

PRZEGLĄD PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

(5)2022 • DOI: 10.17951/ppa.2022.5.191-201

WSPIA RZESZOWSKA SZKOŁA WYŻSZA

BARBARA SMUK

smuk.barbara@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6425-5155>

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2022 r. (III FSK 1262/21)

*Commentary on the Judgment of the Supreme Administrative
Court of 25 August 2022 (III FSK 1262/21)*

Teza: Przepis art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹ przewiduje obowiązek notariusza, zgodnie z którym może on sporządzić akt notarialny zbycia praw do spadku albo zbycia lub obciążenia rzeczy lub praw majątkowych uzyskanych tytułem, określonym w art. 1 u.p.s.d., tylko za uprzednią pisemną zgodą naczelnika urzędu skarbowego albo po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia. Obowiązku tego nie można jednak identyfikować z faktem, że notariusz jest uprawniony do wystąpienia o wydanie tego zaświadczenia w trybie art. 306a ustawy z dnia 29 sierpnia

¹ T.j. Dz.U. 2021, poz. 1043, dalej: u.p.s.d.

1997 r. – Ordynacja podatkowa² we własnym imieniu i na własną rzecz jako adresat art. 19 ust. 6 u.p.s.d. w sytuacji, gdy ma on tylko sporządzić akt notarialny dokumentujący zbycie udziałów.

I.

Glosowany wyrok dotyczy zagadnienia związanego z odmową naczelnika urzędu skarbowego wydania notariuszowi zaświadczenia potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia.

Notariusz złożył w Urzędzie Skarbowym wniosek o wydanie w trybie art. 19 ust. 6 u.p.s.d. zgody na zbycie praw do spadku, które spadkobierca nabył w związku z przedawnieniem zobowiązania podatkowego lub o wydanie zaświadczenia potwierdzającego, że zobowiązanie to wygasło wskutek przedawnienia. Strona dysponowała postanowieniem sądu rejonowego, w którym stwierdzono nabycie spadku. W skład majątku spadkowego wchodził udział w nieruchomości. Według spadkobiercy zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn powstałe co do tej nieruchomości zgodnie z art. 68 § 2 pkt 1 o.p. uległo przedawnieniu. Sprzedaż nieruchomości przez większość współwłaścicieli miała nastąpić w kancelarii notarialnej. Prowadzący tę kancelarię notariusz za niezbędne uznał wydanie na jego rzecz zaświadczenia potwierdzającego, że nabycie spadku jest zwolnione z podatku, podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia, tak aby można było zawrzeć umowę sprzedaży.

Naczelnik Urzędu Skarbowego postanowieniem odmówił notariuszowi wydania żadanego zaświadczenia, wskazując w uzasadnieniu postanowienia, że legitymowanym do jego uzyskania jest przede wszystkim podatek.

Na rozstrzygnięcie to notariusz złożył zażalenie. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej utrzymał w mocy odmowne postanowienie organu I instancji, a notariusz – nie godząc się z tym – złożył skargę. W jej uzasadnieniu podkreślił, że od początku działał we własnym imieniu i na własną rzecz, a jako osoba zaufania publicznego mająca sporządzić akt notarialny, zainteresowana uzyskaniem zaświadczenia w związku z art. 19 ust. 6 u.p.s.d., posiada w tym względzie interes prawny. W dalszej argumentacji notariusz podniósł, że przywołany przepis nie ogranicza kręgu podmiotów uprawnionych do występowania o wydanie zaświadczenia. Tym samym za podmiot uprawniony do uzyskania stosownego zaświadczenia należy uznać również notariusza, który ma sporządzić akt notarialny.

² T.j. Dz.U. 2021, poz. 1540, dalej: o.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem w sprawie III SA/Wa 1779/18 skargę oddalił, podkreślając, że zaświadczenie zawsze wydaje się na wniosek, a osoba ubiegająca się o wydanie zaświadczenia musi legitymować się interesem prawnym w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego. Kategoria interesu prawnego jest kategorią materialnoprawną i dlatego dla wykazania takiego interesu należy wskazać przepis prawa materialnego zobowiązujący organ do wydania dokumentu lub uprawniający wnioskującego do jego otrzymania. Interes prawny podmiotu przejawia się tym, że wnosi on żądanie we własnym imieniu i ma roszczenie wynikające z konkretnego przepisu prawa materialnego. Od tak pojmowanego interesu prawnego należy odróżnić interes faktyczny, to jest sytuację, w której dany podmiot jest wprawdzie bezpośrednio zainteresowany wydaniem zaświadczenia, nie może jednak tego zainteresowania poprzeć przepisami prawa, mającymi stanowić podstawę skierowanego żądania w zakresie podjęcia stosownych czynności przez organ administracji. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że obowiązek notariusza zawarty w art. 19 ust. 6 u.p.s.d. nie powinien być utożsamiany z faktem, że notariusz na mocy tego przepisu jest uprawniony do wystąpienia o wydanie zaświadczenia we własnym imieniu i na własną rzecz jako adresat tego przepisu w sytuacji, gdy ma on tylko sporządzić akt notarialny dokumentujący umowę sprzedaży. Nie można zdaniem Sądu uznać, że to notariusz, do którego sprzedający zwracają się z prośbą o sporządzenie aktu notarialnego, jest stroną mającą interes prawny w uzyskaniu takiego zaświadczenia. Sąd orzekający podkreślił, że rola notariusza podczas sporządzania aktu notarialnego dotyczącego przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład spadku ogranicza się do uzyskania od podatnika stosownego zaświadczenia.

II.

Notariusz zaskarżył w całości powyższy wyrok skargą kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), podnosząc zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego: art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³ w zw. z art. 19 ust. 6 u.p.s.d. w zw. z art. 133 § 1 i 2 o.p. przez błędną ich wykładnię polegającą na uznaniu, że notariusz nie jest stroną postępowania w sprawie wydania przez naczelnika urzędu skarbowego zgody lub zaświadczenia w trybie art. 19 ust. 6 u.p.s.d., dotyczącego sprzedaży rzeczy uzyskanej tytułem dziedziczenia, w sytuacji gdy przepis ten jest adresowany do notariusza i notariusz ma interes prawny

³ T.j. Dz.U. 2023, poz. 259, dalej: p.p.s.a.

w uzyskaniu zgody lub zaświadczenia dotyczącego przedmiotu sprzedaży, który ma zostać udokumentowany aktem notarialnym przed nim sporządzonym. W skardze podniesiono także naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., art. 306a § 1 i § 2 pkt 1–2 o.p. w zw. z art. 19 ust. 6 u.p.s.d. przez oddalenie skargi w sytuacji, gdy notariusz spełnił wszystkie przesłanki do wydania dla niego zaświadczenia, a urzędowego potwierdzenia stanu prawnego nieruchomości dla celów podatku od spadków i darowizn wymaga szczególnie przepis prawa, tj. art. 19 ust. 6 u.p.s.d. oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. i art. 306b § 1 o.p. wobec oddalenia skargi w sytuacji, gdy z danych znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego jednoznacznie wynika, że zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od spadków i darowizn wygasło na skutek przedawnienia i fakt ten powinien znaleźć odzwierciedlenie w wydanym zaświadczeniu.

Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku stwierdził, że skarga nie zawiera usprawiedliwionych podstaw i jako taka podlega oddaleniu. W uzasadnieniu swojego stanowiska sąd kasacyjny uznał, że przepis art. 19 ust. 6 u.p.s.d. nie stanowi podstawy do uzyskania przez notariusza żądanego zaświadczenia. W głównych motywach uzasadnienia wyroku wskazano, że notariusz nie posiada interesu prawnego w pozyskaniu żądanego zaświadczenia. Zdaniem NSA teza ta znajduje odzwierciedlenie w konstrukcji pojęcia strony oraz wynikających z tego tytułu praw – o wydanie zaświadczenia może wnioskować strona lub osoby, które łączy ze stroną stosunek prawny. Nie znajduje natomiast uzasadnienia twierdzenie, że notariusz jako osoba sporządzająca akt notarialny umowy sprzedaży udziałów posiada przymiot strony i posiada interes prawny, który jest związany z taką sprzedażą. Argumentacja ta znajduje wsparcie w dyspozycji art. 19 ust. 6 u.p.s.d., z którego wynika, że notariusz może sporządzić akt notarialny dotyczący zbycia praw do spadku albo zbycia lub obciążenia rzeczy bądź praw majątkowych uzyskanych tytułem określonym w art. 1 u.p.s.d. wyłącznie za wcześniejszą pisemną zgodą naczelnika urzędu skarbowego lub po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego, w którym potwierdzone zostało, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia. W ocenie NSA obowiązku tego nie należy wiązać z faktem, że notariusz jest uprawniony do wystąpienia o wydanie zaświadczenia w trybie art. 306a o.p. we własnym imieniu i na własną rzecz jako adresat art. 19 ust. 6 u.p.s.d. w chwili, gdy ma on sporządzić akt notarialny dokumentujący wspomniane zbycie udziałów, a interes prawny w uzyskaniu takiego zaświadczenia posiada wyłącznie osoba stawająca do aktu notarialnego.

III.

Teza glosowanego wyroku NSA jest trafna.

Organy podatkowe zgodnie z uregulowaniami zawartymi w art. 306a–306d o.p. wydają zaświadczenia. Pojęcie zaświadczenia nie zostało odrębnie zdefiniowane na gruncie prawa podatkowego. Regulacje prawne dotyczące wydawania zaświadczeń zawarte w Ordynacji podatkowej pokrywają się zatem z regulacjami zawartymi w Kodeksie postępowania administracyjnego⁴. Instytucję „zaświadczeń” wskazanych w Ordynacji podatkowej należy rozpatrywać z uwzględnieniem stanowiska judykatury oraz dorobku nauki prawa administracyjnego⁵. W literaturze wskazuje się, że zaświadczeniem jest urzędowe potwierdzenie w formie pisemnej istniejącego obiektywnie stanu rzeczy dokonane przez organ administracyjny na wniosek zainteresowanej osoby, której interes prawny oparty został na prawie⁶. W prawie podatkowym zaś w art. 306a o.p. określono, że zaświadczenie jest urzędowym potwierdzeniem określonych faktów lub stanu prawnego. Zaświadczenia stanowią m.in. formę działania organu administracji publicznej, wydawane są na żądanie osoby, która się o nie ubiega i która posiada interes prawny w jego uzyskaniu⁷. Z cytowanego przepisu wynika, że o wydanie zaświadczenia nie może wystąpić każdy, ale wyłącznie ten, kto ma interes prawny. Zgodnie z treścią art. 306b § 1 i art. 306a § 3 o.p. samo wydanie zaświadczenia stanowi czynność materialno-techniczną i urzędową. Czynność ta nie tworzy nowej sytuacji prawnej, ponieważ jest ona pochodną ustalonego już stanu prawnego lub faktów. Wydanie zaświadczenia nie zmienia zaś sytuacji prawnej jednostki, może jednak zmienić jej sytuację faktyczną⁸.

Zaświadczenie wydawane jest na wniosek osoby uprawnionej, która legitymuje się interesem prawnym. Kategoria interesu prawnego stanowi kategorię materialnoprawną. Wykazanie interesu wymaga zatem wskazania przepisu prawa materialnego, który zobowiązywałby dany organ do wydania stosownego dokumentu. W orzecznictwie akcentowany jest pogląd, że o tym, czy podmiot ubiegający się o udział w postępowaniu sądownoadministracyjnym posiada interes prawny w danej sprawie, decyduje norma prawa materialnego, w oparciu o którą oparto zaskarżony akt, nie zaś interes faktyczny⁹. Z powyższego wynika, że inte-

⁴ Dz.U. 2022, poz. 2000, ze zm.

⁵ A. Mariański, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 1176 i n.

⁶ Z.R. Kmieciak, *Charakter prawny zaświadczenia a możliwość ustalania i weryfikacji jego treści*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 10, s. 58.

⁷ M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1039.

⁸ M. Wierzbowski, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004, s. 238 i n.

⁹ Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 1993 r., I SA 1719/92, Legalis 37767.

res prawny posiada swoje źródło w przepisach regulujących sposób załatwienia sprawy, należy zatem upatrywać go w podstawie prawnej danego rozstrzygnięcia. Warto zaakcentować, że interes prawny powinien być własny, nie można go więc opierać na sytuacji prawnej innego podmiotu, nawet jeżeli w danej sprawie charakter związków tych podmiotów jest nie tylko faktyczny, lecz także prawny. Interes prawny to taki, który został wzięty przez prawo w ochronę, która polega na prawie żądania od organu podjęcia stosownych działań mających na celu zrealizowanie interesu. Istota interesu prawnego tkwi więc w relacji występującej pomiędzy oczekiwaniami wnioskodawcy a kompetencjami oraz możliwościami organu. W piśmiennictwie wskazuje się, że aby interes prawny mógł zostać zaspokojony przez organy administracyjne, musi on być osobisty, indywidualny, własny, a ponadto musi znajdować potwierdzenie w okolicznościach faktycznych i mieć podstawę w przepisach prawa materialnego¹⁰. Należy zatem stwierdzić, że osoba ubiegająca się o wydanie zaświadczenia powinna wykazać interes prawny lub wskazać przepis prawny uprawniający do posługiwania nim.

Od interesu prawnego należy odróżnić interes faktyczny. Interes faktyczny występuje w sytuacji, gdy dany podmiot jest wprawdzie bezpośrednio zainteresowany rozstrzygnięciem w danej sprawie, jednakże nie może poprzeć swojego zainteresowania przepisami prawa¹¹. Kryterium interesu prawnego stanowi nawiązanie do instytucji strony występującej w postępowaniu administracyjnym. Interes faktyczny należy kwalifikować jako stan, w którym jednostka jest bezpośrednio zainteresowana rozstrzygnięciem sprawy, jednakże zainteresowanie to nie zostało poparte przepisami prawa, które umożliwiałyby żądanie podjęcia przez organ określonych czynności¹².

IV.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt sprawy rozstrzygniętej glosowanym wyrokiem, w pełni wypada zgodzić się z wyrażonym w nim stwierdzeniem, że notariusz w rzeczywistości legitymował się wyłącznie interesem faktycznym, który nie był wystarczający do zrealizowania przez organ podatkowy żądania odnoszącego się wydania stosownego zaświadczenia.

Na względzie warto mieć brzmienie art. 306a § 2 pkt 2 o.p., z którego wynika, że zaświadczenie wydaje się, jeżeli osoba ubiega się o jego wydanie ze względu na

¹⁰ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 224 i n.

¹¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 października 2018 r., II SA/Łd 785/18, LEX nr 2568172.

¹² E. Smoktunowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego w orzecznictwie Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 1995, s. 109.

swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego. Biorąc pod uwagę, że żądającym wydania zaświadczenia był notariusz, który jest organem państwowym w sensie funkcjonalnym oraz w imieniu i na rachunek Państwa strzeże bezpieczeństwa obrotu prawnego w fazie pozasądowej, należy rozważyć, czy status notariusza nie czyni go osobą uprawnioną do wydania przez organ stosownego zaświadczenia.

W piśmiennictwie podnosi się, że współczesna rola notariusza wykracza poza działania dokonywane przez niego na gruncie przymusu notarialnego. Nowe funkcje notariatu mają źródło w przepisach przewidujących alternatywne dokumentowanie zdarzeń prawnych. Notariusz działa w imieniu Państwa, wykonując tzw. funkcje publiczne. Państwo jego działalność przyjmuje za swoją¹³. Należy zgodzić się z poglądem Sądu Najwyższego (SN), który wywodzi, że notariusz jest strażnikiem praworządności, organem quasi-sądowym, którego zadaniem jest zapewnienie bezpieczeństwa obrotu prawnego¹⁴. Szczególny status notariusza sprawia, że czynności podejmowane przez notariusza świadczone są w interesie stron i z uwzględnieniem interesu publicznoprawnego oraz posiadają szczególny charakter. Sporządzany przez notariusza akt notarialny w odróżnieniu od aktów organów władzy publicznej jest specyficzny, podnosi bowiem do rangi dokumentu urzędowego czynność z zakresu obrotu cywilnego. Notariusz to nie tylko zawód zaufania publicznego, lecz także funkcja publiczna, gdyż korzysta z ochrony prawno-karnej tak jak funkcjonariusz publiczny, a także wykonuje szereg czynności o charakterze urzędowym. Jak wskazuje się w orzecznictwie, status notariusza znacząco różni się od statusu przedstawicieli wolnych zawodów prawniczych, tj. adwokatów i radców prawnych. Pozycja prawna notariusza, pełnione przez niego funkcje, a także jego miejsce w systemie instytucji pomocy prawnej wskazują na inne niż w wypadku adwokatów i radców prawnych formy powiązania notariuszy z szeroko pojętym wymiarem sprawiedliwości¹⁵.

Analiza treści glosowanego wyroku skłania do refleksji, że NSA w swoich uwagach nie uwzględnił dyspozycji art. 306a § 2 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem zaświadczenie wydaje się, jeżeli urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa. Przedstawione rozważania prowadzą do przyjęcia, że czynności dokonywane przed notariuszem posiadają szczególny walor. Konieczność ich dokonania wynika bezpośrednio z przepisów prawnych. Forma notarialna została zastrzeżona dla określonego katalogu czynności. Notariusz, będący gwarantem bezpieczeństwa obrotu prawnego, realizuje funkcje powierzone mu przez państwo. Należy zatem rozważyć, czy uprawnienie

¹³ W. Boć, *Status prawny notariusza*, Wrocław 2010, s. 22.

¹⁴ Uchwała SN z dnia 18 grudnia 2013 r., III CZP 82/13, OSNC 2014, nr 10, poz. 101.

¹⁵ Wyrok TK z dnia 26 marca 2008 r., K 4/07, OTK-A 2008, nr 2, poz. 28.

notariusza do pozyskania zaświadczenia nie wynika z pełnionej przez niego funkcji oraz czy art. 19 ust. 6 u.p.s.d. stanowi przepis prawa, na podstawie którego notariusz uprawniony jest do uzyskania żądanego zaświadczenia.

Z art. 306a § 2 pkt 2 o.p. wynika, że wydania zaświadczenia może żądać osoba, która ma interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu. Mając na uwadze brzmienie tego przepisu oraz funkcje i pozycję notariusza, *prima facie* można uznać, że nie wyłącza on możliwości wydania notariuszowi stosownego zaświadczenia. Dzieje się tak w szczególności z uwagi na fakt, że notariusz w zakresie sporządzania czynności notarialnej posiada interes prawny (publiczny) w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów. Poczynione rozważania należy jednak odnieść do przepisów związanych z funkcjonowaniem notariatu. Zgodnie z art. 1 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie¹⁶ notariusz powoływany jest do dokonywania czynności, którym strony są obowiązane lub pragną nadać formę notarialną. Z tego przepisu nie wynika, jakoby notariusz był stroną czynności notarialnej. Podobny pogląd wyraził SN w postanowieniu z dnia 25 września 2020 r.¹⁷. Rozpoznawana sprawa dotyczyła wniosku o wpis do księgi wieczystej. Sąd Najwyższy uznał, że notariusz składający wniosek wieczysto-księgowy w granicach upoważnienia wynikającego z art. 92 u.p.o.n. dokonuje czynności urzędowej i nie jest zainteresowanym w rozumieniu art. 510 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego¹⁸. W uzasadnieniu orzeczenia zaprezentowano pogląd, że wniosek złożony przez notariusza w trybie teleinformatycznym nie może uchodzić za wniosek, który został wniesiony przez stronę czynności notarialnej. Przekładając powyższą konkluzję na grunt sprawy, należy zaznaczyć, że notariusz nie jest stroną czynności notarialnej. Zgodnie bowiem z powołanym art. 1 § 1 u.p.o.n. notariusz z racji wykonywanych funkcji pełni rolę organu obsługi prawnej. Ze stroną czynności wiąże go stosunek zobowiązaniowy, polegający na zobowiązaniu notariusza do sporządzenia czynności notarialnej. Ponadto należy podkreślić, że notariusz sporządza akt notarialny, gdy wymaga tego przepis prawa lub gdy taka jest wola stron. Nie sposób zatem wywodzić interesu prawnego notariusza w uzyskaniu wnioskowanego zaświadczenia. Notariusz nie jest stroną czynności, a zatem nie posiada interesu prawnego w uzyskaniu zaświadczenia. Nie jest również adresatem normy zawartej w art. 19 ust. 6 u.p.s.d. Konkludując, należy podzielić pogląd NSA, że to nie notariusz jest podmiotem mającym interes prawny w uzyskaniu takiego zaświadczenia.

Należy zaakcentować, że zgodnie z art. 19 ust. 6 u.p.s.d. notariusz, dokonując czynności dotyczącej zbycia praw do spadku albo zbycia lub obciążenia rzeczy lub praw majątkowych, występuje w roli płatnika. W pełni należy zgodzić się z tezą

¹⁶ Dz.U. 2022, poz. 1799, dalej: u.p.o.n.

¹⁷ V CSK 434/18, LEX nr 3087093.

¹⁸ Dz.U. 2021, poz. 1805, ze zm.

NSA wyrażoną w wyroku z dnia 25 sierpnia 2022 r., która stanowi, że prawidłowa wykładnia art. 19 ust. 6 u.p.s.d. w zakresie wydawania zgody na sprzedaż nieruchomości prowadzi do konkluzji, iż zgoda taka jest wydawana wyłącznie na wniosek podatnika będącego spadkobiercą lub obdarowanym w sytuacji ustalenia wysokości podatku od spadków i darowizn i stanowi jednocześnie zobowiązanie dla płatnika – notariusza do poboru podatku od spadków i darowizn z ceny sprzedaży nieruchomości jako zabezpieczenia interesu fiskalnego wierzyciela podatkowego. Tezę tę potwierdza także fakt, że zgodnie z art. 7 § 1 u.p.o.n. notariusz na podstawie odrębnych przepisów jako płatnik pobiera podatki. Notariusz jako płatnik pojmowany jest jako ogniwo znajdujące się pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Obowiązki notariusza w zakresie poboru podatków wynikają z art. 8 o.p. Zgodnie z tym przepisem za płatnika uważa się jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, osobę fizyczną, a także osobę prawną, która na podstawie przepisów zobowiązana jest do pobierania, a także obliczania podatku, jak również do przekazania go w stosownym terminie właściwemu organowi podatkowemu. Dodatkowe obowiązki notariusza wskazane w art. 19 ust. 6 u.p.s.d. realizują funkcje kontrolne oraz wpisują się w mechanizm działań państwa na rzecz skutecznego poboru podatków¹⁹, a przepis ten nie uzależnia w sposób bezwzględny skuteczności czynności prywatnoprawnej od spełniania obowiązku publicznoprawnego²⁰.

W orzecznictwie wyrażany jest pogląd, iż „nie ulega wątpliwości, że obowiązek uzyskania zgody naczelnika urzędu skarbowego w trybie art. 19 ust. 6 u.p.s.d. został nałożony na podatników w celu uszczelnienia systemu podatkowego i zabezpieczenia interesów państwa, bowiem zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²¹ każdy obywatel Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Istotne jest też, że zgoda w trybie art. 19 ust. 6 u.p.s.d. może być wydana w sytuacji, gdy pomimo nieuiszczenia podatku od nabycia majątku, który ma być przedmiotem zbycia, zachodzą okoliczności faktyczne pozwalające organowi na dokonanie wymiaru podatku i jego zaspokojenie przez Państwo”²². Z istoty art. 19 ust. 6 u.p.s.d. należy wywieść warunek formalny, od spełnienia którego zależy wykonanie czynności notarialnej. Zgodnie z literalnym brzmieniem tego przepisu wymogiem tym jest uzyskanie zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia. W aktu-

¹⁹ K.J. Musiał, [w:] P. Borszowski, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, K.J. Musiał, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2022, art. 19.

²⁰ M. Watrakiewicz, *Obowiązki notariusza wynikające z art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2004, nr 1, s. 82.

²¹ Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.

²² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 maja 2022 r., I SA/Gd 1516/21, LEX nr 3354472.

alnym orzecznictwie wyrażono pogląd, który zasługuje na pełną aprobatę, że prawidłowa wykładnia art. 19 ust. 6 u.p.s.d. w zakresie wydawania zgody na sprzedaż nieruchomości prowadzi do konkluzji, iż zgoda taka jest wydawana wyłącznie na wniosek podatnika²³ będącego spadkobiercą lub obdarowanym w sytuacji ustalenia wysokości podatku od spadków i darowizn i stanowi jednocześnie zobowiązanie dla płatnika – notariusza do poboru podatku od spadków i darowizn z ceny sprzedaży nieruchomości jako zabezpieczenia interesu fiskalnego wierzyciela podatkowego. Skarżący kasacyjnie notariusz nie poświęcił poruszonym zagadnieniom większej uwagi. Marginalnie sprowadza on interes prawny notariusza do jego pozycji ustrojowej, pomijając kwestie wskazane powyżej.

V.

W przedstawionym stanie faktycznym NSA prawidłowo uznał, że notariusz nie posiadał interesu prawnego w wydaniu żądanego zaświadczenia. Skarżący nie wskazał skutecznie przepisu prawa materialnego, z którego wynikałyby jego obowiązki lub prawa kreujące interes prawny. Jak wykazano, przepis art. 19 ust. 6 u.p.s.d. skierowany jest do notariusza jako płatnika, a uprawnionym do uzyskania zaświadczenia jest podatnik. To na stronie czynności notarialnej spoczywa obowiązek dostarczenia notariuszowi zaświadczenia o rozliczeniu podatku od spadków i darowizn, które jest niezbędne do sfinalizowania transakcji sprzedaży nieruchomości nabytej w sposób nieodpłatny (m.in. w drodze spadku lub darowizny – art. 19 ust. 6 u.p.s.d.). Notariusz, który ma sporządzić akt notarialny umowy sprzedaży, nie jest jej stroną, osobą, którą łączy z podatnikiem stosunek prawny lub która posiada interes prawny w związku ze sprzedażą nieruchomości. Nie sposób wywodzić interesu prawnego notariusza w uzyskaniu zaświadczenia także z jego pozycji kreowanej przepisami ustawy Prawo o notariacie. Pozycja prawna notariusza oraz jego funkcje mogą wskazywać na posiadanie przez notariusza interesu prawnego w wydaniu żądanego zaświadczenia, niemniej należy mieć na uwadze, że notariusz nie jest stroną czynności notarialnej, a z jego statusu nie można wywodzić dodatkowych uprawnień kształtujących pozycję strony przystępującej do czynności notarialnej.

W konsekwencji glosowany wyrok należy uznać za trafny. Pozostaje zgodny z dotychczasową linią orzecniczą w tego typu sprawach.

²³ W uzasadnieniu wyroku WSA w Warszawie z dnia 10 sierpnia 2021 r. (III SA/Wa 146/21, LEX nr 3224106) wskazano, że jedynymi osobami uprawnionymi do wystąpienia o zaświadczenie są osoby będące spadkobiercami osoby zmarłej i to one mają legitymację do uzyskania odpowiedniej zgody albo zaświadczenia. Takie prawo jest przypisane osobie posiadającej legitymację prawną do uzyskania zaświadczenia o żądanej treści, którą jest przede wszystkim podatnik.

Bibliografia

- Boć W., *Status prawny notariusza*, Wrocław 2010.
- Borkowski J., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005.
- Kmieciak Z.R., *Charakter prawny zaświadczenia a możliwość ustalania i weryfikacji jego treści*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 10.
- Mariański A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Musiał K.J., [w:] P. Borszowski, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, K.J. Musiał, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Smoktunowicz E., *Kodeks postępowania administracyjnego w orzecznictwie Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 1995.
- Watrakiewicz M., *Obowiązki notariusza wynikające z art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2004, nr 1.
- Wierzbowski M., Szubiakowski M., Wiktorowska A., *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2013.

Abstrakt: Glosa została poświęcona zagadnieniu związanemu z odmową naczelnika urzędu skarbowego wydania notariuszowi zaświadczenia potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia. Celem jest wykazanie, że obowiązku tego nie można jednak identyfikować z faktem, iż notariusz jest uprawniony do wystąpienia o wydanie tego zaświadczenia w trybie art. 306a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa we własnym imieniu i na własną rzecz jako adresat art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w sytuacji, gdy ma on tylko sporządzić akt notarialny dokumentujący zbycie udziałów.

Słowa kluczowe: notariusz; zbycie udziałów; zobowiązanie podatkowe; podatek; zaświadczenie

Abstract: Commentary is devoted to the issue of the head of the tax office's refusal to issue a notary public with a certificate confirming that the acquisition is exempt from tax, that the tax due has been paid or the tax liability has expired due to the statute of limitations. The aim is to show that this obligation cannot be identified with the fact that the notary public is entitled to apply for the issuance of this certificate pursuant to Article 306a of the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance on its own behalf and for its own benefit as the addressee of Article 19 (6) of the Act of 28 July 1983 on inheritance and donation tax in a situation where he is only to prepare a notarial deed documenting the sale of shares.

Keywords: notary; sale of shares; tax liability; tax; certificate