

*Romuald Szytk*

## **Niektóre aspekty reformy prawa podatkowego**

### **Wprowadzenie**

Aktualne głębokie reformy prawa podatkowego w Polsce wynikają zarówno ze stałego i cyklicznego procesu modyfikacyjnego, jak również z potrzeby uzupełnienia go o elementy związane ze zmianą warunków społeczno-gospodarczych oraz politycznych. Na każdym etapie reformy podkreśla się konieczność zwiększenia konkurencyjności oraz inspirowania do inwestowania, wskazujących na konieczność rozwiązań zachęcających podatników do płacenia podatków. Konsekwencją prowadzonej konkurencji podatkowej jest obniżenie podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie przekraczają one w krajach będących uczestnikami organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) 50% dochodów, zaś w przypadku podatku korporacyjnego – w 2005 r. został on zmniejszony do 25%<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Polska wstąpiła do OECD w dniu 22 listopada 2002 r. Organizacja została utworzona w 1961 r. z siedzibą w Paryżu, a jej podstawowym zadaniem jest osiąganie jak najwyższego wzrostu gospodarczego poziomu zatrudnienia i stopy życiowej, stworzenie warunków stabilizacji finansowej oraz wolności międzynarodowej w wymianie gospodarczej i organizowanie pomocy dla krajów słabo rozwiniętych. Zadania te zostały sprecyzowane w szóstej wersji modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD z dnia 15 lipca 2005 r.; zob. *Rekomendacja Rady (OECD) z dnia 11 kwietnia 1996 r. w sprawie odliczania od podatku łapówek dla zagranicznych funkcjonariuszy publicznych, podjęta w celu zwalczania przekupstwa w międzynarodowych transakcjach handlowych*, ([www.ms.gov.pl](http://www.ms.gov.pl)).

Występuje przy tym szkodliwa konkurencja podatkowa przedstawiona w raporcie OECD z dnia 26 czerwca 2000 r. *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, w którym podano listę krajów i terytoriów posiadających szkodliwe systemy podatkowe dla innych państw. Powszechnie uznawane są one jako „raje podatkowe” charakteryzujące się brakiem opodatkowania lub bardzo niskim opodatkowaniem. Występuje w nich także nierówne opodatkowanie, brak przejrzystości przepisów podatkowych, niechęć administracji w wymianie informacji podatkowej oraz minimalna wysokość inwestycji i niskie zatrudnienie pracowników w stosunku do wartości dokonanych transakcji. Kolejny raport OECD 2004 *Progress Report* potwierdza stosowanie tej szkodliwej konkurencji podatkowej. W oparciu o powyższe dane zostały wydane przez państwa członkowskie przepisy krajowe o stosowaniu przez wymienione tam kraje i terytoria szkodliwej konkurencji podatkowej<sup>2</sup>.

Reformy systemu podatkowego przeprowadzane są we wszystkich państwach w ramach uprawnień konstytucyjnych. Ich zasięg i rodzaj jest adekwatny do potrzeb społeczno-gospodarczych oraz współpracy międzynarodowej. Przykładem tego jest rozpoczęcie prac przez Amerykański Kongres nad ustawą obniżającą podatek od spadków, w tym nieruchomości, oraz poprzez podwyższenie kwot ulg podatkowych i obniżenie stawek. Czynione jest to zgodnie z brzmieniem art. I, sekcji 8 Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki z dnia 17 września 1787 r. Kongres ma bowiem prawo do nakładania i ściągania podatków, ceł, opłat i akcyz w celu spłacenia długów oraz dostarczania środków na wspólną obronę i zapewnienie ogólnej pomyślności Stanom Zjednoczonym, jednakowych dla wszystkich. Poprawka XVI do Konstytucji podjęta w 1909 r. i ratyfikowana przez wszystkie stany w 1913 r. przewiduje, że Kongres ma prawo nakładania i ściągania podatków od wszelkiego rodzaju dochodów

---

<sup>2</sup> Zasady stosowane przez te kraje i obszary jako tzw. „raje podatkowe” wymieniono w § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, Dz.U. Nr 115, poz. 1203, a także dwa rozporządzenia z dnia 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych, Dz.U. Nr 94, poz. 790 i 791. Bliżej zagadnienia te omawia D.N. L a b a n d, *Przełknięte raje... podatkowe* ([www.republika.pl](http://www.republika.pl), 16.08.2006 r.).

bez konieczności ich repartycji między poszczególne stany i bez uwzględniania jakichkolwiek spisów lub wyliczeń ludności<sup>3</sup>.

Rosyjskie władze podatkowe zapowiadają natomiast walkę z unikaniem opodatkowania oraz dalsze obniżanie podatków w ramach 3-letniego programu reformy podatkowej i wprowadzenia jednej 15% stawki podatku VAT. Równolegle zamierza się wprowadzić amnestię podatkową, którą przyjęła także niższa izba parlamentu RPA w czerwcu 2006 r. dla małych przedsiębiorstw, o ile zaległość nie przekracza 5% dochodów podatnika. W tym ostatnim przypadku amnestia podatkowa trwać będzie od 1 sierpnia 2006 r. do 31 maja 2007 r. Działanie rosyjskich władz podatkowych znajduje oparcie w postanowieniach Konstytucji Federacji Rosyjskiej z dnia 12 grudnia 1993 r., w której przewidziano odrębny tryb uchwalania ustaw o wprowadzeniu lub zniesieniu podatków. Stosownie do art. 104 ust. 3 Konstytucji projekty ustaw o wprowadzeniu lub zmianie podatku, zwolnienia od niego i zmianie zobowiązań finansowych państwa mogą zostać wniesione wyłącznie pod warunkiem zaopiniowania ich przez rząd Federacji Rosyjskiej. Niezależnie od tego w myśl art. 106 Konstytucji obligatoryjnemu rozpatrzeniu przez Radę Federacji podlegają uchwalone przez Dumę Państwową ustawy dotyczące federalnych podatków i opłat<sup>4</sup>.

Szerokie zmiany systemu podatkowego przewiduje Australia w projekcie z maja 2006 r. Zakłada się zdecydowane działania wobec podatników spóźniających się z zaplaceniem podatku lub unikających go. Jednocześnie jest wyrażany pogląd, że realizacja zapowiedzianej reformy przyczyni się do korzystniejszego prowadzenia działalności gospodarczej przede wszystkim przez małych i średnich przedsiębiorców. Podjęte empiryczne badania obowiązujących przepisów i systemu podatkowego mają określić podstawę do uchwalenia nowych, korzystniejszych przepisów dla zagranicznych inwestorów.

Reformę prawa podatkowego przewidują także władze chińskie. W czerwcu 2006 r. podjęte zostały prace nad projektem ustawy o podatku korporacyjnym. Władze Hong Kongu w maju 2006 r. przyjęły projekt ustawy o obniżeniu stawek podatkowych i wprowadzeniu udogodnień oszczędnościowych dla podatników. Warte odnotowania jest wprowa-

---

<sup>3</sup> Zob. A. Pułło, *Konstytucja Stanów Zjednoczonych Ameryki*, Warszawa 2002, s. 40-60.

<sup>4</sup> A. Kublik, A. Bosiacki, *Konstytucja Rosji*, Warszawa 2000, s. 72-73.

dzenie przez władze chińskie podwyższonego podatku dotyczącego obrotu nieruchomościami, począwszy od 1 czerwca 2006 r. Ma to służyć zmniejszeniu popytu na rynku nieruchomości, szczególnie przez inwestorów zagranicznych. Godne podkreślenia jest to, że Holandia opublikowała w dniu 24 maja 2006 r. projekt ustawy przewidującej zmiany systemu podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych z argumentacją, że chodzi o zwiększenie konkurencji podatkowej. Stosownie do art. 87 ust. 1 Konstytucji Królestwa Holandii z dnia 28 marca 1814 r., według stanu prawnego na dzień 21 marca 2002 r., projekt staje się ustawą po przyjęciu przez Stany Generalne i zaakceptowaniu przez Króla. Podatki państwowe pobiera się na mocy ustawy, zaś inne podatki pobierane na rzecz państwa stanowi ustawa<sup>5</sup>.

Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i państw-członków Unii Europejskiej następowały w sposób różnorodny. Wszystkie one wprowadziły jednak trzy zasadnicze podatki, mianowicie: PIT, CIT i VAT. Okoliczność ta ma istotne znaczenie przy sporządzaniu czynności notarialnych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w krajach Unii Europejskiej. Znajomość tych przepisów pozwala na poprawną ich wykładnię od danej czynności notarialnej<sup>6</sup>.

Podatnicy polscy mogą, stosownie do art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP stosować w pierwszym rzędzie prawo wspólnotowe przed przepisami krajowymi, jeżeli te są z nim sprzeczne<sup>7</sup>. Sprzeczności te występują przede wszystkim przy wykładni podatku VAT w zakresie stosowania zasady neutralności określonej w Szóstej Dyrektywie Rady Nr 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkow-

<sup>5</sup> A. Głowacki, *Konstytucja Holandii*, Warszawa 2003, s. 52 i 55.

<sup>6</sup> Blżej K. Żyndul, G. Pyliński, *Zakładanie działalności gospodarczej w krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2004. W opracowaniu przedstawiono w sposób syntetyczny przepisy podatkowe obowiązujące we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej; Patrz także J. Olszewski, *Jak założyć firmę za granicą*, Rzeczpospolita „Dobra Firma” z dnia 3 lipca 2006 r., nr 153; M. Jamróży, *Oplaty za usługi prawnicze i wynagrodzenie lekarza za granicą*, Rzeczpospolita z dnia 13 lipca 2006 r., nr 162; *Moja firma w Europie*, Gazeta Prawna z dnia 26 czerwca 2006 r., nr 2 (praca zbiorowa).

<sup>7</sup> Patrz P. Wojtasiak, *Prawo unijne pomoże w sporach z polskim fiskusem*, Rzeczpospolita z dnia 28 czerwca 2006 r., nr 149 i powołana tam teza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 października 2005 r. III SA/Wa 2219/05, która stwierdza, że podatnik może pominąć przepisy krajowe, jeśli są sprzeczne z prawem wspólnotowym.

szych w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej<sup>8</sup>. Istnieje również odwrotna sytuacja przy wniesieniu aportu do spółki, kiedy w myśl § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług<sup>9</sup> następuje zwolnienie z tego podatku tylko wniesionego przedsiębiorstwa i zakładu samodzielnie sporządzającego bilans. Natomiast zgodnie z przepisami unijnymi wniesienie aportu podlega podatkowi, a wyłączenie może nastąpić, gdy podmiot nabywający aport jest następcą prawnym wnoszącego<sup>10</sup>.

Polska w zasadzie wprowadziła w życie do systemu krajowego przepisy unijnego prawa podatkowego. W związku z nowelizacją tego prawa istnieje potrzeba implementowania ich na bieżąco do prawa krajowego<sup>11</sup>. Na mocy art. 217 Konstytucji RP<sup>12</sup> nakładanie podatków i innych danin publicznych oraz określenie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zwolnienia od podatków oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń podatkowych może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy. Rozstrzygnięcie to koresponduje z brzmieniem art. 84 Konstytucji określającym obowiązek ponoszenia, z zachowaniem powszechności i równości, ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków wymienionych w ustawie. Władztwo podatkowe (art. 217 w zw. z art. 84 Konstytucji) upo-

---

<sup>8</sup> Dz.Urz. UE L 145 z 13 czerwca 1977 r., s. 1. Dyrektywa została zmieniona dyrektywą Nr 2004/66/WE, Dz.Urz. UE L 168 z 1 maja 2004 r., s. 35.

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.

<sup>10</sup> Bliżej M. Matusik, *Wniesienie aportem różnie traktowane*, Rzeczpospolita z dnia 3-4 czerwca 2006 r., nr 129. Także wyrok ETS z 26 czerwca 2003 r. w sprawie C 305/01 postanowił, że niezgodne z art. 17 Szósta Dyrektywy zwolnienie z podatku VAT nie może ograniczyć prawa podatników do jego odliczenia. Podobne stanowisko prezentuje teza wyroku z dnia 7 czerwca 2004 r., NSA FSK 87/04 (niepubl.), Monitor Podatkowy 2004, nr 10.

<sup>11</sup> M. Grabowski, M. Tomalak, *Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wspólnoty Niepodległych Państw*, Studium Specjalne; w swoim opracowaniu autorzy stwierdzają, że największe wpływy do budżetu krajów UE 15 przynoszą podatki dochodowe – 36% wszystkich wpływów z danin. Struktura dochodów podatkowych w latach 1999-2002 wskazuje, że w krajach UE 8, w tym Polski, wynosiła w zakresie podatków dochodowych – 24,5%, podatków pośrednich – 36,3%, składek na ubezpieczenia społeczne – 30,4% i pozostałe podatki – 8,8%.

<sup>12</sup> Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., obowiązuje od dnia 17 października 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483.

ważnia państwo do obciążania podatkiem w celu sfinansowania zadań państwa wyłącznie w formie ustawy, co stwarza gwarancje dla podatnika i wzmacnia pozycję władzy publicznej. Stosownie zaś do art. 8 ust. 2 Konstytucji przepisy jej stosuje się bezpośrednio, jeżeli nie stanowi ona inaczej. Oznacza to, że przepis ma bezpośrednie stosowanie, jeżeli w przepisach podatkowych zawarte jest postanowienie sprzeczne z Konstytucją. Ten kierunek wykładni prezentuje także bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, w którym przestrzegana jest zasada wszechstronnego badania zgodności przepisu z Konstytucją<sup>13</sup>. Zadaniem TK jest czuwanie nad przestrzeganiem Konstytucji w procesie ustawodawczym i w kształtowaniu treści ustaw, a nie ocena ich celowości i merytorycznej poprawności rozstrzygnięć ustawodawcy<sup>14</sup>. W orzeczeniach badających ustawy podatkowe zwracano uwagę na zachowanie równowagi między swobodą decyzji ustawodawcy a jego obowiązkami wynikającymi z Konstytucji<sup>15</sup>. Prezentowany jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, która jest równoważona i miarkowana przez obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasad demokratycznego państwa (art. 2 Konstytucji) i poprawnej legislacji<sup>16</sup>. W ramach tej swobody może on dokonać wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych oraz ustanawiać ulgi i zwolnienia podatkowe<sup>17</sup>.

W wyroku z dnia 20 lipca 2006 r. K 40/05 TK uznał, że Senat, rozpatrując uchwaloną przez Sejm ustawę nowelizującą, może przedstawić jedynie alternatywne rozwiązanie w zakresie tejże ustawy, a nie

---

<sup>13</sup> Uchwała z dnia 6 września 1995 r. W 20/94, OTK 1995, nr 1, poz. 6, cz. II, s. 258-265.

<sup>14</sup> Szerzej: *Informacja o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 32 oraz druk sejmowy nr 516 z dnia 19 kwietnia 2006 r. zawierający tę informację.

<sup>15</sup> Patrz *Informacja o istotnych problemach...*

<sup>16</sup> *Synteza informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r.; Prawo podatkowe w świetle orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r.*, Warszawa 2003, oprac. Biuro Trybunału Konstytucyjnego, s. 17.

<sup>17</sup> Wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. K 48/04, a także: *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 24 i nast., oprac. Biuro Trybunału Konstytucyjnego przy współpracy J. Chojnackiej, wyd. piąte.

w przedmiocie ustawy nowelizowanej. Niekwestionowanie przez Sejm poprawek uchwalonych przez Senat z przekroczeniem granic dopuszczalnego zakazu nie powoduje konwalidacji uchyleń Senatu. Stwierdzono jednocześnie, że w myśl art. 2 Konstytucji nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Wszelkie zmiany podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego.

Konsekwentnie w orzeczeniach honorowana jest zasada wyłączności ustawy przy ustalaniu obowiązków i uprawnień jednostki, szczególnie wobec przepisów podatkowych mających charakter represyjny. Dlatego przepisy podustawowe mogą stanowić uzupełnienie ich podstaw<sup>18</sup>. W drodze rozporządzenia mogą więc być regulowane sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji podatku<sup>19</sup>. W wielu orzeczeniach zwrócono uwagę na konieczność poprawnej legislacji, polegającej na właściwym formułowaniu przepisów w sposób precyzyjny i jasny. Tworzenie przepisów niejasnych i niezrozumiałych stanowi naruszenie Konstytucji z powodu sprzeczności z zasadą państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Ustawodawca jest uprawniony do nadania pojęciom używanym w akcie prawnym treści odbiegającej od znaczenia nazwy w języku ogólnym. Może to czynić jednak pod warunkiem jednoznacznego zdefiniowania jego znaczenia i używania go konsekwentnie w danym akcie prawnym. W przeciwnym razie dochodzi do błędu logicznego *ignotum per ignotum*<sup>20</sup>. Na podkreślenie zasługuje także pogląd wyrażony w orzeczeniu, że przestrzeganie prawa i ochrona interesów finansowych państwa stanowią wartości konstytucyjne, które mogą uzasadniać zmiany ustaw podatkowych na niekorzyść podatników, w razie zaistnienia ważnego interesu państwa. Można wówczas wyjątkowo wprowadzić ograniczenie lub rezygnację z ustanowienia *vacatio legis*<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Orzeczenie TK z dnia 22 września 1997 r. K 25/97.

<sup>19</sup> Wyrok z dnia 9 września 2004 r. K 2/03.

<sup>20</sup> Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r. K 41/02 (MP Nr 56, poz. 763), powołany jak przypis 16, s. 19; patrz także K. P i ł a t, A. R o s a, *Od przybytku definicji podatników boli głowa*, Rzeczpospolita z dnia 5 maja 2006 r., nr 104; K. S o b c z a k, *Dostęp do prawa jest prawem obywatelskim*, Rzeczpospolita z dnia 6 lipca 2006 r., nr 156 (Rozmowa z A. Zollem).

<sup>21</sup> Wyrok TK z dnia 25 czerwca 2002 r. K 45/01 (Dz.U. Nr 100, poz. 923).

Odrębnym problemem jest niewykonanie około 40 wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Senat przygotował dotychczas 5 projektów zmian przepisów niezgodnych z Konstytucją. Sejm podjął dopiero prace nad 7 ustawami. Ten stan rzeczy jest w literaturze oceniany wyjątkowo krytycznie<sup>22</sup>.

Dla pełniejszej ilustracji obowiązujących systemów podatkowych w państwach członkowskich Unii należy wspomnieć o systemie francuskim skodyfikowanym w „Generalnym Kodeksie Podatkowym” (*Cale Général des Impôts – CGI*) przewidującym w stosunku do osób fizycznych podatek dochodowy z rzeczy (dóbr) ruchomych i nieruchomości (nieruchomości) od dochodu osoby (rodziny) podlegającej opodatkowaniu<sup>23</sup>. Zgodnie z brzmieniem art. 34 Konstytucji Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r.<sup>24</sup> ustawa uchwalona przez Parlament ustala zasady wymiaru stawek i sposobów pobierania wszelkiego rodzaju podatków. Już art. XIII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 26 sierpnia 1789 r., do którego nawiązuje Konstytucja przewidywał, że w celu utrzymania publicznej siły zbrojnej oraz dla pokrycia wydatków administracji niezbędny jest podatek powszechny, równo rozłożony na wszystkich obywateli, stosownie do ich możliwości.

W szwedzkim systemie podatkowym podatek dochodowy od osób fizycznych pełni dwie funkcje. Występuje zarówno jako podatek gminny, kiedy stawka jest ustalona przez władze gminy w skali rocznej wynoszącej od 29% do 35% dochodu rocznego, jak również dodatkowo jako podatek państwowy, gdy kwota dochodu przekracza 290 000 SEK w skali 20-25%. Władzą podatkową jest Szwedzki Urząd Skarbowy (*Skatteverket*) działający przez regionalne oddziały. Podstawowa stawka podatku VAT zwanego „Moms” wynosi 25% zaś obniżona – 12% i 6%, z zachowaniem zwolnień od ściśle określonych czynności. Zgodnie z § 3 i 5 Aktu o formie

---

<sup>22</sup> M. R z e m e k, *Stosowanie Konstytucji może wymagać jej zmiany*, Rzeczpospolita z dnia 6 lipca 2006 r., nr 156; J. K r o n e r, *Państwo niekonstytucyjnego prawa*, Rzeczpospolita z dnia 4 lipca 2006 r., nr 154; P. W o j t a s i k, *Urzędy nie przejmują się wyrokami Trybunału*, Rzeczpospolita z dnia 25 maja 2006 r., nr 119.

<sup>23</sup> Bliżej A. C z u p r y n i a k, P. B y c z k o w s k i, K. G a l a s, *Francja 2006. Informator Gospodarczy*, wyd. 2 uaktual., Paryż 2005, s. 37 i nast.

<sup>24</sup> Według stanu na dzień 1 stycznia 2005 r.; Patrz W. S k r z y d ł o, *Konstytucja Francji*, Warszawa 2005, s. 41.



rządu z dnia 28 lutego 1974 r. przepisy dotyczące nakładania obowiązku podatkowego na jednostkę, w tym podatków państwowych i podatków gminnych, regulowane są w formie ustaw<sup>25</sup>.

W Republice Federalnej Niemiec podatki są ujednoczone z wyjątkiem podatku przemysłowego. Podatek dochodowy od podmiotów gospodarczych *Körperschaftssteuer*, jest obliczany na podstawie przepisów o podatku dochodowym. Podział wpływów z podatków na Federację i poszczególne kraje związkowe został sprecyzowany w art. 106 Ustawy Zasadniczej *Grundgesetz – GG*<sup>26</sup>. Federacja sprawuje ustawodawstwo w przedmiocie podatków jej przysługujących, zaś kraje mają prawo do ustawodawstwa dotyczącego lokalnych podatków od konsumpcji i luksusu. Federalne ustawy dotyczące podatków, których wpływy przysługują w całości lub w części krajom lub gminom (związkom gmin) wymagają zgody Rady Federalnej (art. 105).

### Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Rzeczpospolita Polska zawarła łącznie 82 umowy z innymi państwami o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów<sup>27</sup>. Kwestie te omawia również podpisana w dniu 20 lipca 2006 r. konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych<sup>28</sup>. Dla zobrazowania przedmiotu konwencji należy zasygnalizować, że odnosi się do podatków od dochodów i od zysków majątkowych bez względu na sposób ich

---

<sup>25</sup> M. Grzybowski, *Konstytucja Królestwa Szwecji*, Warszawa 2000, s. 45.

<sup>26</sup> Ostatnia zmiana konstytucji została uchwalona 30 czerwca 2006 r. Zmniejszono kompetencje Bundesratu, rozszerzając uprawnienia Bundestagu w zakresie uchwalanych ustaw. Zreformowano sposób rządzenia Federacją. Wprowadzono nowe zasady podziału kompetencji między rządem a 16 krajami związkowymi. Bliżej P. Jendroszczyk, *Więcej uprawnień dla Berlina i Bundestagu*, Rzeczpospolita z dnia 1-2 lipca 2006 r., nr 152.

<sup>27</sup> Wykaz 81 umów zawiera strona [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (18.06.2006 r.).

<sup>28</sup> E. Matyszewska, *Nowa umowa z Anglią*, Gazeta Prawna z dnia 14-15 czerwca 2006 r., nr 115 oraz K. Tomaszewski, *Fiskus może sprawdzić zagraniczne dochody podatnika*, Gazeta Prawna z dnia 10 maja 2006 r., nr 90.

poboru, pobieranych na rzecz stron konwencji, jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych (art. 2). Dotyczy ona osób, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu państwach. Konwencja zalicza do obecnie istniejących podatków w szczególności: w Zjednoczonym Królestwie – podatek dochodowy (*the income tax*), podatek od spółek (*the corporation tax*) oraz podatek od zysków majątkowych (*the capital gains tax*) zwane podatkiem Zjednoczonego Królestwa; w Polsce – podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych zwane podatkiem polskim. Na użytek konwencji określenie „przedsiębiorstwo” ma zastosowanie do prowadzenia jakiejkolwiek działalności, zaś „działalność gospodarcza” obejmuje wykonywanie wolnego zawodu i innej działalności o niezależnym charakterze (art. 3 pkt 1 lit. f i k). Odrębnie potraktowano dochód z majątku nieruchomego (art. 6), uważając za niego dochód osiągany przez osobę mającą zamieszkanie lub siedzibę w umawiającym się państwie z majątku nieruchomego, włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego położonego w danym państwie, w którym może być opodatkowane. Zasady te stosuje się także do dochodu osiągniętego z bezpośredniego użytkowania, dzierżawy lub innego rodzaju użytkowania majątku nieruchomego. Zyski majątkowe (art. 13) osiągane z przeniesienia własności majątku nieruchomego i położonego w drugim państwie, mogą być w nim opodatkowane. Natomiast zyski osiągane z przeniesienia własności udziałów (akcji), których wartość w całości lub w większej części związana jest bezpośrednio lub pośrednio z majątkiem nieruchomym, położonym w danym państwie oraz z udziału w spółce osobowej lub truście, których aktywa składają się głównie z majątku nieruchomego położonego w drugim państwie lub z udziałów (akcji) opisanych wyżej, mogą być opodatkowane w tym państwie. Konwencja z chwilą ratyfikacji zastąpi obecnie obowiązującą umowę z dnia 16 grudnia 1976 r., która weszła w życie 25 lutego 1978 r.<sup>29</sup> Zmienia ona kwalifikację dochodów osiąganych przez Polaków pracujących w Wielkiej Brytanii, postanawiając w art. 14, że z zastrzeżeniami tam wymienionymi (zawarte w art. 15, 17, 18 i 19) pensje, płace i inne wynagrodzenia, które osoba

---

<sup>29</sup> Dz.U. z 1978 r. Nr 7, poz. 20.

mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegając opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim państwie i wówczas może być w tym państwie opodatkowana<sup>30</sup>.

Zgodnie z upoważnieniem zawartym w art. 14e § 1 ordynacji podatkowej Minister Finansów wydał pisemne interpretacje konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii oraz umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej, w których wyjaśnił jednostkowe kwestie związanych z zastosowaniem w praktyce niektórych postanowień obu umów<sup>31</sup>.

### Zmiany i modyfikacja prawa unijnego

Wadliwość rozwiązań krajowego prawa podatkowego, opieszałość w rozpatrywaniu odwołań od decyzji organów podatkowych oraz przewlekłość postępowania sądowego powodują, że są przez Polaków wnoszone skargi do instytucji europejskich<sup>32</sup>. Brak pełnych danych nie pozwala na przeprowadzenie dogłębnej analizy wszystkich spraw podatkowych. Można jedynie stwierdzić, że w 2005 r. do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka czuwającego łącznie z Sądem Pierwszej Instancji (art. 220 TWE) nad poszanowaniem prawa w wykładni i stosowania Traktatu wniesiono 4744 spraw wobec 5796 w 2004 r. i 5359 w 2003 r. W tym samym okresie wniesiono ogółem w 2005 r. 41510 spraw, a w 2003 r. 38810 spraw. Polska znajduje się w czołówce państw, którego obywatele korzystają z tej formy ochrony swych praw.

Trybunał Sprawiedliwości jest właściwy do orzekania w trybie pre-judycjalnym (art. 234 TWE) i w tym postępowaniu wnoszone są sprawy podatkowe. Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego odnosi się także

---

<sup>30</sup> E. Matyszevska, *Zmiana opodatkowania odsetek i dywidend*, Gazeta Prawna z dnia 7 sierpnia 2006 r., nr 152; *Dochody zagraniczne na PIT-36 i zyski kapitałowe na PIT-38*, Rzeczpospolita „Dobra Firma” z dnia 20 marca 2006 r., nr 67 (praca zbiorowa).

<sup>31</sup> Pismo Podsekretarza Stanu z dnia 17 kwietnia 2003 r., Nr PB 7/HM-068-306/2434/02-14/03 oraz z dnia 24 lutego 2004 r., Nr PB 7/033-0539-BM 611152/03.

<sup>32</sup> Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską był kilkakrotnie zmieniany i dlatego wprowadzono nową numerację; bliżej J.C. Kamiński, *Unia Europejska. Podstawowe akty prawne*, wyd. 2, Warszawa 2005, s. 230; M. Matysiuk, *Do sądu droga jest dłuższa, niż się wydaje*, Rzeczpospolita z dnia 22 sierpnia 2006 r., nr 195.

do orzecznictwa. Nie została ona uregulowana w Traktacie, lecz wynika z poglądów doktryny i judykatury głoszących, że supremacja prawa wspólnotowego jest ściśle związana z zasadą bezpośredniego skutku<sup>33</sup>. Trybunał prezentuje stanowisko, że przeszkody w swobodnym przepływie towarów na obszarze Wspólnoty dopuszczalne są jedynie pod warunkiem, że krajowe regulacje są konieczne ze względu na kontrolę podatkową, ochronę zdrowia publicznego, uczciwość transakcji handlowych lub ochronę konsumenta<sup>34</sup>. Nadrzędność prawa wspólnotowego wynika stąd, że przepisy są bezpośrednim źródłem praw i obowiązków dla tych wszystkich, do których się odnoszą, tj. dla państw członkowskich oraz podmiotów prywatnych będących stronami stosunków prawnych na podstawie prawa wspólnotowego. Zasada ta odnosi się do każdego sądu krajowego, którego zadaniem jest ochrona praw podmiotowych przyznanych przez prawo wspólnotowe. Traktat bowiem ustanowił swój własny system prawny, połączony z systemami państw członkowskich, który musi być stosowany przez sądy tych państw<sup>35</sup>. Państwo członkowskie jest obowiązane dokonać we właściwym czasie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego. Niewykonanie tego obowiązku jest pogwałceniem prawa wspólnotowego i powoduje odpowiedzialność państwa za szkody wyrządzone osobie prywatnej w sytuacji, gdy dyrektywa przyznaje jej określone prawa i pod warunkiem istnienia związku przyczynowo-skutkowego między naruszeniem przez państwo ciężącego na nim obowiązku a doznaną szkodą<sup>36</sup>. Niezależnie od tego wnoszone są sprawy do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz Sądu Pierwszej Instancji. Z dostępnych danych wynika, że Polacy nie wnieśli w 2004 r. żadnej sprawy, zaś brak jest wszelkich informacji odnoszących się do 2005 r.

---

<sup>33</sup> T. Koncewicz, *Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, [w:] *Wezłowe problemy w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich*, Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2003, s. 3 i nast.

<sup>34</sup> Wyrok z dnia 20 lutego 1978 r. w sprawie 120/78 Rewe-Central Ag („Cassis de Dijon”) orzeczenie wstępne.

<sup>35</sup> Wyrok z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmental (II), orzeczenia wstępne oraz wyrok w połączonych sprawach C66/90 i C-9/90 z dnia 19 listopada 1991 r. Francovich i inni przeciwko Republice Włoskiej (orzeczenie wstępne).

<sup>36</sup> Wyrok w połączonych sprawach C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-190/94 Erich Dillenkofer i inni przeciwko Republice Federalnej Niemiec (orzeczenie wstępne).

Z analizy wniesionych do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości spraw wynika, że przeważają w zakresie prawa podatkowego sprawy odnoszące się do stosowania i wykładni podatku od towarów i usług, a przede wszystkim dotyczące Szóstej Dyrektywy. Z dorobku orzecznictwa Trybunału na podkreślenie zasługują tezy dotyczące stosowania dyskryminacji podatkowej w świetle prawa wspólnotowego, relacji między prawem wspólnotowym a umowami międzynarodowymi zawieranymi przez państwa członkowskie z państwem trzecim oraz wpływu prawa wspólnotowego na kształt wewnętrznego ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do zagadnień, które nie podlegają harmonizacji<sup>37</sup>. W innym orzeczeniu stwierdzono, że podatnik, który nabywa dobro inwestycyjne w celu wykorzystywania go dla celów prywatnych i prowadzonej działalności gospodarczej może pozostawić je w całości w swoim majątku prywatnym, wyłączając z systemu podatku od wartości dodanej<sup>38</sup>.

Istnieje możliwość przedstawienia petycji do Parlamentu Europejskiego na zasadzie art. 194 TWE. Przedmiotem ich mogą być sprawy objęte zakresem działalności Wspólnoty. Europejski Rzecznik Praw Człowieka (art. 195 TWE) rozpatruje sprawy osób fizycznych lub prawnych zamieszkałych lub mających siedzibę w państwie członkowskim. Do zakresu jego kompetencji należy rozpatrywanie spraw z tytułu niewłaściwego administrowania, działania instytucji lub organów wspólnotowych, z wyłączeniem Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji<sup>39</sup>.

Podatkowe prawo unijne jest reformowane i podlega bieżącej wykładni w konfrontacji z krajowymi przepisami podatkowymi. Przykładem tego jest wykładnia art. 25 TWE zakazującego stosowania między państwami członkowskimi ceł przywozowych i wywozowych lub opłat o skutkach równoważnych. Uważa się za nie przepisy podatkowe nakładane jednostronnie przez państwa członkowskie na produkty wspólnotowe. W drodze wykładni rozszerzającej postanowienia art. 28 TWE<sup>40</sup> traktującego o zakazie

<sup>37</sup> Wyrok ETS z dnia 21 września 1999 r. C-307/97 w sprawie Saint Gobain oraz z dnia 14 lutego 1995 r. C-279/93 w sprawie Schumacker.

<sup>38</sup> Wyrok ETS z dnia 8 marca 2001 r. C-415/98 w sprawie Laszlo Baksci.

<sup>39</sup> Szerzej M. D r o b a, *Gdy krajowe sądy zawodzą*, Gazeta Prawna z dnia 26-28 maja 2006 r., nr 102.

<sup>40</sup> ETS wielokrotnie zajmował się wykładnią przepisu art. 28 TWE, wyrażając niejednolite stanowiska. W sprawie Komisja Europejska v. Francja stwierdził, że francuskie

między państwami członkowskimi ograniczeń ilościowych w przywozie oraz stosowania wszelkich środków o skutkach równoważnych dotyczących przepisów podatkowych wbrew swobodzie przepływu towarów wewnątrz Wspólnoty. Reformowanie prawa unijnego ilustruje rozporządzenie Rady Nr 1777/2005/WE z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy Nr 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, które weszło w życie z dniem 1 lipca 2006 r.<sup>41</sup> Wprowadziło ono nowe instytucje, jak np. sprzedaż opcji odrębnej od transakcji podstawowych. Uznało, że transakcje polegające wyłącznie na montażu różnych części maszyn dostarczonych przez usługodawcę są świadczeniem usług. Rozszerzono zakres usług na usługi specjalne, np. elektroniczne, wymienione w pkt 8 rozporządzenia.

Zgodnie z art. 93 TWE Rada uchwała przepisy o harmonizacji ustawodawstw regulujących podatki obrotowe, akcyzy i inne podatki pośrednie w zakresie niezbędnym do zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Chodzi o to, by towary i usługi były opodatkowane w sposób wykluczający nierówną konkurencję, podwójne opodatkowanie czy też brak opodatkowania. Mimo braku w Unii Europejskiej jednolitego podatku dochodowego od osób fizycznych Komisja uważa, że są one instrumentem polityki gospodarczej państw członkowskich i nie podejmuje czynności zmierzających do ich harmonizacji. W systemie unijnego prawa podatkowego szczegółowo jest uregulowana kwestia podatków pośrednich. Zostało to uczynione w dyrektywie Rady Nr 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r., dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału<sup>42</sup> oraz zmieniającej ją dyrektywie Rady Nr 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r.<sup>43</sup>

---

przepisy podatkowe zezwalające na utworzenie niepodatkowych rezerw na nabycie budynków i wyposażenia, względnie na odliczenie od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym wydatków na te cele stanowią przeszkodę w wewnątrzspółnotowym handlu. Inny pogląd prezentuje w sprawie H. Kranz, GmbH & Co, postanawiając, że holenderskie przepisy podatkowe ograniczają swobodny przepływ towarów we Wspólnocie przy wykonywaniu czynności z zakresu zobowiązań podatkowych przez zajęcie rzeczy znajdujących się we władaniu podatnika, które nie stanowiły jego własności.

<sup>41</sup> Dz.Urz. UE L 288/1 z 29 października 2005 r.; szerzej K. Tomaszewski, *Od 1 lipca nowe przepisy*, Gazeta Prawna z dnia 23-25 czerwca 2006 r., nr 121.

<sup>42</sup> Dz.Urz. UE L 249/25 z 28 października 1969 r.

<sup>43</sup> Dz.Urz. UE L 156/23 z 15 czerwca 1985 r.

Podkreślić należy, że wyrokiem Trybunału z dnia 15 czerwca 2006 r. uznano, że opłata pobierana za sprostowanie w księdze wieczystej, taka jak opłata będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, wchodzi zasadniczo w zakres zakazu, o którym mowa w art. 10 lit. c dyrektywy Rady Nr 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady Nr 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r.<sup>44</sup> W myśl cytowanego przepisu (art. 10 lit. c), oprócz podatku kapitałowego, państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą skierowaną na zysk do chwili rejestracji lub jakiegokolwiek innej formalności wymaganej przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej. Jednocześnie stwierdzono, że opłatę taką można uznać na zasadzie wyjątku za podatek od przeniesienia prawa dopuszczalny na podstawie art. 12 ust. 1 lit. b dyrektywy, pod warunkiem, że nie jest wyższa od tych, które stosuje się w państwie członkowskim, które je nalicza. Powołany art. 12 ust. 1 lit. b stwierdza zaś, że państwa członkowskie mogą naliczać podatki od przeniesienia, włączając w to podatek (opłatę) od wpisu do księgi wieczystej, od przeniesienia, na rzecz spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej prowadzących działalność w celu uzyskania zysku, przedsiębiorstwa lub nieruchomości położonych na ich terytorium.

Procesowi harmonizacji przepisów w zakresie podatków pośrednich poświęcone są: Pierwsza Dyrektywa Rady Nr 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa Państw Członkowskich dotyczącego podatków obrotowych<sup>45</sup>. Zobowiązała ona państwa członkowskie do zastąpienia systemów podatków obrotowych wspólnym podatkiem od wartości dodanej. W toku procesu legislacyjnego nowelizującego przepisy w tym zakresie wydano kolejne dyrektywy, zaś Szósta Dyrektywa Rady Nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. reguluje szczegółowo problematykę podatku VAT. Zagadnienia z tym związane uzupełnia Ósma Dyrektywa Rady Nr 79/1072/EWG z 6 grudnia 1979 r.<sup>46</sup> oraz Trzynasta Dyrektywa Rady Nr 86/560/EWG z dnia 17

---

<sup>44</sup> Wyrok niepubl. (<http://europa.eu.int/eur-lex/stating>, 19.08.2006 r.).

<sup>45</sup> Dz.Urz. UE L 71/1301 ze zm.

<sup>46</sup> Dz.Urz. UE L 331/11 z 27 grudnia 1979 r.

listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty<sup>47</sup>, która dotyczy także podatników spoza Unii Europejskiej i przewiduje możliwość zwrotu podatku na zasadzie wzajemności. Cytowane przepisy wskazują na ciągły proces legislacyjny związany z modyfikacją systemu podatkowego, czego wyrazem jest dyrektywa Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniająca dyrektywę Nr 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa<sup>48</sup>, która wchodzi w życie z dniem 13 sierpnia 2006 r.

### **Reforma polskiego systemu prawa podatkowego**

Kolejnym przykładem systematycznego procesu legislacyjnego<sup>49</sup> są przepisy prawa podatkowego, które wchodzi w życie w sierpniu 2006 r. oraz liczne projekty zmiany ustaw podatkowych, wniesionych do Sejmu, w stosunku do których wszczęto proces tworzenia prawa<sup>50</sup> i zapowiedziano wejście ich w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.<sup>51</sup> Natomiast z dniem 16 sierpnia 2006 r. weszły w życie poniższe akty prawne:

---

<sup>47</sup> Dz.Urz. UE L 326/40 z 21 listopada 1986 r.

<sup>48</sup> Dz.Urz. UE L 221/9 z 12 sierpnia 2006 r.

<sup>49</sup> Szerzej B. Brzezinski, *Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian*, Prawo i Podatki 2006, nr 1, s. 35-38; R. Szyk, *Zmiany prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, Rejent 2002, nr 11, s. 29-60.

<sup>50</sup> Przedmiotem prac legislacyjnych są praktycznie projekty wszystkich ustaw regulujących podatki. W sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych (druk nr 744), podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (druk nr 512, 736), w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych i innych ustaw łącznie 7 projektów (druk nr 509, 637, 718, 728, 732, 742, 743), w sprawie podatku od towarów i usług i innych ustaw (druk nr 734), w sprawie opłaty skarbowej (druk nr 737) i ordynacji podatkowej (druk nr 731); zob. R. Wojtuch, *Ważne dla koalicji ustawy tkwią w komisjach*, Gazeta Prawna z dnia 22 sierpnia 2006 r., nr 162. Autorka zwraca uwagę, że parlament psuje projekty przygotowane przez fachowe służby prawne.

<sup>51</sup> Zob. E. Matyszevska, *Reforma z wątpliwym poparciem*, Gazeta Prawna z dnia 31 maja 2006 r., nr 105; t e j ż e, *Będą wyższe opłaty w urzędach*, Gazeta Prawna z dnia



1. W ustawie z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej<sup>52</sup> zwolniono notariuszy z obowiązku płatnika opłaty skarbowej od sporządzonych przez nich dokumentów, wobec nadania nowej treści art. 11 i uchylecia ust. 2 art. 7 mówiącego o obowiązku pobierania przez płatnika opłaty skarbowej oraz nadania nowej nazwy rozdziałowi 4 „Zapłata i zwrot opłaty skarbowej”, rezygnując z jej pobierania – art. 13 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>53</sup>. Nowe zasady sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej reguluje obecnie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej<sup>54</sup>.

2. W ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>55</sup> nadano nowe brzmienie niektórym postanowieniom art. 10 na mocy art. 12 powołanej ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. a mianowicie:

1) Podatnicy w ramach samoopodatkowania obowiązani są (bez wezwania organu podatkowego) złożyć deklarację w sprawie tego podatku według ustalonego wzoru oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika.

---

23 maja 2006 r., nr 99; M. Musiał, *Podatki na miarę budżetu*, (rozmowa z A. Natalii-Świat), *Gazeta Prawna* z dnia 3 lipca 2006 r., nr 127; *tenże*, *Sejm zajmie się podatkami*, *Gazeta Prawna* z dnia 18 lipca 2006 r., nr 138; Z. Topolski, *Dwa do przodu, trzy do tyłu*, *Newsweek* z dnia 30 lipca 2006 r., nr 30; Expose Premiera J. Kaczyńskiego wygłoszone na 22 posiedzeniu Sejmu w dniu 19 lipca 2006 r. ([www.kprm.gov.pl](http://www.kprm.gov.pl)) z 24.07.2006 r.; G.J. Leśniak, A. Krakowiak, *Rozpoczęły się prace nad reformą*, *Rzeczpospolita* z dnia 22-23 lipca 2006 r., nr 170; A. Grabowska, I. Lewandowska, *Niższe stawki mniej ulg*, *Rzeczpospolita* z dnia 18 lipca 2006 r., nr 166.

<sup>52</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 z późn. zm.

<sup>53</sup> Dz.U. Nr 143, poz. 1199; także A. Kańczuga, *Oplata skarbową od weksla*, *Rejent* 1991, nr 1, s. 52-62; E. Drozd, Cz.W. Salagiński, *O potrzebie zmiany sytuacji notariusza jako płatnika opłaty skarbowej*, [w:] *Problematyka prawna reprivatyzacji notariatu polskiego*, Poznań-Kluczbork 1996, s. 15-46; E. Matyszevska, *Od czego i jaką opłatę skarbową trzeba płacić*, *Gazeta Prawna* z dnia 19 października 2005 r., nr 204.

<sup>54</sup> Dz.U. Nr 137, poz. 975.

<sup>55</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399.

2) Zmodyfikowano obowiązki płatników, w tym notariuszy, obowiązując ich do:

– założenia i prowadzenia na każdy rok podatkowy osobnego rejestru podatków,

– wpłacenia pobranego podatku na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika, w terminie 7 dni miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazania w tym terminie deklaracji o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika wg ustalonego wzoru.

Nadto notariusze jako płatnicy są obowiązani do przekazywania także w terminie 7 dni temu samemu organowi podatkowemu odpisów sporządzonych aktów notarialnych dotyczących czynności cywilnoprawnych, stanowiących przedmiot opodatkowania oraz kopii rejestrów podatków. Ustawodawca postanowił, że minister właściwy do spraw finansowych w drodze rozporządzenia określi wzór deklaracji podatnika i płatnika oraz szczegółowy sposób zapłaty zwrotu podatku i sposobu udzielania przez płatnika pouczeń stronom czynności cywilnoprawnej oraz treść rejestru podatku. Rozporządzenie ma uwzględniać konieczność uproszczenia postępowania i zmniejszenia kosztów jego prowadzenia oraz prawidłowego sposobu poboru podatku przez płatników.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 sierpnia 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty, poboru i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>56</sup> zawiera wszystkie zalecenia prawodawcy. Przedmiotem niniejszych rozwiązań są przede wszystkim kwestie dotyczące notariusza jako płatnika. Rozporządzenie przewiduje, że przez organ podatkowy rozumie się naczelnika urzędu skarbowego, a przez siedzibę notariusza jako płatnika, miejsce położenia jego kancelarii notarialnej. Osoby fizyczne i prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej będące stronami czynności oraz spółka mająca osobowość prawną w razie podwyższenia kapitału zakładowego – obliczają i dokonują zapłaty podatku w kasie właściwego organu podatkowego lub na rachunek bankowy właściwego organu podatkowego – chyba że podatek pobierany jest przez płatnika.

---

<sup>56</sup> Dz.U. Nr 139, poz. 989.

Płatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązani są:

a) ponumerować karty w prowadzonym na każdy rok podatkowy osobnym rejestrze podatków,

b) w razie niepobrania podatku zamieszczać w treści aktów notarialnych (czyli tylko notariusze) i innych dokumentów stwierdzających dokonanie czynności adnotacje stwierdzające fakt niepobrania podatku z podaniem podstawy prawnej bądź powołaniem decyzji organu podatkowego zawierającej zgodę na niepobranie podatku,

c) jeżeli czynność jest zwolniona od podatku wypełnić rubryki (§ 4 ust. 1 pkt 3) podając m.in. nr identyfikacji podatkowej<sup>57</sup>, jeżeli strona go posiada, a w rubryce uwagi podstawę prawną niepobrania podatku,

d) podsumować w rejestrze kwoty podatku pobranego w każdym miesiącu rozliczonym z organem podatkowym,

e) odnotować w rubryce „uwagi” kwotę podatku przekazanego na rachunek bankowy organu podatkowego, datę wpłaty i okres oraz wskazać podatnika, od którego podatek został pobrany.

Notariusze są płatnikami tego podatku od czynności cywilnoprawnych sporządzonych w formie aktu notarialnego (art. 10 ust. 2 pkt 1). Z tego tytułu są obowiązani pobierać podatek gotówką lub bezgotówkowo a nadto:

a) określania w treści sporządzonych aktów notarialnych podstawy prawnej i sposobu obliczenia podatku,

b) ustnego pouczenia strony czynności cywilnoprawnych o skutkach karnych skarbowych w razie podania nieprawdy lub zatajenia prawdy oraz o przysługującym organowi podatkowemu prawie do określenia podwyższenia lub obniżenia wartości przedmiotu czynności i ciążącym na stronach solidarnym obowiązku zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę w przypadku określenia lub podwyższenia wartości przedmiotu przez organ podatkowy. Notariusz zamieszcza w akcie notarialnym wzmiankę o tym pouczeniu. Powinna ona być zwięzła i stwierdzać ten fakt z ewentualnym powołaniem się na przepisy prawne o tym mówiące.

---

<sup>57</sup> Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.

Rozporządzenie dokładnie określa dane, które zawiera rejestr podatku i może być on zastąpiony przez Repertorium A, do którego w tym zakresie stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące rejestru. Utrzymana została zasada, że notariusz nie oblicza i nie pobiera podatku w przypadku:

– jeżeli z treści czynności cywilnoprawnej polegającej na ustanowieniu odpłatnego użytkowania (w tym nieprawidłowego) oraz odpłatnej służebności wynika prawo żądań świadczeń, które nie mogą być oznaczone w chwili zawarcia umowy – podstawę opodatkowania ustala się w miarę ich wykonywania,

– przedłożenia przez strony czynności cywilnoprawnej decyzji organu podatkowego, zawierającej zgodę na niepobranie podatku.

W opisanych przypadkach notariusz jest obowiązany przesłać właściwemu organowi podatkowemu odpis aktu notarialnego, w terminie 14 dni od daty jego sporządzenia.

Zwrot podatku<sup>58</sup> następuje w razie:

a) uchylecia skutków prawnych oświadczenia woli (nieważność względna),

b) niespełnienia się warunku zawieszającego,

c) rozwiązania umowy spółki w wyniku ostatecznej decyzji odmawiającej wydania koncesji na podjęcie działalności,

d) niezarejestrowania podwyższenia kapitału spółki lub zarejestrowania wysokości mniejszej niż określonej w uchwale w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym a podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w KRS,

e) niedokonania wpisu hipoteki do księgi wieczystej.

Podatek nie podlega zwrotowi po upływie 5 lat od końca roku, w którym został zapłacony.

Niedoskonałość przepisów powoduje, że w praktyce występują nadal trudności w interpretowaniu prawa podatkowego. Przykładem tego jest definicja gospodarstwa rolnego zwolnionego od podatku na zasadzie art. 9 pkt 2 niniejszej ustawy. Na użytek tej ustawy uznano, że przeniesienie własności nieruchomości lub części wraz z częściami składowymi z wy-

---

<sup>58</sup> Szerzej M. Musiał, *Utrata prawa do zwrotu nadpłaty*, Gazeta Prawna z dnia 25 lipca 2006 r., nr 143; E. Wereszczyńska, *Kiedy urząd skarbowy musi zwrócić pobrany podatek*, Gazeta Prawna z dnia 14-15 czerwca 2006 r., nr 115.

jątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów tam wymienionych, jest zwolnione z podatku pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w dniu dokonania czynności grunty stanowią gospodarstwo rolne lub utworzą gospodarstwo rolne albo wejdą w skład gospodarstwa rolnego, będącego własnością nabywcy. Z kolei w rozumieniu art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>59</sup> za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych (z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej) o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy stanowiący własność osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. W skład gospodarstwa rolnego nie wchodzi grunty leśne i lasy, które nie są objęte zwolnieniem i należy od nich pobrać należny podatek. Powołane przepisy nie są z sobą zsynchronizowane, a zgodnie z podstawową zasadą prawa podatkowego nie można stosować w tej sytuacji wykładni rozszerzającej, mimo że w świetle art. 55<sup>3</sup> k.c. za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi i pozostałymi składnikami tam wymienionymi, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz z prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego<sup>60</sup>. Pojęcie gruntów leśnych nie występuje w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach<sup>61</sup>, a zatem istnieje rozbieżność między powołanymi ustawowymi definicjami gospodarstwa rolnego uniemożliwiająca w praktyce prawidłową wykładnię przepisów prawa podatkowego. W tych warunkach nietrudno popełnić błąd w ocenie stanu faktycznego mającego niekorzystne znaczenie dla ustalenia zobowiązania podatkowego. Jedynie jednoznaczna wykładnia w judykaturze lub modyfikacja dotychczasowych przepisów pozwoli na poprawną wykładnię prawa.

Interpretacja prawa podatkowego budzi więc szereg kontrowersji i dlatego nieliczne wyjaśnienia Ministerstwa Finansów są niezwykle uży-

---

<sup>59</sup> Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969.

<sup>60</sup> Szerzej D. F r e y, *Notariusz źle zakwalifikował nieruchomości*, Rzeczpospolita z dnia 14-15 lipca 2006 r., nr 189 i powołany tam wyrok III SA/WA 308/06.

<sup>61</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435 z późn. zm.

teczne w praktyce notarialnej<sup>62</sup>. Lukę tę wypełnia w większym rozmiarze orzecznictwo TK oraz sądów administracyjnych i powszechnych. Wiele trudności, mimo reformowania prawa materialnego, wywołuje zakwalifikowanie w kontekście prawa podatkowego czynności cywilnoprawnych. Na aprobatę zasługuje teza wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 5 lipca 2005 r.<sup>63</sup> stwierdzająca, że nie można z faktu umowy sprzedaży dokonanej po bezskutecznym przetargu i obniżenia ceny nieruchomości o kwotę stanowiącą równowartość prawa użytkowania wieczystego wywieść wniosku, że prawo to nie było przedmiotem sprzedaży, a tylko nieodpłatnego nabycia. Strony zaś nie mogą w umowie cywilnoprawnej rozstrzygnąć, kto może odliczyć dany wydatek, ponieważ decydują o tym przepisy prawa podatkowego<sup>64</sup>.

Warte odnotowania jest stanowisko, że na równych prawach ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 8 pkt 3 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych korzystają osoby, których celem statutowym jest działalność w przedmiocie kultu religijnego wynikająca z ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania<sup>65</sup> oraz osoby prawne, których stosunek do państwa regulują odrębne ustawy<sup>66</sup>. Potwierdzeniem stabilnego kierunku orzecznictwa jest teza wyroku NSA z dnia 20 lipca 2000 r.<sup>67</sup> stanowiąca, że nie jest możliwe, aby po wystąpieniu jednego wspólnika istniała jednoosobowa spółka cywilna (art. 860 § 1 k.c.), gdyż dla przepisów podatkowych istotnym jest fakt rozwiązania spółki. Zgodzić się można z poglądem, że opodatkowanie przysługuje od użyczenia (zawsze nieodpłatnego) nieruchomości na zasadzie art. 16 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>68</sup>, na tych samych zasadach co umowa

<sup>62</sup> Np. Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 21 grudnia 2004 r., nr KL-1291/LM/JB/2004 w sprawie stosowania przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn w odniesieniu do umów przeniesienia własności gospodarstw rolnych w związku z ubieganiem się zbywców o przyznanie renty strukturalnej.

<sup>63</sup> I SA/Wr 284/03.

<sup>64</sup> Wyrok z dnia 24 maja 2005 r. I SA/Bd 200/05.

<sup>65</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 231, poz. 1965.

<sup>66</sup> Wyrok z dnia 20 lipca 2004 r. III SA 1153/03.

<sup>67</sup> Wyrok NSA Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie I SA/Kr 1935/98.

<sup>68</sup> Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.; bliżej K. Tomaszewski, *Kiedy płacimy wyższy ryczałt od najmu*, Gazeta Prawna z dnia 21 sierpnia 2006 r., nr 161.

najmu. Przychód z nieruchomości odstąpionych bezpłatnie w całości lub w części do używania innym osobom fizycznym i osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym nie mającym osobowości prawnej uważa się wartość czynszową stanowiącą równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości<sup>69</sup>. Od tej zasady istnieją wyjątki, w związku z czym przychodu nie stanowi wartość czynszowa lokali lub budynków mieszkalnych dla osób będących w stosunku pracy z właścicielem nieruchomości. Zgodzić się można z tezą, że ustalenie czynszu poniżej obowiązujących standardów nie przesądza o tym, że świadczenie jest częściowo nieodpłatne<sup>70</sup>. Od umowy najmu przysługuje również 22% podatek VAT, z wyjątkiem lokali przeznaczonych w całości tylko na cele mieszkalne.

3. W ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>71</sup> zmodyfikowano zasady składania zeznań przez podatników w sytuacji, gdy podatek nie jest pobierany przez płatnika<sup>72</sup>. Notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego znieśienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie.

Płatnicy są obowiązani:

- a) prowadzić rejestr podatku na każdy rok kalendarzowy odrębnie,
  - b) pobrać należny podatek z chwilą sporządzenia aktu notarialnego;
- niepobranie podatku w całości lub w części może nastąpić jedynie za uprzednią zgodą naczelnika urzędu skarbowego; notariusz nie oblicza i nie

---

<sup>69</sup> Szerzej E. W e r e s z c z y Ń s k a, *Czy użyczenie lokalu jest opodatkowane*, Gazeta Prawna z dnia 14-16 lipca 2006 r., nr 136.

<sup>70</sup> A. T a r k a, *Zaniżenie czynszu nie oznacza, że świadczenie jest częściowo nieodpłatne*, Gazeta Prawna z dnia 14-16 lipca 2006 r., nr 136; K. P i ł a t, *Właściciel musi wiedzieć co jest w jego lokalu*, Rzeczpospolita z dnia 21 sierpnia 2006 r., nr 194.

<sup>71</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.

<sup>72</sup> Zmiany dokonał art. 3 cyt. ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r. w sprawie zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku od spadków i darowizn, Dz.U. Nr 139, poz. 988 określa wzór zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, rodzaje dokumentów, które powinny być dostarczone do zeznania podatkowego oraz przypadku, kiedy może być złożone wspólne zeznanie.

pobiera podatku, jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego – podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń,

c) wpłacić podatek na rachunek urzędu skarbowego właściwego według siedziby płatnika w terminie 7 dni miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek i w tym terminie przekazać deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika,

d) przekazać w terminie do 7 dnia miesiąca następnego naczelnikowi urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika odpisów sporządzonych aktów notarialnych oraz kopii rejestrów podatków.

Rozporządzenie Ministra Finansów i Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 sierpnia 2006 r. w sprawie sposobu pobierania przez notariuszy podatku od spadków i darowizn oraz wzoru deklaracji o wysokości podatku pobranego i wpłaconego przez notariuszy<sup>73</sup> postanowiło, że notariusz określa w treści sporządzonych aktów notarialnych podstawę prawną pobrania podatku i sposób jego obliczenia bądź podstawę prawną niepobrania podatku. W przypadku darowizny określa zarówno przedmiot darowizny, jej wartość, jak i grupę podatkową łączącą obdarowanego z darczyńcą. W razie zaś nieodpłatnego zniesienia współwłasności określa przedmiot czynności, wartość rzeczy lub prawa majątkowego w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności, grupę podatkową wynikającą ze stosunku łączącego zbywcę z nabywcą. Inaczej problem jest uregulowany, gdy przedmiotem darowizny jest prawo majątkowe polegające na świadczeniu na rzecz nabywcy, a wartość tego świadczenia nie może być ustalona. Wówczas notariusz nie oblicza i nie pobiera podatku, a tylko przesyła urzędowi skarbowemu odpis sporządzonego aktu notarialnego w terminie 2 tygodni od dnia dokonania czynności.

Notariusz jest obowiązany ustnie pouczyć strony o skutkach przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym oraz o przysługującym organowi podatkowemu prawie określenia wartości przedmiotu czynności prawnej i ciążącym solidarnie na stronach obowiązku zapłaty zaległości podatkowych wraz z odsetkami o tej samej treści, jaka jest zawarta w § 5

---

<sup>73</sup> Dz.U. Nr 143, poz. 1035.



ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r. w sprawie sposobu poboru i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Również przy umowie darowizny powinien zamieścić w akcie notarialnym wzmiankę o pouczeniu stron. Notariusz może sporządzić akt notarialny bez pobrania podatku, jeżeli właściwy organ podatkowy wyrazi zgodę, zamieszczając o tym adnotację w treści aktu notarialnego i postępując zgodnie z sentencją decyzji. W tym przypadku jest obowiązany w terminie 2 tygodni od dnia sporządzenia aktu przesłać „wypis” aktu organowi podatkowemu, który wydał zgodę (§ 4 ust. 1). Nieznane są przesłanki, które zadecydowały o tym, że należy przesyłać organowi podatkowemu wypis zamiast odpisu aktu jak przy zasadzie wyrażonej w § 5 ust. 5 pkt 2 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów przy podatku od czynności cywilnoprawnych. Postanowienia rozporządzenia nakładają na notariusza obowiązek prowadzenia rejestru podatku na zasadach tam wymienionych i sporządzania deklaracji według wzoru. Zezwolono także, by rejestr podatku został zastąpiony przez Repertorium A, do którego stosuje się odpowiednio rozporządzenie dotyczące rejestru podatku.

4. W ustawie z dnia 13 lipca 2006 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>74</sup> zmieniono dotychczasową redakcję w przedmiocie deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z postanowieniem art. 3c § 1 podatnik lub płatnik zamierzający składać deklarację w formie elektronicznej zawiadamia o tym naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawie ewidencji podatników i płatników i wskazuje osobę do składania deklaracji w tej formie i podpisywania jej podpisem elektronicznym. W okresie od dnia 16 sierpnia 2006 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. deklaracje w tej formie mogą składać za pomocą środków komunikacji elektronicznej tylko podmioty wymienione w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. a ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup> Dz.U. Nr 143, poz. 1031.

<sup>75</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm. W tej sprawie zostały wydane dwa rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2006 r. w sprawie określenia rodzaju deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej i w sprawie trybu składania i wzoru zawiadomienia o zamiarze składania deklaracji w formie

5. W ustawie z dnia 11 marca 2006 r. o podatku od towarów i usług<sup>76</sup> uchylono ust. 16 art. 99, ust. 2 art. 102 i ust. 6 art. 116, traktujących o składaniu w formie elektronicznej informacji i deklaracji podatkowej.

### **Notariusz jako podatnik i płatnik podatków**

Notariusz jest podatnikiem podatku od towarów i usług i podatku dochodowego od swego wynagrodzenia jak również płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn. Jako płatnik pobiera i wpłaca podatki, bez wynagrodzenia, ponosząc odpowiedzialność karną skarbową i cywilną w razie niewłaściwego spełnienia swych obowiązków.

Pobieranie podatku u źródeł jest najtańszą i szybką formą poboru należnych danin, co ma istotne znaczenie z powodu wzrostu zaległości podatkowych. Udział notariusza w obliczaniu i poborze podatków jest zatem użyteczny i w pewnym zakresie przyczynia się do wykonania tej części budżetu państwa<sup>77</sup>.

Konieczność ustawowego zwolnienia notariusza z tego obowiązku jest postulowana od dłuższego czasu w publikacjach rozważających status zawodowy notariusza. Powołuje się przykłady innych państw unijnych, w których ograniczono ten obowiązek notariusza do przesyłania odrębnej informacji według wzoru organowi podatkowemu wykonującemu czynności związane z obliczeniem i poborem należnego podatku.

---

elektronicznej oraz zmieniające rozporządzenie w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe, Dz.U. Nr 146, poz. 1060, 1061 i 1062 ogłoszone 16 sierpnia 2006 r.; szerzej Ł. Z a l e w s k i, *Jak przesyłać deklaracje podatkowe drogą elektroniczną*, Gazeta Prawna z dnia 14 sierpnia 2006 r., nr 157; M. M a t u s i k, *Elektroniczna droga do urzędu skarbowego*, Rzeczpospolita z dnia 4 sierpnia 2006 r., nr 181.

<sup>76</sup> Zmiana ustawy została dokonana na podstawie art. 16 powołanej ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

<sup>77</sup> M. M u s i a ł, *Długów podatkowych stale przybywa*, Gazeta Prawna z dnia 14-15 czerwca 2006 r., nr 115.