 15 lipca 2009 r., I SA/Lu 268/09.

odmówili złożenia deklaracji w tym podatku. Organ podatkowy określił wysokość zobowiązania w PCC względem nabywców. WSA w Olsztynie w wyroku z 9 września 2009 r. (I SA/Ol 455/09) stwierdził, że odpowiedzialność notariusza za niepobranie podatku nie jest oparta na zasadzie winy, a z drugiej strony „obciążenie kupujących podatkiem od czynności cywilnoprawnych w sytuacji stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług w związku z korektą deklaracji oraz stosownym wnioskiem złożonym przez sprzedającego, stanowi w ocenie Sądu, naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej”.

W świetle art. 30 o.p. w takiej sytuacji odpowiedzialność za niepobranie podatku poniósł notariusz jako płatnik (mimo iż nie można było przypisać mu winy). Tak ukształtowany stan prawny mógł budzić wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP. W tym zakresie problem ten rozstrzygał TK, który w wyroku z 9 listopada 2010 r. (SK 10/08) stwierdził, że przepis ten jest zgodny z ustawą zasadniczą. Trybunał przyznał, że notariusz odpowiada jako płatnik nie tyle za zobowiązanie podatkowe podatnika, co za własne działanie bądź zaniechanie. Podkreślono przy tym, że notariusz nie może zasłaniać się niezajomością przepisów prawa i „jako profesjonalny uczestnik obrotu prawnego powinien wykazać się wszechstronną znajomością przepisów prawa i opierać się nie tylko na samych przepisach, lecz także na poglądach wypracowanych przez orzecznictwo”. Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę na istnienie w systemie prawa mechanizmów łagodzących odpowiedzialność notariusza, do których zaliczył: możliwość wystąpienia do podatnika z roszczeniem regresowym, możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego czy też możliwość poddania decyzji w sprawie odpowiedzialności płatnika kontroli instancyjnej oraz zaskarżenia decyzji ostatecznej w tym zakresie do sądu administracyjnego.

Pogląd wyrażony przez TK w powołanym wyżej wyroku z 9 listopada 2010 r. znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, w wyroku z 3 grudnia 2013 r. (II FSK 20/12) NSA podkreślił, że jeśli tylko notariusz posiada wiedzę wystarczającą do obliczenia podatku, a podatku tego nie pobiera, wówczas podlega odpowiedzialności z art. 30 o.p. Sądy zwracają uwagę, że odpowiedzialność płatnika nie jest odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe ciążące na podatniku, lecz ma charakter autonomiczny. Notariusz odpowiada bowiem za własne działanie bądź zaniechanie¹⁴.

W naszej ocenie rozstrzygnięcie TK jest błędne w zakresie, w jakim dopuszcza (i uznaje za zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego) funkcjo-

14 Zob. na przykład wyrok WSA w Rzeszowie z 29 stycznia 2015 r., I SA/Rz 833/14.

nowanie w systemie prawnym regulacji mogącej skutkować sytuacją, w której jednostka nie ma możliwości uniknięcia odpowiedzialności prawnej. Obiektywnej (tj. niezależnej od winy) odpowiedzialności notariusza nie może, moim zdaniem, uzasadniać charakter zawodu notariusza jako zawodu zaufania publicznego ani fakt jego wieloletniego szkolenia zawodowego. W pewnych przypadkach notariusz może nie mieć obiektywnie możliwości dokonania oceny prawnej przedstawianych przez strony czynności faktów (o ile już fakty te ustali, co samo w sobie może być w praktyce bardzo problematyczne). W związku z tym trzeba uznać, że dochowanie przez notariusza należytej staranności powinno wyłączać jego odpowiedzialność za niepobranie podatku. W tym miejscu warto zauważyć, że w uzasadnieniu wyroku z 9 listopada 2010 r. Trybunał zdaje się jednak odnosić do pojęcia należytej staranności, przez co (paradoksalnie – bo wbrew głównym tezom wyroku), przyznaje, że absolutyzowanie odpowiedzialności notariusza nie może być zaakceptowane.

Za trafny należy w związku z tym przyjąć pogląd wyrażony w bardzo ciekawym wyroku WSA we Wrocławiu z 9 sierpnia 2011 r. (I SA/Wr 751/11). W stanie faktycznym tej sprawy notariusz nie pobrał PCC od sprzedaży nieruchomości, ponieważ sprzedający oświadczyli, że działają w charakterze podatników VAT oraz przedstawili przy podpisywaniu aktu notarialnego interpretację indywidualną, którą uzyskali w tym zakresie. Następnie dokonali jednak korekty deklaracji VAT i wystąpili do naczelnika urzędu skarbowego o zwrot podatku. Sąd, badając legalność decyzji nakładającej na notariusza obowiązek zapłaty PCC, stwierdził, że „wyłączenie odpowiedzialności podatnika nie oznacza samo przez się nałożenia odpowiedzialności na płatnika, który odpowiada za zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 30 § 1 o.p. Płatnik odpowiada w sytuacji, gdy ma on wpływ na kształtowanie stanów podatkowo prawnych, które generują należności podatkowe”. WSA we Wrocławiu odwołał się do roli płatnika jako swojego rodzaju „pośrednika” między podatnikiem a organem podatkowym. W takiej sytuacji, jak argumentował sąd, „jeśli odpowiedzialność płatnika byłaby automatyczna i bezwarunkowa, tj. skonstruowana na zasadzie ryzyka, a płatnik nawet w przypadku dochowania należytej staranności nie mógłby się od niej uchylić, to byłoby to równoznaczne z naruszeniem zasad państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji RP”.

Warto również podkreślić, że niepobranie podatku przez notariusza może stanowić również czyn zabroniony na gruncie Kodeksu karnego skarbowego (art. 78 Ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁵). Trze-

15 Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 2137 ze zm. – dalej k.k.s.

ba jednak pamiętać, że odpowiedzialność karna skarbową uzależniona jest od wykazania winy notariusza.

Zgodnie z art. 28 § 1 o.p. płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa. Stawki wynagrodzenia płatnika określone zostały w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa¹⁶. Stosownie do § 1 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia, płatnikom przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków, wynoszące 0,3% kwoty pobranego podatku. Wynagrodzenie to potrąca się z kwoty podatku pobranego przez płatnika. W przypadku podatków stanowiących dochody gminy (co dotyczy m.in. podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych) rada gminy może ustalić wynagrodzenie dla płatników (art. 28 § 4 o.p.). Jest to zatem uprawnienie jednostki samorządu terytorialnego. W konsekwencji, w razie braku podjęcia stosownej uchwały w tym zakresie, notariusz nie będzie uprawniony do pobrania wynagrodzenia za wykonywanie czynności płatnika podatku¹⁷. Przyjęcie takiej zasady wynika z faktu, iż PCC i podatek od spadków i darowizn stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego, które powinny mieć możliwość decydowania o przeznaczeniu części tych dochodów na wynagrodzenia płatników. Trzeba jednak zauważyć, że dopuszczenie możliwości pozbawienia wynagrodzenia płatników PCC i podatku od spadków i darowizn jest zbyt daleko idącym rozwiązaniem legislacyjnym (wydaje się, że notariusze powinni mieć zagwarantowany pewien minimalny poziom wynagrodzenia w tym zakresie); są to jednak postulaty *de lege ferenda* z uwagi na jednoznaczne brzmienie art. 28 § 4 o.p.

Należy zauważyć, że w sytuacji, w której notariusz pobiera podatek nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, dochodzi do powstania nadpłaty po stronie podatnika. Jednocześnie jednak uznaje się, że wynagrodzenie płatnika miało charakter nienależny i podlega zwrotowi wraz z odsetkami za zwłokę. Ten element systemu podatkowego również musi budzić uzasadnione wątpliwości z punktu widzenia zgodności z zasadami konstytucyjnymi. Oto notariusz wykonuje pracę płatnika, za którą pobiera wynagrodzenie, a następnie okazuje się, że podatek jest nienależny (co nie musi wynikać z winy notariusza – przykładowo: notariusz pobiera PCC, który następnie zostaje uznany przez TSUE za podatek niezgodny z prawem UE). W naszej ocenie należy uznać, że w takim wypadku wynagrodzenie ma charakter należny (ponieważ

16 Dz.U. z 2015 r., poz. 2154.

17 Tak też wskazano w interpretacji Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Śródmieście z 1 grudnia 2006 r., PM/436-8/06/MSM.

na dzień potrącenia podatku miał on charakter należny, a brak pobrania podatku skutkowałby odpowiedzialnością notariusza jako płatnika).

Przyjęcie przeciwnego poglądu, zgodnie z którym notariusz powinien nie tylko zwrócić pobrane wynagrodzenie, ale także odsetki za zwłokę, nie pozostawiałoby żadnej faktycznej i prawnej możliwości uniknięcia zaległości podatkowej (poza rezygnacją z wynagrodzenia – pobranie wynagrodzenia jest prawem płatnika, co stanowiłoby jedyny sposób uniknięcia odsetek za zwłokę) i byłoby niedopuszczalne z punktu widzenia art. 2 Konstytucji RP. Trzeba przy tym również pamiętać o wynagrodzeniu płatnika, które ma rekompensować koszty administracyjne poniesione przy wykonywaniu obowiązków publicznoprawnych nałożonych na te podmioty przez przepisy Ordynacji podatkowej. Obowiązki te wykonywane są przy tym niejako w imieniu organów państwa. Celem art. 28 § 2 o.p. jest natomiast zapobieżenie sytuacji, w której płatnik bez podstawy prawnej dokonuje potrącenia podatku w celu uzyskania dla siebie wynagrodzenia, które wówczas ma charakter nienależny. Niestety, pogląd ten wynika z utrwalonej linii orzeczniczej i praktyki podatkowej. Przykładowo: w wyroku WSA w Warszawie z 1 lutego 2011 r. (III SA/Wa 1317/10) wskazano, że „w ocenie Sądu obowiązek zwrotu nienależnie pobranego wynagrodzenia powstaje z mocy prawa, automatycznie z chwilą pobrania takiego wynagrodzenia przez płatnika”. Konsekwencją takiego stanowiska byłoby założenie, że już w momencie pobrania podatku po stronie płatnika powstał obowiązek zwrotu wynagrodzenia, które z mocy prawa przekształciło się w zaległość podatkową.

1.2. Szczególne zasady odpowiedzialności notariusza w podatku od czynności cywilnoprawnych

Zakres odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku uległ istotnej modyfikacji 1 stycznia 2016 r., kiedy to wprowadzono szczególne reguły w tym zakresie do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Stosownie do art. 10 ust. 3c u.p.c.c., notariusz nie odpowiada za podatek niepobraną, jeżeli wykaze brak swojej winy w niepobraniu tego podatku.

Przepis ten wprowadzony został w odpowiedzi na zasygnalizowane wyżej wątpliwości pojawiające się w sytuacji, gdy winy za niepobraniem podatku nie można przypisać ani podatnikowi, ani notariuszowi. W związku z brzmieniem tego przepisu aktualne staje się pytanie, czy notariusz może odstąpić od pobrania PCC w sytuacji, w której strona deklaruje (np. składając stosowne oświadczenie do aktu notarialnego), że planowana transakcja podatkowi temu nie

podlega – na przykład ze względu na opodatkowanie VAT (zob. szczegółowe rozważania w tym zakresie w rozdziale drugim). Lektura uzasadnienia do projektu nowelizacji u.p.c.c. wskazuje, że w takich wypadkach notariusz byłby wolny od odpowiedzialności¹⁸. Jak czytamy w uzasadnieniu do wyżej powołanego projektu „szczególnie dotyczy to sytuacji, gdy notariusze, zachowując należyłą staranność przy wykonywaniu obowiązków płatnika, nie są w stanie uniknąć błędów w prawidłowym poborze podatku od czynności cywilnoprawnych, np. ze względu na fakt, że oświadczenie o podleganiu danej czynności podatkowi od towarów i usług składa strona czynności cywilnoprawnej, która, będąc podatnikiem podatku VAT, nie jest podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych. W takim przypadku nie można przypisać winy niepobrania podatku podatnikowi podatku od czynności cywilnoprawnych, jak również płatnikowi – notariuszowi”¹⁹.

Poglądy wyrażone w przywołanym w poprzedniej części niniejszej publikacji orzecznictwie sądowym zachowują aktualność w obecnie obowiązującym stanie prawnym. Jeśli bowiem notariusz ma wiedzę o faktach, które wystarczają do tego, aby ustalić podatkowe skutki danej czynności na gruncie PCC, a podatku tego jednak nie pobiera, to można mu wówczas przypisać winę, a co za tym idzie – odpowiedzialność za niepobranie podatku.

Z drugiej jednak strony, jeśli stan faktyczny przedstawiony przez strony transakcji wskazuje na brak opodatkowania PCC planowanej czynności (np. z informacji przekazanych przez strony wynika, że dana czynność podlega opodatkowaniu VAT), to notariusz nie będzie ponosił odpowiedzialności za błędy w ustaleniach faktycznych. Trzeba przy tym wyraźnie podkreślić, że notariusz nie ma obowiązku przeprowadzania postępowania dowodowego (nie ma ku temu instrumentów prawnych), w zakresie ustalenia faktów może zatem oprzeć się na oświadczeniu stron.

Przykładowo, notariusz, rozpatrując możliwość zwolnienia z PCC sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne (art. 9 pkt 2 u.p.c.c.), badając okoliczność wykorzystania pomocy *de minimis* przez kupującego, może oprzeć się na jego oświadczeniu w tym zakresie. Pogląd ten zdaje się potwierdzać interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 kwietnia 2016 r. (IBPB-2-1/4514-103/16/DP), w której podkreślono, że: „na Wnioskodawcy (notariuszu) jako płatniku podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży obowiązek badania spełnienia przez podatnika warunku dotyczącego pomocy *de minimis*. Do jego obowiązków w tym zakresie należy bowiem odebranie

18 Zob. projekt ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 2656 z 24 lipca 2014 r.

19 Ibidem.

od podatnika oświadczenia o spełnieniu przesłanek określonych w przepisach prawa podatkowego, w tym oświadczenia o wykorzystanej pomocy *de minimis*”. Jak przy tym wskazał Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 17 listopada 2016 r. (IBPB-2-1.4514.519.2016.1.MD): „w kontekście obowiązków wynikających z Ordynacji podatkowej notariusz jako płatnik nie jest zobowiązany i uprawniony do kwestionowania deklarowanych przez podatników okoliczności dokonywanych czynności. Wnioskodawca w związku ze sporządzeniem aktu notarialnego jest natomiast obowiązany do pobrania od podatnika (strony sporządzanej umowy) stosownego oświadczenia o spełnieniu bądź też niespełnieniu warunków określonych w konkretnym zwolnieniu przedmiotowym. Tym samym zakres obowiązków Wnioskodawcy jako płatnika podatku w omawianej sprawie jest uzależniony od okoliczności przedstawionych mu przez podatników”.

Dodatkowo trzeba podkreślić, że jeśli tylko notariusz, odstępując od pobrania PCC, działał w oparciu o poglądy organów podatkowych (niekoniecznie dysponując interpretacją indywidualną wydaną w jego sprawie!), sądów administracyjnych, doktryny prawa podatkowego bądź też zasięgnął porady doradcy podatkowego, to w takim wypadku zajęcie odmiennego stanowiska przez organ podatkowy nie może obciążać notariusza. W takich sytuacjach nie można bowiem przypisać notariuszowi winy za brak pobrania podatku. W tym miejscu warto ponownie odwołać się do wyroku WSA we Wrocławiu z 9 sierpnia 2011 r. (I SA/Wr 751/11), w którym (już na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego!) sąd zaakcentował brak możliwości nałożenia na notariusza odpowiedzialności za niepobranie podatku w sytuacji, w której notariusz w swoich działaniach opiera się na istniejących w dniu sporządzenia aktu (!) interpretacjach indywidualnych, orzecznictwie czy poglądach doktryny. Jak zauważył sąd: „podzielając pogląd, że notariusz powinien opierać się nie tylko na samych przepisach, lecz także na poglądach wypracowanych przez orzecznictwo (por. wyrok NSA z 29 września 1998 r., sygn. akt I SA/Po 399/98) nie można oczekiwać od notariusza, aby wbrew stanowisku organu i akceptowanemu przez sądy pogładowi co do opodatkowania sprzedaży działek podatkiem VAT, notariusz był wizjonerem i antycypował, że po kilku latach stosowania ulegnie zmianie wykładnia przepisów w tej kwestii. Skoro w stanie faktycznym sprzedający przedłożyli notariuszowi interpretację indywidualną, dotyczącą tej konkretnej transakcji, potwierdzającą przy tym poglądy prezentowane przez orzecznictwo sądów administracyjnych, to nie sposób zarzucić notariuszowi w tych okolicznościach, iż w sprawie typowej nie wystąpił o jeszcze jedną interpretację indywidualną. Przyjęcie stanowiska organu prowadziłoby w konsekwencji do sytuacji, iż notariusz, dla uniknięcia ry-

zyka wyrównania strat Skarbu Państwa spowodowanych przyszłą ewentualną zmianą interpretacji przepisów prawa podatkowego, winien przed sporządzeniem każdej umowy występować o wydanie interpretacji indywidualnej”.

W związku z tym, w naszej ocenie, na gruncie obecnie obowiązującego stanu prawnego odpowiedzialność notariusza za brak pobrania podatku może powstać wyłącznie w dwóch przypadkach:

- 1) notariusz w sposób generalny odstępuje od ustalenia faktów (tj. nie tylko nie przyjmuje żadnych oświadczeń w tym zakresie, ale także nie rozpytuje w ogóle stron o okoliczności faktyczne, mające znaczenie dla pobrania bądź niepobrania podatku);
- 2) notariusz ustalił stan faktyczny, ale odstępuje od pobrania podatku bez uzasadnienia (tj. stanowisko przyjęte przez notariusza nie znajduje żadnego oparcia w przepisach prawa podatkowego, orzecznictwie czy interpretacjach podatkowych bądź w piśmiennictwie prawa podatkowego; jest w oczywisty, rażący sposób błędne).

W każdym innym przypadku, jeśli notariusz uzasadni brak pobrania podatku, nie można mu przypisać winy i nie poniesie odpowiedzialności za brak pobrania podatku.

Podsumowując powyższe rozważania, ograniczenie odpowiedzialności notariusza w art. 10 ust. 3a u.p.c.c. należy ocenić pozytywnie, choć niezrozumiałe jest, dlaczego ustawodawca nie zdecydował się wprowadzić reguły wyłączenia odpowiedzialności płatnika w razie braku winy w niepobraniu podatku jako reguły generalnej do Ordynacji podatkowej. Pozwoliłoby to objąć tymi unormowaniami czynności notariusza w zakresie poboru podatku od spadków i darowizn, a także odpowiedzialność innych podmiotów występujących w charakterze płatnika.

1.3. Obowiązki materialno-techniczne notariusza jako płatnika

Notariusz, sporządzając akt notarialny i występując w roli płatnika podatku, obciążony jest szeregiem obowiązków o charakterze materialno-technicznym. Wiążą się one z jednej strony z potrzebą zagwarantowania bezpieczeństwa prawnego stron danej czynności (pouczenia), z drugiej zaś z zapewnieniem właściwego wykonania obowiązków podatkowych jako płatnika (adnotacja o powodach braku pobrania podatku, uzależnienie dokonania czynności od zapłaty podatku, zasady poboru podatku i reguły ewidencyjno-sprawozdawcze).

Podstawowym obowiązkiem notariusza jest obliczenie i pobranie podatku. Stosownie do art. 10 ust. 3 u.p.c.c., notariusz powinien uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku. O ile intencja ustawodawcy, jaką można odczytać z tego przepisu, zasługuje na uznanie (chodzi o gwarancję, że podatek zostanie pobrany, a co za tym idzie – najpewniej zapłacony na rachunek właściwego organu podatkowego), to już konstrukcja przepisu budzi pewne wątpliwości. Przede wszystkim powstaje pytanie, na jakiej zasadzie notariusz może pobrać podatek przed dokonaniem czynności, skoro na ten moment obowiązek podatkowy jeszcze nie powstał. Oznaczałoby to, że płatnik pobierałby podatek, który jest nienależny. W praktyce dopuszczalna jest funkcjonalna wykładnia tego przepisu i pobranie podatku także po dokonaniu czynności (w tym w formie bezgotówkowej). W takim przypadku jednak ryzyko braku wpłaty podatku przez podatnika obciąża notariusza.

Zgodnie z § 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych²⁰ notariusz poucza podatników o skutkach przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym w razie podania nieprawdy lub zatajenia prawdy, przez co podatek narażony jest na uszczuplenie, a także o przysługującym organowi podatkowemu prawie do określenia, podwyższenia lub obniżenia wartości przedmiotu czynności prawnej (w sytuacji, w której przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej przewidują możliwość szacowania wartości przedmiotu transakcji, co nie zawsze ma miejsce – jak np. w przypadku aportów do spółek osobowych, kiedy to podstawą opodatkowania jest wartość wkładów zadeklarowana przez strony, a nie wartość rynkowa przedmiotu wkładu – zob. rozdział trzeci punkt 3.4) oraz o ciężącym na podatniku obowiązku zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, w takich przypadkach. Podobny zakres pouczeń, które powinien sformułować notariusz, wynika także z § 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn²¹.

Wprawdzie na gruncie obecnie obowiązującego stanu prawnego nie ma obowiązku umieszczania adnotacji o dokonanych pouczeniach w treści aktu notarialnego, ale bez wątpienia jest to dobra praktyka. Pomaga to wykazać, że takie pouczenie faktycznie miało miejsce, a dodatkowo utrwala u strony czynności świadomość istnienia obowiązków i sankcji podatkowych oraz kar-

20 Dz.U. z 2015 r., poz. 1999 – dalej rozporządzenie PCC.

21 Dz.U. z 2015 r., poz. 2004 – dalej rozporządzenie PSD.

nych skarbowych, o których mowa powyżej. W tym miejscu powstaje pytanie o zakres pouczeń notariusza. W szczególności ustalenia wymaga, czy notariusz jest zobowiązany do formułowania pouczeń dotyczących skutków podatkowych transakcji w innych podatkach niż pobierane przez niego jako płatnika (tj. np. w odniesieniu do podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług). Nie ulega wątpliwości, że czynności dokonywane przed notariuszem często wywołują istotne dla stron tych czynności skutki w podatkach, inne niż PCC czy podatek od spadków i darowizn. Zbycie nieruchomości może skutkować powstaniem obowiązku podatkowego w VAT, a także w podatku dochodowym.

W naszej ocenie notariusz nie ma obowiązku dokonywania kompleksowej analizy sytuacji prawnopodatkowej stron dokonywanych przed nim czynności w zakresie podatków, co do których nie pełni roli płatnika. Z art. 80 § 3 u.p.n. wynika obowiązek udzielania stronom niezbędnych wyjaśnień dotyczących dokonywanej czynności notarialnej (a zatem także wyjaśnień dotyczących skutków podatkowych dokonywanej czynności). Naszym zdaniem realizacją tego obowiązku będzie zwrócenie uwagi stronom na możliwość powstania obowiązku podatkowego w innych podatkach (w szczególności w sytuacjach, w których jest oczywiste, że taki obowiązek może potencjalnie wystąpić – jak np. podatek dochodowy w przypadku sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat od końca roku, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości – o czym notariusz ma wiedzę, sporządzając akt notarialny), z ewentualnym odesłaniem podatnika do urzędu skarbowego bądź doradcy podatkowego w celu uzyskania szczegółowych informacji w tym zakresie. Z powołanego wyżej przepisu oraz z funkcji, jaką notariusz pełni w systemie prawnym, nie można przypisywać mu roli i obowiązku działania jako doradca prawny czy podatkowy stron czynności.

Dokonując analizy zakresu obowiązku udzielania wyjaśnień przez notariusza, SN podzielił skutki prawne czynności notarialnej na bezpośrednie i pośrednie. Skutki bezpośrednie – choć SN ich nie zdefiniował – można określić mianem bezpośredniego rezultatu czynności prawnej objętej czynnością notarialną (w celu uproszczenia pominiemy czynności notarialne nie dotyczące czynności prawnych). Przykładowo, dla umowy sprzedaży nieruchomości takim skutkiem będzie przejście własności nieruchomości ze zbywcy na nabywcę. Natomiast skutki podatkowe SN zaliczył do typowych skutków pośrednich czynności notarialnej²².

22 Wyrok SN z 21 sierpnia 2003 r., CKN 500/01, Lex nr 1130170.

W powołanym wyżej wyroku SN podkreślił, że „nie można w sposób stanowczy stwierdzić, że notariusz nie ma obowiązku udzielenia stronom wyjaśnień – jako niezbędnych w rozumieniu art. 80 § 3 ustawy z 1991 r. – Prawo o notariacie – także co do skutków pośrednich, które nastąpią w razie dokonania czynności. Mówiąc ogólnie, notariusz ma obowiązek udzielenia stronom wyjaśnień i co do tych skutków, jeżeli w znanych mu okolicznościach dokonywania czynności mogą one wystąpić i mieć dla stron istotne znaczenie lub gdy strona zwróci się o ich wyjaśnienie. Ograniczając rozważania do skutków podatkowych czynności notarialnej, nie można podzielić zapatrywania, iż na notariuszu spoczywa obowiązek udzielenia stronom czynności informacji dotyczących tylko tych podatków i opłat, których płatnikiem jest notariusz”.

Z drugiej strony, wyjaśniając zakres obowiązku informacyjnego, SN wskazał, że „za dopełnienie przez notariusza obowiązku udzielenia stronie niezbędnych wyjaśnień dotyczących dokonywanej czynności notarialnej należy uznać poinformowanie strony o możliwości istnienia obowiązku podatkowego i odsłanie strony do właściwego urzędu skarbowego, celem uzyskania informacji co do tego, czy w okolicznościach danego przypadku rzeczywiście ciąży na niej taki obowiązek”.

Realizując obowiązki płatnika określone w art. 8 o.p., notariusz powinien wpłacić pobrany podatek na rachunek bankowy naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę notariusza w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek (art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c. oraz art. 18 ust. 2 pkt 3 u.p.s.d.). W tym terminie notariusz powinien także przekazać deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku (w formie elektronicznej), w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom. Deklaracje (PCC-2 oraz SD-2) składane są w formie elektronicznej za pośrednictwem Portalu Podatkowego. Warto zwrócić uwagę, co potwierdziło Ministerstwo Finansów, że w razie braku pobrania podatku w danym miesiącu, notariusz nie jest zobowiązany do złożenia deklaracji za ten okres²³.

Dodatkowo notariusz powinien przekazywać w terminie przewidzianym do złożenia tych deklaracji (zob. wyżej) informację (w formie papierowej bądź elektronicznej) zawierającą:

- 1) treść aktów notarialnych lub
- 2) dane z tych aktów,

dotyczące dokonanych czynności w formie aktu notarialnego (art. 10 ust. 3a pkt 3 u.p.c.c. oraz art. 18 ust. 2 pkt 4 u.p.s.d.). Stosownie do § 8 rozporządzenia

23 Zob. http://www.finance.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje/aktualnosci/-/asset_publisher/d3oA/content/id/5213551 [dostęp: 27.01.2017].

PCC oraz § 7 rozporządzenia PSD, przekazanie przez notariuszy informacji zawierającej treść aktów notarialnych dotyczących czynności, z tytułu których są płatnikami podatku, następuje przez przekazanie odpisów tych aktów.

Z drugiej zaś strony szczegółowy zakres „danych z aktów”, o których mowa powyżej, określa § 5 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie określenia rodzajów i zakresu informacji przekazywanych organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy oraz terminu, formy, z uwzględnieniem formy wypisu aktu i sposobu ich przekazywania²⁴, wydanego na podstawie art. 84 § 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem notariusze przekazują organowi podatkowemu właściwemu według ich siedziby wypisy sporządzonych w poprzednim miesiącu dokumentujących czynności prawne podlegające przepisom u.p.c.c. lub u.p.s.d.: aktów notarialnych (o ile notariusz jako płatnik nie przekazał organowi podatkowemu odpisów tych aktów), zarejestrowanych aktów poświadczenia dziedziczenia oraz europejskich poświadczeń spadkowych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

Notariusz w treści aktu powinien zamieścić podstawę prawną i sposób obliczenia należnego podatku, a w razie niepobrania podatku – podstawę prawną jego niepobrania (§ 3 rozporządzenia PCC). Analogiczny obowiązek w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn wynika z § 3 rozporządzenia PSD. W tych sytuacjach dodatkowo notariusz powinien:

- 1) w przypadku darowizny – określić przedmiot darowizny, jej wartość, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego obdarowanego z darczyńcą;
- 2) w przypadku nieodpłatnego zniesienia współwłasności – określić przedmiot czynności, wartość rzeczy lub prawa majątkowego w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności, przysługującego nabywcy przed jej zniesieniem, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego nabywcę ze zbywcą;
- 3) w przypadku nieodpłatnego ustanowienia służebności oraz użytkowania – określić przedmiot czynności, wartość rzeczy obciążonej służebnością lub użytkowaniem oraz wartość służebności lub użytkowania, grupę podatkową wynikającą z osobistego stosunku łączącego nabywcę ze zbywcą.

24 Dz.U. z 2004 r., Nr 156, poz. 1640 ze zm.

W myśl art. 89 § 2 u.p.n. „notariusz wymienia na każdym sporządzonym dokumencie wysokość pobranego wynagrodzenia, podatków i innych opłat, powołując podstawę prawną”.

Obowiązkiem notariusza jest prowadzenie rejestru pobranego podatku. Elementy takiego rejestru wymienia § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia PCC oraz § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia PSD, przy czym § 5 ust. 3 obu tych rozporządzeń zastrzega, że rejestr podatku może być zastąpiony przez repertorium A.