

Rafał Wrzecionek

Obowiązki notariusza jako płatnika podatku od dokonywanych czynności cywilnoprawnych, w zakresie spółek kapitałowych

W myśl art. 7 § 1 prawa o notariacie¹, notariusz jako płatnik na podstawie odrębnych przepisów pobiera podatki. Przykładem takich przepisów jest choćby ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych². Notariusz wszakże, zgodnie z przepisem wyżej wymienionego art. 7 § 1 pr. o not. w zw. z art. 10 ust. 2 u.p.c.c. jest jego płatnikiem.

Wobec faktu, iż notariusze zobowiązani są do poboru podatku od czynności cywilnoprawnych od sporządzanych czynności w formie aktu notarialnego, obowiązek ten nie znajduje zastosowania w przypadku dokonania innych czynności notarialnych, jak na przykład sporządzenia poświadczenia. Powinność ta dotyczy również czynności spisania przez notariusza protokołu, który w myśl przepisu art. 104 § 4 pr. o not. winien przybrać formę aktu notarialnego.

Notariusz jako płatnik obowiązany jest do obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wypłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu³. Asumptem dokonania tych czynności jest powstanie

¹ Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369 ze zm.), dalej: pr. o not.

² Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.), dalej: u.p.c.c.

³ Definicja ustawowa płatnika (art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)), została przez prawodawcę zamieszczona

obowiązku podatkowego. O momencie jego zaistnienia, w przypadku zawarcia umowy spółki kapitałowej lub jej zmiany (obejmującej podwyższenie kapitału zakładowego), przesądza art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.c.c. stanowiący, iż powstaje on z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Kiedy zatem mamy do czynienia z dokonaniem (powyższych) czynności cywilnoprawnych? Jak należy interpretować użyty przez prawodawcę w treści art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, zwrot „dokonanie czynności cywilnoprawnej”?

Oto na płaszczyźnie prawa podatkowego funkcjonuje, nieposiadający swoistego znaczenia, termin prawa cywilnego „czynność prawna”, co potwierdza fakt istnienia powszechnej akceptacji tożsamości pojęcia czynności prawnej, użytego w przepisach ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz jego utrwalonego znaczenia na gruncie prawa cywilnego. Nie ma zatem wątpliwości, iż w celu dokonania wykładni zwrotu „dokonanie czynności prawnej”, należy odwołać się do doktryny prawa cywilnego.

Przyjęte w doktrynie prawa cywilnego pojęcie czynności cywilnoprawnej oznacza regulację stosunków cywilnoprawnych dokonywanych przez podmioty cywilnoprawne w sposób i przy spełnieniu przesłanek prawem przewidzianych⁴. Czynności prawnej rozumianej w powyższy sposób nie należy utożsamiać wyłącznie z oświadczeniem woli, ponieważ aby było ono skuteczne, nie wystarczy jedynie realizacja przesłanek dotyczących samego oświadczenia (na przykład co do jego formy czy też zdolności do czynności prawnych). Konieczne jest wszakże, w myśl powyżej przywołanej definicji, zaistnienie innych – poza oświadczeniem woli – przesłanek skuteczności czynności prawnej⁵. Wobec tego przyjęć należy, iż rozumiana w powyższy sposób czynność prawna zostaje dokonana z chwilą realizacji wszystkich elementów konkretnego stanu faktycznego.

w „Części ogólnej” Ordynacji podatkowej, tj. poza treścią art. 3 (słowniczek) tej ustawy. Tym niemniej nie oznacza to, iż owa legalna definicja nie wiąże w obrębie całego aktu prawnego. Zdaje się, że ustawodawca w ten sposób próbował jakoby wyróżnić tę definicję od innych zamieszczonych w niniejszej ustawie, być może z uwagi na jej doniosłość w strukturze podatkowej (prawie podatkowym).

⁴ Z. R a d w a n s k i, *System Prawa Prywatnego. Prawo Cywilne – Część ogólna*, t. II, s. 33, nb. 111.

⁵ Tamże.

Konstatując powyższe z czynnością cywilnoprawną podlegającą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, przyjmując jako chwilę powstania obowiązku podatkowego moment jej dokonania, konsekwentnie przyjmuje się, iż ów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zrealizowania się wszystkich (w tym również ewentualnych dalszych) elementów określonego stanu faktycznego, składającego się na czynność prawną. Prowadzi to do wniosku, że w przypadku, gdy szczegółowe przepisy prawa w celu realizacji danego stanu faktycznego składającego się na czynność prawną wymagają zaistnienia również innych elementów tego stanu – poza oświadczeniem woli – rzeczony obowiązek nie zaistniałby w momencie złożenia wyłącznie oświadczenia woli.

W myśl więc analizowanego art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Tę czynność w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych stanowi między innymi czynność dokonania umowy spółki (aktu założycielskiego), co wynika z katalogu czynności ujętego w treści art. 1 tej ustawy. W rezultacie powyższych rozważań stwierdzić należy, że momentem przesądzającym o powstaniu obowiązku podatkowego, w przypadku sporządzenia aktu notarialnego umowy spółki kapitałowej, a więc dokonania czynności prawnej (to jest wszystkich elementów nań się składających), nie jest chwila dokonania konstytutywnego wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego utworzonego podmiotu, lecz wyłącznie zawarcie umowy spółki, jako samostanna czynność cywilnoprawna. Czynność rejestracji (wpisu) podmiotu w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego jest bowiem czynnością dokonania powstania spółki kapitałowej, nie zaś czynnością zawarcia umowy tejże spółki. Ustawa nie wiąże chwili powstania obowiązku podatkowego z powstaniem samej spółki. Można więc stwierdzić, iż ów obowiązek niejako wyprzedza powstanie podmiotu, dla której istotnym elementem jest konstytutywny wpis do rejestru.

Jak już wcześniej wspomniałem, zgodnie z treścią art. 1 ust. 1 pkt 1 ppkt k czynnością cywilnoprawną w rozumieniu przepisów tej ustawy jest sporządzenie aktu notarialnego umowy spółki (aktu założycielskiego). Zaś z treści ust. 2 powołanego artykułu – moim zdaniem – wynika, iż ustawodawca nie zalicza czynności polegającej na zmianie umowy spółki (aktu założycielskiego) do grupy czynności cywilnoprawnych, w rozu-

mieniu analizowanej ustawy, a jedynie nakazuje stosowanie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej do tejże czynności w sposób „odpowiedni”. Oznacza to możliwość trzech sposobów korzystania z przepisów będących przedmiotem odesłania. Otóż:

1) niektóre z nich można stosować wprost (bez konieczności stosowania jakiegokolwiek modyfikacji) – na przykład: art. 3 ust. 1 pkt 2, art. 4 pkt 9, art. 6 ust. 1 pkt 8 ppkt b u.p.c.c.;

2) niektóre z nich wymagają stosowania przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej z koniecznością odpowiedniej ich modyfikacji – na przykład art. 6 ust. 9, art. 7 ust. 1 pkt 9 tej u.p.c.c.;

3) inne zaś, przez wzgląd na swoisty charakter czynności niebędącej czynnością cywilnoprawną, stwarzają konieczność rezygnacji z zastosowania przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – na przykład jej art. 9.

Na potrzeby ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, znaczenie zwrotu „zmiana umowy spółki kapitałowej” wyjaśnione zostało w art. 1 ust. 3 pkt 2 tego aktu prawnego i oznacza wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.c.c. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki mającej osobowość prawną, a w związku z treścią art. 4 pkt 9 oraz art. 5 ust. 1 – ów obowiązek zapłaty podatku, w przypadku rozważanego podwyższenia kapitału zakładowego, ciąży na spółce.

Mając na względzie kryterium powzięcia uchwały w przedmiocie podwyższenia kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych, ustawodawca przewidział kilka sposobów jego podwyższenia. Wśród nich:

1) sposób wymagający podjęcia uchwały przez walne zgromadzenia (w przypadku spółki akcyjnej) bądź uchwały zgromadzenia wspólników (w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością);

2) sposób wymagający podjęcia uchwały zarządu spółki akcyjnej, stanowiący docelowe podwyższenie kapitału zakładowego oraz

3) sposób niewymagający żadnej uchwały organu spółki (z ograniczoną odpowiedzialnością), który przewidziany został w przepisie art. 257 k.s.h. – podwyższenie kapitału na podstawie dotychczasowych postanowień umowy spółki.

Z uwagi na wprowadzenie przez prawodawcę – zarówno w pierwszym (art. 421 § 1 bądź art. 255 § 3 k.s.h.), jak i w drugim (art. 446 § 3 k.s.h.) z powyższych sposobów podwyższenia kapitału zakładowego – zastosowania formy aktu notarialnego, a tym samym aktualizację powinności notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych, przedmiotem dalszych rozważań będzie pierwszy i drugi z powyżej wyszczególnionych sposobów podwyższenia kapitału zakładowego.

Pierwszy z nich wymaga podjęcia stosownej uchwały przez walne zgromadzenia (w przypadku spółki akcyjnej) albo uchwały zgromadzenia wspólników (w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Do katalogu sposobów dokonania tych czynności w spółce akcyjnej ustawodawca zalicza: klasyczne podwyższenie kapitału zakładowego (w trybie art. 431 § 1 k.s.h.); podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki (w trybie art. 442 § 1 k.s.h.); warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego (w trybie art. 448 § 1 k.s.h.) oraz tak zwane widełkowe podwyższenie kapitału zakładowego (art. 431 § 7 w zw. z art. 310 § 2 k.s.h.). W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością będzie to tryb przewidziany w art. 257 § 1 i § 2 k.s.h.

Oczywistym pozostaje moment zaistnienia obowiązku podatkowego w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego wymagającego powzięcia właściwej uchwały przez walne zgromadzenie albo zgromadzenie wspólników. Jest to chwila podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki.

Drugi sposób podwyższenia kapitału zakładowego dotyczy wyłącznie spółki akcyjnej w granicach kapitału docelowego, który został uregulowany w treści art. 444 § 1 k.s.h. Momentem decydującym o zaistnieniu obowiązku podatkowego przy docelowym podwyższeniu kapitału zakładowego jest – podobnie jak w poprzednim przypadku – chwila podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki. Pierwszą sytuacją od drugiej różni (w tym aspekcie) jedynie organ kompetentny do powzięcia przedmiotowych uchwał.

Podstawę opodatkowania przy zawarciu umowy spółki kapitałowej, w myśl art. 6 ust. 1 pkt 8 ppkt a u.p.c.c., stanowi wartość kapitału zakładowego. W aktualnym stanie prawnym ustawodawca przewidział zamknięty katalog odliczeń (art. 6 ust. 9 pkt 1 – 3 u.p.c.c.), o które może

zostać pomniejszona podstawa opodatkowania⁶. Wobec faktu, iż płatnikami tegoż podatku (w przypadku dokonywanych czynności w formie aktu notarialnego) są notariusze, to właśnie na nich ciąży powinność poprawnego obliczenia jego wysokości, w tym właściwego zastosowania prawem przewidzianych odliczeń od podstawy opodatkowania.

Od podstawy opodatkowania umowy spółki kapitałowej bądź jej zmiany, w myśl art. 6 ust. 9 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, odlicza się kwotę wynagrodzenia wraz z podatkiem od towarów i usług, pobraną przez notariusza za sporządzenie aktu notarialnego umowy spółki albo jej zmiany, jeśli powoduje ona zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego. Zatem od podstawy opodatkowania notariusz jako płatnik powinien odliczyć całe swoje wynagrodzenie za sporządzenie aktu notarialnego dokumentującego umowę spółki albo jej zmianę w zakresie podwyższenia kapitału zakładowego. Ustawodawca nie wspomina przy tym choćby o wynagrodzeniu notariusza za wydawane wypisy sporządzonego aktu notarialnego, która to czynność notarialna stanowi konieczny element warunkujący dokonanie przez sąd rejestrowy odpowiednich wpisów. Przeciż gdyby nie obowiązek dostarczenia wypisu aktu notarialnego dokumentującego opisanie zdarzenie prawne do właściwego sądu rejestrowego czy też naczelnika urzędu skarbowego, strony (lub uczestnicy) czynności z pewnością nie ponosiłyby dodatkowych kosztów związanych z uzyskaniem wypisu dokumentu notarialnego. Stanowią one więc, w moim przekonaniu, wydatki (zobowiązania), o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt a dyrektywy Rady z dnia 17 lipca 1969 r.⁷, o które ustawodawca winien poszerzyć katalog odliczeń od podstawy opodatkowania, opisany w art. 6 ust. 9 u.p.c.c. Jestem przekonany, iż wykładnia celowościowa musi prowadzić do wniosku, w myśl którego również i tego typu wydatki zmniejszać winny podstawę opodatkowania. Nadto od podstawy opodatkowania notariusz jako płatnik

⁶ Ten stan jest skutkiem implementacji dyrektywy Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Nr 69/335/EWG), w szczególności art. 5 ust. 1 pkt a nakazujący pomniejszenie podstawy opodatkowania o przyjęte zobowiązania i poniesione przez spółkę wydatki w następstwie wniesienia każdego wkładu. Nie określa się przy tym, o jakie wydatki chodzi.

⁷ Dyrektywa Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Nr 69/335/EWG).

obowiązany jest odliczyć opłatę sądową związaną z wpisem spółki do rejestru przedsiębiorców lub zmianą wpisu w tym rejestrze dotyczącą wkładu do spółki albo kapitału zakładowego (art. 6 ust. 9 pkt 2 u.p.c.c.), jak również opłatę za zamieszczenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym ogłoszenia o tychże wpisach (art. 6 ust. 9 pkt 3 u.p.c.c.).

Podstawę opodatkowania wspomnianego wcześniej sposobu podwyższenia kapitału zakładowego polegającego na tak zwanym widełkowym podwyższeniu stanowi maksymalna kwota podwyższenia kapitału określona w uchwale przez walne zgromadzenie⁸.

Przepisy prawa podatkowego – z reguły zawarte w aktach prawnych zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego – nakładają na płatnika szereg obowiązków proceduralnych nie tylko z zakresu ustalania należności podatkowych, ale również ich poboru. Wspomniana więc czynność poboru podatku ściśle związana jest z koniecznością obliczenia jego wysokości, która to powinność pozostaje czynnością bądź zespołem czynności materialno-rachunkowych, w konsekwencji których obowiązek podatkowy przeistacza się w zobowiązanie indywidualnego podatnika i to bez względu na to, czy danej czynności dokonuje sam podatnik, czy też dokonuje jej przez płatnika.

W polskiej tradycji prawnej notariusz pełnił funkcję płatnika od momentu uchwalenia pierwszego jednolitego aktu prawnego normującego ustrój notariatu. Wprowadzenie takiego obowiązku w aktualnie obowiązującej ustawie – Prawo o notariacie nie było więc przypadkowe. Nie może bowiem budzić wątpliwości, że zapewnienie skutecznego poboru podatków wymaga poprawnego obliczenia wysokości tych danin oraz ich uiszczenia generalnie w miejscu oraz w chwili powstania obowiązku zapłaty. W przeciwnym razie można przypuszczać, że doszłoby do sytuacji, w której należności te nie byłyby w ogóle pobierane lub byłyby uiszczane ze znacznym opóźnieniem.

Chwila podpisania przez strony lub uczestników czynności notarialnej aktu notarialnego obejmującego protokół z obrad zgromadzenia wspólników, zawierający uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki, w aspekcie interesu fiskalnego państwa stanowi najdogodniejszy moment poboru podatku od tej czynności cywilnoprawnej. Notariusz w myśl

⁸ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 1997 roku, I SA/Lu 593/96 (niepublikowany).

art. 10 ust. 3 u.p.c.c. pozostaje płatnikiem tegoż podatku od czynności dokonywanych w formie aktu notarialnego (art. 10 ust. 2 u.p.c.c.). W celu rzeczywistej możliwości sprostania przez notariusza spoczywającym na jego osobie jako płatniku rozlicznym obowiązkom, prawodawca obliuguje notariusza, aby ten uzależnił dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniej zapłaty podatku. Z zasady obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, co jest jednoznaczne z zaistnieniem zobowiązania podatkowego (tym samym zapłaty podatku). Przed dokonaniem czynności cywilnoprawnej nie istnieje przecież żadne zobowiązanie podatkowe w sprawie, aktualizujące ustawową powinność jego poboru przez notariusza jako płatnika. Konsekwencją zastosowania wykładni językowej jest wyinterpretowana norma prawna, w myśl której płatnik z powodów wyłącznie formalnych (obiektywnych) nie jest w stanie sprostać wymaganiom stawianym przez ustawodawcę. Nie można wszakże uregulować należności, która *de facto* nie istnieje. Notariusze, zachowując ład postępowania notarialnego, pobierają od stron czynności cywilnoprawnej kwotę należnego podatku po podpisaniu aktu notarialnego, a więc *de facto* po dokonaniu czynności cywilnoprawnej, niezwłocznie jednak po zaistnieniu zobowiązania podatkowego.

Jak z powyższego wynika, praktyka notarialna w tym zakresie *de facto* pozostaje w sprzeczności z treścią normy prawnej będącej wynikiem przeprowadzonej interpretacji językowej przepisu, której zastosowanie (w tej sytuacji) nie prowadzi do wyłonienia klarownej normy prawnej, powodującej w myśl zasady *clara non sunt interpretanda* zakończenie czynności interpretacyjnych. Niekwestionowana przez organy podatkowe praktyka notarialna znajduje swe źródło w normie pozostającej konsekwencją kontynuacji wykładni omawianego przepisu w oparciu o kryterium funkcjonalne.

Coraz częstszą praktyką staje się przecież uiszczanie płatności kosztów notarialnych, w tym należnych podatków, w formie bezgotówkowej – przelewu na rachunek bankowy płatnika (notariusza), co uzasadnione jest choćby wysokością rzeczonych kosztów. Wydaje się więc, jakoby ów bezgotówkowy sposób płatności był czymś naturalnym w obrocie. Ten sposób płatności podatku od czynności cywilnoprawnej przed rokiem 2007 był dopuszczalny w rozliczeniach pomiędzy podatnikiem a płatnikiem (notariuszem) wprost – zgodnie z treścią § 5 ust. 1 ówczesnie

obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r., w sprawie sposobu zapłaty, poboru i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych⁹.

Tym niemniej, z zasady podatnik nie może powstrzymać się od uiszczenia stosownego podatku, bowiem takie zachowanie spotka się z odmową dokonania czynności notarialnej.

Nadanie notariuszowi statusu płatnika wpływa zatem nie tylko na usprawienie poboru danin publicznych „u źródła”, lecz także na obniżenie ich kosztów, czyniąc zadość wysuwanemu pod adresem prawa finansowego postulatowi tanich podatków.

Kwestionowanie momentu powstania obowiązku podatkowego (chwila podpisania aktu notarialnego) pozostawałoby w sprzeczności nie tylko z istotą notariusza jako płatnika, ale również jako osoby zaufania publicznego. Prowadziłoby wszakże do nieuzasadnionego i błędnego wniosku, w myśl którego obowiązek uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych od sporządzanej w formie aktu notarialnego samej umowy spółki (aktu założycielskiego) również nie mógłby powstać z chwilą jej zawarcia, lecz dopiero z chwilą wpisu podmiotu do rejestru przedsiębiorców. Ów tok rozumowania, godząc w zasadność istnienia spółki w organizacji, jako instytucji nieznannej przecież dotąd prawu handlowemu, a przewidzianej w przepisach kodeksu spółek handlowych, oznaczałby jednocześnie niemożność prowadzenia działalności gospodarczej przez ten podmiot *de facto* przed uzyskaniem wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Skoro zatem uchwała prowadząca do zmiany umowy spółki, pod rygorem nieważności winna być zaprotokołowana przez notariusza, tym samym jest on zobowiązany do pobrania w odpowiedniej wysokości kwoty podatku od przedmiotu opodatkowania tej czynności, wobec której przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych stosuje się odpowiednio (art. 1 ust. 2 u.p.c.c.).

Notariusz, dokonując obliczeń podatkowych, powinien także pamiętać, iż w myśl art. 63 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa¹⁰, podstawy

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty, poboru i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 139, poz. 989)

¹⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

opodatkowania, kwoty podatków (w tym podatku od czynności cywilnoprawnych), zaokrąglą się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

Prawodawca obliuguje notariusza do udzielania stronom niezbędnych wyjaśnień dotyczących dokonywanej czynności notarialnej, co wynika wprost z art. 80 § 3 pr. o not. Nie ulega wątpliwości, że wyjaśnienia te winny dotyczyć również kosztów związanych z czynnością, w tym zobowiązań podatkowych.

Jakie więc zapisy, w aspekcie prawa podatkowego, powinny zostać obligatoryjnie zamieszczone przez notariusza w treści sporządzanego aktu notarialnego?

Otóż, zapis ustawowy wyrażony w art. 10 ust. 4 pkt 2 u.p.c.c. stanowi upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych między innymi do określenia szczegółowego sposobu poboru i zwrotu podatku, w tym czynności związanych z poborem i udzielaniem przez płatnika pouczeń podatnikowi.

Z postanowień tego aktu wykonawczego¹¹ wynika, iż notariusz w treści sporządzanego przez siebie aktu notarialnego obowiązany jest zamieścić podstawę prawną i sposób obliczenia należnego podatku w związku z dokonaną czynnością cywilnoprawną (§ 4 rozporządzenia)¹². Nadto jest on zobligowany do ustnego pouczenia podatnika o skutkach przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym w razie podania nieprawdy lub zatajenia prawdy, przez co podatek narażony jest na uszczuplenie, oraz o przysługującym organowi podatkowemu prawie do określenia, podwyższenia lub obniżenia wartości przedmiotu tej czynności, a także o obowiązku zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, w przypadku określenia lub podwyższenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej przez organ podatkowy (§ 7 rozporządzenia).

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 243, poz. 1764)

¹² Gdy czynność cywilnoprawna jest zwolniona z podatku notariusz zobowiązany jest zamieścić w treści aktu notarialnego podstawę prawną zwolnienia – § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 243, poz. 1764)

Jak rozumieć należy intencję ustawodawcy co do ustnego pouczenia o określonej treści? Jaki winien być praktyczny wzorzec postępowania notariusza?

W odróżnieniu od obowiązującego przed rokiem 2007 wymogu stawianego w treści § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r. w sprawie zapłaty, poboru i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych¹³ aktualnie nie istnieje obowiązek czynienia wzmianki w treści aktu notarialnego co do dokonanego przez notariusza ustnego pouczenia. W moim odczuciu właściwym byłoby jednak dokonanie w treści aktu notarialnego stosownej wzmianki o tym fakcie. Proponowana przeze mnie kontynuacja *de facto* dotychczas stosowanej praktyki powodowana jest koniecznością jak najpełniejszego przedstawienia czynności związanych z dokonywaną czynnością notarialną.

Przyjmuje się, iż wzmianką jest krótka informacja, napomknięcie¹⁴ o pewnym zdarzeniu.

Kwestia wzmiankowania o dokonanym pouczeniu w praktyce notarialnej pozostaje niejednorodna, z uwagi na co najmniej kilka sposobów sprostania tym powinnościom – wśród nich wymienić należy:

1) przywołanie w treści sporządzanego aktu notarialnego odpowiednich jednostek redakcyjnych (numerów artykułów, paragrafów itd.) aktów prawnych (ustaw, rozporządzeń itd.), czyniąc przy nich skrótową informację o zakresie regulacji każdej z nich,

2) przywołanie w treści sporządzanego aktu notarialnego odpowiednich jednostek redakcyjnych aktów prawnych z jednoczesnym zamieszczeniem zapisów stanowiących efekt dokonanej egzekucji poszczególnych jednostek redakcyjnych aktów prawnych

3) albo – pomijając przywołanie w treści sporządzanego aktu notarialnego odpowiednich jednostek redakcyjnych aktów prawnych – zamieszczenie właściwych zapisów stanowiących efekt podjętych czynności interpretacyjnych poszczególnych jednostek redakcyjnych aktów prawnych.

¹³ Dz.U. Nr 139, poz. 989.

¹⁴ S. Skorupka, H. Audeńska, Z. Łempicka, *Mały słownik języka polskiego*, PWN Warszawa, s. 955.

Oczywistym jest, że każdy z powyższych sposobów wzmiankowania o dokonanej pouczeniu winien wiązać się ze szczegółowym wyjaśnieniem stronom lub uczestnikom czynności notarialnej właściwych dla danej czynności przepisów prawa stanowiących pouczenie. Zamieszczenie w treści sporządzanych przez notariusza aktów notarialnych wyłącznie jednostek redakcyjnych (numerów artykułów, paragrafów itd.) określonych aktów prawnych (ustaw, rozporządzeń itd.), lecz z pominięciem ich wykładni (interpretacji, wyjaśnień) – pouczenia, pozostaje w sprzeczności z normą wynikającą z treści art. 80 § 3 pr. o not., stanowiąc zaniechanie ustawowego obowiązku wyjaśniającego. Niezbędna i konieczna jest więc wykładnia – pouczenie. Wspomniana zaś wykładnia (pouczenie) winna przybrać albo formę polegającą wyłącznie na zamieszczeniu w treści aktu notarialnego lapidarnej informacji o ustnie dokonanej pouczeniu (forma mieszana), albo formę rozbudowaną – polegającą na poczynieniu szczegółowych zapisów w treści aktu notarialnego odzwierciedlających dokonaną egzegezę właściwych dla danej czynności przepisów prawnych (forma wyłącznie pisemna).

W moim odczuciu najwłaściwsza forma pouczenia i wzmiankowania o nim polegać winna mianowicie na poczynieniu stosownej wzmianki – przywołaniu w treści sporządzanego aktu notarialnego odpowiednich jednostek redakcyjnych aktów prawnych (numerów artykułów, paragrafów itd.), czyniąc przy każdej z nich pisemną, skrótową informację – pouczenie o zakresie ich regulacji, w tym wszelkich ewentualnych skutków dokonywanej czynności w związku z danym pouczeniem. Znaczenie przywołanych przepisów prawnych notariusz zobowiązany jest każdorazowo odnieść do konkretnej czynności objętej aktem notarialnym. Wybór powyżej wskazanego sposobu powodowany jest faktem ukazania właściwego postępowania notariusza realizującego swój obowiązek nie tylko w zakresie pouczenia stronom lub uczestników czynności notarialnej, ale również co do poczynienia o tym zdarzeniu odpowiedniej wzmianki odzwierciedlającej poruszane przez notariusza kwestie informacyjne, w tym podatkowe, wynikające z istoty i charakteru czynności oraz jej skutków. Ponadto ów wybór formy wzmiankowania o pouczeniu nie pozostaje bez wpływu na obszerność całego dokumentu notarialnego, co może stanowić przyczynę braku jego przejrzystości.

Notariusz, realizując ustawowy obowiązek w zakresie pouczenia przy akcie notarialnym umowy spółki, w myśl postanowień której wspólnik wnosi do spółki wkład niepieniężny w postaci prawa własności nieruchomości, powinien dokonać pouczenia o art. 175 § 1 i 2 k.s.h., przywołując ów numer artykułu i paragrafów danego aktu prawnego (część techniczna wzmianki), dokonując przy tym szczegółowej egzegezy jego treści w sposób ustny. W moim przekonaniu pożądaną, pisemnie dokonaną w treści aktu notarialnego tej umowy spółki wzmianką (jej merytorycznej części – pouczenia), będzie przykładowe stwierdzenie „notariusz poinformował, iż w przypadku znacznego zawyżenia wartości nieruchomości stanowiącej przedmiot wkładu wspólnika – w stosunku do jej wartości zbawczej – wspólnik oraz członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność solidarną, z której nie mogą zostać zwolnieni”.

Zatem ustawowy obowiązek wyjaśniający notariusza zostanie spełniony wówczas, gdy dokona on wykładni przywołanej jednostki redakcyjnej aktu prawnego (w tej sytuacji art. 175 k.s.h.), czyniąc choćby wskazany powyżej zapis stanowiący lapidarną informację o ustnie dokonanym szczegółowym pouczeniu. Będzie to oznaczało, że notariusz, niosąc kaganek oświaty, dopełnił ustawowego obowiązku wyjaśniającego.

Powyżej zaprezentowane rozważania, systematyzując w pewnym zakresie obowiązki notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych, ukazują aspekt podatkowy tworzenia czynności notarialnych w zakresie spółek kapitałowych. Przedstawiona tematyka, pozostając niezwykle istotną z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, stanowi asumpt uruchomienia maszyny urzędniczej (skarbowej), niezwykle cennej z uwagi przede wszystkim na jej zewnętrzny a jednocześnie specjalistyczny (podatkowy) charakter, w zakresie kompetencji której pozostają czynności sprawdzające, kontrolne.