

Adam Mariański

Obowiązki i odpowiedzialność notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych

W myśl art. 8 ordynacji podatkowej (dalej: o.p.), płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

W ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹ (dalej: p.c.c.) nałożono obowiązki płatnika na dwa podmioty: notariuszy i nabywców rzeczy do przerobu lub dalszej odsprzedaży. Przedmiotem niniejszej publikacji będzie odpowiedzialność notariusza jako płatnika tego podatku. Wskazane zostaną istotne obowiązki ciążące na tym podmiocie, a także odpowiedzialność za ich nieprawidłowe wykonanie.

Zgodnie z art. 1 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 roku – Prawo o notariacie², notariusz jest powołany do dokonywania czynności, którym strony są obowiązane lub pragną nadać formę notarialną (czynności notarialnych), przy czym, zgodnie z art. 79 cytowanej ustawy, notariusz dokonuje następujących czynności:

- 1) sporządza akty notarialne,
- 2) sporządza poświadczenia,
- 3) doręcza oświadczenia,
- 4) spisuje protokoły,

¹ Dz.U. Nr 86, poz. 959 ze zm.

² Tekst jedn.: Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369 ze zm.

- 5) sporządza protesty weksli i czeków,
- 6) przyjmuje na przechowanie dokumenty, pieniądze i papiery wartościowe,
- 7) sporządza wypisy, odpisy i wyciągi dokumentów,
- 8) sporządza na żądanie stron projekty aktów, oświadczeń i innych dokumentów,
- 9) sporządza inne czynności wynikające z odrębnych przepisów.

W myśl art. 91 pr. o not., notariusz sporządza akt notarialny, jeżeli wymaga tego przepis prawa lub taka jest wola stron. Jest zatem płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych tylko w sytuacji, gdy dana czynność cywilnoprawna została dokonana w formie aktu notarialnego.

Co do zasady płatnik oblicza, potrąca podatek od wypłacanej należności (np. z tytułu dywidendy) i odprowadza go do właściwego organu podatkowego. Notariusze nie wypłacają żadnych należności, dlatego też ustawodawca określił, że podmioty jako płatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych zobowiązani są uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia tego podatku przez podatnika (art. 10 ust. 3 p.c.c.), tym samym notariusz, który sporządza akt notarialny bez pobrania podatku, czyni to na własne ryzyko, albowiem jako płatnik ponosi całkowitą odpowiedzialność za podatek, który powinien pobrać i odprowadzić do organu podatkowego. Rzecz jasna, sama czynność cywilnoprawna, mimo naruszenia przez notariusza art. 10 ust. 3 p.c.c., jest ważna.

Należy pamiętać, że zgodnie z art. 22 § 2 pkt 1 o.p. organ podatkowy na wniosek podatnika może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli jego pobranie zagraża ważnym interesom podatnika, w szczególności jego egzystencji.

Ponieważ omawiany podatek stanowi dochód własny gminy, to stosuje się szczególnie tryb udzielania ulg w jego zapłacie. Mianowicie, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³, do zwalniania z obowiązku pobrania względnie ograniczenia poboru tych należności mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, jednakże w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek sa-

³ Dz.U. Nr 203, poz. 1966.

morządu terytorialnego, naczelnik tego urzędu może zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie na wniosek lub za zgodą wójta, burmistrza, prezydenta (ust. 2), przy czym wniosek albo zgoda są wydawane w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. Na podstawie powyższej decyzji notariusz może bez pobrania podatku sporządzić akt notarialny⁴.

Artykuł 30 o.p. reguluje zasady odpowiedzialności płatnika za niedopełnienie obowiązków na nim spoczywających. Jeżeli podatek nie został pobrany bądź pobrany nie został odprowadzony do organu podatkowego, to organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość niepobranego lub pobranego, a nie wpłaconego podatku.

Należy zatem zwrócić uwagę, że płatnik odpowiada za niepobrany lub pobrany i niewpłacony podatek (art. 30 § 1 o.p.). Z regulacji tej wynika, że odpowiedzialność płatnika obejmuje następujące przypadki:

- 1) gdy płatnik nie pobrał podatku, a powinien to uczynić zgodnie z przepisami poszczególnych ustaw;
- 2) gdy płatnik pobrał podatek, ale w kwocie niższej, niż to wynika z obowiązujących przepisów oraz
- 3) gdy płatnik pobrał podatek, ale nie odprowadził go do organu podatkowego.

Ustalenie zakresu odpowiedzialności płatnika jest bardzo istotne, albowiem pozwala na rozgraniczenie jego odpowiedzialności od odpowiedzialności podatnika. W uproszczeniu można stwierdzić, że odpowiedzialność może ponosić albo podatnik, albo płatnik⁵.

W przypadku odpowiedzialności płatnika, w trzeciej z sytuacji wymienionych powyżej, będzie ją ponosił zawsze i wyłącznie płatnik, bowiem z chwilą uiszczenia podatku płatnikowi, podatnik nie ma już wpływu na jego odprowadzenie do organu podatkowego, a tym samym nie można go obciążać skutkami niewywiązania się ze swych obowiązków płatnika lub inkasenta.

⁴ Zob. szerzej A. Mariański, D. Strzelec, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o opłacie skarbowej*, Gdańsk 2005.

⁵ A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe – podstawy i wyłączenia*, Gdańsk 2004, s. 18.

Odpowiedzialność płatnika dotyczy jego własnego działania jako podmiotu, na którego zostały nałożone pewne obowiązki o charakterze publicznoprawnym. Jeżeli zatem odpowiedzialność ponosi płatnik, to od odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe zostaje zwolniony podatnik. Oczywiście chodzi tutaj o odpowiedzialność publicznoprawną, albowiem płatnikowi może przysługiwać cywilnoprawne roszczenie regresowe względem podatnika z tytułu uiszczonego przez płatnika podatku, który nie został wcześniej pobrany od podatnika, o czym szerzej w dalszej części opracowania.

Mimo niepobrania podatku przez płatnika, w sytuacji gdy istniał taki obowiązek prawny, nie będzie on ponosił odpowiedzialności, w przypadku gdy niepobranie go nastąpiło z winy podatnika (art. 30 § 5 o.p.). Płatnik zostaje zwolniony z odpowiedzialności w każdym przypadku zawinienia podatnika, które skutkowało nie tylko niepobranieniem podatku w ogóle, ale również pobraniem go w niższej wysokości⁶, tym samym dla rozgraniczenia odpowiedzialności tych podmiotów decydujące znaczenie będzie miało ustalenie winy podatnika. „Zgodnie więc z powołanym art. 30 o.p. zasadą jest, iż za podatki (zaliczki) nie pobrane od podatnika, mimo takiego obowiązku, odpowiada płatnik, a nie podatnik”⁷.

Odpowiedzialność płatnika może być wyłączona tylko wtedy, gdy ustali się winę podatnika. „Nieważna jest decyzja o wymiarze podatku skierowana do podatnika, gdy do obliczenia podatku, jego pobrania i przekazania do urzędu skarbowego, obowiązany był notariusz jako płatnik (art. 14 i 15 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)”⁸ Do ciężaru dowodu w tym zakresie wrócę w dalszej części opracowania.

Jeżeli podatek został pobrany w należytej wysokości, ale nie został odprowadzony do organu podatkowego, to podmiotem wyłącznie odpowiedzialnym jest płatnik. Nie ma zatem potrzeby wszczynania postępowania w stosunku do podatnika, bowiem on i tak nie będzie adresatem decyzji podatkowej, będzie nim jedynie płatnik, natomiast w pozostałych

⁶ A. Mariński, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 39.

⁷ Wyrok NSA z dnia 24.04.2000 r. III SA 833/99, niepubl.

⁸ Wyrok NSA z dnia 25.10.1994 r. SA/Ld 713/94, Monitor Podatkowy 1995, nr 5, s. 148.

sytuacjach organ podatkowy w momencie wszczęcia postępowania podatkowego bądź wyjaśniającego nie jest w stanie określić, kto będzie adresatem decyzji o odpowiedzialności, a zatem stroną takiego postępowania powinien być zarówno płatnik, jak i podatnik⁹.

Należy zwrócić uwagę, że w orzecznictwie NSA pojawił się także pogląd, że podatnik nie jest stroną postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności płatnika¹⁰. Jednak, jak wskazywałem wyżej, stroną postępowania podatkowego w sprawie nieodprowadzonego podatku w należytej wysokości będzie zarówno płatnik, jak i podatnik. Wynika to także z art. 133 i 134 o.p., a po nowelizacji ordynacji podatkowej obowiązującej od dnia 1.01.2003 r. z art. 133 o.p. Obydwa podmioty mają nie tylko interes faktyczny, ale także interes prawny w ustaleniu, że odpowiedzialność ponosi jeden z nich¹¹, przy czym w jednej z sytuacji skutkujących odpowiedzialnością płatnika, gdy podatek został pobrany przez płatnika, ale nieodprowadzony do organu podatkowego, podatnik nie ma interesu prawnego udziału w takim postępowaniu, albowiem organ podatkowy, jak wskazano wyżej, może orzec odpowiedzialność wyłącznie płatnika za pobrany, a niewpłacony podatek.

W toku takiego postępowania to na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodowy (art. 122 i 187 o.p.) i nie można go przerzucać na stronę postępowania¹². Tym samym organ podatkowy, wydając decyzję z art. 30 o.p., w zależności od tego, kto jest jej adresatem, musi wykazać winę podatnika bądź jej brak¹³. Jednak w orzecznictwie sądowym wskazuje się, że: „[w]ykazanie winy podatnika, uwalniającej płatnika od odpowiedzialności za podatek nie pobrany lub pobrany w kwocie niższej od należnej,

⁹ A. Mariński, *Odpowiedzialność za zobowiązania...*, s. 103-104.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 2.10.2001 r. ISA/Gd 831/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 4, poz. 103.

¹¹ A. Huchla, *Glosa do wyroku NSA z 2.10.2001, ISA/Gd 831/00*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 5, s. 509-512.

¹² A. Mariński, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 3, s. 27-39; A. Mariński, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 2, s. 48-50.

¹³ B. Brzeziński, *Dyskusyjne elementy statutu prawnego płatnika*, cz. I, *Monitor Podatkowy* 1999, nr 2, s. 13.

spoczywa na płatniku”¹⁴. Ponieważ ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym, to podmiot ten winien wykazać brak winy podatnika, a tym samym wskazać podstawę odpowiedzialności płatnika. W sytuacji gdy konkretny podmiot odpowiada za cudze zobowiązanie – podatnika, należy dokładnie stosować procedury orzekania takiej odpowiedzialności, w tym zwłaszcza dotyczące ciężaru dowodzenia przesłanek uwalniających od takiej odpowiedzialności¹⁵. Jednakże odpowiedzialność płatnika nie dotyczy wykonania jego własnego zobowiązania, bowiem ono ciąży na podatniku, tym samym, w przeciwieństwie do odpowiedzialności za cudzy dług (osób trzecich), odpowiedzialność płatnika związana jest z jego własnym działaniem lub zaniechaniem w zakresie obowiązków nałożonych na ten podmiot przez poszczególne ustawy podatkowe, dlatego też płatnik, mimo ciężaru dowodowego spoczywającego na organach podatkowych, powinien współdziałać w ustalaniu prawdy obiektywnej. Nie można zatem całkowicie przerzucać obowiązku gromadzenia materiału dowodowego na organy podatkowe, zwłaszcza w sytuacji gdy płatnik posiada informacje mające znaczenia dla ustalenia istotnych faktów dla orzeczenia bądź wyłączenia jego odpowiedzialności.

Skoro zatem na organie podatkowym ciąży obowiązek prowadzenia postępowania w celu zgromadzenia pełnego materiału dowodowego, to trudno także założyć, kto będzie adresatem ostatecznej decyzji. W takim postępowaniu ustala się, czy istniały podstawy do poboru podatku, czy został on pobrany albo w jakiej wysokości powinien być pobrany i w końcu winę podatnika. Z takim zakresem podmiotowym postępowania wiąże się także obowiązek zapewnienia płatnikowi oraz podatnikowi czynnego w nim udziału (art. 123 o.p.).

Wymaga to, najpóźniej w trakcie postępowania prowadzonego w celu orzeczenia odpowiedzialności za nieodprowadzony podatek, określenia, jakie osoby ewentualnie będą ponosiły odpowiedzialność. Nie zawsze jest to takie proste, bowiem może być na przykład kilku zbywców i nabyw-

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 09.08.1994 r. SA/Wr 2303/93, za: Monitor Podatkowy 1995, nr 2, s. 58.

¹⁵ A. Mariński, *Glosa do wyroku NSA z 11.02.2003 r. (ISA/Łd 1006/01)*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2004, nr 5, s. 291-293.

ców nieruchomości, na których ciąży solidarny obowiązek uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych, przy czym obowiązek ten powstaje bez względu na to, który z tych podmiotów będzie w ostatecznym rozstrzygnięciu organu podatkowego obciążony odpowiedzialnością za podatek.

Jak już wskazywałem wyżej, zasada ponoszenia odpowiedzialności przez płatnika jest wyłączona, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika (art. 30 § 5 o.p.). Płatnik zostaje zwolniony z odpowiedzialności w każdym przypadku zawinienia podatnika, które skutkowało niepobraniem podatku albo pobraniem go w niższej wysokości.

Artykuł 30 § 5 o.p. nie określa rodzaju winy, która uwalniałaby od odpowiedzialności płatnika, dlatego trzeba przyjąć, że uwalnia płatnika od odpowiedzialności wina podatnika w każdej postaci: zarówno wina umyślna w postaci zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, jak i wina nieumyślna w postaci lekkomyślności albo niedbalstwa, a tym samym płatnik nie ponosi odpowiedzialności ani wtedy gdy podatnik przedstawia mu celowo nieprawdziwe okoliczności, ani wtedy gdy podatnik nieumyślnie podał inne dane niż istniejące w rzeczywistości.

Należy jednak pamiętać, że to płatnik jest profesjonalistą, a więc na nim ciąży obowiązek ustalenia wszelkich okoliczności mających znaczenie dla prawidłowego obliczenia podatku od czynności cywilnoprawnych. Oznacza to, że powinien ustalić okoliczności niezbędne dla sporządzenia prawidłowego aktu notarialnego i pobrania podatku. Musi zatem posiadać pełną wiedzę co do stanu faktycznego dotyczącego zawieranej umowy¹⁶.

Należy zastrzec, że nie chodzi tutaj o przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, jak to czyni organ podatkowy, jednak niedopuszczalne jest przyjęcie oświadczenia strony, że dana czynność jest zwolniona od podatku. Przykładowo, w aktach notarialnych można spotkać stwierdzenie, że „sprzedający oświadcza, że zbywana nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne, a zatem niniejsza czynność jest zwolniona od podatku od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 9 pkt 2 ustawy o tym podatku”. Notariusz musi ustalić warunki takiego zwolnienia, czyli w tym

¹⁶ S. Brzeszczyńska, *Platnik w opłacie skarbowej*, Monitor Podatkowy 1998, nr 1, s. 7.

przypadku faktyczną powierzchnię sprzedawanej nieruchomości¹⁷. Jeżeli zatem płatnik oparł się tylko na oświadczeniu strony czynności cywilnoprawnej, a nie ustalił istniejących w rzeczywistości zdarzeń, to będzie ponosił odpowiedzialność za niepobraną podatek.

W zakresie dotyczącym prawidłowości obliczenia podatku wina strony czynności cywilnoprawnej odnosi się zarówno do stanu prawnego, jak i stanu faktycznego¹⁸.

Notariusz jako profesjonalista powinien podjąć wszelkie możliwe kroki w celu ustalenia istotnych okoliczności dla opodatkowania danej czynności podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W szczególności powinien ustalić podstawy dla zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych podatników podatku od towarów i usług¹⁹.

Nie sposób zresztą pominąć niepokojącej praktyki realizacji tych obowiązków, w szczególności przez notariuszy. Często pobierają oni podatek od czynności cywilnoprawnych niejako z ostrożności, albowiem tylko za ten podatek ponoszą odpowiedzialność jako płatnicy, a nie odpowiadają za podatek od towarów i usług. Takie działanie zmierza do przerzucenia na podatnika obowiązku udowodnienia istnienia warunków zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych w postępowaniu przed organem podatkowym, dotyczącym zwrotu nienależnie pobranego przez płatnika podatku. Należy jednak stanowczo podkreślić, że pobranie przez płatnika nienależnego podatku od czynności cywilnoprawnych może skutkować odpowiedzialnością odszkodowawczą względem podatnika. Mamy tu do czynienia z wprowadzeniem podatnika w błąd przez profesjonalistę co do podlegania danej czynności cywilnoprawnej obowiązkowi podatkowemu w jednym z dwóch podatków: VAT lub podatku od czynności cywilnoprawnych.

Prawidłowe wykonanie obowiązków płatnika powinno polegać więc na ustaleniu przesłanek zwolnienia od podatku od czynności cywilno-

¹⁷ Zob. szerzej: A. Mariński, *Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych*, Rejent 2006, nr 3, s. 83-93.

¹⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, Glosa 1995, nr 4, s. 3.

¹⁹ A. Mariński, *Sprzedż towarów używanych – podatek od towarów i usług czy podatek od czynności cywilnoprawnych*, Monitor Podatkowy 2004, nr 8, s. 27-30.

prawnej. Jeżeli zatem podatnik wnosi o zwolnienie z niego na tej podstawie, że zwolnieniu podlegają czynności, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności na podstawie odrębnych przepisów jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z niego zwolniona, z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany zwolnionych z podatku od towarów i usług, których przedmiotem są nieruchomości lub ich części albo prawo użytkowania wieczystego (art. 2 pkt 4 ustawy)²⁰, to płatnik powinien nie tylko ustalić, że podatnik jest podatnikiem podatku od towarów i usług, ale że z tytułu konkretnej czynności jest opodatkowany bądź zwolniony z niego.

Jeżeli zatem budynek podlega opodatkowaniu stawką 22%, to według tej samej stawki jest opodatkowany grunt (art. 29 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²¹), jeżeli natomiast budynek jest zwolniony od podatku VAT (np. towar używany), to zwolniony od tego podatku jest także grunt (art. 29 ust. 5 ustawy o VAT). Taka czynność zbycia nieruchomości podlega jednak opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (art. 2 pkt 4 zd. 2 p.c.c.)²².

Notariusz sporządzający akt notarialny powinien zatem ustalić wszystkie okoliczności mające znaczenie dla opodatkowania bądź zwolnienia takiej umowy od podatku od czynności cywilnoprawnych²³. Oczywiście płatnik nie ma możliwości sprawdzenia wszystkich okoliczności uprawniających podatnika do zwolnienia podatkowego, jednakże winien skrupulatnie ustalić wypełnienie dyspozycji przepisu będącego podstawą wyłączenia z podatku od czynności cywilnoprawnych. Przykładowo, w zakresie rzeczy używanych winien ustalić okoliczności wynikające z art. 43 ustawy o VAT, takie jak okres, jaki upłynął od wybudowania budynku (art. 43 ust. 2 pkt 1), czy podatnikowi w stosunku do towarów będących przedmiotem dostawy przysługiwało prawo obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku (art. 43 ust. 1 pkt 2), czy podatnik poniósł nakłady na ulepszenie budynku i w jakiej wysokości, czy miał prawo obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych wydatków (art. 43 ust. 6 pkt 1) oraz czy użytkował budynek po ulepszeniu

²⁰ Tamże.

²¹ Dz.U. Nr 54, poz. 535.

²² A. Mariański, *Sprzedaż towarów...*, s. 27-30.

²³ Tamże, s. 30-31.

w okresie krótszym niż 5 lat w celu wykonywania czynności opodatkowanych (art. 43 ust. 6 pkt 2)²⁴. Jeżeli oświadczenie podatnika w zakresie wszystkich powyższych przesłanek koniecznych do wyłączenia opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie budzi wątpliwości, to płatnik nie ma obowiązku dalszego badania okoliczności nim objętych. Nie może natomiast bez ich ustalenia przyjąć oświadczenia podatnika, że dana czynność jest opodatkowana bądź zwolniona od podatku VAT, a tym samym korzysta on lub nie ze zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych.

Płatnik nie może zasłaniać się nieznajomością prawa czy też powoływać się na trudności interpretacyjne. Artykuł 14a § 1 o.p. przewiduje możliwość wystąpienia płatnika do organu podatkowego z żądaniem udzielenia pisemnej interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa w sprawach indywidualnych.

Kwestia winy nie wyczerpuje się w powyższych rozważaniach, bowiem powstaje problem, kiedy w danej sytuacji występuje więcej niż jeden podatnik, jak to na przykład ma miejsce w przypadku solidarnego obowiązku uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych. Jednakże, moim zdaniem, w takim przypadku wystarczy istnienie winy jednej ze stron czynności, aby płatnik nie ponosił odpowiedzialności.

Jeżeli odpowiedzialność ponosi płatnik i uiszcza podatek niepobrany od podatnika bądź uiszcza go w wysokości wyższej od pobranej, to rodzi się następny problem – problem rozliczeń między podatnikiem a płatnikiem – roszczenia regresowe płatnika do podatnika.

Na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o zobowiązaniach podatkowych w orzecznictwie przyjmowano dopuszczalność regresu płatnika do podatnika dochodzonego na drodze sądowej przed sądem powszechnym, opierając się na instytucji bezpodstawnego wzbogacenia (art. 405 k.c.), ale zaznaczając, że nie należy do sądu ocena prawidłowości ustalenia obowiązku podatkowego²⁵.

W pierwotnym brzmieniu ordynacji podatkowej rozwiązano część problemów, wprowadzając wyraźną podstawę prawną roszczeń płatnika

²⁴ Tamże, s. 26-31.

²⁵ Wyrok SN z dnia 17.06.1980 r. IV CR 210/80, OSP 1981, nr 7, poz. 134; uchwała SN z dnia 03.04.1978 r. III CZP 18/78, OSNIC 1978, nr 12, poz. 218.

o zwrot równowartości niepobranego podatku, który musiał uiścić na podstawie decyzji organu podatkowego (art. 30 § 3 o.p.). Oczywiście kwestia ta nie mogła być rozstrzygana przez organ podatkowy, a zatem roszczenie to mogło być wytoczone przed sądem powszechnym. Ustawa zakreślała roczny termin na wytoczenie tego powództwa od dnia dokonania wpłaty do organu podatkowego, na podstawie wydanej decyzji o odpowiedzialności płatnika (art. 30 § 3 i 4 o.p.). W takim postępowaniu podstawą dochodzenia były w dalszym ciągu przepisy prawa cywilnego.

Mimo że generalnie taką regulację podstaw dochodzenia przez płatnika jego roszczenia od podatnika o zwrot zapłaconego podatku należy ocenić pozytywnie, zwłaszcza w stosunku do poprzednio obowiązującej ustawy o zobowiązaniach podatkowych, to jednak miała i ona pewne wady. Największa z nich polegała na tym, że art. 30 § 3 o.p. stanowił podstawę dochodzenia roszczenia przez płatnika tylko w sytuacji, gdy zapłacona przez niego kwota podatku wynikała z decyzji o jego odpowiedzialności wydanej na podstawie art. 30 § 1 o.p. Jeżeli zatem płatnik wpłacał podatek, którego nie pobrał bądź pobrał w zbyt niskiej wysokości od podatnika, bez wydawania stosownej decyzji o jego odpowiedzialności, lecz w wyniku np. własnej korekty deklaracji, to omawiany przepis nie stanowił podstawy dochodzenia roszczenia o zwrot takiego podatku, gdyż nie wynikał ze stosownej decyzji. Powstawał problem, czy w takiej sytuacji samodzielnie podstawą tego roszczenia byłby np. art. 405 k.c. Jednak gdyby przyjąć taką interpretację, to wprowadzone w art. 30 o.p. podstawy dochodzenia zwrotu zapłaconego przez płatnika podatku byłyby zbędne. Nie można jednak interpretować przepisów prawa w taki sposób, aby część z nich została uznana za niemające znaczenia prawnego.

W stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2003 r. została zniesiona powyższej opisana podstawa prawna dochodzenia roszczenia o zwrot podatku zapłaconego przez płatnika, a należnego od podatnika. Analizowane powyżej wątpliwości co do możliwości zwrotu podatku niewynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika przestają zatem istnieć. Wyłączną podstawę dochodzenia przez płatnika zapłaconego przez niego podatku, który winien obciążać podatnika, stanowią będąc przepisy prawa cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu. W wyniku tej zmiany brak jest także ograniczenia czasowego do wystąpienia z roszczeniem do podatnika, które przewidywała pierwotnie ordynacja podatkowa (1 rok

od zapłaty podatku przez płatnika). Również w tym zakresie stosuje się przepisy prawa cywilnego, zwłaszcza te o przedawnieniu roszczenia z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia.

Przedmiotowa problematyka może wywoływać szereg problemów praktycznych. Wykonanie obowiązków nałożonych na notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych nie może ograniczać się do sporządzenia aktu notarialnego. Taką czynność musi poprzedzać skrupulatne ustalenie wszelkich okoliczności faktycznych i prawnych, istotnych dla prawidłowego obliczenia podatku. Obowiązków tych płatnik nie może przerzucać na podatnika, przy czym działanie profesjonalisty dotyczyć może również ustalenia okoliczności na gruncie innych podatków (np. VAT), o ile ma to znaczenie dla prawidłowego obliczenia i pobrania podatku od czynności cywilnoprawnych.