

*Anna Koronkiewicz*

## **Kontrowersje wokół handlu nieruchomościami – aspekt podatkowy**

### **Wprowadzenie**

Kwestią kontrowersyjną, o której – zwłaszcza ostatnio – coraz częściej słyszy się w wypowiedziach<sup>1</sup> na temat „popularnego” od zawsze obrotu nieruchomościami, jest wymiar podatkowy takiej czynności, a ściślej rzecz biorąc – wskazanie dla „przypadków wątpliwych” jasnych, jednolitych i obiektywnych kryteriów uznania bądź nieuznania ich za działalność gospodarczą. Pomimo bowiem odpowiedniego przepisu w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, gdzie wydawałoby się sprawa przedstawiona jest jasno – wciąż „mnożą” się zapytania do organów podatkowych o ocenę konkretnej transakcji, a interpretacje podatkowe

---

<sup>1</sup> Zob. np. cykl artykułów zaprezentowany w Rzeczpospolitej: A. Derkacz, *Sprzedając działki budowlane, czasami trzeba zapłacić VAT*, Rzeczpospolita z 21 czerwca 2007 r., s. dF 10; M. Łapińska, *Działki z VAT czy bez niego*, Rzeczpospolita z 17 maja 2007 r., s. dF3; M. Łapińska, *Nie ma VAT od sprzedaży działek*, Rzeczpospolita z 30 kwietnia – 1 maja 2007 r., s. dF2; O. Stepaśnik, *Tylko profesjonalista może być podatnikiem VAT*, Rzeczpospolita z 14 maja 2007 r., s. dF7 wraz z komentarzem konsultanta w Dziale Doradztwa Podatkowego; P. Wojtasik, *Sprzedając działkę, możesz zapłacić VAT*, Rzeczpospolita z 1 marca 2007 r., s. 10 oraz wypowiedzi doradców podatkowych na ten temat; E. Matyszevska, *Nie każda sprzedaż domu jest opodatkowana VAT*, *Gazeta Prawna* z 8 marca 2007 r., nr 48, s. 12-13 wraz z komentarzem K. Tomaszewskiego – s. 2.

<sup>2</sup> Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej: u.VAT

są w tym zakresie rozmaite i kończą się często orzeczeniami sądów. Problem jest więc nie tylko teoretyczny, a z uwagi na skutki, jakie wywołuje właśnie w praktyce – zasługuje na bliższą analizę. Powinien on również zainteresować notariuszy, jako że ich także jako płatników podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>3</sup> dotyczy, skoro „u podstaw decyzji płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych leży uprzednia odpowiedź na pytanie, czy dokumentowana czynność prawna jest objęta podatkiem od towarów i usług (...)”<sup>4</sup>.

Niniejszy artykuł ma na celu krótkie przedstawienie podatkowego aspektu handlu nieruchomościami. Można tu wyodrębnić trzy przypadki. Pierwszy – kiedy nie ma wątpliwości, że taka czynność jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów u.VAT i tym samym pobiera się od niej podatek VAT, drugi – gdy *a contrario* brak wątpliwości odnośnie do niegospodarczego charakteru sprzedaży gruntu, co oznacza niepobieranie podatku VAT, a pobranie przez notariusza podatku od czynności cywilnoprawnych. Trzeci, który jest *de facto* rozwinięciem przypadków powyższych – gdy zakwalifikowanie owej czynności pod przepisy u.VAT nie jest w konkretnej sprawie jednoznaczne, a więc gdy zbycie działki teoretycznie nie wypełnia przesłanek działalności profesjonalnej, ale w praktyce, z uwagi na towarzyszące mu okoliczności, może zostać uznane przez organy podatkowe i sądy za działalność gospodarczą według u.VAT, co niejednokrotnie, kłócąc się z językowym znaczeniem pojęcia „działalność gospodarcza”, wywołuje sprzeciw. Trzeba jednocześnie zaznaczyć, że interpretacje organów podatkowych są w tym trzecim przypadku dalekie od jednolitości, co czyni właśnie ową kwestię tak kontrowersyjną. Na przypadek ostatni – jako ten kontrowersyjny – warto zwrócić uwagę. Nie można jednak pominąć sytuacji „niespornych”, jak również nie zaszykalizować choćby dorobku UE w tym zakresie, skoro ma on wpływ na prawo w państwach członkowskich, w tym w Polsce.

Mając powyższe na uwadze, przedmiotem niniejszej analizy uczyniłam przepis art. 15 u.VAT i wybrane – z uwagi na wielość tychże – inter-

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450. Zob. zwłaszcza art. 1 pkt 1a; art. 2 pkt 4.

<sup>4</sup> Szerzej A. Kucharski, *Notariusz wobec nowej ustawy o podatku od towarów i usług (zagadnienia wybrane)*, Nowy Przegląd Notarialny 2005, nr 1, s. 83 i nast.

pretacje podatkowe, jak również orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych<sup>5</sup>, Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>6</sup> oraz Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich<sup>7</sup> w tym zakresie. Jednocześnie zaznaczyć należy, że przedmiotowa kwestia „czeka” na rozstrzygnięcie uchwały składu powiększonego NSA<sup>8</sup>, co już bezspornie świadczy o wadze i jednocześnie skomplikowaniu poruszanego tematu.

### **Podstawowe terminy w rozumieniu u.VAT w konfrontacji z regulacją unijną**

Zgodnie z art. 5 pkt 1 u.VAT podatkowi VAT – mając na uwadze dalsze ustawowe wyłączenia spod opodatkowania – podlega między innymi odpłatna dostawa towarów, przy czym towarem są według art. 2 pkt 6 również budynki i grunty. Z kolei za sprzedaż uznaje się w art. 2 pkt 22 odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, przy czym dostawą jest, zgodnie z art. 7, przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym między innymi, według art. 7 pkt 1, przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu bądź przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Należy zaznaczyć, że według art. 43 ust. 1 pkt 9 obrót działkami może być zwolniony od podatku VAT, ale tylko wówczas, gdy dotyczy sprzedaży terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę, co *a contrario* oznacza, że przy niespełnieniu tego warunku i jednocześnie wypełnieniu przesłanek z art. 15 ustawy należy – na podstawie

---

<sup>5</sup> Dalej: WSA.

<sup>6</sup> Dalej: NSA.

<sup>7</sup> Dalej: ETS.

<sup>8</sup> Zob. postanowienie NSA z dnia 20 marca 2007 r., I FSK 526/06, zwracające się z pytaniami do składu siedmiu sędziów NSA, a zaistniałe na tle wyroku WSA w Olsztynie z dnia 8 lutego 2006 r., I SA/Ol 468/05 (Lex Polonica nr 1401042). Szerzej M. Ł a p i ń s k a, *Działki z VAT...*, s. dF3. Zgodnie z informacją Izby Finansowej NSA, przedmiotowa uchwała ma zapaść 8 października 2007 r.

<sup>9</sup> Por. interpretację z dnia 10 stycznia 2005 r. Izby Skarbowej w Rzeszowie, IS. II/2-443/746/04, [w:] A. B a r t o s i e w i c z, R. K u b a c k i, *VAT, 318 interpretacji urzędów i izb skarbowych*, Warszawa 2005, s. 17.

art. 41 ust. 1 – zapłacić 22% podatek VAT<sup>9</sup>. Warto zaznaczyć, że idea podatku VAT jest opodatkowanie działalności gospodarczej<sup>10</sup> – profesjonalnej, czyli dokonywanej przez przedsiębiorcę – „zawodowca”, profesjonalistę, bowiem dla przypadków przeciwnych ustawodawca „zarezerwował” podatek od czynności cywilnoprawnych. W innym wypadku oba podatki konkurowałyby ze sobą, gdy tymczasem mają się one uzupełniać, a nie konkurować czy też „dublować”. Dlatego tak ważne jest prawidłowe ustalenie sytuacji prawnopodatkowej w przypadku handlu gruntami, co, jak pokazuje praktyka, nie zawsze jest oczywiste i proste. Ustawa o podatku od towarów i usług „wychodzi” w tym zakresie naprzeciw potencjalnym podatkom, wskazując w art. 15, kto i w jakiej sytuacji staje się podatnikiem. Otóż według pkt. 1 tego przepisu podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalnością gospodarczą jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne, oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

---

<sup>10</sup> Np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT, Komentarz*, Łódź 2007, s. 218; W. Maruchin, *VAT, Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC 2005, Lex Omega; szeroko W. Maruchin, *Unijna koncepcja podatnika w ustawie o VAT*, Prawo Unii Europejskiej 2004, nr 1, s. 2 i nast. Wynika to również z memorandum wyjaśniającego do projektu VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatków od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz.Urz. UE L 77.145.1, Legalis (dalej: VI dyrektywa). Od 1 stycznia 2007 r. zastąpiła ją dyrektywa Rady Nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 06.347.1, Lex Intranet (dalej: nowa dyrektywa), która podstawowe przepisy dotyczące statusu podatnika podatku VAT zawiera w art. 9-13 tytułu III „Podatnicy”, będących w zasadzie powtórzeniem takich przepisów z art. 4 VI dyrektywy.

Już na pierwszy rzut oka widać, że nie jest to definicja tożsama z tą podstawową dla obrotu gospodarczego – zawartą w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej<sup>11</sup>. Nie jest ona również identyczna z definicjami zawartymi w innych ustawach podatkowych<sup>12</sup>. Abstrahując od dokładnej analizy porównawczej przedmiotowych terminów i odsyłając w tym zakresie do stosunkowo bogatej literatury<sup>13</sup>, należy zauważyć, że definicja z u.VAT jest niewątpliwie „szersza” od tej uregulowanej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to tym samym, że przedsiębiorcą według u.VAT może stać się podmiot, który przedsiębiorcą nie jest na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Konsekwencją tegoż będzie obowiązek zapłacenia podatku VAT, co dla wielu „zwykłych” ludzi może być niemiłą niespodzianką. Przykładem jest właśnie handel gruntem. Jednocześnie zauważyć należy, że definicja podatnika w u.VAT skonstruowana została wadliwie, jako że – jak słusznie zaznacza S. Brzeszczyńska<sup>14</sup> – obarczona jest błędem *ignotum per ignotum*, skoro podatnikiem jest podmiot wykonujący działalność gospodarczą, którą z kolei jest wszelka działalność wykonywana przez producentów, handlowców lub usługodawców.

---

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r., Dz.U. Nr 173, poz. 1807 ze zm., dalej: u.s.d.g. Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 marca 2006 r., I SA/OI 10/06, Legalis. Szeroko o pojęciu działalności gospodarczej i przedsiębiorcy wg ustawy o swobodzie działalności gospodarczej A. Borkowski, A. Chełmoński, M. Guziński, K. Kiczka, L. Kieres, T. Kocowski, *Administracyjne prawo gospodarcze*, Wrocław 2005, s. 72-86 i 90; C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2006, s. 15-40; M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005, s. 22-104.

<sup>12</sup> Por. np. definicję zawartą w art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) czy też w art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176).

<sup>13</sup> Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 156; T. Szuladziński, *Definicja podatnika a opodatkowanie sprzedaży nieruchomości podatkiem od czynności cywilnoprawnych i VAT*, Nowy Przegląd Notarialny 2005, nr 4, s. 88 i nast.; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Wrocław 2007, s. 371; zob. też: W. Maruchin, *Vat. Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, 2006, Lex Omega.

<sup>14</sup> Szerzej S. Brzeszczyńska, *Status podatnika VAT w obrocie nieruchomościami*, MoP 2005, nr 7, s. 11; por. T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, s. 157.

Wyznacznikiem sprzedaży nieruchomości objętej podatkiem VAT jest na gruncie definicji u.VAT samodzielne<sup>15</sup> wykonywanie działalności gospodarczej, będącej wszelką działalnością m. in. handlowców, również jednorazową, w okolicznościach wskazujących na zamiar jej częstotliwości – bez względu na jej cel lub rezultat. Warto zauważyć, że ustawa nie definiuje pojęcia „handlowiec” (jak również pojęć „usługodawca” czy „producent”), który to termin jednak niewątpliwie wskazuje na konotacje gospodarcze. Potwierdza to choćby definicja zawarta w słowniku języka polskiego<sup>16</sup>, zgodnie z którą „handlowiec” to „specjalista w dziedzinie handlu, kupiec”, a przecież kupiec to właśnie przedsiębiorca. Taka regulacja wyraźnie wskazuje na objęcie podatkiem VAT podmiotów profesjonalnych. Wątpliwości budzi jednak dalsze sformułowanie ustawy, według którego za działalność gospodarczą uznać należy również czynność jednorazową, wykonaną w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. W doktrynie wskazuje się, że „ustawodawcy ostatecznie chodziło o „zamiar”, a nie o „okoliczności”. O istnieniu lub nieistnieniu zamiaru decyduje chwila dokonywania czynności (moment powstania obowiązku podatkowego)”<sup>17</sup>. Warto przy tym podkreślić, mając na uwadze konstytucyjną zasadę precyzyjnego oznaczenia przedmiotów i podmiotów stosunków podatkowoprawnych<sup>18</sup>, że identyfikacja zamiaru musi być pewna i bezsporna<sup>19</sup>.

Zarówno w doktrynie<sup>20</sup>, jak i w orzecznictwie, wielokrotnie analizowano znaczenie nieostrych terminów ustawowych „zamiar” i „częstotliwość”, porównywano je do regulacji europejskich i powoływano się

---

<sup>15</sup> Czyli połączone z ryzykiem ekonomicznym, ciężącym na podmiocie dokonującym takiej czynności. Szerzej S. Brzeszczyńska, *Status podatnika...*, s. 12. Zob. także: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat, Komentarz...*, s. 224-233.

<sup>16</sup> *Słownik języka polskiego* zawarty na stronie <http://sjp.pwn.pl/> – strona przeglądana dnia 1 lipca 2007 r.

<sup>17</sup> A. Kucharski, *Notariusz wobec nowej ustawy...*, s. 88-89.

<sup>18</sup> Art. 217 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483.

<sup>19</sup> Tak też: A. Kucharski, *Notariusz wobec nowej ustawy...*, s. 89.

<sup>20</sup> Por.: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat, Komentarz...*, s. 220-222; S. Brzeszczyńska, *Status podatnika...*, s. 12 i nast.; K. Kucharski, *Notariusz wobec nowej ustawy...*, s. 89 i nast.; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 368-370.

na orzecznictwo krajowe<sup>21</sup>, powstałe jeszcze pod rządem poprzedniej ustawy dotyczącej podatku VAT<sup>22</sup>. Wydaje się przy tym słuszna uwaga A. Kucharskiego<sup>23</sup>, że termin „częstotliwość” obejmuje co najmniej kilka zdarzeń rozdzielonych stosunkowo krótkimi przerwami czasowymi, przy czym „elementów składających się na zjawisko »częstotliwości występowania« musi być na tyle dużo, by kwalifikacja ta nie budziła wątpliwości. Potraktowanie fragmentu art. 15 ust. 1 ustawy stanowiącego o jednorazowej czynności jako reguły i doszukiwanie się czynności objętej podatkiem od towarów i usług w każdej powtórzonej aktywności, prowadzi do wypaczenia konstrukcji podatku VAT (...)”. Z kolei odnośnie do terminu „zamiar” warto przytoczyć słuszną uwagę poczynioną przez T. Szuladzińskiego<sup>24</sup>, że, mimo iż „zamiar jest zawsze subiektywnym zamierzeniem osoby, to należy go oceniać przy uwzględnieniu kryterium obiektywnego, jak w określonym przypadku zachowałaby się racjonalnie działająca osoba”.

Warto również zaznaczyć, że działalność gospodarcza według u.VAT zasadniczo nie musi być prowadzona w celu uzyskania zysku, bez znaczenia jest również efekt owej działalności<sup>25</sup>, zaś status danego podmiotu jako podatnika podatku VAT jest kategorią obiektywną, co oznacza, że staje się on podatnikiem *ex lege*, nie zaś na skutek rejestracji jako podatnik VAT<sup>26</sup>.

Jednocześnie wskazać należy na regulację prawa europejskiego odnoszącą się do przedmiotowej kwestii. Otóż według obowiązującej do końca 2006 r. VI dyrektywy<sup>27</sup> podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą,

---

<sup>21</sup> Por. wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1999 r., I SA/Lu 191/98, LEX; z dnia 30 kwietnia 1999 r., I SA/Lu 233/98, Legalis.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>23</sup> A. Kucharski, *Notariusz wobec nowej ustawy...*, s. 89.

<sup>24</sup> T. Szuladziński, *Definicja podatnika...*, s. 89.

<sup>25</sup> Szerzej o konsekwencjach tegoż: J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 371. Zob. także: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat, Komentarz...*, s. 222-224.

<sup>26</sup> Szerzej A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT 2006, 973 wyjaśnienia i interpretacje*, Łódź 2006, s. 201.

<sup>27</sup> Art. 4 VI dyrektywy.

określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych. Państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością gospodarczą, w szczególności wymienione w pkt. a i b przepisu art. 4 ust. 3 VI dyrektywy, czyli również dostawę działek budowlanych.

Zgodnie z regulacją nowej dyrektywy<sup>28</sup>, podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności, przy czym „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie w sposób ciągły majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Poza osobami, o których mowa w art. 9 ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysyłanego lub transportowanego do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę albo na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, ale na terytorium Wspólnoty (art. 9 ust. 2 nowej dyrektywy). Podatnikami są jedynie te podmioty, które wykonują działalność gospodarczą – co do zasady – w sposób ciągły (stały), zgodnie z art. 9 ust. 1 zd. 2. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą z art. 9 ust. 1 akapit drugi, zwłaszcza dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, zasadniczo przed pierwszym zasiedleniem, lub dostawy terenu budowlanego, zgodnie z art. 12 ust. 1. Zauważyć należy, że definicja podatnika według nowej dyrektywy – w niezmienionej redakcji

---

<sup>28</sup> Zob. przypis 10 – art. 9.



w stosunku do takiej w art. 4 VI dyrektywy – nadal wskazuje na bardzo szerokie pojmowanie terminu „podatnik”<sup>29</sup>. Z kolei pojęcie działalności gospodarczej zawarte w nowej dyrektywie – według K. Majczyka – wskazywać ma, że podatnikami VAT są jedynie podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem gospodarczym, natomiast inne podmioty – nawet gdy realizują czynności mieszczące w pojęciu dostawy towarów lub świadczenia usług, nie będąc podatnikami, nie podlegają podatkowi VAT<sup>30</sup>.

Porównując owe definicje do definicji w u.VAT zauważyć należy, że nie są one tożsame. Jedynym kryterium opodatkowania danej czynności według prawa europejskiego jest to, że jest ona działalnością gospodarczą, brak natomiast uznania za taką czynności jednorazowej, dokonanej z odpowiednim zamiarem<sup>31</sup>. Co prawda na gruncie VI dyrektywy państwa członkowskie mogły wprowadzić odpowiedni zapis do krajowych regulacji, jednak – jak wskazuje się w doktrynie – definicja zawarta w art. 15 u.VAT nie jest wiernym odbiciem odesłania zawartego w VI dyrektywie, skoro nie zawiera ona żadnych specjalnych regulacji odnośnie do sporadycznych transakcji<sup>32</sup> dotyczących obrotu nieruchomościami<sup>33</sup>. Tym samym uznać należy, że sprzedaż jednostkowa posiadanych nieruchomości bez jakiegokolwiek działalności handlowej nie powinna być opodatkowana podatkiem VAT<sup>34</sup>.

---

<sup>29</sup> Szerzej odnośnie do regulacji nowej dyrektywy: K. Majczyk, *Nowa dyrektywa VAT (2) – Podatnicy VAT*, artykuł z dnia 2 kwietnia 2007 r., [http://podatki.pl/artykuly/8\\_75.htm](http://podatki.pl/artykuly/8_75.htm) – strona przeglądana dnia 29 czerwca 2007 r.

<sup>30</sup> Tamże.

<sup>31</sup> Zapis taki w u. VAT jest natomiast prawie dosłownym powtórzeniem zapisu w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>32</sup> Szerzej o nich K. Sachs, [w:] *VI Dyrektywa VAT, Komentarz do Dyrektyw Rady UE dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Warszawa 2003, s. 77-78.

<sup>33</sup> Poza art. 90 ust. 6 u.VAT, który jednak dotyczy zupełnie innej sytuacji – S. Brzeszczyńska, *Status podatnika...*, s. 12. Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, s. 157. Na niezgodność polskiej regulacji z prawem wspólnotowym uwagę zwraca Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2006.

<sup>34</sup> Tak też Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 453; T. Szuladzinski, *Definicja podatnika...*, s. 92; szeroko J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 368-369. Odnośnie do omawianych regulacji zawartych w ustawie z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – W. Maruchin, *Unijna...*, s. 3.

Z kolei z analizy orzecznictwa ETS w omawianej tu kwestii wynika, że sprzedając swój majątek prywatny, osoba fizyczna nie działa jako podatnik, co jest warunkiem opodatkowania; podatnik musi bowiem działać jako „podatnik”, aby transakcja podlegała VAT<sup>35</sup>.

**Sytuacja pierwsza – brak wątpliwości odnośnie do opodatkowania podatkiem VAT sprzedanego gruntu i będąca jej odwrotnością sytuacja druga – brak wątpliwości odnośnie do nieopodatkowania podatkiem VAT takiej transakcji**

Po pierwsze, w tej kategorii – najprościej rzecz biorąc – mieścić się będą wszelkie przypadki<sup>36</sup> dokonania obrotu ziemią przez przedsiębiorcę w ramach jego działalności gospodarczej<sup>37</sup>, jak również sytuacje, gdy grunt zbywa nieprzedsiębiorca w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, który jednak na skutek okoliczności towarzyszących takiej czynności staje się „przedsiębiorcą” w rozumieniu u.VAT, gdyż jego zachowanie jednoznacznie „podpada” pod definicję działalności gospodarczej zawartą w u.VAT. Oznacza to, że zobowiązany do zapłaty podatku VAT będzie podmiot, który dokonuje sprzedaży swojej działki nawet jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar dokonywania tegoż w sposób częstotliwy, czyli przykładowo osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, która nabyła wcześniej działki właśnie z zamiarem ich odsprzedania. Tym samym podatnikiem nie będzie osoba, w tym również przedsiębiorca w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, która – nawet kilkakrotnie – wyzbywa się działek stanowiących jej majątek osobisty, nienabytych w celu ich późniejszej odsprzedaży. Może to być na przykład osoba, która stała się właścicielem działki na mocy darowizny bądź dziedziczenia i teraz chce ją zbyć albo

---

<sup>35</sup> Orzeczenie ETS z dnia 2 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Finanzamt Uelzen przeciwko Dieter Armbricht – szeroko J. Martini, L. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie ETS*, Warszawa 2005, s. 98 i nast. oraz 166-167; por. orzeczenie ETS z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie Laszlo Bakcsi v. Finanzamt Fürstenfeldbruck, C-415/98, LEX nr 83177.

<sup>36</sup> Mając oczywiście na uwadze zwolnienia ustawowe.

<sup>37</sup> Co oznacza, że podmiot spełniający prawne warunki bycia podatnikiem podatku VAT musi jeszcze występować w określonej transakcji jako podatnik – R. Maśalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 490 i nast.

też została przez okoliczności „zmuszona” do przekwalifikowania na działki budowlane przeznaczonego do innych celów gruntu i teraz zamierza go sprzedać. Tak też wynika z analizy interpretacji<sup>38</sup> dokonanych przez urzędy i izby skarbowe oraz orzeczeń sądów<sup>39</sup> i takie stanowisko wydaje się jak najbardziej słuszne. Warto przytoczyć choćby stanowisko Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu z dnia 18 sierpnia 2004 r.<sup>40</sup>, zgodnie z którym konsekwencją brzmienia art. 15 u.VAT jest to, że dostawa gruntów podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem VAT wyłącznie wówczas, gdy dokonywana jest przez podmiot mający status podatnika, a dodatkowo działający w takim charakterze w odniesieniu do danej transakcji. „Istotą dla określenia, że w odniesieniu do konkretnej dostawy, do czynienia mamy z podatnikiem podatku VAT jest stwierdzenie, że prowadzi on działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy (...). Niezbędne dla uznania dostawy towarów za działalność gospodarczą jest, aby w momencie jej dokonania podatnik miał zamiar dokonywać czynności wielokrotnie, a wykorzystywane przy niej towary, nabyte zostały w celu »spożytkowania« ich przy tej czynności. Jeżeli podatnik dokonuje sprzedaży ze swego majątku gruntu przeznaczonego pod zabudowę, okoliczności nie wskazują, że czynności te czynione są z zamiarem ich powtarzania (kontynuowania) i nie zmierzają do nadania im stałego (zorganizowanego) charakteru, a towary te nie były nabywane w celu ich zbycia, czynności te, w ocenie tutejszego organu, nie mogą być uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (...)”, co oznacza, że pytający nie będzie miał statusu podatnika, a dostawa

---

<sup>38</sup> Odnośnie do walorów „studiowania” interpretacji podatkowych – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat*, 318..., s. 15-16.

<sup>39</sup> Por. interpretacja z dnia 29 października 2004 r. Izby Skarbowej w Poznaniu, PP/005w – 893/04/MB; z dnia 20 października 2004 r. Urzędu Skarbowego w Namysłowie, PP/443 – 21/04 w: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat*, 318..., s. 18-20; wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., I FSK 603/06, Lex Polonica nr 1369118; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 lutego 2007 r., I SA/OI 1/2007, Lex Polonica nr 1219259. Warto przytoczyć sentencję wyroku tego ostatniego Sądu, zgodnie z którą pojęcie „częstotliwego zamiaru” według art. 15 ust. 2 u.VAT należy rozumieć jako zamiar powtarzania danej czynności nieokreśloną liczbę razy. **O częstotliwości nie można mówić, gdy osoba fizyczna posiada działkę i sprzedaje ją z przyczyn losowych** (podkreślone – A.K.).

<sup>40</sup> PP/443-79-2/GW/04, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat*, 318..., s. 100-101.

gruntu nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT<sup>41</sup>. *A contrario* należy podkreślić, że nawet wówczas, gdy sprzedaż działki wykonana została jednorazowo, ale z zamiarem powtarzania w momencie jej dokonywania, może ona „podpadać” pod przepisy ustawy, co zaznaczył również minister finansów w piśmie z 9 stycznia 2007 r.<sup>42</sup>

Pierwsze wnioski z analizowanych sytuacji są takie, że w praktyce należy „badać” każdy przypadek *ad casu*, gdyż dopiero analiza całokształtu okoliczności danej transakcji pozwoli na właściwą jej kwalifikację. Jednocześnie zaznaczyć należy, że omawiany przypadek nie zawsze jednoznacznie daje się zakwalifikować jako działalność gospodarcza w rozumieniu u.VAT bądź też nie spełnia jej przesłanek, co w praktyce skutkuje rozbieżnymi i często krzywdzącymi właściciela zbywanego gruntu interpretacjami podatkowymi lub orzeczeniami sądów. Z drugiej strony, częste nawet przypadki, wydawać by się mogło jednoznaczne, interpretowane są odmiennie przez organy podatkowe (obrazuje to kolejny punkt niniejszego artykułu), toteż „niesłusznie” uznanemu za podatnika VAT podmiotowi pozostaje jedynie odwołać się do sądu, co – jak pokazuje praktyka – również nie gwarantuje korzystnego dla niego rozstrzygnięcia, choć ostatnio zauważyć można coraz powszechniejszą linię orzeczniczą sprzyjającą właścicielom wyzbywanych działek.

### **Sytuacja trzecia: wątpliwości wokół pojęcia podatnika VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości – rozbieżne stanowiska organów podatkowych i sądów**

Przypadek ten dotyczy sytuacji, gdy gruntu wyzbywa się osoba nieprowadząca działalności gospodarczej w tradycyjnym jej rozumieniu, a okoliczności tej czynności wskazują raczej na działanie nieprofesjonalne, jednak w praktyce organy podatkowe kwalifikują je właśnie jako działalność gospodarczą w rozumieniu u.VAT, co skutkuje uznaniem takiej osoby za podatnika tego podatku. Warto zaznaczyć, że przyczyną takiego

---

<sup>41</sup> Por. odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z 27 kwietnia 2007 r. na interpelację nr 7301, [http://podatki.pl/artykuly/24\\_214.htm](http://podatki.pl/artykuly/24_214.htm) (29 czerwca 2007 r.).

<sup>42</sup> Będącym odpowiedzią na interpelację poselską nr 5855 w sprawie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży działek budowlanych, [http://podatki.pl/artykuly/24\\_134.htm](http://podatki.pl/artykuly/24_134.htm) (29 czerwca 2007 r.).

stanu rzeczy jest nieostrość i tym samym niejednoznaczność sformułowania zawartego w przepisie art. 15 ust. 2 u.VAT – „gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy”, na podstawie czego organy podatkowe często kwalifikują jako działalność gospodarczą właściwie każdą sprzedaż gruntu podzielonego na kilka lub więcej działek.

Za reprezentatywny uznać można przypadek, gdy niebędący podatnikiem VAT rolnik nabył nieruchomość przeznaczoną w planach zagospodarowania przestrzennego do użytkowania rolniczego, co do której kilkanaście lat później plany się zmieniły i została ona przeznaczona pod zabudowę mieszkalno-usługową. W związku z tym właściciel gruntu podzielił go na 18 działek. To samo uczynił wobec nabytego później kolejnego gruntu, który podzielił na 75 działek będących nadal działkami rolnymi. Otóż według organów podatkowych fakt podziału działek wskazuje na zamiar dokonywania wielokrotnej sprzedaży, co jest działalnością gospodarczą na gruncie u.VAT i skutkuje uznaniem owego rolnika za podatnika podatku VAT. Taką interpretację potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie<sup>43</sup>, do którego odwołał się niezadowolony właściciel działek. Konkluzja Sądu – który jako istotne dla meritum sprawy wskazał pojęcie „zamiaru” i „częstotliwości” według przepisu art. 15 u.VAT – sprowadzała się do uznania, że u rolnika, który nabył dwie nieruchomości rolne, ale podzielił je na 93 działki przeznaczone pod zabudowę mieszkalną, zamiar sprzedaży działek pojawił się już w momencie ich podziału geodezyjnego, skoro wyodrębnił ich tak wiele, zaś nie musiał istnieć w chwili nabycia działek. Nie jest to więc sprzedaż majątku osobistego. Ze stanowiskiem tym nie zgodził się Naczelny Sąd Administracyjny<sup>44</sup>, który orzekł, że sprzedaż nienabytego do celów działalności gospodarczej majątku osobistego przez osobę niebędącą przedsiębiorcą nie podlega podatkowi VAT.

Również korzystnym dla właściciela gruntu orzeczeniem skończyła się podobna sprawa przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu<sup>45</sup>, który uznał, że nie zawsze zamiar wykonywania czynności w spo-

---

<sup>43</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 kwietnia 2006 r., I SA/OI 112/06 (Lex Polonica nr 1369113).

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., I FSK 603/06 (Lex Polonica nr 1369118).

<sup>45</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 kwietnia 2007 r., I SA/Wr 123/07 (Lex Polonica nr 1394725).

sób częstotliwy czyni z osoby podatnika VAT. Celem ustawodawcy było obciążenie tym podatkiem podmiotów profesjonalnych. Warto dodać, że zgodnie z orzecznictwem ETS sam fakt posiadania majątku osobistego przez pewien okres nie czyni nikogo podmiotem profesjonalnym. Orzeczenie powyższe zasługuje na aprobatę, tym bardziej że w sytuacjach wątpliwych, kiedy wykładnia językowa przepisu nie wystarcza dla analizy danej, indywidualnej sprawy, należy zastosować wykładnię celowościową, co dla konkretnego przypadku jednocześnie oznaczać będzie wykładnię na korzyść podatnika.

Kolejnym przykładem rozbieżności w stanowisku organów podatkowych i sądu, również zakończonym korzystnym dla właściciela działek orzeczeniem, jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie<sup>46</sup>, w uzasadnieniu którego Sąd ten, powołując się na orzecznictwo ETS, wskazał między innymi, że nie można danego podmiotu uznać za prowadzący działalność gospodarczą tylko dlatego, że wykonał on daną czynność w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy. Nie jest również tak, że jakkolwiek czynność podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy według u.VAT nie powstaje w sytuacji, gdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą dokonuje czynności, która odnosi się do jego majątku osobistego, niezwiązanego z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Tym samym po raz kolejny potwierdzone zostało stanowisko, że nie jest działalnością handlową, a więc i gospodarczą, sprzedaż majątku osobistego, który nie został nabyty w celu odsprzedaży, lecz spożytkowania na własne potrzeby. Taką konkluzję wywieść można także z drobiazgowego, popartego szeroką analizą dorobku unijnego, orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 26 stycznia 2007 r.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Wyrok WSA w Warszawie dnia 21 lutego 2007 r., III SA/Wa 4176/06 przedstawiony przez A. Kowalską, *Sprzedaż działek z majątku osobistego nie podlega VAT*, artykuł z 31 maja 2007 r., [http://podatki.pl/artykuly/12\\_97.htm](http://podatki.pl/artykuly/12_97.htm) - strona przeglądana 29 czerwca 2007 r.

<sup>47</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2007 r., I SA/Wr 1688/06 (Lex Intranet).

Nie zawsze jednak przypadki wątpliwe kończą się pozytywnym dla właścicieli gruntów rozstrzygnięciem<sup>48</sup>, tym bardziej że Ministerstwo Finansów uznało, iż taką sprzedaż można klasyfikować jako działalność gospodarczą, do czego „dostosowało” się wiele organów podatkowych<sup>49</sup>. Podkreślić jednak wypada, że sądy coraz częściej zajmują stanowisko przeciwne<sup>50</sup>, z którego wynika, że za podatnika VAT uznać należy podmiot, który jest handlowcem i obraca częstotliwie (bądź z takim zamiarem) nieruchomościami, zaś o zamiarze częstotliwości decyduje przygotowanie obiektu<sup>51</sup>, wystawienie do sprzedaży czy oferowanie na rynku. Wykorzystanie natomiast majątku prywatnego przez osoby fizyczne stanowi działalność gospodarczą, o której mowa w przepisie art. 15 ust. 2 zd. 2 u.VAT, jeżeli jest dokonywane w sposób ciągły dla celów zarobkowych<sup>52</sup>.

## Zakończenie

Omawiana problematyka jest niewątpliwie kontrowersyjna i wydaje się, że nie ma jednoznacznego rozwiązania adekwatnego do każdej sytuacji, tym bardziej że i orzecznictwo jest w tym zakresie niejedolite. Tak naprawdę należy badać każdy przypadek sprzedaży gruntu przez nieprzedsiębiorcę indywidualnie, ponieważ niezwykle trudne, jeśli nie niemożliwe, jest stworzenie powszechnych reguł. Można co najwyżej wskazać pewne elementy mogące świadczyć o tym, że w danym przy-

---

<sup>48</sup> Por. np. wyrok WSA z dnia 8 lutego 2006 r. w Olsztynie, I SA/OI 468/05 (Lex Polonica nr 1401042) oraz interpretacje organów podatkowych przedstawione przez P. Wojtasika (*Sprzedając działkę...*, s. 10).

<sup>49</sup> A. Urbaniak, Komentarz zawarty w Rzeczpospolitej z 14 maja 2007 r., s. dF7.

<sup>50</sup> Por. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2006 r., III SA/Wa 3885/2006 (Lex Polonica).

<sup>51</sup> Według ETS (wyrok ETS w sprawie 268/83 Rompelman) już samo podjęcie czynności przygotowawczych przez osobę mającą zamiar wykonywać odpłatnie czynności opodatkowane VAT (np. nabycie budynku) powinny być traktowane jako wykonywanie działalności gospodarczej – to i inne orzeczenia ETS przedstawia m.in. I. Martini, [w:] *Ustawa o VAT, Komentarz*, red. I. Martini, Warszawa 2005, s. 200.

<sup>52</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 września 2006 r., I SA/Wr 1254/2005 (Lex Polonica).

padku mamy do czynienia z działalnością gospodarczą<sup>53</sup>, jednocześnie „badając” w każdym przypadku, jakie zamiary miał właściciel gruntu w momencie jego nabycia. Jeżeli organy podatkowe mają wątpliwości co do zamiaru nabycia przez daną osobę nieruchomości na własne potrzeby, powinny przeanalizować okoliczności transakcji. Taka analiza dotyczy również zbycia gruntu, gdzie o zakwalifikowaniu danej czynności jako działalności gospodarczej nie powinna decydować jedynie częstotliwość transakcji, ale także sposób i cel nabycia gruntu. Jednakże „udowodnienie” przez organy podatkowe handlowego zamiaru towarzyszącego danej transakcji nie jest wcale łatwe, a częstokroć jest wręcz niemożliwe.

Pamiętać również należy o idei opodatkowania podatkiem VAT działalności przedsiębiorców, a więc profesjonalistów, działających w sposób zorganizowany i, co się z tym łączy, ciągły<sup>54</sup>, ponoszących ryzyko gospodarcze prowadzonej przez nich działalności, co jednak nie oznacza, że każda czynność takiego podmiotu będzie opodatkowana podatkiem VAT. W każdym bowiem przypadku indywidualnie muszą być badane tak podmiotowe, jak i przedmiotowe przesłanki wystąpienia obowiązku podatkowego, na co słusznie zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swych wyroków i co znajduje swe odzwierciedlenie w orzecznictwie ETS. Na uwadze należy mieć przy tym zasadę neutralności VAT<sup>55</sup>. Wydaje się także, że sytuacje „wątpliwe” należałoby rozstrzygać na korzyść podatnika.

Tym samym uznać należy za właściwe – raczej powszechne w doktrynie i coraz częstsze w orzecznictwie, czego jednak nie można odnieść

---

<sup>53</sup> Tak np. według D. Pokrop będzie to zamieszczenie w prasie ogłoszenia: „sprzedam pięć działek nad jeziorem”, doprowadzenie mediów i wytyczenie drogi do każdej działki, co wskazywać może na handlowe zamiary ich właściciela i podkreślać ryzyko gospodarcze, jakie on ponosi – komentarz zawarty w Rzeczpospolitej z 1 marca 2007 r., s. 10.

<sup>54</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Vat, Komentarz...*, s. 219; W. Maruchin, *Vat, Komentarz...*; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 367; tak też doradcy i eksperci podatkowi w swych opiniach na łamach Gazety Prawnej: K. Bińkowska, P. Polkowski, T. Szuldziński, K. Tomaszewski, [w:] E. Matyszevska, *Nie każda sprzedaż...*, s. 2 i 12-13.

<sup>55</sup> Szeroko o niej w prawie UE, w tym w orzecznictwie ETS, a także w prawie polskim J. Buziewski, J. Jędrzyk, *Neutralność podatku – podstawowa cecha wspólnego systemu VAT*, MoP 2003, nr 5, s. 16-20.



do organów podatkowych – stanowisko, zgodnie z którym obrót gruntem należącym do majątku osobistego danego podmiotu, nabytym nie w celu odsprzedaży (bez takiego zamiaru) i dokonywany w okolicznościach wskazujących na „nieprofesjonalny” charakter takiej czynności, nawet jeśli dokonywany jest więcej aniżeli jeden raz, nie jest działalnością gospodarczą, toteż nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednocześnie zaznaczyć wypada, że kontrowersje, jakie w praktyce wywołują tego typu czynności, spowodowane są „niedoskonałym” sformułowaniem przepisu art. 15 u.VAT, co w konkretnych przypadkach doprowadzić może wręcz do absurdalnych rozwiązań. O tym, że definicja ta budzi wątpliwości, świadczy najlepiej oddanie jednej z przedmiotowych spraw do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, który będzie się musiał ustosunkować również do zgodności tego przepisu z prawem europejskim<sup>56</sup>. Dla notariuszy z kolei wątpliwości wokół statusu podatnika podatku VAT rodzą częstokroć dylematy związane z obowiązkiem pobrania podatku od czynności cywilnoprawnych, co nie może jednakże wpływać na właściwe postrzeganie pozycji płatnika od tegoż podatku, skoro notariusz opiera się jedynie na oświadczeniach stron i otrzymanych dokumentach, nie oceniając całościowo sytuacji prawnopodatkowej stron<sup>57</sup>. Nie zwalnia go to jednakże z ewentualnej odpowiedzialności za niezachowanie należytej staranności w konkretnym przypadku<sup>58</sup>, a kontrowersje wokół statusu podatnika VAT na tle obrotu nieruchomościami bynajmniej nie ułatwiają mu zadania. Toteż jasne, klarowne reguły odnośnie do analizowanej kwestii są pożądane nie tylko dla stron sprzedaży nieruchomości, ale również dla odpowiedzialnych za pobranie podatku od czynności cywilnoprawnych notariuszy.

---

<sup>56</sup> Zob. przypis 8.

<sup>57</sup> A. Kucharski, *Notariusz wobec nowej ustawy...*, s. 103.

<sup>58</sup> Notariusz powinien wiedzieć na pewno, czy strona jest, czy nie jest podatnikiem VAT z tytułu danej transakcji, toteż w przypadku budzącym wątpliwości powinien np. skłonić stronę do uzyskania od adekwatnego organu podatkowego interpretacji podatkowej niezbędnej dla ustalenia jej podatkowoprawnej sytuacji. W przeciwnym bowiem razie, gdy nie pobrał od strony podatku od czynności cywilnoprawnych, a z okoliczności wynikało, że powinien być pobrać (strona nie była podatnikiem VAT), urząd skarbowy może pociągnąć go do odpowiedzialności – jeśli oczywiście nie dopełnił on należytej staranności.