

Rafał Bernat

Odmowa dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem podatkowym



Rafał Bernat

Doradca podatkowy, doktorant w Kolegium Prawa Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, absolwent Uniwersytetu im. Marii Curie Skłodowskiej w Lublinie oraz Zapałowska Uniwerszta v Plzni, Fakulta Pravnicka. Specjalizuje się w opodatkowaniu czynności restrukturyzacyjnych spółek handlowych.

Refusal to Execute a Notarial Transaction Contrary to the Tax Law

A party to notarial transactions taking the form of a notarial deed is informed by a public notary of all legal effects of the transactions undertaken thereunder. Moreover, a public notary is prohibited from executing a deed that would infringe the law. The purpose of the article is to elaborate on conditions for a refusal of a public notary to execute a deed due to inconformity of a notarial transaction stated therein with the tax law. The article examines also the notion of a "notarial transaction" and that of "inconformity with the tax law". The author relied on the analytic and dogmatic methodologies of research. Following the research it was established that a notarial transaction is any transaction assisted by a notary public that the latter recorded in a document (whether or not that document takes the form of a notarial deed). As regards the other concept, the author concludes that notarial transactions violating the tax law are those which nature undoubtedly lead to unlawful increase of the rights or obligations of the taxpayer or of the tax authority as compared with those resulting from the tax law. The conditions for a refusal of a public notary to execute a transaction violating the tax law include: doubts of a public notary as to intended tax avoidance, qualification of the envisaged notarial transaction as contrary to substantial or procedural tax law and attempted misconduct of a party to the transaction towards the tax administration. Such refusal may also be based on the ostensible character of transactions, as construed for tax purposes. As regards the de lege ferenda comments, legislative developments have been advocated that would specify in more detail the conditions for a refusal to execute a notarial transaction in case a public notary discovers inconformity of such a transaction with the tax law.

Wstęp

Czynności dokonywane przez notariusza (rejenta) cechuje zawsze zgodność z obowiązują-

cym prawem, widoczna zarówno z merytorycznej, jak i formalnej perspektywy. W ujęciu merytorycznym rejent wykazuje szeroką

wiedzę prawniczą nabytą w trakcie studiów prawniczych, w okresie aplikacji i asesury. Kieruje się także doświadczeniem nabytym podczas wykonywania zawodu. Z uwagi na częste porównywanie notariusza do sędziego poziom formalny czynności wykonywanych przez rejenta należy odczytywać w kontekście posiadanych przez niego uprawnień nadanych mu mocą ustawy Prawo o notariacie¹ (dalej: pr. not.) oraz przepisów szczególnych. Sporządzane przez rejenta akty notarialne są dokumentami o charakterze publicznym. Zbiurokratyzowany sposób powstawania aktu notarialnego można przyrównać jedynie do procesu przygotowywania przez sędziego wyroku sądowego, wypracowane zaś schematy w działaniu rejentów są dowodem sumienności i należytej staranności w wykonywaniu zawodu². Notariusza należy uznać za funkcjonariusza publicznego³, którego niezależność wynika nie tylko z ochrony nadanej mu przepisami szczególnymi, ale także z powierzonej przez prawodawcę oraz pośrednio przez Ministra Sprawiedliwości władzy sprawowanej w zakresie sporządzanych aktów. Można zatem sformułować pytanie: czy notariusz jest zobligowany posiadać kompletną wiedzę w zakresie obowiązujących przepisów materialnego i proceduralnego prawa podatkowego, w stopniu wymaganym od pełnomocników profesjonalnych w sprawach podatkowych, np. doradców podatkowych? Przyjmuje się⁴, że rejent po-

winien wykazywać typową staranność (dbałość) w dążeniu do zachowania interesu strony (lub stron) aktu notarialnego. Oznacza to, że wiedza i doświadczenie notariusza są niejako rękojmą prawidłowego sporządzenia przez niego aktu. W literaturze przedmiotu nie występuje określenie zakresu wiedzy rejenta w odniesieniu do obowiązujących przepisów podatkowych. Wydaje się wystarczające, aby rejent miał świadomość wszelkich obowiązków i praw, jakie mu przysługują z tytułu posiadania statusu płatnika w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn (*vide* art. 7 § 1 pr. not.). Skoro notariusz nie świadczy pomocy prawnej w takim charakterze jak profesjonalni pełnomocnicy podatnika, tj. radca prawny, adwokat, to zastanawiać może kwestia odmowy dokonania danej czynności notarialnej z powodu wątpliwości, czy czynność ta jest niezgodna z prawem podatkowym. Autor podejmie także próbę sformułowania przesłanek pozytywnych wspomnianej odmowy dokonania czynności notarialnej. W tym celu wymagane wydaje się w pierwszej kolejności zbadanie charakteru prawnego czynności notarialnej.

I. Czynność notarialna – charakter prawny

W aktualnym stanie prawnym nie występuje definicja legalna czynności notarialnej. Nie stanowi to jednak przeszkody⁵, aby stwierdzić, czy wobec danej czynności zasadne jest użycie określenia „notarialna”. Pomocny w tym jest art. 79 pr. not., wedle którego za czynności notarialne należy uważać sporządzenie: aktów notarialnych, aktów poświadczenia dziedziczenia, oświadczeń, protokołów, protestów weksli i czeków, wypisów, odpisów, projektów aktów oraz innych dokumentów. Jednakże w piśmiennictwie⁶ podnosi się, że niektóre sporządzenie

1 Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 164).

2 Por. C. Salagierski, *Prawa i obowiązki notariuszy*, „Rejent” 1992, nr 10, s. 24; A. Oleszko, *Prawo o notariacie. Komentarz. Część 1*, Warszawa 2011, s. 324.

3 M. Czyżak, *Odpowiedzialność notariusza za przestępstwo fałszu intelektualnego*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2004, nr 2, s. 8; J. Bodio, *Status prawny notariusza – wybrane zagadnienia*, „Rejent” 2011, nr 10, s. 11; C.P. Kłak, *Notariusz i samorząd notarialny a obowiązek zawiadomienia o przestępstwie*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2013, nr 1, s. 40.

4 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 lipca 2013 r., SDI 18/2013, LexPolonica nr 7215834. Zdaniem R. Dora (tenże, *Kodeks spółek handlowych w aspekcie praktyki notarialnej*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2002, nr 1, s. 13) nie należy mówić o „stronie”, tylko o uczestniku w odniesieniu do protokołów i oświadczeń w formie notarialnej. Przeciwnie A. Kucharzski, *Pojęcie „strony” w Prawie o notariacie*, „Nowy Przegląd

Notarialny” 2005, nr 4, s. 7; A. Oleszko, *Strony czynności notarialnych jako „konsumenci”*, „Rejent” 2006, nr 6, s. 9.

5 Przeciwnie E. Drozd, *O potrzebie zmian w prawie notarialnym*, „Rejent” 2001, nr 5, s. 26–37.

6 Zob. Z. Truszkiewicz, *Uchylenie aktu poświadczenia dziedziczenia*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 7–8, s. 9; R. Kapkowski, *Sporządzenie aktu poświadczenia dziedziczenia*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 11, s. 82–90; R. Wrzecionek, *Sporządzenie*

dokumentów, poświadczeń (np. dziedziczenia) nie jest czynnością prawną i nie może być tym samym kwalifikowane jako czynność notarialna. Notariusz

podpisów, a także odczytanie aktu zgromadzonym dowodzi o słuszności poglądu, wedle którego akt notarialny jest kwintesencją procesu dokonywania

To czy dokument ma formę aktu notarialnego, czy formę dokumentu z podpisami notarialnie poświadczonymi, zależy od woli stron, zgodności żądania z przepisami prawa oraz wyrażonej wprost aprobaty notariusza.

samodzielnie nie dokonuje czynności prawnej – robią to strony, podpisując uprzednio sporządzony i odczytany przez rejenta akt notarialny. W pełni uprawniony wydaje się głoszony przez niektórych postulat dotyczący użycia w stosunku do wszystkich dokumentów sporządzonych przez rejenta określenia „forma notarialna”⁷. To czy dokument ma formę aktu notarialnego, czy formę dokumentu z podpisami notarialnie poświadczonymi, zależy od woli stron, zgodności żądania z przepisami prawa oraz wyrażonej wprost aprobaty notariusza. Udział rejenta jako *de facto* sędziego w sprawie ma decydujące znaczenie co do charakteru podejmowanych czynności. Sporządzenie projektu aktu oraz powiadomienie stron o konsekwencjach prawnych złożenia

czynności notarialnej⁸. Tym samym działania przygotowawcze w postaci rozmów z notariuszem dotyczących treści dokumentu lub ustalania stawki taksy notarialnej nie mogą być rozumiane jako czynność notarialna. Aktualnie jednak coraz częściej⁹ nadaje się miano czynności notarialnej każdemu zdarzeniu, w którym brał udział notariusz – od poświadczenia kopii dokumentu do sporządzenia aktu notarialnego (np. w sprawie przeniesienia własności nieruchomości). Zwraca się uwagę na to¹⁰, że czynności

aktu poświadczenia dziedziczenia – próba sformułowania definicji, „Rejent” 2008, nr 7–8, s. 14.

7 W literaturze przedmiotu istnieje spór co do tego, jak definiować pojęcia „czynność notarialna”, „forma notarialna” czy też „forma aktu notarialnego” – E. Drozd, *Czynności notarialne z elementem zagranicznym w obrocie nieruchomościami (zagadnienia wybrane)* (w:) R. Szytk (red.), *II Kongres Notariuszy Rzeczypospolitej Polskiej. Referaty i opracowania*, Poznań–Kluczbork 1999, s. 9. Za właściwe należy uznać rozgraniczenie pomiędzy formą notarialną (np. poświadczenie dokumentu) a formą aktu notarialnego (np. umowa spółki z o.o.), por. E. Drozd, *Forma aktu notarialnego* (w:) R. Szytk (red.), *I Kongres Notariuszy Rzeczypospolitej Polskiej. Referaty i opracowania*, Poznań 1993, s. 31.

8 Podobnie H. Nowara-Barcz, *Forma aktu notarialnego*, Kraków 1996, s. 52; D. Celiński, *Projekt aktu notarialnego jako czynność notarialna*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2008, nr 1, s. 6.

9 R. Wrzeczonek, *Uczestnictwo akcjonariusza w walnym zgromadzeniu przy wykorzystywaniu środków komunikacji elektronicznej a czynność notarialna spisania protokołu*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2014, nr 3, s. 51; A. Oleszko, *Tryb dokonywania czynności notarialnych jako postępowanie o charakterze cywilnoprawnym*, „Rejent” 2010, nr 7–8, s. 83; tenże, *Przetarg na dokonywanie czynności notarialnych jako kryterium wymaganej konkurencji zawodowej notariusza*, „Rejent” 2014, nr 5, s. 61; P. Borkowski, *Sprostowanie czynności notarialnych – uwagi na tle dotychczasowej praktyki i wnioski de lege ferenda*, „Rejent” 2013, nr 3, s. 39.

10 Zob. M. Nowocień, *Czynności notarialne konsułów*, „Rejent” 2014, nr 1, s. 32 i n; P. Czubik, *Nieprawidłowości w wykonywaniu czynności notarialnych przez konsula RP i ich konsekwencje dla praktyki notarialnej*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2006, nr 3, s. 6.

notarialnych dokonują także konsulowie, jako podmioty uprawnione do działania w zakresie przewidzianym dla rejentów. Odnosząc się do wykładni historycznej¹¹, należy przypomnieć, że polska insty-

łowo sporządzony dokument urzędowy. Nie można stosować wymogu badania przez notariusza zgodności z prawem dokumentu zawierającego oświadczenie wiedzy, o ile dokument ten ma charakter nar-



Czynność jest sprzeczna z prawem podatkowym wtedy, gdy swoim charakterem prowadzi do naruszenia chociażby jednej z norm prawa podatkowego lub służy jej obejściu.

tucja notariatu została recypowana w średniowieczu z ustawodawstwa kanonicznego, wedle którego „czynność notarialna” to każda czynność o charakterze publicznym dokonana przy użyciu „instrumentu notarialnego” – podpisu i pieczęci (*signum manuale*). Nawiązując do tego, dla potrzeb tej publikacji, czynność notarialną należy definiować jako każdą czynność z udziałem notariusza, której treść została spisana w akcie przez rejenta (bez względu na to, czy jest to akt notarialny, czy inny dokument). Tak szerokie rozumienie czynności notarialnej pozwoli w sposób właściwy zbadać konsekwencje podjęcia lub odmowy podjęcia czynności sprzecznej z obowiązującym prawem podatkowym.

II. Czynność notarialna sprzeczna z prawem podatkowym

Zgodnie z art. 2 § 2 pr. not. czynności dokonane przez notariusza zgodnie z prawem mają moc dokumentu urzędowego. Rozumując *a contrario*, jeśli czynność została podjęta w sposób naruszający obowiązujące przepisy prawa, to taki dokument pozbawiony jest cech, jakimi charakteryzuje się prawid-

ratywny (sprawozdawczy). Dokument sporządzony przez notariusza korzysta z domniemania wiarygodności. Ciężar dowodzenia jego wadliwości spoczywa na osobie, która podnosi taki zarzut¹². To samo dotyczy organu podatkowego, który formułuje twierdzenie o niezgodności formy czynności notarialnej z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego. Czynność jest sprzeczna z prawem podatkowym wtedy, gdy swoim charakterem prowadzi do naruszenia chociażby jednej z norm prawa podatkowego lub służy jej obejściu. „Norma prawa podatkowego” nie jest pojęciem zdefiniowanym przez prawodawcę. Zarówno profesjonalni pełnomocnicy, jak też przedstawiciele doktryny prawa podatkowego mogą mieć wątpliwości co do rzeczywistych granic pojęcia „prawo podatkowe”. Definiowanie prawa podatkowego¹³

12 Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 11 grudnia 2013 r., VI ACA 547/2013, LexPolonica nr 8308347; wyrok Sądu Apelacyjnego z dnia 22 października 2013 r., I ACA 56/2013, LexPolonica nr 8067491. Słuszna wydaje się teza Sądu Najwyższego, że akt notarialny zawierający nieprawdziwe oświadczenia stron co do okoliczności mających istotne znaczenie z punktu widzenia przeprowadzonej czynności, stanowi wyłudzenie potwierdzenia nieprawdy (czyn zabroniony) – wyrok SN z dnia 4 stycznia 2005 r., III KK 286/2004, LexPolonica nr 411593. Oznacza to, że notariusz nie popełnia błędu, jeśli w akcie zawiera oświadczenie wiedzy stron, które jest niezgodne z rzeczywistością i narusza przepisy prawa.

13 Tak R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 58; L. Etel (w:) E. Ruśkowski (red.) *Kontrola tworzenia*

11 M. Kuryłowicz, *Z historii grafii notariatu w Polsce*, „Rejent” 1999, nr 8, s. 66–71; S. Mikucki, *Początki notariatu publicznego w Polsce*, „Przegląd Historyczny” 1938, nr 34, s. 3; K. Skupieński, *Miejsce notariatu publicznego wśród środków realizacji programu politycznego arcybiskupa Jakub Świnki*, „Kwartalnik Historyczny” 1989, nr 96, s. 64–66.

jako ogółu norm prawnych regulujących ustalanie i pobieranie podatków wydaje się zbyt daleko idącym uproszczeniem. Albowiem w stosunku do czynności sprawdzających sposób rozliczania się przez podatnika z organem podatkowym stosuje się niekiedy także procedurę podatkową. Ponadto granica pomiędzy materią prawa podatkowego a prawa administracyjnego (z którego prawo podatkowe się wywodzi) bywa cienka. Mając na względzie fiskalny charakter należności publicznoprawnych, należałoby definiować „prawo podatkowe” jako ogół przepisów (zarówno zawartych w ustawie, jak i innych aktach normatywnych) dotyczących elementów struktury poszczególnych podatków i procedury podatkowej, w której stroną jest podatnik. Natomiast „norma prawa podatkowego” jest to norma mająca swoją podstawę w przepisach podatkowych, której naruszenie wiąże się z poniesieniem przez adresata normy określonych skutków w zakresie obowiązków i praw należności publicznoprawnych.

Rozpatrując kwestię sprzeczności czynności notarialnej z prawem podatkowym, należy odnieść się do tego, jakie mogą być niektóre skutki tych czynności na gruncie materialnego prawa podatkowego. Wskutek podjęcia aktu notarialnego lub aktu z podpisami notarialnie poświadczonymi zmienia się sytuacja prawno-podatkowa uczestnika – najczęściej w odniesieniu do podatku od towarów i usług (VAT), podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) oraz podatku od spadków i darowizn¹⁴. Warto przy tym pamiętać, że przeniesienie prawa majątkowego na stronę może się wiązać także z powstaniem przychodu (dochodu) w podatku dochodowym. Nie wydaje

i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 163; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 143.

¹⁴ Por. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054); ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 626); ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 86) – w skrócie u.p.s.d.; ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 851) – ustawa o CIT; ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361) – ustawa o PIT.

się jednak wskazane, aby notariusz odnosił się do skutków podatkowych w tym podatku w informacji udzielanej stronie. Obliczanie podstawy opodatkowania nie jest możliwe z pominięciem wskazania ewentualnych kosztów uzyskania przychodów – takie pojęcie nie występuje na płaszczyźnie innych podatków. Dodatkowo notariusz nie jest płatnikiem podatku dochodowego i nie ma obowiązku udzielać porad dotyczących skutków podatkowych w tym zakresie. Nieco inaczej wygląda sytuacja strony w przypadku opodatkowania czynności notarialnej podatkiem od wartości dodanej. Zgodnie bowiem z art. 2 pkt 4 ustawy o PCC czynność nie jest opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeśli jedna ze stron uściłiła z tego tytułu podatek od towarów i usług. Oznacza to, że notariusz powinien ustalić, czy VAT był płacony i czy nie ma zastosowania w danym przypadku powyższy przepis. Niekiedy przedstawiany przez stronę stan faktyczny może być podawany w wątpliwość (gdym np. brak dokumentacji, faktur). Wtedy notariusz pobierze podatek PCC i pouczy stronę o trybie wystąpienia do organu podatkowego o stwierdzenie nadpłaty.

Dokonując czynności notarialnej, rejent musi za każdym razem badać, czy nie występuje z tytułu dokonania tej czynności jako płatnik. Jedynie w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn notariusz jest płatnikiem. Tym samym, jeśli czynność wywołuje skutki w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich, innych niż te dwa wspomniane podatki – to notariusz nie pełni funkcji płatnika. Mając na względzie treść przepisów oraz przewidzianą w nich formę zastrzeżoną dla dokonywanych czynności, można podjąć próbę kategoryzacji zdarzeń, w których rejent posiada status płatnika.

Takie czynności zasadniczo dotyczą:

- 1) umów spółek handlowych oraz ich zmian związanych ze zwiększeniem majątku spółki,
- 2) przeniesienia własności nieruchomości lub ustanowienia na nich ograniczonych praw rzeczowych (np. umowa dożywocia, darowizna lokalu mieszkalnego),
- 3) przeniesienia innych niż własność składników majątkowych (np. darowizna przedsiębiorstwa),
- 4) spadku (np. umowa o odpłatny dział spadku).

Występują także czynności, które wymagają formy notarialnej i są podobne do powyżej przedstawionych, lecz nie wiąże się z nimi obowiązek podatkowy. Wtedy notariusz jedynie pobiera kwotę taksy notarialnej wraz z podatkiem od wartości dodanej (np. w przypadku umowy podatkowej grupy kapitałowej – art. 1 ustawy o CIT). Dodatkowo status płatnika może być nadany pośrednio wskutek decyzji stron czynności. Przykładowo: strony zawrą w formie notarialnej umowę sprzedaży samochodu, umowę pożyczki lub zamiany rzeczy (choćby wystarczy forma zwykła pisemna). Wtedy notariusz staje się płatnikiem podatku – o ile katalog czynności został objęty dyspozycją norm podatkowych. W odniesieniu do czynności, z którymi ustawy podatkowe nie wiążą obowiązku podatkowego PCC lub podatku od spadków i darowizn, rejent informuje stronę o przysługujących jej zwolnieniach, wyłączeniach oraz innych preferencjach podatkowych. Ponieważ preferencje te są także formą opodatkowania (choćby nie wiążą się z ciężarem ekonomicznym podatku), to uczestnik strony ma prawo otrzymać od notariusza informację w tym zakresie.

Pomimo że notariusz jest funkcjonariuszem publicznym i występuje poniekąd w majestacie prawa i aparatu państwowego, korzystając z niektórych jego atrybutów (np. pieczęć z orłem), jest wolny od jakichkolwiek nacisków organów skarbowych i nie działa w interesie państwa, lecz w interesie zasad prawa. Ta właściwość wyznacza także sposób potencjalnego naruszenia przepisów prawa podatkowego w wyniku przeprowadzenia czynności notarialnych. Naruszenie przepisów podatkowych ma miejsce wtedy, gdy czynność notarialna jest ważna (względem przepisów samorządu notariuszy oraz innych dziedzin prawa), jednak swoim charakterem narusza normy podatkowe. Przykładowo: gdy notariusz umieści w treści aktu notarialnego błędną stawkę podatku od wartości dodanej, to sam akt będzie ważny, jednak czynność ewidentnie narusza regulacje podatkowe. Należy zauważyć, że naruszenie normy podatkowej może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy notariusz w sposób czynny bierze w tym udział. Jeśli sporządzony przez niego projekt aktu jest niezgodny z proceduralnym lub materialnym prawem podatkowym, to wykazanie

winy notariusza jest czynnością wtórną. Możliwe jest, że notariusz wedle własnego uznania dokona wykładni przepisów podatkowych w sposób błędny, prowadzący do niewłaściwego odczytania norm prawnych zawartych w tych przepisach. Wtedy notariusz może także udzielić stronie nierzetelnej informacji z zakresu aspektów podatkowych podejmowanej czynności. Ustawodawca nie uregulował kwestii zobowiązania notariusza do posiadania kompletnej wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Oznacza to, że uczestnik czynności nie może wymagać, aby notariusz udzielał mu wiążących porad prawnych z zakresu ogółu przepisów podatkowych. Niemniej jednak, jeśli notariusz nie ma pełnej świadomości skutków podatkowych czynności notarialnej, to strona nie uzyska od niego porady prawnej w zakresie tej materii. Mając to na względzie, należy uznać, że „sprzeczność z prawem podatkowym” czynności notarialnej występuje w sytuacji, gdy charakter podejmowanej przez notariusza czynności zwiększa w sposób nieuprawniony wymiar praw lub obowiązków podatnika lub organu podatkowego – wynikających z norm prawa podatkowego.

III. Odmowa dokonania czynności notarialnej

W art. 10 ust. 3 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wprowadzono możliwość odmowy przez notariusza dokonania czynności cywilnoprawnej, jeśli podatnik nie uiści należnego podatku. Biorąc pod uwagę poprzedni ustęp tego artykułu, można odnieść wrażenie, że ustawową przesłanką odmowy sporządzenia aktu jest brak przekazania płatnikowi należności publicznoprawnej (zob. także art. 18 ust. 2 pkt 2 u.p.s.d.). Jest to jednak jedynie przeszkoda o charakterze formalnym, która nie ma związku z treścią tej czynności. Podobnie jak w przypadku powzięcia wątpliwości, czy strona czynności notarialnej ma zdolność do czynności prawnych (art. 86 pr. not.), rejent, wstrzymując się z wykonaniem czynności, nie bada jej charakteru merytorycznego. Warto zatem odnieść się do sytuacji, gdy notariusz pomimo spełnionych wszystkich warunków formalnych odmawia dokonania czynności notarialnej.

Zasadniczo przyjmuje się¹⁵, że występuje przymus sporządzenia aktu notarialnego, o ile wyraźnie życzysz sobie tego strona (klient). Jeśli klient przedstawi treść czynności, jakiej chce dokonać w formie notarialnej (lub aktu notarialnego), to notariusz nie może odmówić jej sporządzenia, jeśli czynność ta nie stoi w sprzeczności z przepisami obowiązującego prawa. Notariusz ma jednak obowiązek odmówić dokonania czynności niezgodnej z prawem. Według wykładni sądowej¹⁶ notariusz nie powinien także wyrażać zgody, jeśli czynność sprzeczna jest z zasadami współżycia społecznego. O ile uzasadnienia dla tego poglądu można doszukiwać się w art. 58 § 2 k.c., o tyle nie sposób nie wspomnieć o wątpliwościach, jakie występują przy powołaniu się na klauzulę generalną w odniesieniu do czynności notarialnych. Użycie zwrotu niedookreślonego (klauzula generalna) jest korzystne w wypadku, gdy notariusz, który odmawia sporządzenia aktu, powołuje się na sprzeczność charakteru planowanej czynności z zasadami współżycia społecznego. Jednakże sporządzanie aktów przez notariusza wymaga, do ich ważności, aby wykazał (w sposób niepozostawiający wątpliwości) zgodność z obowiązującymi przepisami prawa (warunek *sine qua non*). Problematyczne wydaje się poszukiwanie uzasadnienia konkretnej treści aktu notarialnego na płaszczyźnie norm niedookreślonych (klauzul generalnych). Tym samym rejent, który jest powołany do stosowania prawa, nie powinien podejmować czynności notarialnej tylko w oparciu o przeprowadzenie przez niego dyskursu argumentacyjnego (prawniczego) przepisów prawa. Jeśli nie ma podstaw prawnych do dokonania czynności prawnej, to uznaje się za niemożliwe nadanie formy notarialnej takiej czyn-

ności. Osobie, której odmówiono sporządzenia aktu, należy wyjaśnić powody odmowy i poinformować ją o przysługujących środkach odwoławczych. Powód odmowy musi być sformułowany w sposób dla niej zrozumiały. Musi ona mieć świadomość, że podjęcie czynności rodziłoby nie tylko odpowiedzialność notariusza, ale mogłoby też wpłynąć na zakres praw i obowiązków strony lub osób trzecich. Strona, której odmówiono dokonania czynności notarialnej, może wnieść w terminie 7 dni zażalenie do sądu okręgowego właściwego ze względu na siedzibę kancelarii notarialnej, w której wykonuje czynność tenże notariusz (art. 83 § 1 pr. not.). Termin ów liczony jest od dnia doręczenia uzasadnienia odmowy lub od dnia, w którym osoba dowiedziała się o tej odmowie. Za stronę należy uznać osobę zainteresowaną podjęciem aktu, która wyraziła wolę podjęcia czynności przed notariuszem, w sposób niepozostawiający wątpliwości co do charakteru czynności. Co ciekawe, przedmiotowy środek zaskarżenia wnoszący się za pośrednictwem notariusza, który jest zobowiązany odnieść się do zażalenia w terminie 7 dni. Notariusz powinien ustosunkować się na piśmie, które ma charakter pisma sądowego i zawiera takie elementy, jak: oznaczenie stron, zwięzłe opisanie stanu faktycznego, podanie podstawy prawnej, podpis notariusza i datę podpisu oraz wykazanie zarzutów co do prawidłowości proponowanych przez uczestnika czynności notarialnych. Na tym etapie postępowania ciężar wykazania niezgodności z prawem i zasadami współżycia społecznego planowanych czynności spoczywa na rejencie. Pomędzy wniesieniem zażalenia przez stronę do notariusza a przekazaniem jej do sądu notariusz ma jednak prawo dokonać czynności, której wykonania odmówił. W takim wypadku nie nadaje się dalszego biegu sprawie. Należy zatem przyznać, że przesłanką odmowy dokonania czynności notarialnej jest realne zagrożenie naruszenia norm prawa obowiązującego (wskutek podjęcia czynności). Rejent winien przewidywać wszystkie możliwe reperkusje, jakie akt wywoła dla strony, jak i dla osób trzecich, które będą wywodzić z tego dokumentu skutki prawne¹⁷.

15 Por. B. Tymecki, *Notariat i czynności notarialne*, Białystok 1988, s. 84; Z. Truszkiewicz, *Tzw. przymus notarialny – podstawowy element instytucji notariatu* (w:) R. Szytk (red.), *III Kongres Notariuszy Rzeczypospolitej Polskiej „Nowoczesny notariat w bezpiecznym państwie”*. Referaty i opracowania, Warszawa–Kluczbork 2006, s. 373; R. Wrzecień (red.), *Prawo o notariacie: wybór i wprowadzenie*, Warszawa 2009, s. 9.

16 Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 23 marca 2011 r., I ACz 191/2011, „Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej” 2011, nr 1 s. 29.

17 Zob. R. Szytk, *Zabezpieczenie praw i słusnych interesów stron oraz innych osób czynności notarialnej*, „Rejent” 2001, nr 5,

IV. Przesłanki odmowy dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem podatkowym

Odmowa dokonania czynności notarialnej może być niezrozumiała dla klienta. Wtedy notariusz powinien wyjaśnić zaistniałą przeszkodę prawną. Jeśli czynności, której dokonania wymaga klient, nie można zmodyfikować tak, aby nie naruszała swoim charakterem norm podatkowych, to uznaje się ją za niemożliwą do zawarcia w akcie notarialnym. Warto zastanowić się, kiedy notariusz może udzielić porady co do podobnej czynności dopuszczalnej przez prawo, a kiedy stanowić to będzie niedozwo-

rażącą obrazę. Przesłanka ta wydaje się stale aktualna w kontekście często podejmowanych przez klientów czynności restrukturyzacyjnych (jak przekształcenie, połączenie, podział spółki) mających doprowadzić do takiej formy powiązań pomiędzy podmiotami, aby zapewnić najmniej uciążliwe zobowiązania publicznoprawne danej grupie podmiotów gospodarczych. Jeśli strony czynności w formie aktu notarialnego opisują sposób dokonywanych w przyszłości transakcji pomiędzy podmiotami powiązanyymi, to notariusz ma prawo uznać takie działania za obejście prawa podatkowego i wystąpić w tej sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji podatko-



Odmowa notariusza może mieć miejsce, gdy planowana czynność na pozór ważna jest według prawa podatkowego, lecz w świetle innych dziedzin prawa stanowi jego rażącą obrazę.

loną inicjatywę notariusza. Należy zatem sformułować jasne kryteria odmowy dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem podatkowym. Za takie przesłanki należy uznać: pojawienie się wątpliwości u notariusza co do zamiaru obejścia prawa podatkowego, uznanie proponowanej czynności jako naruszającej proceduralne i materialne prawo podatkowe, przejawienie w działaniach strony prób niestosownego (niewłaściwego) zachowania względem funkcjonariuszy aparatu skarbowego (takiego jak organy podatkowe, kontroli skarbowej, celne oraz organ obsługujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych). Odmowa notariusza może mieć także miejsce, gdy planowana czynność na pozór ważna jest według prawa podatkowego, lecz w świetle innych dziedzin prawa stanowi jego

wej przez dyrektora izby skarbowej. Po otrzymaniu stanowiska organu, korzystnego dla wnioskodawcy (tj. wobec braku wątpliwości co do zgodności planowanych czynności z prawem podatkowym), rejent może sporządzić dokument. Dlatego też nie można uznać za sprzeczną z prawem podatkowym czynności, której skutki podatkowe zostały przedstawione w interpretacji podatkowej. W przeciwnym wypadku notariusz nigdy nie mógłby pozbawić się przekonania, że jego działanie było niezgodne z prawem podatkowym.

W sytuacji gdy stroną czynności notarialnej jest organ podatkowy (np. przeniesienie własności prawa majątkowego jako wykonanie zobowiązania podatkowego – art. 59 § 1 pkt 6 ordynacji podatkowej¹⁸ – dalej: o.p.) notariusz ma prawo odmówić

s. 206; M. Kowalewska, *Reżim odpowiedzialności odszkodowawczej notariusza*, „Rejent” 2010, nr 7–8, s. 25–30.

18 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749).

dokonania czynności, powołując się na sprzeczność z art. 199 o.p. oraz interesem państwa (§ 16 Kodeksu Etyki Zawodowej Notariusza¹⁹ – dalej: k.e.z.n.). Domeną działań notariusza jest zachowanie niezależności i bezstronności w kontekście czynności, których stroną jest jednostka administracji publicznej. Jednakże notariusz musi zwracać w tym wypadku uwagę na treść art. 66 § 2 pkt 1 o.p., który przewiduje uprzedni wniosek podatnika do organu podatkowego. Jeśli organ zażąda wpisania w akt notarialny treści dotyczącej wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w trybie art. 59 o.p. dopiero po sporządzeniu aktu, to odmowa notariusza będzie uprawniona. Powyższe wywody prowadzą do wniosku, że przesłanką odmowy dokonania czynności notarialnej jest zaistnienie rażącego naruszenia prawa podatkowego, niezależnie od tego, kto jest stroną potencjalnej czynności. Wraz z rozpoczęciem rozmów stron i notariusza, dotyczących projektu aktu notarialnego, ulega ograniczeniu obligatoryjna zasada lojalności notariusza względem państwa. Rejent przy każdej czynności musi dbać o godność i powagę urzędu oraz dawać wyraz poszanowaniu dla aparatu państwowego, lecz nie oznacza to, że marginalizując prawa obywatela, powinien modyfikować czynność w sposób korzystniejszy dla Skarbu Państwa. Dlatego też, jeśli organ podatkowy chce, aby podatnik złożył przed notariuszem oświadczenie co do wyrażenia woli na obciążenie go odsetkami w wypadku umorzenia części lub całości zaległości podatkowej, to notariusz powinien odmówić sporządzenia takiego aktu, gdyż jego celem jest ominięcie skutków prawnych przewidzianych w art. 67a § 2 o.p.

19 Zob. § 16 uchwały nr 19/97 Krajowej Rady Notarialnej z dnia 12 grudnia 1997 r. (ze zm.) w sprawie Kodeksu Etyki Zawodowej Notariusza. Słusznie podnosi się, że istotą stosunku pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem jest zawsze spór. Podatnik chce zapłacić jak najmniejszy podatek, a organ legitymizować działania polegające na określeniu jak najwyższego wymiaru podatku danego podmiotu – P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* (w:) H. Izdebski, A. Stepkowski (red.) *Nadużycie Prawa*, Warszawa 2003, s. 143. Dlatego też ważne jest, aby notariusz zachował przy czynnościach notarialnych z udziałem organu podatkowego szczególną dbałość o zachowanie własnej bezstronności.

V. Odpowiedzialność notariusza za podjęcie czynności notarialnej sprzecznej z prawem podatkowym

W świetle art. 50 pr. not. rejent odpowiada dyscyplinarnie m.in. za przewinięcia zawodowe przejawiające się w naruszeniu przepisów prawa, uchybieniu powadze lub godności zawodu. Uchybienie powadze lub godności zawodu należy definiować jako zdarzenia zawinione przez notariusza (lub wynikające z niedbalstwa, także nieświadome) naruszające zasady etyki zawodowej, wpływające na sposób postrzegania profesji przez klientów oraz przedstawicieli organów administracji publicznej, sądów i innych organów, mogące mieć negatywny wpływ na poziom (zarówno merytoryczny, jak i formalny) świadczonych czynności notarialnych. Obraza prawa ma charakter rażący, gdy jest ewidentna – osoba z wykształceniem prawniczym nie powinna popełniać tego typu błędów. Do decyzji sądu dyscyplinarnego pozostaje kwestia rozstrzygnięcia, czy w danym wypadku notariusz przyjął nieprawidłową wykładnię przepisów podatkowych i czy w sposób niepozostawiający wątpliwości wykazał się nieznajomością przepisów. Należy stwierdzić, że przykładem naruszenia zasady etyki zawodowej notariusza jest wykazanie nieświadomości przepisów prawnych (także podatkowych) odnoszących się bezpośrednio do dokonywanych czynności notarialnych. Pozostaje zatem aktualna teza²⁰, że notariusz może zwolnić się z odpowiedzialności za popełnione błędy przy wykonywaniu czynności

20 Tak A. Oleszko, *Staranność zawodowa notariusza jako przesłanka odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu czynności notarialnych*, „Rejent” 1999, nr 11, s. 115–120. W kontekście odpowiedzialności dyscyplinarnej pierwszeństwo mają przepisy wewnątrz korporacyjne względem ustaw podatkowych – por. A. Kosiba, *Odpowiedzialność dyscyplinarna notariuszy i przebieg postępowania dyscyplinarnego*, „Rejent” 1993, nr 22, s. 54. Dyskusja na temat odpowiedzialności (różnego rodzaju) notariusza nie wydaje się przypadkowa, bowiem rejent stwierdza fakt, z którego w przyszłości wiele podmiotów może wywodzić istotne dla siebie skutki prawne – por. T. Sadowski, *Odpowiedzialność cywilna notariusza*, „Rejent” 1995, nr 5, s. 67; R. Szytyk, *Rola notariatu w przeobrażeniach gospodarczych jako gwarancja bezpieczeństwa obrotu cywilnego*, „Rejent” 1995, nr 4, s. 70–75.

notarialnych, jeśli jest w stanie wykazać należyta staranność w swym działaniu.

W kontekście przedmiotowych rozważań warto odnieść się do uzasadnienia wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 sierpnia 2014 r.²¹, w którym sąd uznaje za delikt dyscyplinarny kierowanie porad z zakresu prawa podatkowego do osób niebędących stronami aktów notarialnych. W przeświadczeniu sądu notariusz, informując potencjalnych klientów o możliwości podjęcia czynności prawnych w celu optymalizacji podatkowej, nakłaniał ich do obejścia prawa podatkowego. Starania rejenta o to, aby czynność notarialna została dokonana w spo-

ściu prawa podatkowego, czyli sprzecznymi z prawem podatkowym (lub jej *ratio legis*) działaniami o charakterze przestępczym. Warto także dodać, że w ocenie zgodności z prawem podatkowym danego aktu notariusz nie może kierować się subiektywnymi ocenami żadnej ze stron. Nie ma podstaw ku temu, aby pociągać do odpowiedzialności notariusza, który udzielił porady z zakresu prawa podatkowego w taki sposób, że strona bez trudu wybrała możliwość zapłaty niższego podatku. Organ podatkowy nie może wtedy dowodzić naruszenia przepisów odnoszących się do obowiązków notariusza jako płatnika podatków. Notariusz bowiem nie kie-



Nie ma podstaw ku temu, aby pociągać do odpowiedzialności notariusza, który udzielił porady z zakresu prawa podatkowego w taki sposób, że strona bez trudu wybrała możliwość zapłaty niższego podatku.

sób najkorzystniejszy dla klienta, nie może uzasadniać podejmowania prób wykorzystywania luk legislacyjnych czy też powoływania się jedynie na klauzule generalne prawa podatkowego (por. § 15 pkt 2 k.e.z.n.). Należy uznać jednak za dopuszczalną sytuację, w której notariusz informuje klienta o kilku rozwiązaniach prawnych i występujących w tym temacie różnicach. Istotna zatem jest *causa*, jaka miała miejsce w danej sprawie – czy notariusz informował o skutkach podatkowych, czy o możliwościach optymalizacji podatkowej. Dokonywanie w sposób zamierzony, lecz zgodny z prawem, czynności mających na celu pomniejszenie podstawy opodatkowania lub wymiaru podatku można określać mianem optymalizacji podatkowej. Nie należy mylić tego z czynnościami służącymi obej-

ruje się zasadą fiskalizmu czy zdolności płatniczej²² podatnika, lecz przede wszystkim ma na względzie przepisy prawa, nie dokonując jednocześnie aksjologicznej oceny zachowań strony aktu.

Poza odpowiedzialnością dyscyplinarną notariusz może ponieść także odpowiedzialność karną, cywilną oraz przewidzianą w przepisach podatkowych.

²² Zasadę fiskalizmu należy rozumieć jako kierowanie się (przy wykładni prawa podatkowego) nie faktycznym znaczeniem przepisów prawa, lecz ich przydatnością w legitymizacji obliczenia i poboru podatku w jak najwyższej wysokości. Zdolność płatnicza podatnika to możliwość zapłaty podatku w takiej wysokości, aby podatnik mógł zaspokoić podstawowe swoje potrzeby jako jednostki (znaczenie *sensu stricto*). W rozumieniu szerokim zdolność płatnicza to kwota podatku, którego zapłata nie wpłynie w sposób znaczący na wymiar prowadzonej działalności gospodarczej podatnika i nie będzie oznaczać znacznego uszczuplenia uprzednio zgromadzonego majątku.

²¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 sierpnia 2014 r., SDI 24/2014, LexPolonica nr 8705428.

Zgodnie z art. 49 pr. not. rejent odpowiada na zasadach określonych w kodeksie cywilnym, z uwzględnieniem szczególnej staranności, do jakiej obowiązany jest przy wykonywaniu czynności. Zasadniczo można by rozpatrywać odpowiedzialność deliktową

kładni zawężającej art. 80 tej ustawy, lecz wywieść skutki, jakie wynikają z jego wykładni logicznej. Notariusz informuje stronę o skutkach podejmowanych czynności w taki sposób, aby strona to rozumiała i miała pełną świadomość konsekwencji prawnych.

Notariusz, wykonując standardowe działania, posługuje się różnymi technikami interpretacji przepisów prawnych, co może prowadzić do odmiennych niż w przypadku organów podatkowych wyników wykładni.

i kontraktową. Ponieważ jednak prawie zawsze notariusz nie jest stroną umowy wraz z uczestnikiem czynności (wyjątek umowa o wynagrodzenie notariusza), to przyjęć należy, że właściwym rodzajem odpowiedzialności będzie ta wynikająca z deliktu²³. Podstawą odpowiedzialności jest bezprawny czyn i wykazanie stopnia zawinienia notariusza. Ciężar dowodzenia spoczywa na osobie, która podnosi wystąpienie takiej odpowiedzialności. Nie wystarczy, jeśli przedstawi ona inny niż notariusz sposób dokonywania wykładni. Winą notariusza będzie jego brak znajomości przepisów lub jawne działanie w sposób sprzeczny z ich treścią²⁴. Co więcej, art. 80 § 3 pr. not. nakłada na notariusza obowiązek udzielania wyjaśnień stronom czynności. W przepisie tym określono zakres udzielanych wyjaśnień jako „niezbędne”. Nie należy jednak dokonywać wy-

Roszczenie o naprawienie szkody powstałej wskutek bezprawnego działania notariusza przedawnia się po upływie trzech lat (art. 442¹ § 1 k.c.).

Warto mieć na względzie, że odpowiedzialność notariusza nie może być dorozumiana, a wina (bądź jej brak) musi zostać wyraźnie stwierdzona. W tym kontekście możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności karnej rejenta z art. 231 i 271 k.k. wydaje się nie do końca uprawniona. W myśl pierwszego z wymienionych przepisów funkcjonariusz publiczny przekraczający swoje uprawnienia lub niedopełniający swoich obowiązków, działając na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze. Notariusz, wykonując standardowe działania, posługuje się różnymi technikami interpretacji przepisów prawnych, co może prowadzić do odmiennych niż w przypadku organów podatkowych wyników wykładni. Nie jest to jednak związane z niedopełnieniem obowiązków lub przekroczeniem uprawnień. Rozpatrując ten przepis, Sąd Najwyższy stwierdził, że w przypadku sędziego nie można oskarżać go o delikt z art. 231 k.k., gdyż ma on prawo orzekać w sposób niekorzystny dla strony, o ile wyrok jest wydany zgodnie z prawem²⁵. Rozumując *a simile*,

23 Zob. M. Kolasiński, *Glosa do wyroku SN z dnia 12 czerwca 2002 r., III CKN 694/00*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 2, s. 144. Przeciwnie W. Kozieliwicz, *Prześlanki odpowiedzialności karnej i dyscyplinarnej notariusza za dokonaną w postępowaniu notarialnym wadliwą wykładnię (interpretację) przepisów ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie*, „Rejent” 2012, nr 11, s. 72.

24 Podobnie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 18 grudnia 2013 r., III CZP 82/2013, OSNC 2014/10, poz. 101.

25 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 maja 2011 r., III KO 29/11, Lex nr 811866.

notariusz ma prawo sporządzić dokument, nawet jeśli treść tego aktu jest niekorzystna dla strony, lecz zgodna z prawem i stanem faktycznym. Inaczej jest w przypadku deliktu z art. 271 k.k., który może mieć formę poświadczenia przez rejenta podpisu mandanta składanego w jego obecności na pełnomocnictwie, np. dla doradcy podatkowego. Jeśli notariusz nie sprawdzi dowodu osobistego i dopuści do tej czynności inną osobę niż ta, w której imieniu składany jest podpis, to można przypisać notariuszowi poświadczenie nieprawdy (błąd co do treści komparycji – *vide* art. 85 pr. not.).

Odpowiedzialność notariusza jako płatnika podatku została uregulowana m.in. w art. 78 kodeksu karnego skarbowego (dalej: k.k.s.²⁶). Płatnik, który pobiera podatek w wysokości niższej, niż powinien, podlega karze. Jeśli rejent nie pobrał podatku lub pobrał go w wysokości wyższej, niż wynika to z litery prawa, to odpowiedzialności z ww. artykułu nie da się mu przypisać. Oznacza to, że korzystniej dla płatnika jest zaniechać poboru podatku, niż pobrać go niewłaściwie. W praktyce często notariusze wydają się praktykować wykładnię *pro fisci* przepisów podatkowych, skutkiem czego podatnik przekazuje płatnikowi więcej podatku. Stosowanie odpowiedzialności karnoskarbowej nie przeczy zastosowaniu w tej samej sprawie odpowiedzialności płatnika podatku uregulowanej w art. 30 i n. o.p. W przypadku zaniechania poboru wystąpi jedynie odpowiedzialność płatnika uregulowana w ordynacji podatkowej – z pominięciem odpowiedzialności z art. 78 k.k.s.

Należy stwierdzić, że wobec notariuszy nie stosuje się art. 5 ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa²⁷, który przewiduje odpowiedzialność majątkową, o ile wystąpią przewidziane ustawą przesłanki. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 tej ustawy funkcjonariusz publiczny to osoba działająca w charakterze organu administracji publicznej lub z jego upoważnienia albo jako członek kolegialnego orga-

nu administracji publicznej lub osoba wykonująca w urzędzie organu administracji publicznej pracę w ramach stosunku pracy, stosunku służbowego lub umowy cywilnoprawnej, biorąca udział w prowadzeniu sprawy rozstrzyganej w drodze decyzji lub postanowienia przez taki organ. Jak zostało wcześniej wspomniane, notariusz nie działa w imieniu organu administracji publicznej, lecz w majestacie prawa i w zgodzie z jego literą. Dlatego też nie spełnia kryterium przewidzianego we wzmiankowanym przepisie. W razie naruszenia przepisów prawa notariusz nie może być zatem pociągnięty do odpowiedzialności z art. 5 ww. ustawy.

Dla potrzeb tego artykułu istotne jest przede wszystkim przedstawienie możliwej odpowiedzialności regulowanej w prawie podatkowym. W świetle art. 30 § 1 o.p. notariusz odpowiada za podatek niepobrany lub pobrany, a nieodprowadzony (w stosownym terminie) do organu podatkowego w imieniu podatnika. W wyniku prowadzonego w tym przedmiocie postępowania organ podatkowy wydaje decyzję co do wymiaru zapłaty należności wynikającej z nieprawidłowego rozliczenia się płatnika z podatku, do którego odprowadzenia był zobowiązany notariusz. Odpowiedzialność ta rozciąga się na majątek osobisty notariusza, jego przedsiębiorstwa (jeśli prowadzi praktykę jednoosobową) oraz ewentualnie majątek współmałżonka (jeśli występuje wspólność majątkowa). Stwierdzić należy, że wykonywane kompetencje notariusza w zakresie prawidłowej oceny skutków podatkowych dokonywanych czynności mają wpływ na jego własną odpowiedzialność majątkową²⁸. Dlatego też można

26 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” 1995, nr 4, s. 1. Zdaniem niektórych autorów zwolnienie się z odpowiedzialności płatnika możliwe jest zawsze, gdy zostanie wykazana wina (nieumyślna lub zawiniona) podatnika – A. Mariański, *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego przez notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 10, s. 35; L. Wilk, *Obowiązki i odpowiedzialność płatnika podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8, s. 48–50. Przeciwnie B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 października 2001 r., I SA/Gd 831/00*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 5,

26 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 186).

27 Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (Dz.U. nr 34, poz. 173).

postawić tezę, że wykładnia prawa podatkowego w zakresie wymiaru podatku, którego notariusz jest płatnikiem, wpływa pośrednio na prawa i obowiązki zarówno strony czynności, jak i samego rejenta zobowiązanego do naprawienia szkody powstałej

z prawem, godnością lub dobrym imieniem wykonywanej przez niego profesji. Notariusz powołany jest do zapewnienia bezpieczeństwa uczestnikom obrotu gospodarczego i nadawania oświadczeniom stron charakteru urzędowego. Odmowa sporządze-



Nie jest obowiązkiem rejenta udzielanie wyjaśnień co do następstw podatkowych czynności notarialnych w takim wymiarze, w jakim czynią to profesjonalni pełnomocnicy podatników – adwokaci, radcowie prawni i doradcy podatkowi.

wskutek nieprawidłowego poboru podatku. Działanie odszkodowawcze może objąć także odsetki z tytułu nieuiszczenia należności publicznoprawnej w terminie. Biorąc pod uwagę odpowiedzialność podatkową notariusza jako płatnika, za uprawniony należy uznać pogląd, wedle którego notariusz mający wątpliwości co do zaistnienia sprzeczności podejmowanej czynności z prawem podatkowym powinien jej odmówić – z powodu przewidywanych skutków, jakie ta czynność wywoła.

VI. Podsumowanie

Zwyczajowo każdy notariusz powołany jest do dokonywania czynności notarialnych wedle woli stron, o ile stosunek określony w akcie nie jest sprzeczny

poz. 503. Są sytuacje, kiedy podatnik podaje nieprawdziwe dane, a płatnik, pobrawszy podatek, nie uiszcza go we właściwym terminie do organu podatkowego; wykazanie błędu podatnika może ograniczyć odpowiedzialność płatnika jedynie do kwoty należnych odsetek – K. Chustecka, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, „Rejent” 2009, nr 6, s. 10–16. Odpowiedzialność płatnika związana jest także z prawidłowością zapłaty podatku płatnikowi w sposób określony przez płatnika – por. A. Oleszko, S. Tarasiuk, *Kilka uwag na tle wykładni umowy z następcą jako podstawy w księdze wieczystej oraz skutków odpowiedzialności notariusza jako płatnika*, „Rejent” 1995, nr 4, s. 34–36.

nia czynności przez rejenta ma charakter ekstrapolaryjny i powinna być zawsze w sposób właściwy uzasadniona. Podstawą odmowy może być prawdopodobieństwo naruszenia przez planowaną czynność notarialną norm prawa podatkowego. Notariusz powinien mieć wiedzę co do zwyczajowych skutków prawnych z zakresu podatków, jakie mogą zaistnieć wraz z podjęciem aktów notarialnych, w których występuje jako płatnik podatku. Nie jest obowiązkiem rejenta udzielanie wyjaśnień co do następstw podatkowych czynności notarialnych w takim wymiarze, w jakim czynią to profesjonalni pełnomocnicy podatników – adwokaci, radcowie prawni i doradcy podatkowi. Dlatego też jeśli rejent ma wątpliwości, czy planowane przez klienta działania są zgodne z prawem, to może odmówić dokonania czynności notarialnej. Odmowa notariusza znajduje także uzasadnienie w sytuacji, gdy sporządzenie czynności notarialnych nie dość, że godzi w powagę organów podatkowych (np. zawiera formy ocenne, wartościujące w stosunku do funkcjonowania organów), to dla każdej osoby z podstawową wiedzą prawniczą stanowić może czynności służące wyłączeniu lub marginalizacji skutków przewidzianych w prawie podatkowym. Lepszym rozwiązaniem dla notariusza wydaje się, gdy odmówi on dokonania czynności notarialnej, niż miałby ponieść

odpowiedzialność z tytułu nieprawidłowego wykonania obowiązków płatnika.

Ustawodawca pominął kwestię możliwości odmowy dokonania czynności notarialnej z uwagi na prawdopodobieństwo naruszenia norm prawa podatkowego. Warto pamiętać, że notariusz jest płatnikiem niektórych podatków i w większości aktów notarialnych musi dokonać subsumcji danego stanu faktycznego do skutków w zakresie podatków po-

średnich (np. podatek od towarów i usług) lub bezpośrednio (np. podatek od spadków i darowizn). Oznacza to, że praca notariusza nieodłącznie związana jest z wykładnią i stosowaniem prawa podatkowego. Mając to na względzie, właściwym postulatem wydaje się wprowadzenie zmian legislacyjnych w przedmiocie określenia przesłanek odmowy dokonania czynności notarialnej jako sprzecznej z prawem podatkowym.