

Romuald Szytk

Zmiany prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)

I. Wprowadzenie

W ramach realizacji rządowego programu rozwoju gospodarczego Polski¹ z dniem 1 stycznia 2003 r.² dokonano obszernej nowelizacji przepisów prawa podatkowego. W myśl założeń programu, ma on wyeliminować dotychczasowe utrudnienia i uprościć tok postępowania podatkowego. Zmniejszenie

¹ Na konferencji zorganizowanej w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w dniu 6 lipca 2002 r. na temat „Państwo przyjazne przedsiębiorczości” przedstawiono informacje o realizacji Strategii Gospodarczej Rządu na dzień 25 czerwca 2002 r. Wskazano w niej na ustawy już uchwalone, jak również na projekty ustaw dotyczące prawa podatkowego oraz innych związanych z reformą finansów publicznych. Prezes Rady Ministrów L. Miller w swoim wystąpieniu zwrócił uwagę na konieczność zniesienia barier biurokratycznych i zwalczanie korupcji. Negatywnie ocenił nadmierne sformalizowanie procesu przygotowawczego do podjęcia działalności gospodarczej przez żądanie dodatkowych dokumentów i zaświadczeń nie mających uzasadnienia prawnego. Dostrzegł potrzebę uaktywnienia i przyspieszenia prac legislacyjnych, a także wprowadzenia w życie przepisów porządkujących dotychczasowy stan prawny. Konieczne jest także zsynchronizowanie unormowań w poszczególnych regulacjach prawnych. Na konferencji tej w komisjach problemowych, a w tym w zespole C, omawiano działanie sądów i arbitrażu gospodarczego, zaś w zespole A administracyjne przeszkody procesu inwestowania. Krytycznie oceniono sformalizowane przepisy kodeksu spółek handlowych o rejestracji i wskazano na ułomność niektórych instytucji w tym prawie. Przedmiotem oceny było również budownictwo mieszkaniowe i obrót prawny lokalami.

² Nie wszystkie nowele wchodzi w życie w całości z dniem 1 stycznia 2003 r. Na przykład ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wchodzi w życie z tą datą, z wyjątkiem przepisów wymienionych w art. 28, które będą obowiązywać od dnia 1 stycznia 2004 r., a określone w art. 29 z chwilą uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej.

wysokości lub zniesienie niektórych danin publicznych ma przyczynić się także do rozwoju przedsiębiorczości, szczególnie dla osób podejmujących po raz pierwszy działalność gospodarczą. Doprecyzowano niektóre instytucje ordynacji podatkowej oraz wprowadzono nowe rozwiązania prawne mające służyć skutecznej kontroli wymiaru i ściągalności zobowiązań podatkowych. Zmodyfikowano przepisy odnoszące się do obrotu prawnego, z którymi spotyka się notariusz przy wykonywaniu czynności zawodowych, a w szczególności przy spełnianiu obowiązku płatnika danin publicznych. W związku z tym, przedmiotem rozważań będą nowelizacje następujących aktów prawnych:

1) ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw³,

2) ustawy z dnia 7 czerwca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej⁴,

3) ustawy z dnia 28 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn⁵,

4) ustawy z dnia 24 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej⁶,

5) ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷ oraz

6) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁸,

7) ustawy z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym⁹.

II. Ordynacja podatkowa

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw jest czwartą w tym roku

³ Dz.U. Nr 169, poz. 1387.

⁴ Dz.U. Nr 121, poz. 1031.

⁵ Dz.U. Nr 200, poz. 1681.

⁶ Dz.U. Nr 135, poz. 1143.

⁷ Dz.U. Nr 141, poz. 1182.

⁸ Dz.U. Nr 169, poz. 1384.

⁹ Dz.U. Nr 200, poz. 1680.

nowelizacją, a osiemnąstą od chwili uchwalenia ustawy. Jest ona niezwykle obszerna i obejmuje 201 pozycji. Nadaje nowe brzmienie działowi VI poświęconemu kontroli podatkowej. Dodaje dział VIIIa określający zasady wydawania zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości dla osób ubiegających się o nie. Dostosowuje przepisy do standardów Unii Europejskiej. Zmienia także 15 ustaw okołopodatkowych i innych¹⁰. Obejmuje więc niespotykany w technice legislacyjnej przypadek wprowadzenia zasadniczej reformy prawa podatkowego w wyniku zmian dotychczasowej ustawy. Zwykle w takich sytuacjach uchwała się nową ustawę, stwarzającą lepsze warunki do wykonania tak daleko idącej zmiany modelowej. Ta bezprecedensowa nowelizacja prawa powoduje negatywne skutki i trudności interpretacyjne. Nie sprzyja przejrzystości niektórych rozwiązań i nowo wprowadzonych instytucji¹¹.

W tych warunkach w niniejszym opracowaniu uwzględniono te nowe rozstrzygnięcia, które bezpośrednio dotyczą notariusza i praktyki notarialnej. Przyjmując te kryteria należy uznać za dominujące następujące zagadnienia, a mianowicie:

1. Klauzula obejścia prawa

Dotychczasowej praktyce oceny czynności cywilnoprawnych przez organy podatkowe nadano nowe uregulowanie w art. 24a i 24b noweli ustawy. Istotne *novum* polega na tym, że sprecyzowano zasady postępowania,

¹⁰ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2002 (Dz.U. Nr 150, poz. 983 z późn. zm.) przewiduje w art. 16 i 16 a, że opłata i podatki pobierane przez płatnika, to:

- a) opłata skarbową, wpłacana jest przez niego na rachunek budżetu gminy, na której ma siedzibę,
- b) podatek od spadków i darowizn wpłacany na rachunek budżetu gminy, na której położony jest przedmiot czynności,
- c) podatek od czynności cywilnoprawnych wpłacone na rachunek urzędu skarbowego według siedziby płatnika.

¹¹ W licznych publikacjach podnosi się konieczność generalnej zmiany systemu podatkowego. Wnioskuje się potrzebę opracowania nowego kształtu regulacji podatkowej, ponieważ dotychczasowy jest wysoce skomplikowany. I tak np. I. L e w a n d o w s k a, *Najpierszym musi być koncepcja*, Rzeczpospolita z dnia 7-8 grudnia 2002 r. nr 285; A. K o l e ś n i k, I. L e w a n d o w s k a, K. M i l e w s k a, H. B i e Ń c z a k, *Puchnie, zmienia się i gmatwa*, Rzeczpospolita z dnia 5 grudnia nr 283; A. G r a b o w s k a, *Urzędnik się myli, podatnik płaci*, Rzeczpospolita z dnia 12 grudnia 2002 r. nr 289 oraz J. K o w a l s k i, *Od wyjaśnień nie ma odwołań*, Rzeczpospolita z dnia 14-15 grudnia 2002 r. nr 291.

określono kompetencje organów podatkowych i organów kontroli skarbowej do weryfikacji treści oświadczeń woli w zakresie skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej. Z dniem 1 stycznia 2003 r. organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w majestacie ustawy dokonywać będą ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniając zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności – art. 24 lit.a § 1.

Procedura ta obowiązuje także w stosunku do czynności sporządzonych przed dniem 1 stycznia 2003 r., czyli działa wstecz, wbrew *paremii lex retro non agit*. Uważa się bowiem, że taki tryb postępowania obowiązywał także przed nową regulacją, a nowela nadaje jej jedynie ustawową definicję. Dlatego też nie jest przedmiotem regulacji w przepisach intertemporalnych. Argumentacja ta ma potwierdzenie w obecnej praktyce postępowania podatkowego i w orzecznictwie¹².

W polskim prawie cywilnym ważność ukrytych oświadczeń woli należy ocenić, mając na uwadze dyspozycję art. 58 k.c. Przewiduje ona, że czynność sprzeczna z ustawą, zasadami współżycia społecznego lub mająca na celu obejście ustawy jest nieważna. Zasada ta jest złagodzona stwierdzeniem, że nie następuje to wówczas, gdy przepis przewiduje inny skutek, a przede wszystkim ten, że w miejsce nieważnych postanowień czynności prawnych wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. W literaturze uważa się, że samego faktu ukrycia porozumienia nie można uznać za sprzeczny z prawem ani działania zmierzającego do jego obejścia. Okoliczność ta musi być udowodniona w postępowaniu sądowym na podstawie przebiegu czynności i odtworzeniu treści złożonych oświadczeń woli stron. Z tych też powodów nie można przyjąć *a priori*, że posiada ona charakter dyssymulowanej czynności prawnej sprzecznej z zasadami współżycia społecznego¹³.

¹² W uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 17 lipca 1998 r. III S.A. 683/97 stwierdzono, że organ podatkowy jest władny do zbadania i oceny zgodnego rzeczywistego zamiaru i celu umowy. Natomiast w uzasadnieniu uchwały 7 sędziów NSA z dnia 4 marca 2001 r. FPS 14/00 przyjęto, że w fazie badania organy podatkowe mogą brać pod uwagę wszelkie kryteria, a w szczególności zamiar stron i cel umowy (art. 65 § 2 k.c.). Teza wyroku SN z dnia 13 czerwca 2002 r. III RN 108/01 stwierdza, że nieważność czynności cywilnoprawnej polegającej opłacie skarbowej jest uwzględniana z urzędu przez organy podatkowe właściwe dla jej wymierzenia.

¹³ Bliżej Z. R a d w a n s k i, *System prawa prywatnego*, t. 2, *Prawo cywilne – część ogólna*, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2002, s. 391 i nast. oraz powołana tam

Należy bowiem uwzględnić art. 83 § 1 k.c., mówiący o nieważności oświadczenia woli złożonego drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jednakże, gdy oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona z obowiązku, chyba że działa w złej wierze.

Bardziej radykalny pogląd jest prezentowany w judykaturze. Przykładem tego jest teza wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 października 2001 r.¹⁴, w myśl której pozorna umowa darowizny zawierająca faktycznie umowę sprzedaży jest zawsze nieważna. Stanowisko to wywołało w doktrynie duże zamieszanie. Poglądy są podzielone. Przeważa jednak przeciwny głoszonej tezie, do którego się przychylam.

Problem ten w pełniejszym rozmiarze ilustruje umowa sprzedaży nieruchomości, w której występuje rażąca dysproporcja między ceną a rzeczywistą wartością. Pojawia się tu wiele aspektów w zależności od rodzaju nieruchomości, podaży i popytu oraz koniunktury gospodarczej. Dla uproszczenia tego zagadnienia rozważania ograniczą się jedynie do oceny złożonego oświadczenia woli stron, ustalającego wysokość ceny. Pomija się wady oświadczenia woli i możliwość uchylenia się od jej skutków prawnych. Cena może być mimo tego prawdziwa ze względu na opisane okoliczności albo też fikcyjna i ukrywa właściwą względnie inną czynność prawną. Obiektywna ocena charakteru czynności może być dokonana wyłącznie na podstawie treści zgodnej woli stron, podjętej swobodnie i świadomie. W orzecznictwie uważa się, że pozorność czynności stwierdzonej dokumentem może być w postępowaniu sądowym udowodniona zeznaniami świadków i przesłuchaniem stron umowy¹⁵. W konsekwencji „niska” cena

literatura. Autor stwierdza, że dokładne badanie tych czynności jest szczególnie wskazane, ponieważ często dokonuje się czynności ukrytych, by zrealizować pod innym pozorem skutki prawnie zakazane.

¹⁴ OSN IC 2002, nr 7-8, poz. 91; w numerze 11/2002 Rejenta opublikowane są glosy: aprobująca i krytyczna.

¹⁵ Uchwała Całej Izby Cywilnej SA z dnia 21 lipca 1954 r. I Co 2254, Zb. orzecz. 1/1955, poz. 1, a także S. Rejm an, *Cena a wartość umowy sprzedaży*, Biuletyn M.S. nr 5/58, s. 46-47.

nie może przesądzać o pozorności umowy. Podstawowe znaczenie posiada wola stron. Z tych też powodów krytycznie ocenić należy pogląd, że umowa ta ma charakter mieszany i występuje częściowo zarówno element sprzedaży, jak i darowizny¹⁶.

Weryfikacja czynności prawnych w postępowaniu podatkowym w opisanym zakresie ogranicza zasadę swobody umów wyrażoną w art. 353¹ k.c. Przepis ten zezwala na kształtowanie w umowie stosunku prawnego według własnego uznania pod warunkiem, że jego treść lub cel nie sprzeciwiają się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Narusza ona w pewnym zakresie autonomię woli stron, wyrażoną w konkretnym stosunku cywilnoprawnym¹⁷. W związku z tym ingerencje organu podatkowego względnie organu kontroli skarbowej muszą być poprzedzone wnikliwą analizą treści czynności przy zastosowaniu procedury postępowania podatkowego, w którym należy wysłuchać strony lub odebrać od nich zeznania, a także dopuścić jako dowód to wszystko, co może przyczynić się dla wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 ordynacji podatkowej). Dopiero wówczas organy te mogą wywieść skutki podatkowe z dyssymulowanej czynności prawnej.

Organy te nie są uprawnione do stwierdzenia, czy umowa cywilnoprawna odpowiada przepisom kodeksu cywilnego i czy zachodzi jej nieważność na zasadzie art. 58 § 1 k.c. Należy to do wyłącznej kompetencji sądu powszechnego. Mają one jedynie prawo ocenić czynność prawną pod

¹⁶ Inaczej w orzeczeniu SN z dnia 22 października 1956 r. 2 Cr 557/56, N.P. 9/1957, s. 118-121.

¹⁷ A. H a n u s z, *Swoboda umów a prawo podatkowe*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 11, s. 3-6. Autor przeprowadził głęboką analizę tej instytucji prawa cywilnego w świetle prawa podatkowego i doszedł do wniosku, że ustalenie rzeczywistej treści czynności prawnej przez organ podatkowy jest niewłaściwe wobec braku upoważnienia ustawowego. Uważa, że właściwym rozwiązaniem byłaby droga sądowa, w celu rozstrzygnięcia kwestii oceny treści danego stosunku prawnego. Stanowisko to zostało wprawdzie wyrażone pod rządem dotychczasowych przepisów, ale nie przewidujących takiej możliwości ustawowej, jednakże pogląd ten w aktualnym stanie prawnym zasługuje na właściwe potraktowanie; t e n ż e, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, PiP 1998, z. 12, s. 51; także M. S a f j a n, *Zasada swobody umów (Uwagi wstępne na tle wykładni art. 353¹ k.c.)*, PiP 1993, z. 4, s. 14. Autor uważa, że swoboda stron w kształtowaniu stosunków obligacyjnych nie ma charakteru absolutnego i doznaje ograniczenia przesłankami opisanymi w tym przepisie.

względem jej skutków podatkowych. Wynika to z powszechnie akceptowanej zasady autonomii obu postępowań, rządzących się własnymi prawami. Sądzić jednak należy, że w postępowaniu podatkowym będą odpowiednio stosowane przepisy prawa cywilnego¹⁸.

Podobne stanowisko prezentował resort finansów¹⁹ na przykładzie zamiany samochodów z dopłatą, nieprawidłowo uznanej przez organy podatkowe jako umowę sprzedaży. Wyjaśnił wówczas, że powołanie się na pozorność czynności powinno być udowodnione i w sytuacjach „rażących” organy podatkowe mogą inicjować postępowanie sądowe stwierdzające pozorność umowy. Dopiero po wydaniu orzeczenia sądowego pozytywnego można byłoby uznać ją za umowę nieważną w postępowaniu podatkowym.

Przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej organy podatkowe i organy kontroli skarbowej pomijają skutki podatkowe czynności prawnej, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku (art. 24 lit. b § 1). Natomiast, jeżeli strony dokonujące czynności prawnej osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych (art. 24 lit. b § 2). Inaczej zatem ocenia się jej treść na podstawie bliżej nieokreślonego celu gospodarczego niż założonego w umowie.

Organ kontroli skarbowej wydaje decyzje w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa, gdy ustalenia dotyczą podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określenie lub ustalenie należy do właściwości urzędów skarbowych – art. 24 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej²⁰. W zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej, zaś organ kontroli skarbowej odpowiednio oznacza organ podatkowy, a postępowanie kontrolne uznaje się jako postępowanie podatkowe. Decyzje doręcza się kontrolowanemu oraz właściwemu urzę-

¹⁸ Takie stanowisko jest prezentowane w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 17 listopada 1999 r. I S.A./Gd 969/98.

¹⁹ Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków i Opłat z dnia 30 kwietnia 1980 r. P4-8031-01069/79.

²⁰ Tekst jedn.: Dz.U z 1999 r. Nr 54, poz. 572 z późn. zm.

dowi skarbowemu, który staje się wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji (art. 25 ustawy).

Artykuł 286 § 3 ordynacji podatkowej określa zasady postępowania organów podatkowych. Przewiduje między innymi, że przeglądanie dokumentów zawierających tajemnicę państwową, służbową lub zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów, a zatem w stosunku do notariusza art. 18 pr. o not. Dokonanie oględzin i przeszukiwanie pomieszczeń mogą dokonywać pracownicy organu podatkowego po uzyskaniu zgody prokuratora rejonowego na ich wniosek, ale tylko wtedy, gdy akta lub inne dokumenty mogą mieć wpływ na ustalenie obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego (art. 288 § 2). Dokumenty mające charakter tajemnicy są objęte tajemnicą skarbową bliżej zdefiniowaną w art. 293 § 1 i § 2 pkt 2 ordynacji podatkowej. Katalog osób zobowiązanych do jej przestrzegania jest bardzo szeroki. Za ujawnienie przewidziana jest odpowiedzialność karna – kara pozbawienia wolności do 5 lat (art. 306 ordynacji podatkowej). Powyższe wyjaśnienia odnoszą się również do konsekwencji prawnych w razie ujawnienia tajemnicy zawodowej wynikającej z czynności notarialnej. Dlatego w imię zachowania warunków bezpiecznego obrotu prawnego ustalenia weryfikujące powinny być dokonane ze szczególną wnikliwością i starannością z zachowaniem przesłanek prawdy obiektywnej, leżącej u podstaw czynności prawnej.

Przy ocenie treści oświadczenia woli należy podkreślić także brzmienie § 2 art. 65 k.c. Przepis ten postanawia, że w umowach należy przede wszystkim badać zgodny zamiar stron i cel umowy, a nie poprzestawać tylko na jej dosłownym brzmieniu. Wyjaśnienie powyższe należy również odnieść do wadliwie określonego tytułu umowy. Decyduje bowiem jej treść, a nie oznaczenie (tytuł).

Wszelkie wątpliwości powinny być wyjaśnione zgodnie z zasadami postępowania podatkowego przewidzianego w art. 123 § 1 w związku z art. 210 ordynacji podatkowej i opisane w uzasadnieniu decyzji.

Podatnik może nadto ponieść odpowiedzialność karną skarbową na zasadzie art. 56 § 1 kodeksu karnego skarbowego²¹, o ile zachowanie jego

²¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.

będzie wyczerpywało znamiona tego wykroczenia. Złożone przed notariuszem oświadczenie niezgodne z rzeczywistością w celu ukrycia innej czynności i doprowadzenie do spisania aktu notarialnego stwierdzającego zawarcie takiej umowy nie może być uznane za czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa z art. 233 kodeksu karnego, jeżeli zamiarem strony było podstępne wprowadzenie notariusza w błąd²².

Nadal obowiązuje równoległe niezależne postępowanie podatkowe sprawdzające przez organ podatkowy wartość rzeczy i praw majątkowych w celu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Zostało ono przewidziane w odrębnych przepisach regulujących daniny publiczne, a mianowicie:

a) w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²³ postanowiono, że wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, o ile odpowiada ona wartości rynkowej. W przypadku natomiast, jeżeli nabywca nie podał wartości tych praw lub wartość podana przez niego według oceny urzędu skarbowego nie odpowiada jej wartości rynkowej, urząd wezwie nabywcę do określenia wartości tych praw lub podwyższenia ich w terminie 14 dni. Dopiero w razie nieudzielenia odpowiedzi lub podania wartości nie odpowiadającej wartości rynkowej urząd skarbowy ustali wartość z uwzględnieniem opinii biegłych, a jeżeli przekroczy ona 33% wartości podanej przez nabywcę koszty opinii ponosi nabywca.

b) w art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁴ stwierdzono, że jeżeli strony czynności cywilnoprawnej nie określiły wartości przedmiotu tej czynności lub wartość określona nie odpowiada według oceny organu podatkowego jej wartości rynkowej, organ ten wezwie strony do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej wstępnej oceny. Niewykonanie tego obowiązku lub podanie wartości nie odpowiadającej wartości rynkowej spowoduje, że organ podatkowy dokona jej określenia na podstawie opinii biegłego. W przypadku przekroczenia określonej w ten sposób

²² Uchwała SN z dnia 12 czerwca 1975 r. VI KZP 8/75.

²³ Tekst jedn.: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 z późn. zm.

²⁴ Dz.U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.

wartości o 33% wartości podanej przez strony koszt, opinii ponoszą solidarnie strony czynności cywilnoprawnej.

Przepisy wykonawcze do obu ustaw przewidują obowiązek pouczenia stron przez notariusza o skutkach podatkowych i karno-skarbowych, wynikających z opisanych przepisów. Zostały one skonstruowane nieco odmiennie i dlatego należy osobno je wymienić. I tak:

– w § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 grudnia 1999 r. w sprawie poboru przez notariuszy podatku od spadków i darowizn, prowadzenia rejestru podatku oraz trybu wykonywania przez notariuszy czynności związanych z poborem podatku²⁵, notariusz sporządzający akt darowizny obowiązany jest pouczyć strony o skutkach prawnych przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym w razie zatajenia lub podania niezgodnie z rzeczywistością danych mających wpływ na ustalenie podatku i jego wysokości, a nadto o przysługującym urzędowi skarbowemu prawie podwyższenia wartości nabytych praw majątkowych, o ile wartość podana przez strony nie odpowiada wartości rynkowej. O pouczeniu stron oraz udzielonych wyjaśnieniach notariusz sporządza wzmiankę w akcie.

– w § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad poboru podatku od czynności cywilnoprawnych²⁶ przewidziano obowiązek notariusza pouczenia strony czynności cywilnoprawnych o przysługującym urzędowi skarbowemu prawie do określenia, podwyższenia lub obniżenia wartości przedmiotu czynności oraz ciążyącym na stronie solidarnym obowiązku zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę w przypadku określenia lub podwyższenia wartości przedmiotu czynności. Nie przewidziano obowiązku zamieszczania wzmianki w akcie notarialnym o pouczeniu stron.

Pouczenia te mają charakter informacyjny i nie rodzą żadnych skutków prawnych w razie uchybienia temu obowiązkowi i nie zamieszczania ich w akcie notarialnym. Praktyka stosowania dodatkowych pouczeń o ewentualnym obowiązku uiszczenia podatku dochodowego nie znajduje oparcia w przepisach. Przepisy w tej mierze również są niejednolite. Obowiązek ten został nałożony na notariusza tylko przy podatku od darowizn. Pomimo

²⁵ Dz.U. Nr 111, poz. 1289.

²⁶ Dz.U. Nr 108, poz. 1153.

to powszechnie stosuje się pouczenia przy czynnościach, w których występuje podatek od czynności cywilnoprawnych.

Brak jest racjonalnych i prawnych przesłanek do zamieszczania pouczenia o ewentualnej weryfikacji czynności cywilnoprawnej w związku z klauzulą o obejściu prawa. Nadmierne zamieszczanie niewymaganych wzmianek w aktach notarialnych o różnych pouczeniach i wyjaśnieniach wywołuje skutek odwrotny od zamierzonego.

Zgodnie z przyjętym w judykaturze stanowiskiem, notariusz powinien odmówić dokonania czynności notarialnej, jeżeli proponowana czynność jest sprzeczna z prawem, nawet w sytuacji, gdy poinformowana o tym strona podtrzymuje żądanie sporządzenia aktu notarialnego²⁷.

Dokumenty sporządzone przez notariusza stanowią dowód tego, co uczestniczące w czynnościach strony oświadczyły lub co zostało urzędowo zaświadczone (art. 244 § 1 kpc.). Nie posiadają one takiego charakteru w przedmiocie podania wartości rzeczy lub praw majątkowych. Notariusz nie bada wartości praw majątkowych, a jedynie polega na zgodnych oświadczeniach stron²⁸.

2. Płatnik

a. Definicja płatnika określona w art. 8 ordynacji podatkowej nie uległa zmianie. Jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie prawa podatkowego do obliczania i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Notariusz został uznany jako płatnik danin publicznych na mocy postanowień poszczególnych ustaw podatkowych. Nastąpiło to na podstawie art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w nowym brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 października 2002 r. Aktualnie notariusz jest płatnikiem podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w formie umowy nieodpłatnego znieśnienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Natomiast w myśl art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, notariusz jest płatnikiem od czynności cywilnoprawnych do-

²⁷ Wyrok SN z dnia 17 listopada 1997 r. II CKN 420/97, OSNIC 1998, nr 5, poz. 76.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 13 lipca 1982 r. II SA 709/82.

konywanych w formie aktu notarialnego. Z kolei na zasadzie art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, notariusze są płatnikami opłaty skarbowej od sporządzonych przez nich dokumentów. Ustawodawca bliżej nie określa pojęcia dokumentów i dlatego należy rozumieć, że chodzi o czynności notarialne dokonane przez notariusza zgodnie z prawem, które posiadają charakter dokumentu urzędowego (art. 2 § 2 pr. o not.). Czynności notarialne zostały wymienione w art. 79 tegoż prawa, natomiast sama definicja dokumentu dla celów dowodowych jest zawarta w art. 244 § 1 k.p.c.

Przedstawione przepisy wskazują, że przedmiotowy zakres czynności, w których notariusz występuje także jako płatnik danin publicznych (art. 7 § 1 pr. o not.) jest różnorodny i decydujące znaczenie posiada zarówno forma czynności – akt notarialny, jak również jej rodzaj (na przykład ugoda).

Przepisy podatkowe nie są również zsynchronizowane w przedmiocie obowiązku pobrania daniny publicznej. I tak, w art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. obowiązek pobrania należnego podatku powstaje z chwilą sporządzenia aktu notarialnego, natomiast w art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych stwierdzono, że płatnicy są obowiązani uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej lub wypłacenie należności od uprzedniego zapłacenia podatku. Wykładnia językowa upoważniałaby do postawienia wniosku, że podatek powinien być zapłacony przed sporządzeniem czynności notarialnej. Jest to niemożliwe do spełnienia, ponieważ dopóki nie nastąpiło sporządzenie czynności, nie powstało zobowiązanie podatkowe. Przepisy ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej w art. 18 ust. 2 postanawiają, że płatnicy obowiązani są uzależnić sporządzenie dokumentu lub wydanie dokumentu od uprzedniego zapłacenia opłaty skarbowej. Rozwiązanie tu przyjęte jest identyczne jak w poprzedniej ustawie.

Również niejednolicie określono obowiązek wpłacenia pobranego podatku. Przyjęto w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., że płatnicy są obowiązani do wpłacenia pobranego podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika, natomiast w art. 10 ust. 3 lit. a (po nowelizacji) płatnicy przekazują pobrany podatek także na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika. Ustawa z dnia 9 września 2002 r. o opłacie skarbowej nie zawiera w tej mierze uregulowania prawnego. Obowiązki w tym zakresie zostały okre-

ślone w cytowanej ustawie z dnia 26 XI 1988 r. i w § 13 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu pobierania zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestru tej opłaty, w którym postanowiono, że notariusze przekazują ją organowi podatkowemu właściwemu ze względu na siedzibę płatnika w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano opłatę.

W podstawowej części przepisy dotyczące odpowiedzialności notariusza jako płatnika nie uległy zmianie. W związku z tym należy rozważyć, w jakim zakresie dotychczasowy dorobek orzecznictwa będzie mógł służyć jako wykładnia obowiązującego prawa. W szczególności należy odnieść się do tych tez, które były kontrowersyjne przed nowelizacją. Jedną z nich jest uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 1988 r.²⁹, stwierdzająca, że podatnik i płatnik odpowiadają na zasadzie ułomnej odpowiedzialności solidarnej, z tym że odpowiedzialność płatnika powstaje dopiero w dalszej kolejności. Została ona oparta na zasadach odpowiedzialności *in solidum*.

Zgodnie z tymi poglądami, w razie gdy organ podatkowy skierował decyzję do płatnika, płatnik nie może uniknąć odpowiedzialności tylko z tego powodu, że nie wymierzono podatku podatnikowi. Uważano, że przepisy nie pozwalają na taką interpretację, z której wynikałoby, że odpowiedzialność płatnika nastąpi w dalszej kolejności³⁰. I w tym kierunku zmierzała judykatura.

Za nieważną należy uznać decyzję o wymiarze podatku przeciwko podatnikowi, gdy obliczenie podatku, jego pobranie i przekazanie urzędowi skarbowemu było obowiązkiem notariusza. Strony zaś nie odpowiadają za podatek, który powinien być pobrać, a nie pobrał notariusz sporządzający akt notarialny. Przesłanką pozwalającą na przyjęcie, że niepobranie podatku obciąża płatnika jest uprzednie wykluczenie winy podatnika. W tym celu należy przeprowadzić postępowanie wyjaśniające przy udziale podatnika

²⁹ Sygn.akt. III AZP 16/87, OSNCP 1989, nr 6, poz. 95; E. Mucha, *Notariusz jako płatnik*, Przegląd Podatkowy 1998, nr 1, s. 34-35.

³⁰ Uchwała SN z dnia 7 grudnia 1988 r. III CZP 98/88 OSNCP 12/89, poz. 204. Także wyroki NSA z dnia 29 listopada 1984 r. SA Gd. 929/84, z dnia 10 października 1994 r. III SA 1836/93, z dnia 25 października 1994 r. SA/L 713/94, z dnia 28 października 1994 r. SA KA 2634/93, z dnia 7 grudnia 1994 r. III SA 468/94, z dnia 9 lutego 1995 r. SA Kr. 2643/94 i z dnia 14 marca 1995 r. SA Wr. 2229/94.

jako strony, dla ustalenia okoliczności i przyczyn niepobrania tej należności. Nadal aktualna jest teza, że płatnik nie jest organem podatkowym, a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności mają tylko charakter czynności techniczno-rachunkowych, nie wymagających postępowania podatkowego. W doktrynie przyjmuje się, że płatnik zostaje zwolniony z odpowiedzialności w każdym przypadku zawinienia podatnika. Wszelkie wątpliwości co do odpowiedzialności tych podmiotów powinno wyjaśnić postępowaniu podatkowe z udziałem podatnika i płatnika jako stron postępowania (art 133 i 134 ordynacji podatkowej). Z tych też powodów podatnik nie może dochodzić w drodze sądowej od płatnika zwrotu nieprawidłowo obliczonego podatku.

b. Inaczej ukształtowano zakres odpowiedzialności płatnika. Odpowiada on tylko za podatek nie pobrany lub podatek pobrany, a nie wpłacony (art. 30 § 1 ordynacji podatkowej). Nastąpiło to w wyniku skreślenia art. 27. Zniesiono odpowiedzialność za pobranie podatku w niższej wysokości od należnej. Zmiana ta zasługuje na aprobatę, ponieważ wyłącza odpowiedzialność płatnika również za niewłaściwą redakcję przepisów lub jego nieustabilizowaną wykładnię. Utrzymano zasadę, że płatnik odpowiada za opisane należności całym swoim majątkiem. W razie stwierdzenia w postępowaniu podatkowym niepobrania podatku lub niewpłacenia pobranego w terminie organowi podatkowemu, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności płatnika z tego tytułu. Przepisów tych nie stosuje się wówczas, gdy odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatku nie pobrano z winy podatnika. W tym przypadku organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Decyzje te organ podatkowy może wydać również po zakończeniu roku podatkowego lub innego roku rozliczeniowego.

c. Ustawodawca wprowadził zaostrzone formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, które odpowiednio stosuje się na zasadzie art. 29 § 3, 33 lit. b i 34 § 6 ordynacji podatkowej do płatnika, inkasenta i osób trzecich. W myśl tych przepisów, zobowiązania podatkowe można zabezpieczyć przed terminem płatności, a w stosunku do osób pozostających w związku małżeńskim także na ich majątku wspólnym, jeżeli zachodzi obawa, że nie zostaną one wykonane. Zgodnie z art. 29, odpowiedzialność osób pozostających w związku małżeńskim obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny. Skutki prawne ograniczenia, znie-

sienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności ustawowej,
- zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądowym,
- ustania wspólności ustawowej w przypadku ubezwłasnowolnienia,
- uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Dla zabezpieczenia zobowiązań podatkowych powstałych z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka przymusowa na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego i osób trzecich.

Przedmiotem hipoteki przymusowej, stosownie do § 3 art. 34 ordynacji podatkowej, może być:

- część ułamkowa nieruchomości,
- nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej,
- nieruchomość stanowiąca własność współnika spółki cywilnej z tytułu zaległości podatkowych spółki,
- użytkowanie wieczyste,
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego i użytkowego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- wierzytelność zabezpieczona hipoteką.

Hipoteka przymusowa powstaje przez wpis do księgi wieczystej na podstawie doręczonej decyzji organu podatkowego oraz tytułu wykonawczego lub zarządzenia zabezpieczenia wydanego w oparciu o przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z wniosku organu podatkowego. Jest ona skuteczna wobec każdego właściciela i przysługuje jej pierwszeństwo przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, za wyjątkiem hipoteki ustanowionej dla zabezpieczenia należności z kredytu bankowego. W tym przypadku o pierwszeństwie zaspokojenia decyduje kolejność wniosków o dokonanie wpisu. Organy podatkowe mogą wystąpić z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości podatnika, płatnika, inkasenta, następców prawnych oraz osób trzecich

odpowiadających za zaległości podatkowe. Jeżeli przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych dokonywane jest przez złożenie wniosku do zbioru dokumentów.

W toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej wymienione podmioty, odpowiadające za zobowiązania podatkowe na żądanie organu podatkowego, obowiązane są do ujawnienia nieruchomości oraz przysługujących im praw, które mogą być przedmiotem hipoteki, jeżeli zachodzą warunki ich zabezpieczenia. Ponadto Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje zastaw skarbowy na wszystkich rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, będących własnością podatnika i jego małżonka z tytułu zobowiązań podatkowych, a także zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 10.000 zł. Przepisy te stosuje się odpowiednio również do płatnika i osób wymienionych w § 3 art. 41 ordynacji podatkowej. Wspólne zasady obowiązują także przy wpisie zastawu skarbowego.

3. Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku może nastąpić jedynie na podstawie uprzedniej decyzji organu podatkowego, wydanej z wniosku podatnika, jeżeli:

- a) pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, lub
- b) podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek jest niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy (art. 22 § 2).

4. Termin płatności

W nowym brzmieniu art. 60 § 1 ordynacji podatkowej za termin dokonania zapłaty podatku uważa się :

- a) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub na rachunek tego organu w banku, placówce pocztowej albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta,
- b) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika na podstawie polecenia przelewu lub na podstawie zlecenia pokrycia należności wystawionego przez organ podatkowy.

Przepisy te stosuje się również do wpłat dokonywanych przez płatnika lub inkasenta. Nie uległy natomiast zmianie terminy płatności podatku i wy-

noszą one 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W sytuacji, gdy płatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata powinna nastąpić (art. 47).

Organ podatkowy może ze względu na ważny interes podatnika na jego wniosek odroczyć termin płatności podatku, rozłożyć na raty wpłatę podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę oraz odroczyć inne terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Rozłożenie podatku na raty lub zaległości podatkowej może nastąpić także w stosunku do należności przypadających od płatników lub inkasentów na podstawie decyzji o odpowiedzialności podatkowej.

5. Płatnik jako strona w postępowaniu podatkowym

Zgodnie z postanowieniem art. 133 § 1 ordynacji podatkowej, stroną w postępowaniu podatkowym oprócz podatnika jest płatnik, inkasent lub ich następca prawny oraz osoby trzecie, wymienione w art. 110-117. Nastąpi to na ich żądanie z uwagi na swój interes prawny względnie jeżeli wynika to z istoty czynności organu podatkowego.

6. Informacje podatkowe

Obowiązek przesyłania informacji podatkowych przewidziany w art. 82 § 1 ordynacji podatkowej został doprecyzowany nowym sformułowaniem zawartym w art. 82a § 1 ustawy. W myśl tego przepisu, osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą obowiązane są do gromadzenia, sporządzania i przekazywania bez wezwania przez organ podatkowy informacji o czynnościach tam wymienionych. Natomiast zgodnie z art. 84 § 1 sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. W § 2 tegoż artykułu upoważniono Ministra Sprawiedliwości, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw publicznych, aby określił w drodze rozporządzenia rodzaje informacji, „ich formę, z uwzględnieniem formy wypisu aktu”, zakres, terminy oraz sposób przekazywania informacji przez wymienione podmioty.

Notariusz został więc obowiązany do przesyłania oprócz pisemnych informacji również na żądanie organu podatkowego wypisu aktu notarialnego. Obowiązek ten znajduje uzasadnienie w art. 111 § 2 pr. o not. W tym przypadku § 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2000 r. w sprawie określenia rodzaju i zakresu informacji przekazywanych organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy oraz terminu i sposobu ich przekazywania³¹ nakłada na notariusza obowiązek przesyłania organowi podatkowemu według jego siedziby w terminie do dnia siódmego każdego miesiąca, informacji pisemnych wynikających ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować zobowiązanie podatkowe, obejmujące oznaczenie stron, ich adres lub siedzibę, datę, przedmiot oraz wartość tego zdarzenia, wynikające w szczególności z umów: małżeńskich majątkowych, o podziale majątku wspólnego, o dziale spadku, sprzedaży lub zamiany rzeczy lub praw majątkowych i darowizny.

Zgodnie z art. 85 ordynacji podatkowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzenia grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalić zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone.

W myśl § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 maja 2001 r. w sprawie obowiązku składania zeznań podatkowych przez podatników podatku od spadków i darowizn³² – podatnicy ci są obowiązani do składania zeznań podatkowych o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny, z wyjątkiem darowizny ustanowionej w formie aktu notarialnego na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Zeznaniem powinno być objęte również nabycie wkładów oszczędnościowych na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci oraz nabycie rzeczy i prawa majątkowych przez zasiedzenie. W zeznaniu tym należy wymienić rzeczy lub prawa majątkowe nabyte w drodze spadku lub darowizny oraz określić ich wartość w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego właściwemu urzędowi skarbowemu. W razie darowizny ustanowionej za granicą zeznanie to należy złożyć w ciągu

³¹ Dz.U. Nr 26, poz. 315.

³² Dz.U. Nr 40, poz. 462.

miesiąca od dnia, w którym sprowadzono do kraju dokument sporządzony za granicą, albo od dnia dopuszczenia do obrotu w rozumieniu prawa celnego, jeżeli przedmiot darowizny sprowadzono do kraju.

Przepisy poszczególnych ustaw podatkowych i przepisy wykonawcze do nich samodzielnie i niejednocześnie regulują obowiązek i tryb przekazywania informacji podatkowych.

8. Przedawnienie zobowiązania podatkowego

Stosownie do art. 71 ordynacji podatkowej, do płatnika stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące należności z tytułu nie pobranych lub nie wpłaconych podatków, a mianowicie:

a) przedawnienia zobowiązania, które następuje z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1). Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania karno-skarbowego, a także wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Termin przedawnienia biegnie dalej z dniem prawomocnego zakończenia opisanych postępowań lub doręczenia organowi podatkowemu orzeczenia sądu administracyjnego wraz z uzasadnieniem. Nie ulegają natomiast przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym. Po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8).

b) umorzenia postępowania w razie, gdy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, zobowiązanie to uległo przedawnieniu (art. 70 b).

9. Przechowywanie dokumentów

Artykuł 32 ordynacji podatkowej w znowelizowanej treści obowiązuje płatnika do przechowywania dokumentów związanych z poborem podatków do czasu upływie terminu przedawnienia, czyli 5 lat. Ordynacja podatkowa nie określa zasad postępowania w razie likwidacji kancelarii notarialnej. W wyniku wykładni rozszerzającej § 1 tegoż artykułu można dojść do wniosku, że rada izby notarialnej lub inne upoważnione osoby, jako podmioty likwidujące, zawiadamiają pisemnie właściwy organ podatkowy. Zawiadomienie powinno nastąpić nie później niż w ostatnim dniu istnienia kancelarii notarialnej i podać miejsce przechowywania dokumentów związanych z miejscem poboru podatku. Nie zostały jednak do końca wyjaśnione wszystkie wątpliwości w zakresie zdefiniowania podmiotu li-

kwidującego oraz wskazania miejsca przechowywania. Nie czyni tego również art. 90 § 1 pr. o not. ani § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 12 kwietnia 1991 r. w sprawie prowadzenia ksiąg notarialnych oraz przekazywania na przechowanie dokumentów sądom rejonowym³³. Powołany przepis prawa o notariacie postanawia jedynie, że dokumenty obejmujące dokonane czynności notarialne po upływie 10 lat od dnia ich sporządzenia notariusz przekazuje na przechowanie do archiwum ksiąg wieczystych właściwego sądu rejonowego. Cytowane rozporządzenie w § 7 ust. 1 normuje jedynie zagadnienia związane z upoważnieniem ustawowym wynikającym w § 2 art. 90 pr. o not. W § 10 ust. 1 mówiącym o sposobie ich przekazywania w razie zaprzestania kancelarii notarialnej wykracza poza granicę delegacji ustawowej. Postanawia, że w razie zaprzestania prowadzenia kancelarii notarialnej akty i księgi notarialne oraz złożone na przechowanie dokumenty notariusz, który prowadził kancelarię lub osoba wskazana przez radę właściwej izby notarialnej, przekazuje do archiwum ksiąg wieczystych sądu rejonowego właściwego ze względu na siedzibę kancelarii. Dokumentami związanymi z poborem podatku są akty notarialne i inne dokumenty zawierające czynności notarialne. Nie są one zwracane podatnikowi ani też niszczone. Przekazaniu będą również podlegać dowody wpłaty i inna dokumentacja związana z poborem podatku. Podlegają one zniszczeniu po upływie określonego okresu ich przechowywania. Do dokumentów przekazywanych do archiwum ksiąg wieczystych stosuje się odpowiednio przepisy o przekazywaniu akt sądowych do archiwum państwowego.

III. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Ustawa z dnia 7 czerwca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zmodyfikowała dotychczasowe przepisy. Niektóre z nich dostosowała do obowiązującego systemu prawnego. Ponadto wprowadziła nowe rozwiązanie dotyczące obowiązków notariuszy jako płatników podatków³⁴.

³³ Dz.U. Nr 33, poz. 147; zm.: Dz.U. z 1993 r. Nr 96, poz. 440.

³⁴ Bliżej M. Derejko-Kotowska, J. Banach, *Zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych i w ustawie o opłacie skarbowej*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 9, s. 16-19.

Zmiany przedmiotowe polegają na skreśleniu w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c umów poręczenia i przeniesieniu tej czynności jako przedmiotu opodatkowania do ustawy o opłacie skarbowej.

Dodano w ust. 3 tegoż artykułu, definiującym zmiany umowy spółki jako przedmiotu opodatkowania, spółkę partnerską, nadając pkt 2 następujące brzmienie: „przy spółce cywilnej, jawnej lub partnerskiej podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki”, natomiast pkt 2 tegoż ustępu otrzymał brzmienie: „przy spółce komandytowej lub komandytowo-akcyjnej wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki lub kapitału zakładowego”.

Zsynchronizowano brzmienie przepisów dotyczących oznaczenia kapitału w spółce akcyjnej jako akcyjnego na definicję aktualnie obowiązującą, określoną w kodeksie spółek handlowych jako kapitału zakładowego, bez względu na rodzaj spółki kapitałowej.

Zmodyfikowano brzmienie ust. 6 art. 1 ustawy wobec skreślenia umowy poręczenia i nadano mu brzmienie: „umowy majątkowe małżeńskie podlegają podatkowi, jeżeli przynajmniej jedna ze stron umowy ma miejsce zamieszkania na terytorium RP”. Konsekwencją tego jest zmiana ust. 4 art. 12 w zakresie właściwości organów podatkowych. Stwierdzono, że od umów majątkowych małżeńskich właściwym organem podatkowym jest urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania jednej ze stron.

Nastąpiły nieliczne zmiany w przedmiocie określenia obowiązku podatkowego przy ustanawianiu hipoteki. Aktualnie, w myśl brzmienia art. 3 ust. 1 pkt 2, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy o jej ustanowieniu. Postanowiono także w dodanym pkt 5 art. 11 ust. 1, że podlega on zwrotowi, z zastrzeżeniem ust. 2, jeżeli nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej.

W art. 7, w części dotyczącej podstawy opodatkowania oraz wysokości podatku, dodano w pkt 3 również określenie „nieprawidłowe użytkowanie” np. pieniędzy (art. 264 k.c.), zaś w pkt 4 „depozyt nieprawidłowy” (art. 845 k.c.). Obie te czynności nie były objęte podatkiem.

W art. 9 traktującym o zwolnieniu od podatku od czynności cywilnoprawnych rozszerzono zwolnienie na pożyczki udzielane:

a) na podstawie umowy zawartej między osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej do wysokości kwoty nie podlegającej opodatkowaniu na zasadach określonych w przepisach o podatku od spadków i darowizn,

b) na podstawie umowy zawartej między innymi podmiotami, jeżeli łączna kwota lub wartość pożyczek otrzymanych od tego samego podmiotu nie przekracza w ciągu kolejnych 12 miesięcy 1.000 zł,

c) na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej, pod warunkiem udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostaną przeznaczone na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku stanowiących przedmiot pożyczki.

Doprecyzowano charakter umów pożyczek, kredytów udzielanych z funduszy celowych jako przedmiotów ustanowienia hipoteki. Postanowiono, że zwolnione z podatku jest ustanowienie hipoteki na zabezpieczenie pożyczek i kredytów udzielonych z funduszy celowych, ale tylko utworzonych w drodze ustawy.

Zmodyfikowano art. 10 ust. 1, stwierdzając, że podatnicy są obowiązani, bez wezwania organu podatkowego, złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek pobierany jest przez płatnika.

Nowe rozwiązanie wprowadził ust. 3 lit. a art. 10, nakładając na płatnika obowiązek przekazywania pobranego podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika.

Notariusze jako płatnicy podatku zostali obowiązani do przekazywania urzędowi skarbowemu, właściwemu ze względu na siedzibę płatnika, odpisów sporządzonych aktów notarialnych czynności cywilnoprawnych, stanowiących przedmiot opodatkowania (ust. 3b).

Zmodyfikowano art. 11 ust. 1 pkt 4 i dostosowano jego brzmienie do aktualnie obowiązujących przepisów. W miejsce rejestru handlowego wpisano poprawnie rejestr przedsiębiorców.

IV. Podatek od spadków i darowizn

Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn wprowadziła zasadnicze zmiany w zakresie przedmio-

tu opodatkowania, obowiązków notariusza jako płatnika podatku od darowizny. Obniżono również wysokość podatku. Nowelizacje te należy ocenić pozytywnie, szczególnie przy określaniu obowiązków płatnika.

W myśl art. 1 ust. 1, podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem:

1. Spadku – w rozumieniu art. 922 k.c. zarówno ustawowego (art. 931 k.c.), jak i testamentowego (art. 959 kc),

2. Darowizny – w rozumieniu art. 888 § 1 k.c. Nie odbierają tego charakteru polecenia uwidocznione w darowiznie *cum modo* (art. 893 k.c.) względnie ustanowienie służebności polegającej na korzystaniu z nieruchomości. Wartość służebności gruntowej (art. 285 k.c.) czy osobistej (art. 296 k.c.) podlega odliczeniu od wartości nieruchomości w przypadku, gdy obciążenie następuje w chwili dokonania darowizny. W razie ustanowienia służebności przez obdarowanego po przyjęciu darowizny nie powstaje obowiązek uiszczenia z tego tytułu podatku. Brak jest też podstawy prawnej do odliczenia wartości służebności od wartości nieruchomości jako ciężaru, chyba że to będzie konieczne w celu ustalenia jego wartości do wniosku o wpis do księgi wieczystej. Przepisy *sensu scripto* nie określają sposobu obliczania rocznej wartości służebności gruntowej i osobistej i ograniczają się jedynie do prawa użytkowania (art. 13 ust. 7). Wartość służebności należy więc ustalić na podstawie oświadczenia stron.

3. Zasiedzenia – w myśl art. 172 k.c.

4. Nieodpłatnego zniesienia współwłasności – stosownie do art. 210 k.c. w zw. z art. 212 k.c. Ustawodawca wymienia enumeratywnie tytuły nabycia praw majątkowych podlegających podatkowi. Jest to katalog zamknięty. Wprowadzenie nowych przedmiotów opodatkowania w postaci nieodpłatnego zniesienia współwłasności powoduje konieczność dokonania bliższej analizy tego rodzaju czynności cywilnoprawnej. Przy definiowaniu pojęcia nieodpłatności zniesienia współwłasności należy mieć na uwadze dokonany w doktrynie podział na czynności odpłatne i nieodpłatne. Powszechnie przyjmuje się, że czynność nieodpłatna jest czynnością przysparzającą i strona, która dokonała przysporzenia nie otrzymuje w zasadzie korzyści majątkowej. Kontrowersje powstaną wówczas, gdy zniesienie współwłasności będzie częściowo nieodpłatne, a częściowo odpłatne. *Negotium mi-*

*x*tum cum donatione wywoływały zawsze konieczność ustalenia granicy między czynnością nieodpłatną a wartością ekwiwalentu. W przypadku, gdy wartość „ekwiwalentu” nie odpowiada obiektywnej wartości przysporzenia w sensie ekonomicznym i ma znaczenie symboliczne, będziemy mieli do czynienia z czynnością nieodpłatną. Nieodpłatność jest w języku polskim synonimem bezpłatności i przysporzenie majątkowe dyskwalifikuje ją w tym przedmiocie. W tym kontekście należy rozpatrywać ustanowienie służebności osobistej mieszkania pod tytułem nieodpłatnym, stanowiącym określoną wartość majątkową, ale nie przysporzenia, a jedynie uszczuplenia wartości wyzbywanej rzeczy.

5. Zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyska go w postaci darowizny od spadkodawcy albo w wyniku powołania do spadku lub też w postaci zapisu – w myśl art. 968 k.c.

Niezależnie od tego podatkowi podlega nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładczy na wypadek jego śmierci.

Rozszerzono zakres zwolnienia z podatku przy nabyciu w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej własności rzeczy lub praw majątkowych. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy albo ugody lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu. Podstawę opodatkowania stanowi zaś wartość rzeczy lub praw majątkowych w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności, który przed jej zniesieniem przysługiwał nabywcy.

Przy nabyciu tytułem zachowku obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zaspokojenia roszczenia lub jego części. Prawo do zachowku zgodnie z art. 991 § 2 k.c. może być spełnione w wyniku darowizny, powołania do spadku lub zapisu oraz w ramach przysługującego uprawnionemu roszczenia przeciwko spadkobiercom. Wprowadzenie tej instytucji było poprzedzone pozytywnym stanowiskiem orzecznictwa, a wyrazem tego jest uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 stycznia 2001 r. III ZP 26/00.

Generalnie zmodyfikowano zasady ustalania wysokości podatku i postanowiono, że przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnione od podatku na mocy art. 4 ust. 1 pkt 5 i nie podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 9 ust. 1 oraz skale podatkowe, wymienione w ust. 1 tegoż artykułu, obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego.

Podwyższono kwoty zwolnione od podatku oraz nie podlegające podatkowi. Szczegółowo uregulowano w nowym brzmieniu art. 17 ustawy zasady ustalania kwot wartości przedmiotów podatku. Kwoty te podwyższa się w przypadku wzrostu cen towarów nieżywnościowych, trwałego użytku o ponad 10% w stopniu odpowiadającym wzrostowi tych cen. Kwoty te zaokrągla się do pełnych złotych, a stawki podatku do pełnych dziesiątek groszy. Jednocześnie upoważniono ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ustalania w drodze rozporządzenia wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnionych od podatku i nie podlegających podatkowi.

Odmiennie uregulowano obowiązki osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnych, będących dłużnikami spadkodawcy przy zapłacie długu spadkobiercom. Są one obowiązane potrącić i przekazać do właściwego urzędu skarbowego podatek od nabycia spadku, należny od spadkobiercy w wysokości ustalonej przez ten urząd. Zapłata długu bez potrącenia podatku może nastąpić tylko za uprzednią, pisemną zgodą urzędu skarbowego albo po stwierdzeniu przez urząd skarbowy, że nabycie spadku jest zwolnione od podatku lub że należny podatek został zapłacony bądź prawo do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego uległo przedawnieniu.

W art. 19 ust. 6 ustawy przewidziano ograniczenia możliwości zbycia rzeczy i praw majątkowych nabytych przez zbywcę w wyniku dziedziczenia lub zasiedzenia. Jeszcze przed nowelizacją tego przepisu Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 16 kwietnia 2002 r. SK 23/01³⁵ stwierdził, że jest on zgodny z art. 21, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Nowa redakcja przepisu modyfikuje tylko zakres przedmiotowy i bliżej określa tryb postępowania organu podatkowego. Można przyjąć, że nie uchybia istocie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Na uwagę zasługuje zdanie odrębne A. Mączyńskiego³⁶, który uważa, że przepis ten jest niezgodny z opisanymi postanowieniami Konstytucji. Zakazuje on bowiem notariuszowi sporządzenia aktu notarialnego lub poświadczenia własnoręczności podpisu na dokumencie zbycia rzeczy i praw majątkowych nabytych w wyniku spadku i zasiedzenia. W konkluzji zarzuca, iż

³⁵ Orzecznictwo T.K. Zb. Urząd, Seria A, nr 3/49, poz. 26.

³⁶ J. K o w a l s k i, *Bez podatku nie sprzedaż spadku*, a także wypowiedź A. Mączyńskiego, Rzeczpospolita z dnia 17 kwietnia 2002 r., nr 90.

ogranicza możliwości dokonania czynności cywilnoprawnej i nie spełnia przesłanki przydatności, skoro nie dotyczy wszystkich sytuacji.

W uzasadnieniu wyroku przyjęto inną filozofię wykładni prawa i stwierdzono, że notariusz jako adresat wykonania tego obowiązku przez zbywcę powinien uzależnić dokonanie opisanych czynności notarialnych od stwierdzenia, czy należny podatek został uiszczony. W przeciwnym razie należy żądać przedstawienia przez zbywcę uprzedniej zgody lub innego dokumentu urzędu skarbowego. Zgodzić się należy ze stanowiskiem, że cytowany przepis nie zawiera zakazu zbywania i obciążania rzeczy i praw majątkowych nabytych w wyniku dziedziczenia lub zasiedzenia. Nakłada jedynie na zbywcę formalny wymóg przedstawienia notariuszowi opisanych dokumentów urzędu skarbowego. Niezachowanie tego przepisu nie skutkuje bezwzględnej nieważności dokonanej czynności w przewidzianej przez prawo formie. Stanowisko wyrażone w zdaniu odrębnym było w większym rozmiarze zasadne jak obecnie, po dokonaniu nowelizacji przepisu, w którym stworzono możliwość zbycia spadku bez narażenia notariusza na konsekwencje związane z niewykonaniem tego obowiązku wobec braku regulacji ustawowej. Nadal jednak istnieje nierówność tego prawa, ponieważ nie ma obowiązku, i słusznie, przedkładania dokumentów urzędu skarbowego przy wpisie własności nieruchomości w księdze wieczystej. Sytuacja ta stwarza dla notariusza dodatkowy obowiązek badania, czy dokument został przedłożony w postępowaniu wieczystoksięgowym, a w razie braku żądania go od zbywcy przy dokonywaniu czynności notarialnych następczych. Przechodząc do analizy treści art. 19 ust. 6 po nowelizacji, należy stwierdzić, że notariusz, uchylając temu obowiązkowi, nie może ponosić żadnej odpowiedzialności podatkowej, gdyż nie jest płatnikiem w tym zakresie³⁷. W związku z tym negatywnie należy ocenić praktyki urzędów skarbowych, które podejmowały postępowanie podatkowe przeciwko notariuszowi i na tej podstawie wydawały decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe nieuiszczone przez zbywcę.

Nieprzedłożenie tych dokumentów nie powoduje nieważności czynności notarialnej, a jedynie może spowodować odpowiedzialność dyscyplinar-

³⁷ A. O l e s z k o, *Ustrój polskiego notariatu*, Zakamycze 1999, s. 244; t e n ż e, *Obrót cywilnoprawny w praktyce notarialnej oraz wieczystoksięgowej*, Rejent 2002, nr 8, s. 60 i 61; R. S z y t k, *Notariusz jako płatnik danin publicznych*, Rejent 1994, nr 9, s. 26-43.

ną. Notariusz musi jednak odmówić sporządzenia czynności notarialnej na zasadzie art. 81 pr. o not. Dokładne brzmienie art. 19 ust. 6 po nowelizacji stwierdza, że jeżeli przedmiotem aktu notarialnego lub dokumentu, na którym notariusz ma poświadczyć własnoręczność podpisu, ma być zbycie praw do spadku (art. 1052 k.c.), zbycie lub obciążenie rzeczy i praw majątkowych przez zbywcę, nabytych w drodze spadku lub zasiedzenia, notariusz może sporządzić te czynności notarialne tylko za uprzednią zgodą urzędu skarbowego lub po stwierdzeniu przez ten urząd skarbowy, że nabycie spadku jest zwolnione od podatku lub że należny podatek został zapłacony albo prawo do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego uległo przedawnieniu.

V. Opłata skarbową

Ustawa z dnia 24 lipca 2002 r. o zmianie ustawy skarbowej zawiera również w nowej treści załącznik jako szczegółowy wykaz przedmiotów tej opłaty, stawek oraz zwolnień. Dokonano zmiany w zakresie przedmiotu jej obowiązywania, wyłączając dokumenty przewozowe. Postanowiono, że dokumenty przewozowe jej nie podlegają. Postanowiono zaś, że opłacie tej podlegają dokumenty zawierające oświadczenie woli poręczyciela. Została ona spowodowana przeniesieniem przedmiotu opodatkowania tej czynności do ustawy w wyniku nowelizacji ustawy z dnia 7 czerwca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zmiana ta jest uzasadniona brzmieniem art. 876 § 2 k.c., w myśl którego oświadczenie poręczyciela powinno być pod rygorem nieważności złożone na piśmie. Konsekwencją tej modyfikacji jest nowa treść art. 13 ust. 2 pkt 2 i dopisanie, że organem właściwym w sprawach opłaty skarbowej od dokumentu zawierającego oświadczenie woli poręczyciela jest organ właściwy ze względu na miejsce zamieszkania (siedzibę) poręczyciela.

Wprowadzono w znacznym zakresie zwolnienia przedmiotowe, nadając nowe brzmienie art. 2 ustawy. W wyniku tych zmian nie podlegają opłacie skarbowej także podania i załączniki do podań wnoszone przez osoby, które stan ubóstwa udokumentują organowi mającemu rozpatrzyć czynności urzędowe; zwolnieniem objęte są także wydawane im zaświadczenia. Nie podlegają także opłacie skarbowej wnioski i załączniki do wniosków w sprawie dotacji przedmiotowych na zadania w dziedzinie rolnictwa oraz inne przypadki w ustawie wymienione.

Zwolnieniem podmiotowym są objęte jednostki samorządu terytorialnego, czyli gmina, powiat i województwo (art. 8 ust. 3).

W art. 11 ust. 1 nadano nowe brzmienie redakcyjne, postanawiając, że notariusze są płatnikami opłaty skarbowej od sporządzonych przez nich dokumentów.

Wysokość i zasady pobierania opłaty skarbowej od pełnomocnictw zostały opisane w części V – Dokumenty, w załączniku do ustawy.

Stawka opłaty skarbowej od ustanowienia pełnomocnika nie uległa zmianie i wynosi nadal 15 zł. W dalszym ciągu oryginały pełnomocnictw sporządzonych w formie aktu notarialnego oraz poświadczony notarialnie, upoważniające do odbioru z poczty korespondencji, przesyłki pieniędzy oraz do odbioru dokumentów z instytucji lub urzędów, a także ich odpisy i wypisy są zwolnione od opłaty.

Zgodnie z art. 2 ustawy, przepisy zawarte w załączniku do niej w części IV, poz. 40 kolumnie 2 i 3 stosuje się z dniem uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej. Przepisy te odnoszą się do decyzji stwierdzającej posiadanie kwalifikacji do wykonywania zawodu regulowanego w rozumieniu odrębnych przepisów.

VI. Podatek dochodowy od osób fizycznych

Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw wprowadza istotne zmiany w dotychczasowym rozwiązaniu prawnym. Przedmiotem niniejszych rozważań są jedynie zagadnienia dotyczące obrotu rzeczami i prawami majątkowymi występującymi w praktyce notarialnej. Ustawodawca w art. 3 ust. 1 przewiduje, że podmiotami tego podatku są osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodu (nieograniczony obowiązek podatkowy). Osoby fizyczne, które nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów z pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na podstawie stosunku służbowego lub stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia oraz od innych dochodów osiąganych w Polsce (ograniczony obowiązek podatkowy). Należy zauważyć, że wśród definicji ustawowych do pojęcia przedsiębiorstwa,

stosuje się definicję zawartą w kodeksie cywilnym. Ustawa za zorganizowaną część przedsiębiorstwa – organizacyjnie i finansowo uznaje wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, które mogłyby stanowić niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące określone zadania gospodarcze. Na szczególną uwagę zasługuje bliższe określenie zwolnienia przedmiotowego, przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 32 i 32 a ustawy. Stosownie do tych przepisów, wolne są od podatku dochodowego przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, a mianowicie:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziały w nieruchomościach,
b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów, (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c), w następujących przypadkach:

– w części wydatkowanej na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, gruntu albo prawa użytkowania wieczystego gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, lub na nabycie prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej oraz na budowę, rozbudowę, remont bądź modernizację własnego budynku mieszkalnego czy lokalu mieszkalnego,
– w całości, jeżeli sprzedaż nastąpiła w celu uzyskania w zamian za te nieruchomości lub prawa spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego bądź jego części,

– w całości, jeżeli sprzedaż nastąpiła w wykonaniu lub w związku z wielostronną umową o zamianie tych budynków albo prawa do lokali,

– w całości, jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny,

– w części wydatkowanej na spłatę kredytu lub pożyczki zaciągniętych na cele, o których mowa w lit. a, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu albo pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów, nie wcześniej jednak niż 24 miesiące przed tym dniem.

Wolne są także od podatku dochodowego przychody uzyskane od zamiany:

a) budynku mieszkalnego lub jego części, udziałów w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) gruntu albo prawa użytkowania wieczystego gruntu związanego z budynkiem lub lokalem wymienionym w lit. a, jeżeli przedmiotem umowy zamiany są wyłącznie nieruchomości lub prawa opisane wyżej.

Podatkowi dochodowemu nie podlegają ponadto:

a) przychody uzyskane ze sprzedaży w całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, z wyjątkiem przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny lub leśny,

b) przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłacanego stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami lub z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie oraz z tytułu sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa pierwokupu, stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami,

c) przychody uzyskane z tytułu sprzedaży prawa wieczystego użytkowania oraz nieruchomości nabytych stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami w zamian za mienie pozostawione za granicą,

d) przychody uzyskane z tytułu sprzedaży nieruchomości albo prawa wieczystego użytkowania na podstawie przepisów o ochronie środowiska.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt. 8 (lit. a-c) źródłami przychodów są:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej, zaś odpłatne zbycie tych praw nastąpiło przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, natomiast innych rzeczy przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. W przypadku zamiany, okresy odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

VII. Podatek rolny

Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym dokonuje zmian modelowych. Stwarza nowe definicje i w inny sposób klasyfikuje przedmioty opodatkowania. Wprowadza nowe zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe, szczególnie w stosunku do rolników tworzących nowe gospodarstwa rolne lub powiększających posiadane. Wychodzi na przeciw postulatowi o urealnienie podatku do aktualnej gospodarki rolnej w państwie. Przedmiotem rozważań są niektóre zmiany odnoszące się pośrednio lub bezpośrednio do obrotu cywilnego. Ustawodawca przyjął, że przedmiotem opodatkowania są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zakrzewione i zadrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Nowa definicja gospodarstwa rolnego w brzmieniu nadanym w art. 2 ust. 2 stwierdza, że uważa się za nie obszar gruntów opisanych wyżej o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nie posiadającej osobowości prawnej.

Podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, z wyjątkami wymienionymi w ustawie dotyczącymi posiadaczy samoistnych i zależnych. Katalog podmiotów opisanych w art. 3 jest obszerny.

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi, w myśl art. 4 ust. 1 dla gruntów gospodarstw rolnych – liczba ha przeliczeniowych, ustalona na podstawie powierzchni, rodzaju i klas użytków rolnych, wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do odpowiedniego okręgu podatkowego. Dla pozostałych gruntów także liczba ha fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Wysokość podatku jest obliczana od 1 ha przeliczeniowego w granicach i równowartości od 2,5-5 kwintali żyta, obliczona według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

Organem podatkowym podatku rolnego jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe zostały określone w art. 12 noweli. Przewidują one liczne zwolnienia dokładnie w tym przepisie wy-

mienione. Generalnie zwalnia się od podatku rolnego użytki rolne klasy V, VI i VIz oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Ponadto zwolnione są z tego podatku grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha na okres do 5 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów. Zwolnienie to obowiązuje także w razie nabycia prawa wieczystego użytkowania, ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntów lub przekazania gruntów w trwałe zagospodarowanie w drodze umowy.

Wśród podmiotów zwolnionych z podatku należy wymienić szkoły wyższe i inne szkoły, placówki, szkoły, a także placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk, jednostki badawczo-rozwojowe. Zwolnienie to nie przysługuje w razie nabycia gruntów od indywidualnych właścicieli gospodarstw rolnych, jeżeli nabywca jest małżonkiem, krewnym w linii prostej lub jego małżonkiem, pasierbem, zięciem lub synową sprzedawcy gruntów. Nie przewiduje się tego zwolnienia w razie nabycia gruntów umową darowizny. Rada gminy w drodze uchwały może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi podatkowe poza wymienionymi w ustawie.