

Magdalena Budziarek* 

GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 22 CZERWCA 2022 R., SYGN. III FSK 5090/21

Streszczenie. Głosa poświęcona jest analizie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5090/21. Jej przedmiotem jest ustalenie skutków podatkowo-prawnych darowizny dokonanej na rzecz osoby pozostającej w związku małżeńskim opartym na wspólności majątkowej oraz zakresu obowiązków płatniczych ciążyących na notariuszu w związku ze sporządzeniem takiej umowy w formie aktu notarialnego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził bowiem, że skutkiem zawarcia umowy darowizny z osobą obdarowaną pozostającą w związku małżeńskim, jeśli przedmiot darowizny wchodzi w skład majątku wspólnego, jest powstanie obowiązku podatkowego zarówno po stronie obdarowanego, jak i jego współmałżonka. Sąd ten przyjął jednocześnie, że notariusz nie powinien ponosić odpowiedzialności za niepobranie podatku ze względu na nieobecność podatnika przy sporządzaniu aktu notarialnego. Głosa krytycznie ocenia to stanowisko.

Słowa kluczowe: notariusz, płatnik, podatek od spadków i darowizn, darowizna

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, e-mail: mbudziarek@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8512-1570>

COMMENTARY ON JUDGEMENT OF SUPREME ADMINISTRATIVE
COURT OF JUNE 22, 2022 (III FSK 5090/21)

Summary. The subject of the commentary is to determine the tax consequences of a donation made to a person in a marital relationship based on community property and the scope of withholding agent's obligations of a notary in connection with the preparation of such an agreement. The Supreme Administrative Court stated that the effect of concluding a donation agreement with a married recipient, if the subject of the donation is part of joint property, is the creation of a tax obligation on the part of the recipient and his or her spouse. At the same time, this court assumed that the notary should not be liable for failure to collect tax due to the taxpayer's absence when preparing the notarial deed. The author critically evaluates these theses.

Keywords: notary, withholding agent, inheritance and donation tax, donation

1. STAN FAKTYCZNY I PRAWNY

Głosowany wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym i prawnym. Na mocy aktu notarialnego doszło do podarowania synowi (obdarowanemu) przez rodzica (darczyńcę) niezabudowanej nieruchomości z jednoczesnym zastrzeżeniem w umowie darowizny, że przedmiot darowizny stanowić ma majątek wspólny obdarowanego i jego żony. Innymi słowy, na mocy umowy, której stroną obdarowaną był wyłącznie jeden z małżonków, postanowiono, że przedmiot umowy objęty będzie wspólnością ustawową, w jakiej obdarowany pozostaje z żoną, przy jednoczesnym zawarciu w treści umowy oświadczenia obdarowanego, że darowiznę tę przyjmuje do majątku wspólnego. Wobec dokonania wspomnianej czynności prawnej strony umowy zażądały, aby notariusz złożył wniosek wieczystoksięgowy o wpisanie do nowo utworzonej księgi wieczystej prawa własności na rzecz obdarowanego i jego małżonki, na prawach wspólności ustawowej małżeńskiej. Notariusz, występując w charakterze płatnika, nie pobrał podatku od darowizny, mając na względzie treść art. 4a, art. 6, art. 14 i art. 18 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹.

Powyższa kwestia braku poboru podatku od osoby obdarowanej, a więc od syna darczyńcy, nie była z oczywistych względów kwestionowana przez organy podatkowe i przez rozpatrujący sprawę wojewódzki sąd administracyjny. Nie ulega bowiem wątpliwości, że nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny przez zstępnego podlega zwolnieniu na mocy art. 4a u.p.s.d.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1774 – dalej: u.p.s.d.

Uwaga organów podatkowych oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego skupiła się na osobie żony obdarowanego. Uznano bowiem, że przedmioty majątkowe nabyte przez jednego z małżonków w drodze darowizny weszły w skład majątku wspólnego, czego dalszą konsekwencją było przyjęcie, że darowiznę otrzymał każdy z małżonków, a więc również małżonka niebędąca stroną umowy darowizny. Następnie uznano, że na mocy art. 5 u.p.s.d. powstał obowiązek podatkowy w zakresie nabytych w tej drodze praw majątkowych nie tylko po stronie obdarowanego, ale również po stronie jego żony. Skorzystanie przez jednego z małżonków ze zwolnienia podatkowego z racji przynależności do tzw. grupy zerowej, o której mowa w art. 4a ustawy, nie wyłączyło – zdaniem organów podatkowych oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego – opodatkowania darowizny otrzymanej przez drugiego małżonka zaliczonego do I grupy podatkowej oraz obowiązków ciężących na notariuszu, wynikających z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² i art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Tym samym przyjęto, że wypełniający obowiązki płatnika notariusz zobowiązany był do pobrania podatku od spadków i darowizn z tytułu darowizny otrzymanej przez małżonkę obdarowanego (synową darczyńcy). W związku z brakiem dokonania przez notariusza czynności, o których mowa w art. 8 o.p., zasadne było orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej płatnika i określenie wysokości należności z tego tytułu.

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w glosowanym wyroku z dnia 22 czerwca 2022 r. podtrzymał argumentację organu podatkowego oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego w zakresie powstania obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego, ale uznał z kolei, że notariusz nie powinien ponosić odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków płatnika.

Analiza wskazanego na wstępie orzeczenia musi być zatem dokonana pod kątem odpowiedzi na dwa zasadnicze pytania. Po pierwsze, należy ustalić, czy prawidłowe jest stanowisko NSA, zgodnie z którym w przypadku zawarcia umowy darowizny przez jednego z małżonków, na mocy której prawa majątkowe wchodzi do majątku wspólnego, nabywcą w rozumieniu art. 5 ustawy jest również drugi ze współmałżonków. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na powyższe pytanie pojawia się konieczność określenia, czy i w jakim zakresie na notariuszu ciążyły obowiązki płatnika podatku w związku ze sporządzeniem przez niego umowy darowizny, której stroną obdarowaną jest osoba pozostająca w związku małżeńskim opartym na ustroju wspólności majątkowej.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 – dalej: o.p.

2. STATUS PODATKOWO-PRAWNY MAŁŻONKA NIEBĘDĄCEGO STRONĄ UMOWY DAROWIZNY

Problem powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od spadków i darowizn po stronie małżonka obdarowanego, który nie jest stroną umowy darowizny, był już przedmiotem rozważań sądów administracyjnych³. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 15 stycznia 2018 r.⁴ wskazał, że w przypadku zawarcia umowy darowizny z osobą obdarowaną pozostającą w związku małżeńskim, jeśli przedmiot darowizny wchodzi w skład majątku wspólnego, przyjęć należy, że darowiznę otrzymuje każdy z małżonków. Tym samym obowiązek podatkowy z tytułu podatku od spadków i darowizn powstaje nie tylko wobec obdarowanego, ale również wobec jego współmałżonka. Sąd ten dodał, że fakt korzystania przez jednego z małżonków ze zwolnienia podatkowego z racji przynależności do tzw. grupy zerowej jest prawnie indyferentny dla opodatkowania darowizny otrzymanej przez drugiego małżonka zaliczonego do I grupy podatkowej. Ocena prawna dokonana przez NSA w glosowanym wyroku odpowiada zatem stanowisku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zaprezentowanemu w wyroku z dnia 15 stycznia 2018 r.

Punktem wyjścia rozważań NSA w przedmiocie statusu podatkowo-prawnego małżonka obdarowanego, który nie jest stroną umowy darowizny, była analiza zakresu przedmiotowego podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem m.in. darowizny. Następnie sąd ten, wskazując elementy przedmiotowo istotne umowy darowizny (*essentialia negotii*), do których powszechnie zalicza się nieodpłatność przysporzenia obdarowanemu korzyści (wzbogacenie obdarowanego) kosztem majątku darczyńcy⁵, doszedł do wniosku, że małżonka syna darczyńcy uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe, które można kwalifikować jako darowiznę w rozumieniu art. 888 § 1 ustawy z dnia

³ Zob. również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 15 marca 2010 r., sygn. I SA/Gl 938/09.

⁴ Sygn. I SA/Kr 1030/17.

⁵ Zob. np. S. Dmowski, *Art. 888, [w:] Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom I-II*, red. G. Bieniek, Warszawa 2011, LEX.

23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁶. Tym samym małżonkę obdarowanego należy – zdaniem NSA – identyfikować jako odrębnego (od męża) podatnika podatku od spadków i darowizn. Biorąc pod uwagę powyższe oraz fakt, iż – jako synowa darczyńcy – nie jest objęta dyspozycją art. 4a ustawy, a więc nie korzysta ze zwolnienia podatkowego, uznano, że ciąży na niej obowiązek podatkowy wynikający z art. 9 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d. W dalszej kolejności rozważania NSA koncentrowały się na kwestii ustalenia podstawy opodatkowania dla obliczenia kwoty podatku należnego od małżonki obdarowanego. Sąd ten przyjął, że dla rozliczenia obowiązku podatkowego małżonków w omawianej sytuacji właściwe jest odniesienie się do domniemania wynikającego z art. 43 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁷, zgodnie z którym domniemywa się, że małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym. Tym samym jako podstawę opodatkowania przyjąć należy połowę wartości darowanej nieruchomości.

Istotnym błędem, jaki popełnił NSA w glosowanym wyroku, było skoncentrowanie się jedynie na elementach przedmiotowo istotnych umowy darowizny i uzależnienie od wyników tych ustaleń skutków podatkowo-prawnych umowy dla małżonki obdarowanego. Rozważania sądu oscylowały bowiem wyłącznie wokół kwestii, czy w wyniku zawarcia umowy darowizny na rzecz jednego z małżonków drugi małżonek również uzyskał nieodpłatne przysporzenie majątkowe, przez co można je zidentyfikować jako darowiznę, o której mowa w art. 888 § 1 k.c., a jego – jako nabywcę w rozumieniu art. 5 u.p.s.d. Poza zakresem zainteresowania sądu pozostała natomiast kwestia wejścia prawa do majątku wspólnego małżonków, która – jako mająca fundamentalne znaczenie dla oceny prawnej dokonanej w glosowanym wyroku – wymagała dokonania pogłębionych ustaleń cywilnoprawnych.

Podstawowe znaczenie w rozpatrywanej sprawie miało bowiem odróżnienie nabycia prawa oraz faktu wejścia nabytego prawa do majątku wspólnego. Według ustalonego poglądu doktryny cywilistycznej⁸ konieczność dokonania takiego rozróżnienia wynika z postanowień art. 31 § 1 zd. 1 k.r.o., zgodnie z którym „[z] chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa)

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 – dalej: k.c.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2809 – dalej: k.r.o.

⁸ Zob. M. Nazar w: *Prawo rodzinne i opiekuńcze. System prawa prywatnego. Tom 11*, red. T. Smoczyński, Warszawa 2014, s. 411.

obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny)” oraz art. 34 k.r.o., w którego świetle „[p]rzedmioty zwykłego urządzenia domowego służące do użytku obojga małżonków są objęte wspólnością ustawową także w wypadku, gdy zostały nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił”. Przytoczona treść ww. przepisów jednoznacznie wskazuje, że na gruncie prawa polskiego uzasadnione jest odróżnienie nabycia prawa, które może nastąpić w wyniku różnorodnych zdarzeń prawnych (np. umowy darowizny), od wejścia tego prawa w skład majątku wspólnego. W wyniku nabycia prawa (zarówno przez oboje małżonków, jak i przez jednego z nich) zostaje ono z mocy samego prawa z chwilą tego nabycia objęte systemem wspólności ustawowej⁹. Tym samym przyjmując należy, że w przypadku zawarcia umowy darowizny przez jednego z małżonków nabyte prawo wchodzi „od razu” do majątku wspólnego małżonków, a ów skutek następuje z mocy samego prawa. Dodać także należy, iż zaliczenie do majątku wspólnego przedmiotu majątkowego nabytego przez jednego z małżonków jest następującym z mocy samego prawa skutkiem wynikającym z ustroju wspólności, jakiemu podlegają małżonkowie¹⁰. Okoliczność, że ów skutek – w postaci objęcia majątkiem wspólnym – następuje z mocy samego prawa w chwili nabycia danego prawa, nie oznacza, że można te zdarzenia utożsamiać. A tak *de facto* w sposób milczący zrobił NSA w glosowanym wyroku, skupiając się w swych rozważaniach jedynie na ustaleniu cech istotnych darowizny z punktu widzenia sytuacji majątkowej małżonki obdarowanego i uzależniając od nich kwestię powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od spadków i darowizn wobec żony syna darczyńcy.

Dokonane uwagi w przedmiocie rozróżnienia aktu nabycia prawa i będącego jego skutkiem wejścia tego prawa do majątku wspólnego dowodzą, że małżonka obdarowanego uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe w związku z tym, że darowane prawo weszło do majątku wspólnego i przez to właśnie stała się podmiotem praw objętych wspólnością. Tego rodzaju wzbogacenie się, będące skutkiem pozostawania w ustroju wspólności

⁹ Za: S. Szer, *Prawo rodzinne*, Warszawa 1966, s. 105; zob. też: A. Ohanowicz, *Glosa do wyroku SN z dnia 26 lipca 1958 r.*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1959, nr 7–8, s. 203.

¹⁰ Za: J.S. Piątowski, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego – Izba cywilna z dnia 24 września 1970 r.*, III CZP 55/70, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1973, nr 6, s. 256.

majątkowej, nie podlega natomiast opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Zdarzenie to nie zostało bowiem wskazane w art. 1 u.p.s.d. jako takie zdarzenie cywilnoprawne, od którego wystąpienia ustawodawca uzależnia powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Przyjęcie przez NSA odmiennego stanowiska, zgodnie z którym zawarcie umowy darowizny przez osobę pozostającą w związku małżeńskim, na mocy której prawo to wchodzi do majątku wspólnego, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego po stronie drugiego współmałżonka, oznacza, że sąd ten *de facto* ocenił rzeczywistość w sposób odmienny od wynikającego z norm prawa cywilnego¹¹ oraz dokonał rozszerzającej wykładni przepisów określających przedmiot opodatkowania¹² i objął obowiązkiem podatkowym osoby, które mu nie podlegają zgodnie z art. 5 u.p.s.d. Działanie takie jest niedopuszczalne w świetle art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³, z których wynika, że zakres przedmiotowy i podmiotowy opodatkowania kształtować może wyłącznie ustawodawca, nie są do tego natomiast uprawnione organy podatkowe i sądy¹⁴.

Powyższe uwagi dowodzą, że w stanie faktycznym i prawnym, w jakim zapadło głosowane orzeczenie NSA, nie doszło do nabycia tytułem darowizny w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d, czego dalszą konsekwencją jest niemożność uznania małżonki obdarowanego za osobę, która jest

¹¹ Dodać należy, że ustawodawca nie zdecydował się wprowadzić w tym zakresie unormowań o charakterze autonomicznym w stosunku do regulacji cywilnoprawnych. W takiej sytuacji – jak wskazuje się w orzecznictwie sądowym – w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego odwołać należy się do znaczenia pojęć już funkcjonujących na gruncie innych gałęzi prawa, np. prawa cywilnego. Zastosowanie wykładni systemowej zewnętrznej pozwoli na realizację zasady zupełności i spójności systemu prawa – za: wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2017 r., sygn. III SA/Wa 451/16.

¹² Zakaz stosowania wykładni rozszerzającej w prawie podatkowym jest powszechnie formułowany zarówno w doktrynie prawa podatkowego (zob. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989; B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002), jak i w orzecznictwie sądowym (zob. np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. I SA/Gd 579/13; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Bk 1145/16; wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r., sygn. II FSK 3585/13).

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

¹⁴ Z art. 84 i 217 Konstytucji RP wynika zasada *nullum tributum sine lege* (nie ma podatku bez ustawy), w świetle której obowiązek podatkowy musi wynikać z aktu normatywnego rangi ustawy, a więc jego istnienie bądź nieistnienie nie może być wynikiem zastosowania przez organ stosujący prawo tego czy innego rodzaju wykładni prawa.

nabywcą prawa w rozumieniu art. 5 u.p.s.d. Nabywcą prawa w rozumieniu ww. przepisu jest wyłącznie małżonek dokonujący czynności prawnej, a więc zawierający umowę darowizny skutkującą wejściem prawa do majątku wspólnego¹⁵. Tymczasem jego współmałżonek, niebędący stroną zawartej umowy, staje się podmiotem nabytego prawa nie dlatego, że je nabył, ale ze względu na fakt bycia podmiotem majątku wspólnego, do którego prawo to weszło. O ile bowiem podmiotami wszystkich praw tworzących wspólny majątek są oboje małżonkowie, to nabywcą prawa majątkowego jest jedynie małżonek dokonujący czynności prawnej¹⁶. I tylko na takim małżonku ciąży obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 5 u.p.s.d. Obowiązek podatkowy – jak wynika z tego przepisu – obciąża bowiem tylko nabywcę własności rzeczy i praw majątkowych.

3. OBOWIĄZKI NOTARIUSZA JAKO PŁATNIKA W ZWIĄZKU ZE SPORZĄDZENIEM UMOWY DAROWIZNY, KTÓREJ STRONĄ OBDAROWANĄ JEST OSOBA POZOSTAJĄCA W ZWIĄZKU MAŁŻEŃSKIM OPARTYM NA WSPÓLNOŚCI MAJĄTKOWEJ

Ocenę ustaleń NSA w przedmiocie odpowiedzialności majątkowej notariusza jako płatnika podatku od spadków i darowizn w związku ze sporządzeniem umowy darowizny, której skutkiem jest wejście prawa do majątku wspólnego, poprzedzić trzeba uwagą o charakterze porządkującym – zauważyć należy fakt znacznego zróżnicowania poglądów sądów administracyjnych w tym zakresie. Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku przyjął bowiem, że notariusz nie powinien ponosić odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków płatnika związanych z poborem podatku należnego od małżonki obdarowanego, z uwagi na jej nieobecność przy sporządzeniu aktu notarialnego umowy darowizny. Odmiennie stanowisko w podobnej sprawie zajął WSA w Gliwicach¹⁷, który wskazał na zasadność pociągnięcia płatnika do odpowiedzialności z tytułu niedokonania poboru podatku, również gdy do aktu notarialnego stawił się jedynie jeden z małżonków.

¹⁵ Tak też: A. Goettel, M. Goettel, *Glosa do wyroku s. okreg. z dnia 24 października 2013 r., II Ca 590/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 10, s. 90.

¹⁶ Więcej na ten temat: A. Dyoniak, *Ustawowy ustrój majątkowy małżeński*, Wrocław 1985, s. 51; zob. też: M. Nazar w: *System...*, s. 411.

¹⁷ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 marca 2010 r., sygn. I SA/Gl 938/09.

Oceniając trafność rozstrzygnięcia NSA, należy się zgodzić, że notariusz nie powinien być pociągnięty do odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków płatnika, ale z innego powodu niż wskazany przez ten sąd. Przyczyną tego, dlaczego notariusz nie może odpowiadać za niepobranie podatku od małżonka obdarowanego, jest wykazany wyżej fakt niepowstania obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego. Płatnik – jak wynika z art. 8 o.p. – jest podmiotem powołanym do wymiaru i poboru należności podatkowych. Nałożenie na notariusza obowiązków płatniczych, a następnie ich wykonywanie jest zatem ściśle związane z istnieniem stosunku podatkowo-prawnego łączącego podatnika oraz podmiot publicznoprawny. Okolicznością niezbędną do powstania zobowiązania płatniczego, którego treścią jest obowiązek obliczenia, pobrania i wpłaty pobranego podatku, jest bowiem uprzednie powstanie stosunku podatkowo-prawnego obowiązku podatkowego¹⁸. Jeśli więc nie doszło do powstania obowiązku podatkowego, to tym samym nie mogły powstać obowiązki płatnika w zakresie obliczenia, pobrania i wpłaty podatku od małżonki obdarowanego, a to z kolei wyklucza możliwość pociągnięcia notariusza do odpowiedzialności z tytułu niewykonania tychże obowiązków. Tym samym rozważania NSA w przedmiocie znaczenia faktu nieobecności małżonki dla możliwości dokonania pobrania podatku i pociągnięcia notariusza do odpowiedzialności za niepobranie podatku uznać należy za bezprzedmiotowe.

Za dyskusyjne uznać należy uwagi NSA w przedmiocie możliwej nieświadomości nieobecnej małżonki obdarowanego o przyjęciu darowizny przez jej współmałżonka do majątku wspólnego w kontekście posiadania przez nią statusu podatnika oraz braku możliwości dokonania poboru podatku przez notariusza. Podsumowując ten wątek rozważań, NSA wskazał na „[b]rak w ustawie podatkowej przepisów pozwalających na dokonanie poboru podatku od spadków i darowizn od osoby niebędącej podatnikiem”. Należy zgodzić się z sądem, że przepisy prawa nie mogą uprawniać płatnika do poboru podatku od osoby, która nie jest podatnikiem (ze względu na wskazaną wyżej istotę obowiązków płatniczych), przy czym zastanawiające jest sformułowanie takiej tezy w kontekście sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia sądowego. Skoro bowiem sąd ten

¹⁸ M. Budziarek, *Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji*, Łódź 2018, s. 94–95, <https://doi.org/10.18778/7969-503-4>

przyjął, że małżonka uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe, które należy identyfikować jako darowiznę, oznacza to, że nabyłaby ona dane prawo tytułem darowizny, a obowiązek podatkowy – zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. – powstałby w chwili złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego. Tym samym sąd ten przyjąć powinien, że już w tej chwili małżonka obdarowanego uzyskała status podatnika, a notariusz stał się płatnikiem zobowiązanym do wykonania obowiązków z art. 8 o.p., których jednak z uwagi na nieobecność podatnika nie wykonał. Uzyskanie statusu podatnika przez małżonkę obdarowanego nastąpiłoby zatem w chwili powstania obowiązku podatkowego i byłoby niezależne od jej woli czy też świadomości o uzyskaniu nieodpłatnego przysporzenia majątkowego¹⁹. Inną kwestią jest natomiast fakt, że małżonka obdarowanego – jak wynika z art. 37 § 1 pkt 1 k.r.o. – nie musiała być obecna przy umowie, przez co notariusz nie miał możliwości spełnić ciążącego na nim – na mocy art. 18 ust. 2 pkt 2 u.p.s.d. – obowiązku pobrania podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego. Biorąc pod uwagę powyższe zagadnienie, można jednak zadać następujące pytanie, którego nie zadał sobie NSA rozpatrujący niniejszą sprawę: „czy ustawodawca zdecydowałby się wprowadzić do systemu prawa takie rozwiązanie, które ustanawia obowiązki niemożliwe do wykonania?”. Odpowiedź na nie wydaje się oczywista²⁰.

W tym miejscu należy również zauważyć, że stanowisko zajęte przez NSA, dotyczące odpowiedzialności majątkowej notariusza, jest nie do pogodzenia z ustaleniami tego sądu w przedmiocie powstania obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego oraz treści obowiązków płatniczych ciążących na notariuszu. Skoro bowiem sąd ten przyjął, że powstał obowiązek podatkowy z tytułu nabycia prawa w drodze darowizny przez synową darczyńcy, to notariusz jako płatnik był zobowiązany – zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 2 u.p.s.d. – do pobrania należnego podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego²¹. W powyższym przepisie ustawodawca, określając moment dokonania poboru podatku i wiążąc go z momentem sporządzenia aktu notarialnego, przesądza, że obowiązek pobrania podatku

¹⁹ Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r., obowiązek podatkowy w polskim systemie prawnym nie jest zależny, w świetle art. 217 Konstytucji, od woli osoby, lecz od zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy podatkowej (sygn. SK 22/03, OTK-A 2004, nr 6, poz. 59).

²⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r., sygn. II FSK 1096/10.

²¹ Z zastrzeżeniem sytuacji, o której mowa w art. 12 u.p.s.d., w której ustawodawca wyraźnie zwolnił notariusza z obowiązku obliczenia i poboru podatku.

przez notariusza powinien zostać spełniony w chwili sporządzenia tego aktu notarialnego. Związanie przez ustawodawcę czynności sporządzenia i wydania aktu notarialnego z czynnością dokonania poboru podatku ma na celu zapewnienie notariuszowi skuteczności jego czynności płatniczych²² – podatnik nie otrzyma bowiem aktu notarialnego, jeżeli notariusz nie pobierze podatku. Jeżeli jednak notariusz zdecyduje się sporządzić akt notarialny bez pobrania podatku ze względu na nieobecność podatnika, to liczyć się musi z faktem poniesienia odpowiedzialności majątkowej z tytułu niewykonania obowiązków płatnika. Żaden przepis ustawy o podatku od spadków i darowizn nie zwalnia go bowiem z obowiązku pobrania podatku od nabycia prawa tytułem darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego w chwili sporządzenia tego aktu. Wnioski przeciwne, zakładające powstanie obowiązku podatkowego po stronie małżonki obdarowanego oraz brak odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku za niedokonanie poboru podatku z uwagi na nieobecność podatnika przy sporządzeniu aktu notarialnego, nie znajdują zatem oparcia w treści aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.

4. PODSUMOWANIE

Podsumowując, przedstawione w glosie tezy orzeczenia NSA oceniać należy krytycznie. Całkowicie nie do zaakceptowania jest stanowisko, zgodnie z którym w przypadku zawarcia umowy darowizny z osobą obdarowaną pozostającą w związku małżeńskim, w sytuacji gdy przedmiot darowizny zgodnie z postanowieniem darczyńcy wchodzi w skład majątku wspólnego, obowiązek podatkowy z tytułu podatku od spadków i darowizn powstaje również wobec drugiego ze współmałżonków. Współmałżonka niebędąca stroną umowy darowizny uzyskała wprawdzie nieodpłatnie przysporzenie majątkowe, ale stała się podmiotem tego prawa ze względu na fakt bycia podmiotem majątku wspólnego, do którego prawo to weszło, a nie ze względu na rzekome nabycie go w drodze darowizny. Nabycie w ten sposób przysporzenia majątkowego nie podlega natomiast podatkowi od spadków i darowizn. Nie każde bowiem nieodpłatne nabycie majątku przez osobę fizyczną podlega opodatkowaniu tym podatkiem, a jedynie to, które wynika z enumeratywnie wskazanych przez ustawodawcę tytułów prawnych.

²² Więcej na ten temat: M. Budziarek, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3/4, s. 47–70.

Powyższe ustalenia determinują ocenę trafności ustaleń NSA w przedmiocie odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku za niepobranie podatku od współmałżonki niebędącej stroną umowy darowizny. Skoro bowiem współmałżonka obdarowanego uzyskała nieodpłatne przysporzenie majątkowe wskutek wejścia nabytego prawa do majątku wspólnego, co z kolei wyklucza tezę o powstaniu względem niej obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, to tym samym nie ma podstaw prawnych do pociągnięcia notariusza do odpowiedzialności za niepobranie tego podatku. Nie można bowiem odpowiadać za niewykonanie obowiązków, które na danym podmiocie nie ciążyły. Warunkiem niezbędnym do powstania obowiązków płatniczych jest powstanie obowiązku podatkowego, a to w sprawie rozpatrywanej przez NSA nie nastąpiło.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Budziarek M., *Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji*, Łódź 2018, <https://doi.org/10.18778/7969-503-4>
- Budziarek M., *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3/4.
- Dmowski S., *Art. 888, [w:] Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom I-II*, red. G. Bieniek, Warszawa 2011.
- Dyoniak A., *Ustawowy ustrój majątkowy małżeński*, Wrocław 1985.
- Goettel A., Goettel M., *Glosa do wyroku s. okręg. z dnia 24 października 2013 r., II Ca 590/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 10.
- Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.
- Ohanowicz A., *Glosa do wyroku SN z dnia 26 lipca 1958 r.*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1959, nr 7–8.
- Piątowski J.S., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego – Izba cywilna z dnia 24 września 1970 r., III CZP 55/70*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1973, nr 6.
- Prawo rodzinne i opiekuńcze. System Prawa Prywatnego. Tom 11*, red. T. Smoczyński, Warszawa 2014.
- Szer S., *Prawo rodzinne*, Warszawa 1966.