

Mateusz Lewandowski

(Uniwersytet Wrocławski)

***Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2016 roku,
sygn. akt II FSK 1209/14***

ABSTRACT

Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 3 June 2016, case No II FSK 1209/14

The author conducts an analysis of the judgment of the Supreme Administrative Court of 3 June 2016, case No II FSK 1209/14. In following sections author analyzes differences between the concept of declaration of will and the concept of act in law - the occurrence of the declaration of will causes a duty to bear a compulsory pecuniary. The gloss points out the inability to adjudge notary public as a tax on civil law transactions remitter in this case. In this article author criticizes also the incorrect consideration of the Supreme Administrative Court concerning the moment of arising of a tax obligation.

Słowa kluczowe: podatek od czynności cywilnoprawnych, zobowiązanie podatkowe, czynność prawna, oświadczenie woli, notariusz

Wprowadzenie

Przedmiotem omawianej glosy jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2016 roku o sygn. akt II FSK 1209/14. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: Sąd lub NSA) wskazał w nim, że notariusz nie jest płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy sama umowa o ustanowienie służebności przesyłu nie jest przed nim zawierana, a notariusz odbiera tylko wymagane dla ustanowienia tego prawa oświadczenie woli od właściciela nieruchomości. Poniższe rozważania koncentrować się będą na ocenie słuszności podjętego przez Sąd rozstrzygnięcia, a mianowicie, czy w myśl art. 10 ust. 2 w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. i ustawy z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych¹ notariusz, przed którym

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 roku, poz. 1150; dalej: u.p.c.c. lub ustawa podatkowa.

właściciel nieruchomości dokonał oświadczenia woli w formie aktu notarialnego zezwalającego na ustanowienie odpłatnej służebności przesyłu nie jest płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych w rozumieniu art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa². Analiza będzie się również odnosić do ustalonego przez Sąd momentu, w którym powstaje obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych. Zagadnienia te zostały uznane przez autora za szczególnie istotne nie tylko ze względu na fakt, iż to na nich opierał się spór rozstrzygnięty przez NSA, ale także z tego powodu, że ich problematyka nie stanowiła, jak dotąd, wyraźnego zainteresowania ze strony Naczelnego Sądu Administracyjnego³.

Zasadniczo glosa aprobuje stanowisko NSA i to zarówno w zakresie rozstrzygnięcia o ewentualnych obowiązkach płatnika, jak i właściwego zastosowania mechanizmów prawa cywilnego w kontekście tzw. zasady autonomii prawa podatkowego. Podstawę takiej oceny stanowi analiza art. 10 ust. 2 u.p.c.c. wskazującego wprost, że notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego, podczas gdy art. 245 § 2 zd. 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku - Kodeks cywilny⁴ (regulujący formę czynności prawnej niezbędnej dla ustanowienia ograniczonego prawa rzeczowego na nieruchomości) stanowi, że forma aktu notarialnego jest wymagana nie tyle co do czynności prawnych dokonywanych przed notariuszem, a tylko co do samego oświadczenia woli właściciela, który takie prawo ustanawia.

Stan faktyczny

Sąd, rozstrzygając sprawę, opierał się na następującym stanie faktycznym. Skarżąca notariusz złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Wskazała w nim, że w ramach wykonywania czynności notarialnych sporządza między innymi akty notarialne zawierające jednostronne oświadczenia woli właścicieli nieruchomości o ustanowieniu odpłatnych służebności przesyłu na rzecz nabywających je przedsiębiorców. Wskazała również, że przedstawiciele takiego przedsiębiorstwa do aktu nie stają, choć oświadczenia woli właścicieli nieruchomości są z reguły poprzedzane umowami zawartymi pomiędzy nimi a nabywającymi prawo służebności w zwykłej formie pisemnej. We wniosku notariusz wyraziła przekonanie, że w takiej sytuacji nie powinna pobierać podatku od czynności cywilnoprawnych uważając, że nie jest wtedy płatnikiem. Zarówno organy podatkowe, jak i Wojewódzki Sąd Administracyjny uznały takie stanowisko za nieprawidłowe twierdząc, że w

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 roku, poz. 201, z późn. zm.; dalej: o.p. lub ordynacja podatkowa.

³ M. Waluga, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa, 2006, s. 156. Stan na 2006 rok.

⁴ Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 roku, poz. 459, z późn. zm.; dalej: k.c.

przedmiotowej sprawie notariusz jest płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych, jako podmiot, przed którym dokonywana jest czynność prawna w formie aktu notarialnego.

Komentowanym wyrokiem Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w sprawie skargi na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej uchylając tak interpretację, jak i zaskarżony wyrok w całości.

Pojęcie czynności cywilnoprawnej

Naczelny Sąd Administracyjny, uzasadniając swoje stanowisko, słusznie wyeksponował kluczowe dla dalszych rozważań zagadnienie formy prawnej, w której powinno być złożone oświadczenie woli niezbędne dla ustanowienia odpłatnej służebności przesyłu. Uznał bowiem, ugruntowane w doktrynie prawa prywatnego przekonanie, że do ustanowienia ograniczonego prawa rzeczowego w postaci służebności przesyłu, zgodnie z art. 245 k.c., forma aktu notarialnego wymagana jest wyłącznie co do samego oświadczenia woli osoby ustanawiającej prawo. Sąd wskazał tym samym, że oświadczenie woli drugiej strony – przedsiębiorcy przesyłowego – „może być złożone w formie dowolnej, także w sposób dorozumiany”, a zatem ujawniający tę wolę dostatecznie jasno, jak chociażby poprzez rozpoczęcie wykonywania praw⁵. Ergo, dla skuteczności ustanowienia służebności przesyłu niezbędne jest po pierwsze - złożenie oświadczenia woli w formie aktu notarialnego przez podmiot ustanawiający prawo oraz po drugie - złożenie oświadczenia woli przez przedsiębiorcę przesyłowego.

Węzłowym zagadnieniem wymagającym rozpatrzenia w komentowanym wyroku jest wskazanie na: po pierwsze - znaczenie czynności prawnej (cywilnoprawnej) przewidywanej przez ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych; po drugie - istotę oświadczenia woli oraz po trzecie - stosunek tych pojęć do siebie.

Naturalną konsekwencją związków łączących prawo prywatne z podatkowym⁶ jest przejście i władanie wykształconymi na gruncie prawa cywilnego terminami przy kształtowaniu konstrukcji prawnej podatku⁷. Do tego poglądu przychyliła się orzecznictwo sądów administracyjnych⁸, w którym podkreśla się, że tak zwana autonomia prawa podatkowego nie jest zasadą absolutną i nie

⁵ B. Burian, [w:] *KC. Komentarz*, E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), Warszawa, 2014, s. 485.

⁶ A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, M. Goettel, M. Lemonnier (red.), Warszawa, 2011, s. 215.

⁷ M. Aleksandrowicz, M. Grzybowski, *Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 1994 r.*, sygn. akt III SA 1124/93, *Głosa*, nr 3, s. 7; H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa, 2015, s.14.

⁸ Zob. uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego NSA z dnia 2 kwietnia 2012 roku; sygn. akt: II FPS 3/11; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 30 listopada 2001 roku; sygn. akt: I SA/Łd 251/00. Ostatnie orzeczenie dotyczy rozumienia czynności cywilnoprawnych wskazanych w uchylonej już ustawie z dnia 31 stycznia 1989 roku o opłacie skarbowej (Dz.U. z 1989 roku, nr 4, poz. 23).

ma podstaw ku temu, by pojęcia cywilnoprawne nie mogły stanowić budulca dla instytucji prawnopodatkowych, zwłaszcza na gruncie tak mocno związanego z prawem prywatnym podatku od czynności cywilnoprawnych.

Kodeks cywilny nie zawiera legalnej definicji czynności prawnej. W nauce ugruntowane jest jednak przekonanie, oparte na całokształcie instytucji prawa prywatnego, że czynność prawną należy rozumieć jako określony stan faktyczny, który obejmuje minimum jedno oświadczenie woli⁹. Niezbędne jest jednak, aby z tak ujętym stanem faktycznym ustawa wiązała skutki wynikające z danego oświadczenia woli (ewentualnie skutki wynikające z zasad współżycia społecznego lub ustalonych zwyczajów)¹⁰. Czynność prawna może mieć charakter dwustronny, gdy są wymagane dwa oświadczenia woli lub charakter jednostronny, gdy dla jej skuteczności wystarczy jedno oświadczenie woli¹¹. Druga dojdzie do skutku przez złożenie oświadczenia woli tylko jednej strony (np. przyrzeczenie publiczne). Dla umów wymagane zaś będą przynajmniej dwa zgodne oświadczenia woli stron stosunku prawnego¹².

Oświadczenie woli należy z kolei traktować jako uzewnętrzną, swobodną decyzję strony stosunku prawnego o chęci wywołania wskazanych w tym oświadczeniu skutków prawnych¹³.

Współcześnie nauka prawa prywatnego nie utożsamia ze sobą dwóch wskazanych powyżej pojęć¹⁴. Oświadczenie woli jednej osoby może bowiem stanowić wyłączny wymóg dla uznania danego zachowania za czynność prawną, tylko gdy będzie to, wspomniana powyżej, jednostronna czynność prawna. W pozostałych przypadkach oświadczenie woli jest co prawda niezbędnym składnikiem czynności prawnej, jednakże dla jej zaktualizowania wymagane będzie zaistnienie dodatkowego, zgodnego oświadczenia woli innego podmiotu lub spełnienie określonych warunków jak np. wpisu do księgi wieczystej. Dopiero suma wymaganych przez ustawę okoliczności będzie mogła być uznana za czynność prawną¹⁵. Innymi słowy – zasadniczo każda czynność prawna obejmuje przynajmniej jedno oświadczenie woli, ale nie każde oświadczenie woli składa się na czynność prawną.

Odnosząc powyższe rozważania na grunt omawianej problematyki, należy w pełni zaaprobować stanowisko Sądu wskazujące na to, że „*notariusz staje się płatnikiem omawianego*

⁹ Z. Banaszczyk, [w:] *Prawo cywilne – część ogólna*, Marek Safjan (red.), Warszawa, 2012, s. 996.

¹⁰ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa, 2001, s. 253.

¹¹ A. Bator, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, A. Bator (red.), Warszawa, 2016, s. 100.

¹² Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa, 2015, s. 222.

¹³ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, dz. cyt., s. 253.

¹⁴ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 roku - Kodeks zobowiązań (Dz.U. z 1933 roku, nr 82, poz. 598) nie odróżniało wyraźnie czynności prawnej od samego oświadczenia woli. Wskazywano, że skoro oświadczenie woli jest częścią składową czynności prawnej, to obydwie instytucje można ze sobą utożsamiać (R. Longchamps de Bérier, *Zobowiązania*, Poznań, 1948, s.16).

¹⁵ A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk, 2007, s. 152; Z. Radwański, A. Olejniczak, dz. cyt., s. 220.

podatku wyłącznie wtedy, gdy sporządzi dokument w formie aktu notarialnego oraz czynność dokonana w tej formie objęta została obowiązkiem podatkowym w podatku od czynności cywilnoprawnych”. Ustawa podatkowa *expressis verbis* stanowi bowiem, iż notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych - i tylko czynności cywilnoprawnych, a nie oświadczeń woli - dokonywanych w formie aktu notarialnego. Mając na uwadze różnice pomiędzy oświadczeniem woli a czynnością prawną, na zasadzie wnioskowania *a contrario*, można uznać, że obowiązek ten nie będzie na nich ciążył w sytuacji, gdy w formie aktu notarialnego dojdzie zaledwie do oświadczenia woli, a nie kompletnej czynności prawnej, ponieważ nie powoduje ono jeszcze powstania obowiązku podatkowego¹⁶. Podatek ten obciąża obrót wartościami majątkowymi i nie ma powodu dla jego uiszczania w sytuacji, gdy *de iure* do tego obrotu jeszcze nie doszło. Zapłata takiej kwoty przez osobę nabywającą prawo służebności do rąk notariusza stanowiłaby na gruncie przepisów prawa podatkowego podlegającą zwrotowi nadpłatę podatku (pobranego nienależnie).

Chwila powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych

Istotną okolicznością, której Naczelny Sąd Administracyjny zdaje się niestety nie zauważać, jest moment powstania obowiązku podatkowego, gdyż dopiero wraz z nim po stronie notariusza aktualizuje się ewentualny obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku¹⁷. We wskazanym stanie faktycznym okoliczność ta jest o tyle istotna, że potwierdza obowiązek uiszczenia podatku przez przedsiębiorcę przesyłowego.

Niestety krytycznie – zdaniem autora – należy odnieść się do tego fragmentu uzasadnienia, w którym NSA uznaje że „do ustanowienia służebności dochodzi dopiero w dacie sporządzenia aktu notarialnego”. Istotnie, obowiązek ten, zgodnie z art. 21 § 1 ust. 1 o.p. w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. powstaje zasadniczo z chwilą dokonania czynności prawnej. Jednak, czy można stwierdzić, że we wskazanej sytuacji do tej czynności prawnej dochodzi? Czy nawet złożenie zgodnych oświadczeń woli będzie w tym przypadku wystarczającą podstawą do uznania, że spełniona została przesłanka z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c.?

Odpowiedź na to pytanie musi być negatywna. Naczelny Sąd Administracyjny zdaje się bowiem zapominać o tym, że oświadczenie woli właściciela nieruchomości nie musi następować wyłącznie po oświadczeniu przedsiębiorcy przesyłowego, ale równie dobrze może je poprzedzać (choć istotnie, w podanym stanie faktycznym, który wyznacza granice, w jakich interpretacja może

¹⁶ M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa, Kraków, 2007, s. 31.

¹⁷ R. Wrzecionek, *Obowiązki notariusza jako płatnika podatku od dokonywanych czynności cywilnoprawnych w zakresie spółek kapitałowych*, „Rejent”2007, nr 2, s. 77.

być wydana, oświadczenie nabywającego prawo służebności następuje w pierwszej kolejności). Przede wszystkim jednak w glosowanym orzeczeniu, przy wskazaniu, iż czynności prawne dokonywane są z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli w dacie sporządzenia aktu notarialnego, Sąd umniejsza rolę normy wynikającej z art. 61 § 1 zd. 1 k.c. Przepis ten wprost stanowi, że oświadczenie woli, które ma być złożone innej osobie, jest złożone dopiero z chwilą, gdy doszło do niej w taki sposób, że mogła zapoznać się z jego treścią¹⁸. Oznacza to, że obowiązek uiszczenia podatku przy czynności cywilnoprawnej powstaje z chwilą zrealizowania wszystkich przesłanek niezbędnych dla jej skuteczności¹⁹, co notabene zauważa sam Sąd podkreślając: „że wymagane jest dla dokonania danej czynności, rozumianej jako określony stan faktyczny, zrealizowanie wszystkich elementów tego stanu, tj. całego ciągu zdarzeń i stanów”. Wskazując jednak na ten fakt Naczelny Sąd Administracyjny dochodzi – zdaniem autora – do błędnych wniosków, gdyż konsekwentnie należałoby uznać, że do czynności prawnej dojdzie dopiero po umożliwieniu obydwu stronom zapoznania się z treściami ich oświadczeń. Pogląd ten podziela, jak się wydaje, judykatura co widać zwłaszcza w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lipca 2011 roku, w którym wskazuje się m.in., że: „przesłanką decydującą o momencie powstania obowiązku podatkowego na gruncie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. [...] jest chwila dokonania tej czynności cywilnoprawnej. Z kolei czynność cywilnoprawna jest dokonana z chwilą realizacji jej wszystkich elementów [...]”²⁰.

Tymczasem, zgodnie z art. 10 ust. 2 w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. i u.p.c.c., obowiązek notariusza, jako płatnika, aktualizuje się nie w momencie dokonania przed nim oświadczenia woli w formie aktu notarialnego, a dopiero w chwili dokonania kompletnej czynności cywilnoprawnej. Z powyższego wynika, że notariusz będzie płatnikiem omawianego podatku tylko i wyłącznie w przypadku, gdy zostanie przed nim zawarta czynność prawna w formie aktu notarialnego rozumiana jako zgodne oświadczenia woli tak właściciela nieruchomości, jak i nabywającego prawo służebności. Tak rygorystyczna forma nie jest oczywiście wymagana przez kodeks cywilny, ale strony – w myśl zasady swobody kształtowania postanowień umownych – mogą na takie rozwiązanie się zdecydować. Notariusz tymczasem – jak słusznie zauważył NSA – działa jako

¹⁸ M. Goettel, A. Goettel, *dz. cyt.*, s. 33.

¹⁹ Zob. także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 lutego 1994 roku; sygn. akt: SA/Po 3228/93; K. Głuszczyk, *Moment powstania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy”, 1998, nr 2, s. 43.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lipca 2011 roku; sygn. akt: II FSK 413/10; zob. także: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2000 roku; sygn. akt: IV CKN 898/00; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 stycznia 2016 roku; sygn. akt: II CSK 862/14; postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2009 roku; sygn. akt: II OZ 1369/08.

płatnik niezależnie od tego, czy forma aktu notarialnego danej umowy została zastrzeżona ustawowo, czy też wynika z woli stawających przed nim stron²¹.

Nieobecność podatnika przy dokonywaniu czynności notarialnej

Przeprowadzona powyżej wykładnia językowa wskazuje na znaczenie ustanowionych przez prawodawcę norm z uwagi na ich kontekst językowy. Powinna ona jednak zostać uzupełniona o rezultaty wykładni tak systemowej, jak i celowościowej²² dla potwierdzenia istoty przedstawionych instytucji prawnych. Z systemowego punktu widzenia za niedopuszczalnością uznania notariusza za płatnika przemawiają przede wszystkim regulacje ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 14 lutego 1991 roku - Prawo o notariacie²³. W jaki bowiem sposób możliwe byłoby pogodzenie braku obecności podatnika podczas dokonywania czynności notarialnych z artykułem 199a § 1 o.p. stanowiącym o obowiązku ustalenia przez organ podatkowy treści czynności prawnej rodzącej skutki prawopodatkowe, zgodnego zamiaru stron, czy też celu przeprowadzanej czynności? To na notariuszu przecież, a nie organie podatkowym, spoczywa w takiej sytuacji ciężar dowodowy²⁴. Stanowisko takie znajduje zresztą potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁵, zgodnie z którym od notariusza, jako płatnika, wymagana jest pełna wiedza co do stanu faktycznego będącego przedmiotem zawieranej umowy i właściwa jego ocena. Zrealizowanie tych postulatów bez stawającej do aktu notarialnego osoby nabywającej prawo służebności wydaje się być niemożliwe. Niemożliwe w takiej sytuacji byłoby też wymienienie przez notariusza na sporządzonym dokumencie wysokości pobranej od podatnika daniny, do czego zobowiązuje art. 89 § 2 prawa o notariacie. Sprzeczność tak pojętej interpretacji ustawy podatkowej prowadziłyby zresztą do kolejnej systemowej rozbieżności, tym razem z obowiązującym wówczas rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 roku w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych²⁶. Trudne, o ile w ogóle możliwe do zrealizowania, byłoby przecież wypełnienie nałożonych na płatników we wspomnianym rozporządzeniu obowiązków takich jak uzyskanie oświadczenia i podpisu podatnika na deklaracji o wysokości pobranego i wpłaconego przez niego podatku czy udzielenie podatnikowi niezbędnych pouczeń bez obecności samego podatnika. Zgodnie również z art. 10 ust. 3 u.p.c.c., płatnik zobowiązany jest

²¹ H. Filipczyk, *dz. cyt.*, s. 356.

²² R. Mastalski, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd podatkowy”, 1999, nr 8, s. 3.

²³ Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 roku, poz. 1796; dalej: Prawo o notariacie.

²⁴ B. Dauter, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Stefan Babiarz *et al.*, Warszawa, 2013, s. 849; A. Oleszko, *Prawo o notariacie. Komentarz. Tom I, ustroj notariatu*, Warszawa, 2016, s. 357 i n.

²⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 29 września 1998 roku; sygn. akt: I SA/Po 399/98.

²⁶ Tekst jednolity: Dz. U. z 2013 roku, poz. 179 z późn. zm.

uzależnić dokonanie czynności prawnej od wcześniejszego zapłacenia omawianego podatku²⁷. Oznacza to, iż stanowisko wyrażające poparcie dla uznania w omawianej sprawie notariusza za płatnika doprowadziłoby do dwóch alternatywnych, choć tak samo kuriozalnych sytuacji, w których albo: przedsiębiorca przesyłowy, który jeszcze nie jest podatnikiem, musiałby zapłacić podatek notariuszowi nawet, gdy do podpisania aktu notarialnego w ogóle nie staje albo to niebędący podatnikiem właściciel nieruchomości zostałby zmuszony do jego zapłaty. Pogląd ten wydaje się być tym bardziej zasadny, że przecież celem poszczególnych ustaw podatkowych było ustanowienie płatnikami takich podmiotów, które dysponują środkami finansowymi podatnika w chwili powstania zobowiązań podatkowych²⁸.

Forma prawna ustanowienia ograniczonego prawa rzeczowego

Notariusz, zgodnie z art. 91 prawa o notariacie, sporządza akt notarialny, jeżeli wymaga tego przepis prawa lub taka jest wola stron. *Ratio legis* wskazanego unormowania jest przede wszystkim ta, że umowy dotyczące przeniesienia własności nieruchomości są szczególnie doniosłe zarówno z punktu widzenia dobra kontrahentów, jak i interesu społecznego. Z tych względów wymagane jest rozważne ich zawieranie, co zapewnia w pewnym stopniu forma aktu notarialnego oraz uwierzytelnienie podpisów stron przez notariusza²⁹, który jest profesjonalnym uczestnikiem obrotu prawnego i powinien wykazywać się znajomością przepisów prawa i poglądów orzecznictwa³⁰. Zastosowana przez ustawodawcę w art. 245 k.c. oryginalna konstrukcja uznawana jest w doktrynie prawa cywilnego³¹ za „sztuczną”, gdyż złożenia oświadczeń woli w formie aktu notarialnego wymaga się nie od wszystkich stron umowy, a tylko od jednej z nich.

Nałożenie na jedną stronę szczególnych wymogów formalnych zwraca jednak uwagę na, istotne z punktu widzenia wykładni teleologicznej, szczególne intencje racjonalnego prawodawcy. Związane są one z samą istotą instytucji ograniczonego prawa rzeczowego, a konkretnie służebności, która nie ma na celu ostatecznego przeniesienia prawa własności do nieruchomości, a jedynie zwiększenie użyteczności nieruchomości władnącej. Nie dziwi zatem fakt zachowania wymogu złożenia oświadczenia woli w formie aktu notarialnego przez właściciela nieruchomości, którego prawa zostaną ograniczone. Nieprzypadkowo jednak ustawodawca jednocześnie rezygnuje

²⁷ A. Mariański, D. Strzelec, *dz. cyt.*, s. 279.

²⁸ M. Niezgódka – Medek, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Stefan Babiarz *et al.*, Warszawa, 2013, s. 82.

²⁹ Zob. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 października 1992 roku, sygn. akt: III CZP 108/92; A. Oleszko, *Akty notarialne. Komentarz*, 2015, s. 28-51.

³⁰ Zob. także: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2010 roku, sygn. akt: SK 10/08.

³¹ B. Burian, *dz. cyt.*, s. 485; E. Gniewek, *System Prawa Prywatnego, t. 4*, Warszawa, 2012, s. 117; R. Morek, [w:] *KC. Komentarz, t. I*, K. Osajda (red.), Warszawa, 2013, s.1206; K. Szadkowski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz, t. I*, M. Gutowski (red.), Warszawa, 2016, s. 1037.

z takiego wymogu względem podmiotu nabywającego prawo ograniczając tym samym formalizm i przyspieszając proces dokonywania transakcji. Założenia te nie byłyby realizowane, gdyby przyjąć, że notariusz w podanym stanie faktycznym występuje także w charakterze płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych. Wówczas w cały proces sformalizowanego dokonywania transakcji należałoby – niezgodnie z przedstawionym powyżej celem regulacji – i tak zaangażować podmiot nabywający prawo służebności sprawiając, że normy prawa podatkowego w sposób niedopuszczalny zakłóciłyby funkcjonowanie instytucji prawa prywatnego³².

Niedopuszczalność wykładni rozszerzającej

Płatnik pośredniczy między podatnikiem a organem administracji w zakresie uiszczania danin publicznych³³. Taki pobór podatków z punktu widzenia państwa jest bardzo korzystny z uwagi na to, że usprawnia ich ściąganie, zmniejsza koszty postępowania i znosi potrzebę egzekucji administracyjnej. Również dla podatnika taka regulacja wydaje się być opłacalna, gdyż nie ma on wówczas obowiązku podejmowania czynności zmierzających do ujawnienia obowiązku podatkowego, a ryzyko wynikające z zasady samoobliczenia zostaje przeniesione na płatnika³⁴. Z drugiej strony jednak, taki sposób poboru stanowi dodatkowy obowiązek dla notariusza i poważne obciążenie dla wykonywanej przez niego działalności.

Obliczanie, pobieranie i wpłacanie daniny przez notariusza stanowi jednak na gruncie ustawy podatkowej wyjątek od generalnej zasady dokonywania powyższych czynności przez podatnika, który należy interpretować ściśle - w sposób najmniej dla niego korzystny³⁵. Wiąże się to z zasadą powszechności opodatkowania wynikającą z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku³⁶, zgodnie z którą każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Oznacza to, że wszelkie wyjątki powinny wyraźnie wynikać z przepisów ustawy³⁷. Wówczas bowiem ustawodawca rezygnuje z konstytucyjnej zasady na rzecz zdefiniowanych przez niego celów gospodarczych, czy społecznych³⁸. Taka sytuacja w omawianym stanie faktycznym i prawnym nie ma, rzecz jasna, miejsca.

³² R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny”, 2005, zeszyt III, s.13.

³³ R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, M. Wersalski (red.), t. 3, Wrocław, 1985, s. 215.

³⁴ M. Budziarek, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa, 2013, s. 72.

³⁵ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk, 2002, s. 81.

³⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

³⁷ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa, 2008, s. 178-179.

³⁸ B. Brzeziński, dz. cyt., s. 87.

Skoro zatem przesłanki do zastosowania tego wyjątku nie zaktualizowały się, to przy ustalaniu podmiotu zobowiązanego do dokonania wpłaty należy kierować się ogólnymi regułami przewidzianymi w omawianej ustawie. Pogląd ten wydaje się być tym bardziej zasadny, gdy oświadczenie woli podatnika nie będzie złożone przed lub równocześnie z oświadczeniem woli właściciela nieruchomości, ale dopiero po sporządzeniu aktu notarialnego obejmującego jego oświadczenie woli.

Konkluzje

W ocenie autora komentowane orzeczenie w gruncie rzeczy trafnie przesądza o obowiązku płatnika. Sąd zasadnie odwołał się do art. 10 ust. 2 u.p.c.c. oraz art. 245 § 2 k.c. i wskazał na właściwe, z punktu widzenia wykładni, rozumienie pojęcia czynności cywilnoprawnej. W konsekwencji, należy zgodzić się, że w opisanym stanie faktycznym na notariuszu nie ciąży obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia daniny na rachunek organu podatkowego, choć NSA w zasadzie nie wskazał wyraźnie na kluczową dla omawianej sprawy kwestię relacji pomiędzy pojęciem czynności prawnej a pojęciem oświadczenia woli wskazując za ledwie, że czynność prawna składa się z całego ciągu zdarzeń i stanów. Niestety, Naczelny Sąd Administracyjny nie wziął pod uwagę dokładnych przesłanek uzależniających dojście czynności prawnej do skutku, a przez to też nieprawidłowo wskazał na kryteria, za pomocą których można ustalić moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych. Mimo to, powyższe rozważania muszą jednak prowadzić do pozytywnej oceny omawianego orzeczenia, gdyż ostatecznie w prawidłowy sposób rozstrzyga ono o prawach i obowiązkach tak podatnika, jak i płatnika w przedmiotowej sprawie.

Bibliografia:

- Aleksandrowicz M., Grzybowski M., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 1994 r., sygn. akt III SA 1124/93*, Glosa, nr 3.
- Banaszczyk Z., [w:] *Prawo cywilne – część ogólna*, Marek Safjan (red.), Warszawa, 2012.
- Bator A., [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, A. Bator (red.), Warszawa, 2016.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk, 2002.
- Budziarek M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa, 2013.
- Burian B., [w:] *KC. Komentarz*, E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), Warszawa, 2014.
- Dauter B., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Stefan Babiarz *et al.*, Warszawa, 2013.
- Filipczyk H., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa, 2015.
- Gniewek E., *System Prawa Prywatnego, t. 4*, Warszawa, 2012.
- Goettel A., *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Institucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, M. Goettel, M. Lemonnier (red.), Warszawa, 2011.

MATEUSZ LEWANDOWSKI

- Goettel M., Goettel A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa, Kraków, 2007.
- Longchamps de Bérier R., *Zobowiązania*, Poznań, 1948.
- Mariański A., Strzelec D., *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk, 2007.
- Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 3*. M. Wersalski (red.), Wrocław, 1985.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe a gospodarka*, Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny, 2005, zeszyt III.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa, 2008.
- Mastalski R., *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, „Przeгляд podatkowy”, 1999, nr 8.
- Morek R., [w:] *KC. Komentarz, t. I*, K. Osajda (red.), Warszawa, 2013.
- Niezgódka – Medek M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Stefan Babiaryz *et al.*, Warszawa, 2013.
- Oleszko A., *Prawo o notariacie. Komentarz. Tom I, ustrój notariatu*, Warszawa, 2016.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa, 2015.
- Szadkowski K. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz, t. I*, M. Gutowski (red.), Warszawa, 2016.
- Waluga M., *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa, 2006.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa, 2001.
- Wrzecionek R., *Obowiązki notariusza jako płatnika podatku od dokonywanych czynności cywilnoprawnych w zakresie spółek kapitałowych*, „Rejent”, 2007, nr 2.