

99/9/A/2010

WYROK

z dnia 9 listopada 2010 r.

Sygn. akt SK 10/08*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bohdan Zdziennicki – przewodniczący

Zbigniew Cieślak

Maria Gintowt-Jankowicz

Marian Grzybowski – sprawozdawca

Marek Mazurkiewicz,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 9 listopada 2010 r., skargi konstytucyjnej Anny Kultys o zbadanie zgodności:

- 1) art. 30 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność płatnika za podatek niepobrany,
- 2) art. 30 § 3 i 4 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim odnoszą się do odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany,
– z art. 2, art. 18, art. 20 w związku z art. 32, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 2 i 3 oraz art. 65 ust. 1, 2 i 4 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 30 § 1, 3 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378, Nr 195, poz. 1414 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr 118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320, z 2009 r. Nr 18, poz. 97, Nr 44, poz. 362, Nr 57, poz. 466, Nr 131, poz. 1075, Nr 157, poz. 1241, Nr 166, poz. 1317, Nr 168, poz. 1323, Nr 213, poz. 1652 i Nr 216, poz. 1676 oraz z 2010 r. Nr 40, poz. 230, Nr 57, poz. 355, Nr 127, poz. 858, Nr 142, poz. 961 i Nr 197, poz. 1306) **w zakresie, w jakim dotyczą odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany:**

- a) są zgodne z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- b) nie są niezgodne z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

* Sentencja została ogłoszona dnia 19 listopada 2010 r. w Dz. U. Nr 217, poz. 1436.

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375 oraz z 2010 r. Nr 197, poz. 1307) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 24 kwietnia 2006 r. skarżąca Anna Kultys (dalej: skarżąca) wniosła o stwierdzenie niezgodności:

a) art. 10 ust. 2 pkt 1 i ust. 3b ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399; dalej: u.p.c.c.) oraz art. 7 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369, ze zm.; dalej: prawo o notariacie) z art. 2, art. 31 ust. 3 oraz z art. 32 Konstytucji;

b) art. 30 § 1, 3 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) w zakresie, w jakim przepisy te czynią notariusza płatnikiem podatków zobowiązanym do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatków na podstawie wyżej powołanych przepisów, a ponadto odpowiedzialnym całym swym majątkiem za niepobrane podatki, z art. 2, art. 21 ust. 1 oraz z art. 18 Konstytucji.

1.1. Skargę wniesiono na tle następującego stanu faktycznego:

Decyzją Drugiego Urzędu Skarbowego w Radomiu (dalej: Urząd Skarbowy) z 26 marca 2003 r. (nr US-25/023/430/6/P/2003) ustalona została odpowiedzialność skarżącej jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych za niepobrany podatek od umowy sprzedaży nieruchomości zawartej przez osoby trzecie, objętej aktem notarialnym sporządzonym przez skarżącą jako notariusza.

Urząd Skarbowy przyjął, że wyliczenie wysokości podatku od tej umowy dokonane przez skarżącą było nieprawidłowe (tj. zaniżone) w świetle obowiązujących przepisów i obciążył ją obowiązkiem zapłaty niepobranego podatku.

Decyzją z 16 czerwca 2003 r. (nr IS.Ra.WP/4307-A/1/PCC/2/76/03) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Ośrodek Zamiejscowy w Radomiu, utrzymał w mocy decyzję Urzędu Skarbowego z 26 marca 2003 r. Wniesiona przez skarżącą skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie została oddalona wyrokiem z 14 maja 2004 r. (sygn. akt III SA 1855/03). Skarga kasacyjna od powyższego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego również została oddalona wyrokiem z 6 października 2005 r. (sygn. akt FSK 2348/04).

Skarżąca wskazała, że podstawą zaskarżonego orzeczenia były m.in. art. 10 ust. 2 pkt 1 i ust. 3b u.p.c.c. oraz art. 30 ordynacji podatkowej.

1.2. Uzasadnienie skargi konstytucyjnej.

Przedmiotem zarzutów skarżącej sformułowanych w skardze konstytucyjnej w jej pierwotnym brzmieniu jest wynikające z zakwestionowanych przepisów nałożenie na notariusza funkcji płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego (art. 10 ust. 2 u.p.c.c., art. 7 § 1 prawa o notariacie) i związana z tym odpowiedzialność płatnika całym majątkiem za podatek niepobrany (art. 30 § 1 i 3 ordynacji podatkowej).

Uzasadniając skargę konstytucyjną, skarżąca – po przedstawieniu tła historycznego rozwiązań odnoszących się do kształtowania obowiązków notariuszy w zakresie pobierania podatków – stwierdziła, że nakazanie notariuszowi jako prywatnej osobie wykonywania bez jego zgody funkcji państwa w zakresie obliczania, pobierania od podatników podatków i wpłacania ich we właściwym terminie narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego. Ponadto regulacja taka znacznie ogranicza prawa i wolności notariuszy jako grupy zawodowej, przeczy wymogowi dostatecznej określoności regulacji ustawowej oraz narusza zasadę równości wobec prawa, równego traktowania obywateli wobec prawa oraz konstytucyjny zakaz dyskryminacji w życiu społecznym i gospodarczym, a tym samym jest niezgodna z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 Konstytucji.

Zaskarżony art. 30 § 1 i 3 ordynacji podatkowej, nakładający na notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych odpowiedzialność całym majątkiem wspólnym jego i małżonka za niepobranie podatku od podatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej, narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), zasadę ochrony własności notariusza i jego małżonka (art. 21 ust. 1 Konstytucji) oraz zasadę ochrony rodziny (art. 18 Konstytucji).

1.3. Zarządzeniem sędziego TK z 10 października 2006 r. skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej dotyczących: wymogu wskazania konstytucyjnych praw i wolności naruszonych przez zaskarżone normy prawne, wymogu zakwestionowania w skardze takich przepisów, które stanowiły podstawę ostatecznego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, a także doprecyzowania, czy skarżąca wnosi o zbadanie konstytucyjności art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej w brzmieniu pierwotnym, czy w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa zmieniająca z 2002 r.).

W odpowiedzi na zarządzenie sędziego TK, w piśmie z 24 października 2006 r. uzupełniającym skargę konstytucyjną (dalej: pismo uzupełniające), skarżąca wskazała, że konstytucyjne prawa i wolności naruszone przez zakwestionowane w skardze przepisy to: prawo do równego traktowania w życiu społecznym i gospodarczym i zakaz dyskryminacji, prawo do ochrony własności, wolność wykonywania zawodu, zakaz pracy przymusowej, równość wobec prawa, zasada proporcjonalności i zasada demokratycznego państwa prawnego. Skarżąca jako dodatkowe wzorce kontroli konstytucyjności zakwestionowanych przepisów wskazała art. 64 ust. 2 i 3, art. 20 w związku z art. 32, art. 65 ust. 1, 2 i 4 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji, skarżąca stwierdziła, że na notariuszy (jako grupę zawodową) nałożono obowiązek ponoszenia odpowiedzialności za prawidłowe opodatkowanie zdarzeń prawnych, przy których notariusz tylko uczestniczy, wykonując czynności w żaden sposób niewpływające na powstanie zobowiązania podatkowego i jego wysokość. Notariusz nie jest przygotowany do roli eksperta podatkowego, lecz mimo to jest zmuszony do podejmowania „bardzo trudnych i niezwykle ryzykownych” (z uwagi na brak precyzji prawa podatkowego i dowolność jego wykładni przez organy skarbowe) decyzji z zakresu prawa podatkowego. Ze względu na to, że obowiązek taki dotyczy tylko notariuszy, oznacza on ich dyskryminację i narusza prawo do równego traktowania w życiu gospodarczym (art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji).

Przypisanie notariuszowi funkcji płatnika podatku od czynności dokonywanych w formie aktu notarialnego wymusza na nim ubezpieczenie się od odpowiedzialności za nie swoje zobowiązania, jeżeli zaś ubezpieczenie nie obejmuje danej transakcji (ze względu na dużą wartość podatku) – zapłacenie części odszkodowania jako wkładu własnego. Mienie

notariusza ulega w ten sposób uszczupleniu, co, w ocenie skarżącej, narusza własność notariusza i jest niezgodne z art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji.

Uzależnienie sporządzania umów sprzedaży i darowizny od obliczenia, poboru i odprowadzenia podatków – zdaniem skarżącej – narusza również wolność wykonywania zawodu (art. 65 ust. 1 Konstytucji), ponieważ uchylenie się od dokonania powyższych czynności jest zagrożone sankcją karną. W jej ocenie, „nie można swobodnie wykonywać zawodu notariusza i dokonywać czynności notarialnych nie narażając się na odpowiedzialność karną, co jest niezgodne z zasadą wyrażoną w art. 65 ust. 1 Konstytucji”. Ponadto, notariusz jako płatnik musi stosować niejasne, niespójne i wieloznaczne przepisy podatkowe, co – z uwagi na odpowiedzialność majątkową notariuszy – rodzi stan niepewności co do skutków finansowych dokonania odmiennej ich wykładni niż tej, którą dokonują organy podatkowe.

Skarżąca wskazuje również, że za wykonywanie funkcji płatnika notariusz nie otrzymuje żadnego wynagrodzenia, wbrew zasadzie wyrażonej w art. 65 ust. 3 Konstytucji, lecz ponosi związane z tym koszty i „pracę tę, narzuconą mu przez państwo, wykonuje pod przymusem, tj. pod groźbą kary grzywny i pozbawienia wolności”. Wymuszanie na notariuszu takiej pracy jest, w ocenie skarżącej, „niezgodne z art. 65 ust. 2 i 4 Konstytucji w związku z art. 4 ust. 2 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka”.

Naruszenia zasady równości wobec prawa skarżąca upatruje w zróżnicowaniu sytuacji płatnika (tu: notariusza) i inkasenta. Podczas gdy ten pierwszy ponosi odpowiedzialność całym swoim majątkiem nie tylko za podatek pobrany a niewpłacony, lecz także za podatek niepobrany, inkasent odpowiada tylko za podatek pobrany a niewpłacony. Tymczasem zakres obowiązków jednych i drugich, wynikający z art. 8 i art. 9 ordynacji podatkowej, jest taki sam.

Zdaniem skarżącej, zakwestionowane przepisy pozostają w kolizji także z zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) i zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), ponieważ przypisanie notariuszom funkcji płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych nie jest konieczne dla bezpieczeństwa państwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia, moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Skarżąca stwierdza zatem, że „nałożone na notariusza obowiązki podatkowe dotyczące innych osób”, a przede wszystkim zakres odpowiedzialności za ich wykonanie, wykraczają poza dopuszczalną konstytucyjnie ingerencję we wskazane w skardze prawa i wolności. Przepisy wprowadzające odpowiedzialność majątkową notariusza za zobowiązania podatkowe osób trzecich nie służą bowiem ochronie interesu publicznego ani nie pozostają w proporcji do nałożonych ciężarów. W ocenie skarżącej, ingerencja państwa w działalność i status notariuszy jest tym samym nadmierna i koliduje z usprawiedliwionym interesem tej grupy zawodowej, przez co jest sprzeczna z zasadami określonymi w art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Skarżąca w odpowiedzi na zarządzenie sędziego TK wskazała ponadto, że art. 7 § 1 prawa o notariacie stanowił niesamodzielną podstawę nałożenia na notariusza obowiązków płatnika, odsyłającą do innych przepisów (w tym wypadku do art. 10 ust. 2 pkt 1 u.p.c.c.). Zdaniem skarżącej, art. 10 ust. 3b u.p.c.c. stanowił podstawę wydania ostatecznego orzeczenia, mimo jego niepowołania w tym orzeczeniu, „w zakresie w jakim wymusza na notariuszu jako płatniku obowiązek dostarczenia organowi podatkowemu bez żadnego wynagrodzenia, a więc pod przymusem, odpisu aktu notarialnego jako czynności notarialnej”. Art. 30 § 3 ordynacji podatkowej stanowił zaś bezpośrednią podstawę prawną odpowiedzialności notariusza jako płatnika podatku.

Skarżąca wskazała ponadto, że w skardze konstytucyjnej wnosi o zbadanie przez TK przepisów ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym im ustawą zmieniającą z 2002 r.

1.4. Postanowieniem z 24 stycznia 2008 r. (sygn. Ts 98/06, OTK ZU nr 3/B/2008, poz. 92) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej „w zakresie art. 10 ust. 2 i ust. 3b ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (...), art. 7 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (...) oraz art. 30 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność płatnika za podatek pobrany a niewpłacony i art. 30 § 3 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) w zakresie, w jakim odnoszą się do odpowiedzialności inkasenta oraz odpowiedzialności za podatek pobrany a niewpłacony”.

W odniesieniu do zaskarżonych art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej Trybunał Konstytucyjny wskazał, że spośród zawartych w tych przepisach norm prawnych tylko norma nakładająca na płatnika odpowiedzialność całym majątkiem za podatek niepobrany – na podstawie decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej – stanowiła podstawę wydania ostatecznego orzeczenia i tylko w tym zakresie przepisy te mogą zostać poddane kontroli konstytucyjności w postępowaniu skargowym. Skarżąca występowała bowiem w postępowaniu w funkcji płatnika (a nie inkasenta), a przedmiot postępowania dotyczył jej odpowiedzialności z tytułu podatku niepobranego (nie zaś pobranego i niewpłaconego).

Ponadto Trybunał Konstytucyjny uznał, że zaskarżony art. 10 ust. 3b u.p.c.c. nie stanowił podstawy wydania ostatecznego orzeczenia naruszającego konstytucyjne prawa skarżącej.

Trybunał Konstytucyjny odmówił także nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w zakresie, w jakim dotyczyła zgodności art. 10 ust. 2 pkt 1 u.p.c.c. oraz art. 7 § 1 prawa o notariacie.

Za oczywiście bezzasadne zostały uznane zarzuty dotyczące wolności wykonywania zawodu oraz zakazu pracy przymusowej.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 9 czerwca 2009 r. zajął w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej stanowisko w sprawie, wnosząc o stwierdzenie, że art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim przewidują odpowiedzialność płatnika za podatek niepobrany, jak również czynią go odpowiedzialnym całym swoim majątkiem za niepobrane podatki, są zgodne z art. 2, art. 18, art. 20 w związku z art. 32, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 65 ust. 1 oraz art. 65 ust. 2-4 Konstytucji.

2.1. Uzasadniając stanowisko w zakresie zgodności zakwestionowanych przepisów z art. 21 ust. 1 Konstytucji, Marszałek Sejmu zauważył, że nałożenie na notariusza jako płatnika odpowiedzialności majątkowej nie jest przypadkiem bezpośredniego naruszenia prawa własności przez podatek, ale odpowiedzialnością majątkową za zobowiązania podatkowe wynikającą z wykonywania funkcji płatnika. W ocenie Marszałka, nie chodzi tu zatem o naruszenie prawa własności, dla którego art. 21 ust. 1 Konstytucji byłby adekwatnym wzorcem, ale o odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Marszałek Sejmu wskazał, że różnica między tymi sytuacjami polega na tym, iż nałożenie podatku to obiektywne i bezwzględne pozbawienie własności. Odpowiedzialność natomiast ma charakter względny i można się od niej uchylić na podstawie obowiązujących przepisów. Zdaniem Marszałka Sejmu, należy przyjąć, że jeśli odpowiedzialność notariusza byłaby automatyczna i bezwarunkowa, a notariusz w uzasadnionych wypadkach nie mógłby się od niej uchylić, to byłoby to równoznaczne z naruszeniem zasad państwa prawnego. W ten sposób problem przenosi się z zagadnienia naruszenia prawa własności na naruszenie zasad państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Zdaniem Marszałka Sejmu, standard demokratycznego państwa prawnego jest zachowany, jeśli ochrona przed nieuzasadnioną odpowiedzialnością w ramach obowiązującego prawa istnieje, jest realna i wystarczająca. Przed analizą tej kwestii należy, zdaniem Marszałka, rozważyć, czy notariuszowi można i należy powierzyć obowiązki, które mogą stać się podstawą takiej odpowiedzialności. W tym kontekście Marszałek Sejmu stwierdził, że notariusz pełni funkcje publiczne, które wynikają z samej instytucji notariatu, pozycji notariusza oraz zakresu jego obowiązków. Notariusz jest osobą pełniącą funkcje pomocnicze w stosunku do organów wymiaru sprawiedliwości oraz osobą zaufania publicznego. Notariusz jest powołany do pełnienia funkcji związanych z zabezpieczeniem pewności obrotu prawnego (określa się to jako sprawowanie „prewencyjnego wymiaru sprawiedliwości”), wykonuje także wiele innych czynności o charakterze urzędowym.

Odpowiedzialność za dokonywane czynności jest, w ocenie Marszałka Sejmu, istotą działalności notariusza. Notariusz jest bowiem gwarantem prawidłowości wykonywanych czynności prawnych i z tego tytułu ponosi odpowiedzialność. Klienci notariusza dlatego powierzają mu wykonanie czynności wchodzących w skład wykonywanego przezeń zawodu, że daje on gwarancję prawidłowości dokonanych czynności, a tym samym daje im ochronę – w tym także majątkową – w zakresie prawa własności.

Marszałek Sejmu wskazał, że przepisy prawne ustanawiają odpowiedzialność notariusza za dwojaki rodzaj stosunki prawne: cywilnoprawne i prawnopodatkowe (te ostatnie realizowane w ramach nałożonej ustawowo funkcji płatnika). W skardze nie zakwestionowano odpowiedzialności za ukształtowanie przez notariusza stosunków cywilnoprawnych, a jedynie za wymiar płatniczy odnoszący się do stosunku prawno-podatkowego. Tymczasem, jak podkreśla Marszałek Sejmu, w jednym i w drugim wypadku może dojść do naruszenia prawa własności w podobny sposób. Orzeczenie sądu powszechnego w sprawach cywilnych może przypisać odpowiedzialność, a w sprawach podatkowych wyrok sądu administracyjnego może utrzymać w mocy odpowiedzialność notariusza za ukształtowany przez niego stosunek prawny. W ocenie Marszałka Sejmu, powstaje pytanie, czy zasadne jest kwestionowanie przez notariusza jego odpowiedzialności prawnopodatkowej przy niekwestionowaniu odpowiedzialności cywilnoprawnej, choć w obu tych sferach może on przyczynić się do powstania takiej odpowiedzialności, wskutek czego może dojść do naruszenia jego własności.

W ocenie Marszałka Sejmu, skarżący dzieli stosunki prawne na takie, za które notariusz może i powinien ponosić odpowiedzialność (tj. cywilnoprawne) i takie, za które nie chce on ponosić odpowiedzialności, uważając, że taka odpowiedzialność jest niezgodna z Konstytucją. Tymczasem w sferze usług prawnych nie można bez dostatecznego uzasadnienia wyłączać stosunków prawnych z odpowiedzialności. Marszałek podkreślił, że system prawa stanowi całość, w związku z czym specjalizacja zawodowa w ramach różnych gałęzi prawa nie może stanowić uzasadnienia wyłączenia odpowiedzialności. Nie można oddzielić stosunku prawnopodatkowego od innych działów prawa, ponieważ jest on uwarunkowany przedmiotem opodatkowania, który jest unormowany w określonym dziale.

Marszałek wskazał jako przykład, że doradca podatkowy nie może uchylać się od odpowiedzialności, twierdząc, że zna się tylko na przepisach prawa podatkowego. Jego odpowiedzialność obejmuje wszystkie działy prawa. Od interpretacji przepisów podatkowych nie powinien się uchylać także notariusz, tym bardziej, że ogranicza się ona do zaledwie dwóch tytułów podatkowych – podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Pozycja zawodowa notariusza jest bardzo wysoka. Przygotowanie zawodowe notariusza wiąże się z długoletnią aplikacją. Klient notariusza

może zatem oczekiwać kompleksowej obsługi prawnej i gwarancji obejmujących zarówno prawo cywilne, jak i prawo podatkowe. W tym kontekście Marszałek przypomniał, że zgodnie z art. 80 § 2 prawa o notariacie przy dokonywaniu czynności notarialnych notariusz jest obowiązany czuwać nad należytym zabezpieczeniem praw i słusznym interesów stron oraz innych osób, dla których czynność ta może wywoływać skutki prawne. Ponadto § 3 tego artykułu stanowi, że notariusz jest obowiązany udzielać stronom niezbędnych wyjaśnień dotyczących dokonywanej czynności notarialnej. Zakres obowiązków notariusza jest taki sam w stosunku do osób, od których uzyskuje on wynagrodzenie, jak i wobec podmiotów, które nie uiszczają na jego rzecz jakiegokolwiek świadczenia. Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że klienci notariusza niejednokrotnie uzależniają dokonanie czynności prawnej od jej konsekwencji podatkowych. Połączenie obowiązków i kompetencji w zakresie prawa cywilnego i podatkowego jest zatem u notariuszy w pełni zasadne.

W ocenie Marszałka Sejmu, powierzenie wymiaru i poboru podatku u notariusza jest w pełni uzasadnione prakseologicznie. Z punktu widzenia zasad podatkowych (w szczególności ze względu na miejsce i koszty poboru), jego zdaniem, „trudno znaleźć lepsze umiejscowienie tych czynności w systemie prawno-organizacyjnym opodatkowania. Notariusz, wykonując w części służbę publiczną, może i powinien dokonywać wymiaru, poboru i odprowadzania podatków, które znalazły się w jego kompetencji”.

2.2. Odnosząc się do kwestii, czy notariusz posiada właściwą ochronę prawną przed nieuzasadnioną odpowiedzialnością, Marszałek Sejmu wskazał, że pierwszym elementem tej ochrony jest wykształcenie notariusza i odbyta przez niego aplikacja, umożliwiająca poznanie problematyki podatkowej. Ponadto, odpowiedzialność notariusza nie jest nadmierna i nie narusza zasady proporcjonalności, gdyż jest wyłączona w zakresie, w jakim za nieprawidłowy wymiar podatku odpowiada sam podatnik (art. 30 § 5 ordynacji podatkowej).

Marszałek Sejmu wskazał także, że łatwo rozdzielić czynności, za które odpowiedzialność dotyczącą podatku ponosi notariusz i podatnik: „notariusz odpowiada za to, co mógł i powinien był wiedzieć. Zadaniem podatnika jest (...) dostarczenie pełnej informacji o stanie faktycznym”. Dokonanie wykładni prawa jest jego zwykłą zawodową czynnością. Ewentualne niejasności powstające przy przekazywaniu informacji można wyjaśnić w ramach postępowania dowodowego prowadzonego przez organy podatkowe w sprawie odpowiedzialności notariusza. W zakresie wątpliwości, jakie powstają przy pozyskiwaniu informacji od podatnika, notariusz jest w takiej samej sytuacji jak każdy inny prawnik świadczący usługi w tym zakresie – adwokat, radca prawny czy doradca podatkowy. Również oni ponoszą odpowiedzialność za szczególną staranność przy wykonywaniu swojego zawodu.

Kolejne elementy ochrony przed nieuzasadnioną odpowiedzialnością notariusza, jakie wskazał Marszałek Sejmu, to: możliwość pozyskania interpretacji prawa podatkowego (art. 14a i n. ordynacji podatkowej), skorzystanie z opinii doradcy podatkowego, możliwość ubezpieczenia się notariusza od skutków błędnych decyzji (co może znacząco pomóc w spłacie nieprawidłowo obliczonych przez niego zobowiązań). Marszałek wskazał też na możliwość wystąpienia o umorzenie zaległości podatkowej (art. 67a i n. ordynacji podatkowej) – organ podatkowy może decyzją umorzyć zobowiązanie płatnika. Sprawa jest rozpatrywana w dwóch instancjach administracyjnych, a nadto istnieje możliwość zaskarżenia wydanych w tej kwestii decyzji do sądów administracyjnych.

Marszałek Sejmu wskazał, że przeciwko powierzeniu notariuszom funkcji płatnika przemawiać może to, iż notariusz jest podmiotem wykonującym zawód prawniczy, świadczącym usługi we własnej kancelarii i na własny rachunek. Za dokonane czynności notarialne przysługuje mu wynagrodzenie określone na podstawie umowy ze stronami

czynności, nie wyższe niż maksymalne stawki taksy notarialnej właściwe dla danej czynności (art. 5 § 1 prawa o notariacie). Notariusz nie uzyskuje zatem wynagrodzenia z budżetu państwa, lecz od stron czynności notarialnej, a jego wysokość podlega ograniczonej swobodzie kontraktowej. Gdyby jednak notariusze mieli swobodę kontraktową w ramach stosunków z klientami, to nie można by zakładać, że podwyższona taksa notarialna w ramach swobody umów miałaby służyć pokryciu należności z tytułu błędów w wymiarze płatniczym. W ocenie Marszałka Sejmu, „nie można bowiem przyjmować, że istnieje zależność między ryzykiem popełnienia błędu przez notariusza a wysokością wynagrodzenia”. Prowadziłoby to do wniosku, „że klienci notariusza płacą za jego błędy jako płatnika, czego nie da się uzasadnić na żadnej płaszczyźnie”.

Marszałek, biorąc pod uwagę wskazane argumenty, stwierdził, że rozpatrywana skarga konstytucyjna nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż nie narusza żadnego ze wskazanych wzorców konstytucyjnych. Notariusz jest (a przynajmniej powinien być) dobrze przygotowanym do wypełniania roli płatnika prawnikiem, istniejący zaś system ochrony prawnej pozwala – w uzasadnionych wypadkach – uchylić odpowiedzialność notariusza za czynności wykonywane w charakterze płatnika.

3. W piśmie z 19 marca 2010 r. Prokurator Generalny zajął stanowisko, że art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim ustala odpowiedzialność płatnika całym majątkiem za niepobrany podatek na podstawie decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika, jest zgodny z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, z art. 65 ust. 1 i nie jest niezgodny z art. 65 ust. 2 i 4, art. 18 oraz z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji.

3.1. Przed ustosunkowaniem się do zarzutów skarżącej, Prokurator Generalny przywołał orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące statusu prawnego notariusza (wyroki: z 10 grudnia 2003 r., sygn. K 49/01, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 101; z 26 marca 2008 r., sygn. K 4/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 28; postanowienie z 17 grudnia 2008 r., sygn. Ts 255/07, OTK ZU nr 6/B/2008, poz. 233), a także przedstawił status prawny płatnika na gruncie ordynacji podatkowej. W tym kontekście Prokurator Generalny wskazał, że czynności wykonywane przez płatnika w procesie realizacji zobowiązania podatkowego podatnika – tj. obliczenie podatku za podatnika, pobranie od podatnika podatku i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu – mają charakter czynności materialno-technicznych i nie wszczynają postępowania podatkowego. Powołując się na doktrynę podatkową, Prokurator stwierdził, że stosunki prawne łączące płatnika i związek publicznoprawny, na rzecz którego działa, mają charakter zobowiązaniowy. Płatnik ma obowiązek zachowania się w określony sposób, a organy związku publicznoprawnego mogą określonego zachowania żądać, a nawet je wymuszać. Zobowiązanie płatnika nie jest zobowiązaniem podatkowym, jako że zobowiązanie podatkowe może wynikać tylko z obowiązku podatkowego, który może ciążyć wyłącznie na podatniku. Zobowiązanie płatnika jedynie wynika z prawa podatkowego (zob. B. Brzeziński, *Pozycja prawna płatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 12). Prokurator podkreślił, że instytucja płatnika jest szeroko stosowana w polskim systemie podatkowym.

Odnosząc się do kwestii odpowiedzialności płatnika, Prokurator wskazał, że jest ona związana ze skutkami niewykonania (lub nienależytego wykonania) podstawowych czynności wskazanych w art. 8 ordynacji podatkowej, jakie jest on obowiązany realizować. W myśl art. 30 § 3 ordynacji podatkowej płatnik odpowiada za należności z podatku całym swoim majątkiem. Przepis ten kształtuje odpowiedzialność płatnika jako odpowiedzialność

osobistą i majątkową. Odpowiedzialność ta rozciąga się na cały majątek, który płatnik posiada w momencie jej powstania, jak i na majątek nabyty później – aż do momentu przedawnienia zobowiązania płatnika.

Podstawą egzekwowania odpowiedzialności płatnika może być jedynie decyzja o jego odpowiedzialności. Postępowanie dotyczące odpowiedzialności płatnika wszczynane jest z urzędu w każdym wypadku, gdy organ podatkowy stwierdzi wystąpienie przesłanek odpowiedzialności. W decyzji organ podatkowy określa konkretne kwoty podatku niepobranego bądź podatku pobranego, lecz niewpłaconego. Skutkiem wykonania przez płatnika decyzji o jego odpowiedzialności za podatek niepobrany od podatnika lub pobrany w wysokości niższej od należnej jest zaspokojenie roszczenia wierzyciela podatkowego.

Prokurator Generalny wskazał na dwa zasadnicze cele udziału płatnika w obliczeniu i poborze podatku. Pierwszy cel wiąże się z „odciążeniem” podatnika (podatnik nie musi posiadać specjalistycznej wiedzy w zakresie obliczenia podatku, nie musi inicjować jakichkolwiek działań w związku z czynnością zapłaty podatku, choć zapłata podatku następuje z jego środków). Drugi cel udziału płatnika w tych czynnościach podyktowany jest rzetelnością rozliczania się przez podatników z należności podatkowych oraz z zapobieganiem możliwości uchylania się od ich płacenia przez podatników. Prokurator stwierdził zatem, że płatnik zabezpiecza interes wierzyciela podatkowego, związany z jak największą ściągalsnością podatków.

3.2. Za podstawowy zarzut niekonstytucyjności zakwestionowanej normy prawnej wskazany w skardze konstytucyjnej Prokurator uznał zarzut naruszenia przez ustawodawcę zasad ochrony własności oraz zasady proporcjonalności, a także zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2, art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 2 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Przechodząc do oceny zgodności ze wskazanymi wzorcami kontroli konstytucyjności regulacji przewidującej odpowiedzialność płatnika całym majątkiem za niedopełnienie obowiązku pobrania podatku na podstawie decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika, Prokurator stwierdził, że w istocie prowadzi ona do ograniczenia konstytucyjnego prawa własności przez możliwość uszczuplenia majątku płatnika w przypadku niewykonania obowiązku pobrania podatku. Ograniczenie to jednak w świetle konstytucyjnych przesłanek wprowadzania ograniczeń praw i wolności spełnia przesłankę formalną (wymóg zachowania ustawowej formy ograniczenia).

Przed oceną spełnienia materialnych przesłanek ingerencji ustawodawcy we własność Prokurator podkreślił, że ustawodawca w zakresie prawa daninowego dysponuje znaczną swobodą legislacyjną. Swoboda ta ograniczona jest przepisami Konstytucji oraz obowiązkiem poszanowania wartości chronionych przez te przepisy. W przypadkach wątpliwych domniemanie powinno przemawiać na rzecz zgodności rozstrzygnięć ustawowych z Konstytucją, natomiast jego obalenie wymaga bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między kwestionowaną normą prawną a przepisem ustawy zasadniczej. Trybunał Konstytucyjny interweniuje bowiem tylko wtedy, gdy ustawodawca przekroczył zakres swej swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie konstytucyjnych zasad jest ewidentne.

Analiza zaskarżonej regulacji z uwzględnieniem otoczenia normatywnego, w jakim ona funkcjonuje, prowadzi – w ocenie Prokuratora Generalnego – do wniosku, że regulacja ta czyni zadość postulatowi istnienia konieczności wprowadzanego ograniczenia z punktu widzenia wartości określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Pierwszoplanowym celem zaskarżonej regulacji jest zapewnienie wykonania obowiązku podatkowego. Zakwestionowane unormowanie jest więc instrumentem prawnym, który ma służyć zapewnieniu skutecznego poboru podatków od osób, na które podatek ten został nałożony.

Tym samym regulacja ta ma na celu ochronę interesu fiskalnego i porządku finansowego państwa.

Prokurator Generalny stwierdził także, że kwestionowana regulacja ustawowa nie koliduje też z zakazem nadmiernego ograniczania praw i wolności, wskazaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ustawodawca zagwarantował bowiem płatnikowi właściwą drogę proceduralną, w ramach której może on w pełni szukać ochrony dla swych praw. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika jest bowiem wydawana po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, będącego szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego. Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne i kończy je – w każdej instancji – decyzja podatkowa. Od ostatecznej decyzji podatkowej przysługuje odwołanie do sądu administracyjnego. Możliwość skorzystania z prawa do sądu powstaje zatem z chwilą wydania decyzji kończącej postępowanie podatkowe.

W toku postępowania płatnik ma szansę wykazać, że nie ponosi odpowiedzialności podatkowej określonej w zaskarżonej regulacji. Taką możliwość stwarza art. 30 § 5 ordynacji podatkowej, przewidujący wyłączenie odpowiedzialności płatnika, gdy odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że wbrew twierdzeniom skarżącej z odpowiedzialnością płatnika opartą na normach zawartych w art. 30 ordynacji podatkowej nie wiąże się jakikolwiek element sankcji. Odpowiedzialność ta sprowadza się jedynie do restytucji, czyli umożliwienia odzyskania przez wierzyciela podatkowego należności, których płatnik nie wpłacił we właściwym terminie pomimo istnienia takiego obowiązku. Płatnik jest zobowiązany tylko do naliczenia i zapłaty – z mocy prawa – odsetek (art. 53 § 3 ordynacji podatkowej) z tytułu nieuregulowanych w terminie przez płatnika podatków lub zaliczek.

Prokurator wskazał, że zapłata zobowiązania przez płatnika zamyka jedynie kwestię rozliczeń między nim a wierzycielem podatkowym, nie przesądza natomiast kwestii rozliczeń między nim a podatnikiem. W sytuacji, gdy płatnik zapłacił określoną w decyzji o odpowiedzialności kwotę z własnych środków, a podatnik nie zwrócił kwoty przez niego zapłaconej, może on żądać zwrotu zapłaconej kwoty w trybie art. 405 k.c. Podatnik uzyskał bowiem bez podstawy prawnej korzyść majątkową (w wysokości kwoty zapłaconego podatku) kosztem innej osoby, tj. płatnika.

Prokurator Generalny w swoim stanowisku przywołał wyrok z 26 kwietnia 2000 r. (sygn. akt III SA 833/99, Lex nr 40695), w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zgodnie z art. 30 ordynacji podatkowej zasadą jest, iż za podatki (zaliczki) niepobrane od podatnika, mimo takiego obowiązku, odpowiada płatnik, a nie podatnik. Płatnik ma zaś roszczenie regresowe w stosunku do podatnika, dochodzone na drodze postępowania cywilnego. Prokurator wskazał także na wyrażony w doktrynie prawa podatkowego pogląd, zgodnie z którym płatnik przy dołożeniu staranności może całkowicie wyłączyć swoją odpowiedzialność, a w przypadku popełnienia błędu w obliczeniu podatku praktycznie ograniczyć ją do kwoty należnych odsetek. Pogląd ten uzasadnia przyjęta w przepisach ordynacji podatkowej konstrukcja prawna odpowiedzialności płatnika, jak i prawna możliwość dochodzenia zwrotu kwoty zapłaconej przez płatnika za podatnika. Nie budzi wątpliwości kwestia, że to na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku.

Prokurator Generalny uznał natomiast za chybioną argumentację, wedle której notariusz nie jest w stanie sprostać wskazanym obowiązkom płatnika ze względu na brak przygotowania zawodowego oraz niejasność przepisów prawa podatkowego. W ocenie Prokuratora, płatnik nie powinien zasłaniać się niezajomością prawa ani powoływać się na trudności interpretacyjne z uwagi na wysokie kwalifikacje, z jakimi wiąże się przystąpienie do wykonywania zawodu notariusza. W tym kontekście Prokurator

Generalny wskazał na: a) warunki, których spełnienie jest konieczne do wykonywania zawodu notariusza wymienione w art. 11 prawa o notariacie, b) sposób organizacji aplikacji notarialnej (m.in. obejmującej przedmiot prawo finansowe) i egzamin notarialny, w ramach którego sprawdza się przygotowanie prawnicze osoby przystępującej do egzaminu notarialnego do samodzielnego i należytego wykonywania zawodu notariusza (w tym wiedzę i umiejętności jej praktycznego zastosowania z zakresu m.in. prawa finansowego oraz warunków wykonywania zawodu notariusza), c) wymóg stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych wynikający z art. 17 prawa o notariacie (co oznacza, zdaniem Prokuratora Generalnego, że w toku działalności zawodowej powinien on samodzielnie doksztalać się także z prawa finansowego).

Prokurator przypomniał, że przepisy ordynacji podatkowej przewidują możliwość wystąpienia przez płatnika z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawach indywidualnych. Ponadto wskazał, że płatnik może zwrócić się do doradcy podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2008 r. Nr 73, poz. 443, ze zm.) czynności doradztwa podatkowego obejmują udzielanie m.in. płatnikom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych, a także, w imieniu m.in. płatników, wykonywanie innych czynności, takich jak: a) prowadzenie ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie, b) sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie. Prokurator na marginesie wskazał także, że notariusze korzystają w praktyce z dobrowolnego ubezpieczenia od strat finansowych w związku z pełnieniem funkcji płatnika świadczeń publicznych.

Biorąc pod uwagę wskazane wyżej argumenty, Prokurator Generalny uznał, że przyjęta przez ustawodawcę w zaskarżonym przepisie konstrukcja odpowiedzialności płatnika nie wykracza poza granice wyznaczone normami konstytucyjnymi. Ustawodawca, wprowadzając majątkową odpowiedzialność płatnika, uwzględnił bowiem konieczność poszukiwania racjonalnego kompromisu między interesem publicznym związanym z potrzebą zapewnienia systematycznego dopływu środków budżetowych a interesem płatnika (notariusza). Z tych względów, w ocenie Prokuratora Generalnego, zakwestionowana regulacja jest zgodna z art. 2, art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3.3. W odniesieniu do wskazanego przez skarżącą art. 18 Konstytucji Prokurator Generalny stwierdził, że nie może on być uznany za adekwatny wzorzec kontroli w niniejszej sprawie. Naruszenie art. 18 Konstytucji skarżąca argumentuje tym, że zaskarżona regulacja czyni notariusza jako płatnika odpowiedzialnym całym majątkiem wspólnym jego i jego małżonka za niepobranie podatku od podatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej. Zdaniem Prokuratora, zarzut ten nie znajduje bezpośredniego odzwierciedlenia w treści zaskarżonej normy. Prokurator wskazał, że w art. 30 § 3 ordynacji podatkowej stwierdzono co prawda, iż płatnik odpowiada całym swoim majątkiem, lecz przepis ten nie reguluje bezpośrednio odpowiedzialności płatnika pozostającego w związku małżeńskim. Kwestia ta uregulowana jest w art. 29 § 3 w związku z art. 29 § 1 i 2 ordynacji podatkowej. Przepisy te nie mogą jednak zostać poddane kontroli konstytucyjności, gdyż nie stanowią przedmiotu zaskarżenia w niniejszej skardze konstytucyjnej.

3.4. W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji Prokurator Generalny stwierdził, że status prawny notariusza nie mieści się w zakresie

wolności działalności gospodarczej. Wobec tego należy uznać, że zakwestionowana regulacja nie jest niezgodna z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji.

3.5. Zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację zasady wolności wyboru i wykonywania zawodu, o której mowa w art. 65 ust. 1 Konstytucji, Prokurator uznał za niezasadny. Podkreślił, że do ograniczenia tej wolności dochodzi wówczas, gdy ustawodawca uniemożliwia realne wykonywanie określonego zawodu, co w rozpatrywanej sprawie nie występuje. Nałożenie na notariusza obowiązku pełnienia funkcji płatnika jest tylko wyznaczeniem sposobu wykonywania tego zawodu. Funkcja ta jest bowiem powiązana ze statusem notariusza jako funkcjonariusza publicznego działającego w szczególnej formie organizacyjnej, w celu zapewnienia bezpieczeństwa obrotu prawnego. Jest to więc funkcja związana z czynnościami notarialnymi, mającymi charakter dokumentów urzędowych, do dokonania których notariusz jest zobowiązany. Zdaniem Prokuratora Generalnego, zakwestionowana w skardze regulacja jest zgodna z art. 65 ust. 1 Konstytucji.

3.6. W odniesieniu do wskazanych jako wzorce kontroli art. 65 ust. 2 i 4 Konstytucji Prokurator stwierdził, że trudno dopatrzeć się relacji między nimi a zaskarżonym unormowaniem. Zakaz pracy przymusowej wynikający z art. 65 ust. 2 Konstytucji oznacza bowiem zakaz zmuszania kogokolwiek przez władze publiczne do podejmowania określonego zatrudnienia zarówno co do rodzaju, jak i miejsca pracy. Czym innym jest nałożenie określonego obowiązku związanego z danym zawodem na osoby wykonujące określony zawód, a czym innym nałożenie obowiązku podjęcia określonego zatrudnienia. Prokurator Generalny stwierdził także, że prawo zagwarantowane w art. 65 ust. 4 Konstytucji dotyczy tylko osób pozostających w stosunku pracy. Notariusz nie świadczy usług w ramach stosunku pracy, ale prowadzi działalność na własne ryzyko i utrzymuje się z opłat za dokonywane czynności notarialne. W konsekwencji art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim ustalają odpowiedzialność płatnika całym swoim majątkiem za niepobrany podatek, na podstawie decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika, nie są niezgodne z art. 65 ust. 2 i 4 Konstytucji.

II

Na rozprawie 9 listopada 2010 r. stawili się przedstawiciele Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej oraz Prokuratora Generalnego a także skarżąca i jej pełnomocnik. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie oraz zawartą w nich argumentację.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i wzorce kontroli.

W niniejszej sprawie zakres rozpoznania skargi konstytucyjnej Anny Kultys (dalej: skarżąca) wynika z treści skargi konstytucyjnej (pismo z 24 kwietnia 2006 r.), ukształtowanej następnie przez pismo skarżącej z 24 października 2006 r. oraz z postanowienia TK z 24 stycznia 2008 r. o zakresie przyjęcia sprawy do rozpoznania, sygn. Ts 98/06 (OTK ZU nr 3/B/2008, poz. 92).

Przedmiotem kontroli Trybunału w postępowaniu zainicjowanym przez skarżącą są zatem art. 30 § 1, 3 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z

2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), w zakresie, w jakim przepisy te odnoszą się do odpowiedzialności notariusza jako płatnika całym majątkiem za podatek niepobrano. Skarżąca zarzuca zakwestionowanym przepisom niezgodność z:

- art. 2 Konstytucji (zasada demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej),
- art. 18 Konstytucji (zasada ochrony rodziny),
- art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji (zasada społecznej gospodarki rynkowej w związku z zasadą równości),
- art. 21 ust. 1 Konstytucji (zasada ochrony własności i prawa dziedziczenia),
- art. 31 ust. 3 Konstytucji (zasada proporcjonalności),
- art. 32 Konstytucji (zasada równości wobec prawa oraz zakaz dyskryminacji),
- art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji (zasada równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia oraz dopuszczalność ograniczeń własności tylko w drodze ustawy),
- art. 65 ust. 1, 2 i 4 Konstytucji.

Zakwestionowane w skardze konstytucyjnej unormowanie zawarte w art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej od 1 stycznia 2003 r. do chwili wydania orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny miało następujące brzmienie:

„Art. 30. § 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrano lub podatek pobrano a niewpłacono. (...)”

§ 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku”.

2. Dopuszczalność merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej.

2.1. Zasadniczą kwestią w rozpatrywanej sprawie jest ustalenie, czy skarga spełnia konstytucyjne i ustawowe warunki dopuszczalności jej wniesienia, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 46-48 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Niespełnienie któregokolwiek z warunków formalnych skargi uniemożliwia jej merytoryczne rozpatrzenie. Trybunał Konstytucyjny w toku całego postępowania aż do wydania orzeczenia w sprawie bada, czy nie zachodzą ujemne przesłanki procesowe nakazujące umorzenie postępowania (zob. np. postanowienie TK z 5 grudnia 2001 r., sygn. K 31/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 269).

Jedną z cech procedury skargi konstytucyjnej jest poddanie jej wstępnej kontroli. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 14 grudnia 2004 r. (sygn. SK 29/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 124), rozpoznanie wstępne ma zapobiegać nadawaniu dalszego biegu skargom, które nie odpowiadają warunkom formalnym lub są oczywiście bezzasadne. W takich sytuacjach, zgodnie z przepisami ustawy o TK, wszczęcie postępowania jest niedopuszczalne. Jeżeli jednak skardze konstytucyjnej, mimo niedopuszczalności wszczęcia postępowania, zostanie nadany dalszy bieg, konieczne staje się umorzenie postępowania w kolejnej jego fazie (zob. np. postanowienie o sygn. SK 29/03; także: L. Jamróz, *Wstępne rozpoznanie skarg konstytucyjnych w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Przeгляд Sejmowy” nr 3/2010, s. 63).

Wydanie zarządzenia o skierowaniu skargi do rozpoznania merytorycznego „nie przesądza (...) definitywnie o merytorycznym rozpatrzeniu skargi, ponieważ skład orzekający Trybunału może w trakcie szczegółowej analizy akt sprawy dostrzec ujemne przesłanki procesowe udaremniające merytoryczne rozpoznanie sprawy” (postanowienie TK z 21 marca 2000 r., sygn. SK 6/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 66). Wówczas, z uwagi na treść art. 39 ust. 1 ustawy o TK, Trybunał umarza postępowanie.

2.2. Do katalogu formalnych przesłanek dopuszczalności skargi konstytucyjnej należy m.in. powinność wskazania przysługujących skarżącemu konstytucyjnych praw lub wolności naruszonych przez zakwestionowaną normę (art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK), a także sporządzenie uzasadnienia skargi wraz z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

Analiza treści rozpatrywanej skargi konstytucyjnej prowadzi do wniosku, że nie w całym zakresie, w jakim nadano skardze bieg, spełnia ona wskazane przesłanki formalne.

3. Zarzut niezgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego.

3.1. Jako jeden z wzorców kontroli skarżąca wskazała zasadę demokratycznego państwa prawnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odnosił się do kwestii powoływania art. 2 Konstytucji w skardze konstytucyjnej, uznając, że może on stanowić nawet samodzielną podstawę skargi, ale pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego (zob. np. wyroki: z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; z 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; z 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45) bądź też, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z naruszeniem art. 2 wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (zob. wyrok z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39 oraz postanowienie z 17 lutego 2006 r., sygn. Ts 183/05, OTK ZU nr 3/B/2006, poz. 119).

W niniejszej sprawie skarżąca nie sprecyzowała jednoznacznie, jaki obszar normatywny zasady demokratycznego państwa prawnego naruszają zakwestionowane przepisy. Uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji przez art. 30 § 1 i 3 ordynacji podatkowej w pierwotnej treści skargi ogranicza się tylko do stwierdzenia, że nałożenie na notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych odpowiedzialności całym majątkiem wspólnym (tj. majątkiem notariusza i jego małżonka) za niepobranie podatku narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego (a także zasadę ochrony własności i zasadę ochrony rodziny). Natomiast w piśmie uzupełniającym skargę skarżąca odwołuje się do art. 2 Konstytucji, w ramach opisu niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Stwierdza w tym kontekście, że zakwestionowane unormowanie „narusza zasadę proporcjonalności, przekracza granice wyznaczone interesem społecznym i tym samym jest sprzeczne z zasadami określonymi w art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji”.

3.2. Wymóg uzasadnienia zarzutów powołanych w skardze oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy z inną (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy”, nr 1/2004, s. 17). W związku z lakoniczną argumentacją skarżącej w zakresie naruszenia art. 2 Konstytucji (w szczególności z brakiem wskazania, z jakimi treściami normatywnymi wynikającymi z ogólnej klauzuli

demokratycznego państwa prawnego niezgodne są zakwestionowane przepisy) Trybunał Konstytucyjny uznał, że skarga konstytucyjna – w zakresie, w jakim dotyczy naruszenia art. 2 Konstytucji – nie zawiera wymaganego przez art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK uzasadnienia, co skutkuje niedopuszczalnością wydania orzeczenia, a w konsekwencji – umorzeniem postępowania w tym zakresie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

4. Zarzut naruszenia zasady równości.

Kolejny wskazany przez skarżącą wzorzec kontroli to art. 32 Konstytucji. Skarżąca upatruje naruszenia zasady równości wobec prawa w zróżnicowaniu sytuacji płatnika oraz inkasenta. Wskazuje, że zgodnie z przepisami zakwestionowanej ustawy notariusz jako płatnik ponosi odpowiedzialność całym swoim majątkiem nie tylko za podatek pobrany a niewpłacony, lecz także za podatek niepobrany, inkasent zaś odpowiada jedynie za podatek pobrany i niewpłacony. Skarżąca stwierdza także, że płatnik i inkasent mają takie same obowiązki w zakresie obliczenia i pobrania podatku od podatnika, a następnie wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat powoływania art. 32 Konstytucji jako samodzielnego wzorca w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (zob. m.in. postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225). Trybunał wskazywał, że powołanie zasady równości w skardze konstytucyjnej jest dopuszczalne, o ile skarżący wskaże uregulowane w Konstytucji prawa lub wolności, w obszarze których doszło do naruszenia tej zasady. Skarżąca w niniejszej sprawie nie wskazała, w obszarze jakiego prawa podmiotowego doszło do naruszenia zasady równości. Można jedynie domniemywać, że jeśli wskazuje jako przedmiot kontroli przepis nakładający odpowiedzialność majątkową płatnika, to naruszenia zasady równości upatruje w sferze prawa do ochrony własności.

Analiza treści skargi i pisma ją uzupełniającego prowadzi do wniosku, że skarżąca – prócz samego stwierdzenia zróżnicowania sytuacji prawnej płatnika i inkasenta oraz wskazania, że – w jej ocenie – podmioty te mają takie same obowiązki w zakresie obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku – nie przedstawia argumentacji uzasadniającej naruszenie zasady równości. Samo stwierdzenie, że podmioty te mają takie same obowiązki, również nie jest poparte żadną argumentacją, a co więcej, nie jest zgodne z prawdą. Oba podmioty są zobowiązane do pobrania podatku od podatnika i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, jednakże inkasent – w przeciwieństwie do płatnika – nie ma obowiązku obliczenia należnego podatku (zob. art. 8 i art. 9 ordynacji podatkowej). Ponadto, skarżąca nie porusza kluczowej przy formułowaniu zarzutu nierówności kwestii, czy porównywane przez nią kategorie podmiotów, tj. płatnicy i inkasenci, są podmiotami podobnymi. Nie wskazuje też, czy istnieje wspólna cecha relewantna, która uzasadniałaby równe traktowanie tych podmiotów, co stanowi element konieczny konstruowania zarzutu naruszenia zasady równości (por. np. orzeczenia z 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK w 1988 r., poz. 1 oraz z 28 listopada 1995 r., sygn. K 17/95, OTK w 1995 r., cz. II, poz. 37, s. 182).

Kontrola konstytucyjności ustaw przebiega na podstawie domniemania, że badane normy są zgodne z Konstytucją. Podmiot kwestionujący zgodność danej normy z przepisami Konstytucji powinien przywołać konkretne argumenty prawne na poparcie swojej tezy, które podważają – w jego ocenie – domniemanie konstytucyjności tej normy.

W związku z brakiem argumentacji w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 32 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że skarżąca nie podjęła próby podważenia domniemania konstytucyjności. Wobec tego, że skarga konstytucyjna w tej części nie spełnia wymogów, od których zależy dopuszczalność jej merytorycznego rozpoznania,

Trybunał Konstytucyjny postanowił umorzyć postępowanie w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

5. Niedopuszczalność art. 18 Konstytucji jako wzorca kontroli.

5.1. Powołany przez skarżącą jako wzorzec kontroli art. 18 Konstytucji stanowi, że małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej. Skarżąca niezgodności art. 30 § 1 i 3 ordynacji podatkowej z art. 18 Konstytucji dopatruje się w tym, że wskazana regulacja czyni notariusza „odpowiedzialnym całym majątkiem wspólnym jego i jego małżonka za niepobranie podatku od podatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej”. Zgodnie bowiem z art. 30 § 1 ordynacji podatkowej płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 tej ustawy (tj. obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu), odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. Zgodnie zaś z art. 30 § 3 ordynacji podatkowej płatnik odpowiada za należności wymienione w art. 30 § 1 całym swoim majątkiem.

5.2. W odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady ochrony rodziny należy stwierdzić, że wyrażający tę zasadę art. 18 Konstytucji ma charakter normy programowej (zob. wyroki TK z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144 oraz wyrok z 27 stycznia 1999 r., sygn. K 1/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 3). Oznacza to, że nie można z niego bezpośrednio wyprowadzać żadnych praw podmiotowych (zob. L. Garlicki, *Uwaga 4 do art. 18*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa, t. 3, s. 2). W wyroku o sygn. SK 21/99 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 18 Konstytucji nie może stanowić podstawy indywidualnego dochodzenia roszczeń i nie może być podstawą skargi konstytucyjnej (co nie przeszkadza w powołaniu go jako wzorca w pozostałych procedurach kontroli konstytucyjności). W doktrynie prawa konstytucyjnego wskazuje się nadto, że jedyny element normatywny, dający się odkodować z art. 18 Konstytucji, to ustalenie zasady heteroseksualności małżeństwa (L. Garlicki, *Uwaga 5 do art. 18*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 2-3). Ten aspekt pozostaje jednak bez związku z rozpatrywaną sprawą.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że w tym zakresie skarga konstytucyjna nie spełnia warunków jej merytorycznego rozpoznania i postanowił, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, umorzyć postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

6. Zarzut naruszenia art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji.

W ocenie skarżącej, zakwestionowane regulacje prawne naruszają także jej prawo do równego traktowania w życiu gospodarczym. Argumentacja przedstawiona przez skarżącą jest następująca: „Wykonywanie każdej działalności gospodarczej wiąże się z ponoszeniem odpowiedzialności za ewentualne naruszenia ustawy. Każdy podatnik ponosi w związku z tym odpowiedzialność za ewentualne niewłaściwe wykonanie obowiązków podatkowych, wynikających z osiągniętych przez siebie przychodów lub dokonywanych czynności, w których jest stroną. Dotyczy to także notariusza, w związku z jego własnymi przychodami osiąganymi z tytułu dokonywania czynności notarialnych. Na tę grupę zawodową nałożono jednak także obowiązek ponoszenia odpowiedzialności za prawidłowe opodatkowanie zdarzeń prawnych, przy których notariusz tylko uczestniczy, wykonując czynności w żaden sposób nie wpływające na powstanie zobowiązania podatkowego i jego wysokość. Notariusz, który nie jest powołany i przygotowany do roli

eksperta podatkowego, jest jednocześnie zmuszony do podejmowania bardzo trudnych i niezwykle ryzykownych – ze względu na brak precyzji prawa podatkowego i dowolność jego wykładni przez organy skarbowe – decyzji podatkowych. Ponieważ obowiązek ten nie dotyczy innych grup zawodowych, oznacza on dyskryminację notariuszy”.

W odniesieniu do wskazanej argumentacji należy stwierdzić, że choć skarżąca zarzuca niezgodność zakwestionowanych przepisów z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji, to nie przedstawia odpowiedniego uzasadnienia zarzutu naruszenia art. 20 Konstytucji. Ponadto, trudno jednoznacznie ocenić, czy argumentacja zawarta w skardze konstytucyjnej dotyczy naruszenia wolności działalności gospodarczej, czy też wolności wykonywania zawodu. W tym zakresie, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, skarżąca również nie spełniła wymogu uzasadnienia zarzutów powołanych w skardze. Przedstawiona argumentacja nie odnosi się do treści zawartych w art. 20 Konstytucji. Ponadto, przy konstruowaniu zarzutu niezgodności danej normy z zasadą wolności działalności gospodarczej w skardze konstytucyjnej należałoby wskazać jako wzorzec kontroli nie tyle ogólną klauzulę zawartą w art. 20, ile art. 22 Konstytucji (ewentualnie w związku z art. 20 Konstytucji).

Niezależnie od tego należy przypomnieć stanowisko wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach z 25 czerwca 2008 r. oraz z 17 grudnia 2008 r. (sygn. Ts 255/07, OTK ZU nr 6/B/2008, poz. 232 oraz 233), a także w wyroku z 10 grudnia 2003 r. (sygn. K 49/01, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 101). W wyroku o sygn. K 49/01 Trybunał Konstytucyjny, zwracając uwagę na specyfikę pozycji notariusza, wskazał, że: „Pozycja notariusza różni się niewątpliwie od podmiotów świadczących typowe usługi prawnicze – adwokatów, radców prawnych czy doradców podatkowych. Notariusz jest nie tylko osobą zaufania publicznego, ale pełni jednocześnie funkcje pomocnicze w stosunku do wymiaru sprawiedliwości. Z punktu widzenia przepisów prawno-karnych jest traktowany jako funkcjonariusz publiczny (art. 115 § 13 pkt 3 k.k.) i korzysta z ochrony przysługującej funkcjonariuszom publicznym (art. 2 § 1 ustawy o notariacie). Notariusz wykonuje także z istoty rzeczy szereg czynności o charakterze urzędowym, m.in. jako płatnik na podstawie odrębnych przepisów pobiera podatki i opłaty skarbowe (art. 7 ustawy o notariacie). Obligatoryjny charakter wielu czynności dokonywanych z udziałem notariusza, szczególnie walor dowodowy czynności notarialnych (mających charakter dokumentu urzędowego) i doniosłość związanych z tymi czynnościami skutków prawnych sprawiają, że ustawodawca słusznie zdecydował się na ograniczenie swobody kształtowania wysokości wynagrodzenia notariusza w umowie ze stronami czynności poprzez wprowadzenie tzw. maksymalnych stawek taksy notarialnej właściwych dla danej czynności”.

W postanowieniu z 25 czerwca 2008 r. (sygn. Ts 255/07) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej skarżącej stawiającej zarzut naruszenia przez art. 16 § 1 prawa o notariacie wolności działalności gospodarczej, przysługującej jej jako notariuszowi. Trybunał stwierdził w tym postanowieniu, że „Prowadzenie kancelarii notarialnej nie jest więc działalnością usługową w rozumieniu art. 2 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej”. Rozpoznając zażalenie na powyższe postanowienie, Trybunał Konstytucyjny podtrzymał wcześniejsze stanowisko i uznał, że sformułowane przez skarżącą stwierdzenie, w myśl którego działalność notariusza jest działalnością gospodarczą ze wszystkimi wynikającymi z ustawy skutkami, jest oczywiście bezzasadne (postanowienie z 17 grudnia 2008 r., sygn. Ts 255/07). W postanowieniu tym Trybunał wskazał, że „oczywista bezzasadność tego stwierdzenia wynika stąd, że skarżąca nie bierze pod uwagę funkcji, jakie ustawodawca powierza notariuszowi, oraz z interpretacji wolności działalności gospodarczej wyłącznie w oparciu o ustawę”, tymczasem na gruncie Konstytucji pojęcie to ma charakter autonomiczny. Trybunał podkreślił w tym kontekście, że w zakresie podmiotowym wolności działalności

gospodarczej nie mieszczą się organy władzy publicznej oraz inne podmioty sprawujące władztwo publiczne. Na podmiotach tych ciąży szereg obowiązków związanych z ochroną i realizacją konstytucyjnych wolności i praw. W ten sposób konstytucyjne wolności realizują funkcję ochronną – chronią jednostkę przed nieuzasadnioną ingerencją władzy publicznej. W ocenie Trybunału, prowadzi to do wniosku, że „określony podmiot nie może być równocześnie podmiotem uprawnień mieszczących się w zakresie wolności działalności gospodarczej i adresatem obowiązków związanych z realizacją tych uprawnień”.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził zatem, że publicznoprawny element działalności notariusza powoduje, iż „w zakresie wykonywania funkcji publicznych notariusz nie może być z jednej strony przedstawicielem władzy publicznej, na którym ciążyą obowiązki wykonywania określonych czynności urzędowych, a z drugiej strony adresatem konstytucyjnych uprawnień mieszczących się w zakresie wolności działalności gospodarczej. Taka tożsamość podmiotowa jest nie do pogodzenia z charakterem konstytucyjnych wolności i praw” (sygn. Ts 255/07). Trybunał, konkludując, stwierdził, że notariusz nie jest adresatem mieszczącego się w zakresie wolności działalności gospodarczej uprawnienia do swobodnego podejmowania i zakończenia prowadzenia swej działalności.

Również w orzecznictwie sądowym podkreśla się, że „działalność notariusza nie jest działalnością gospodarczą, a notariusz jest osobą zaufania publicznego i ma pozycję funkcjonariusza publicznego, nie zaś przedsiębiorcy. Zasada wolności działalności gospodarczej do niego w ogóle się nie odnosi” (wyrok WSA w Warszawie z 7 września 2006 r., sygn. akt VI SA/Wa 1168/06, Lex 255855, zob. także wyrok WSA w Warszawie z 15 października 2004 r., sygn. akt III/SA 2423/03, Lex 171494).

Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie, podzielając stanowisko zajęte przez Trybunał w postanowieniach z 25 czerwca 2008 r. oraz z 17 grudnia 2008 r. (sygn. Ts 255/07), uznał, że art. 20 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności zakwestionowanych przepisów. Ponadto, z uwagi na to, że w odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady równego traktowania w życiu gospodarczym art. 32 Konstytucji został powołany jako wzorzec kontroli o charakterze związkowym w stosunku do art. 20 Konstytucji, a także ze względu na to, że art. 32 nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej nie jest niezgodny z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji.

7. Zarzut naruszenia wolności wykonywania zawodu i zakazu pracy przymusowej.

7.1. W piśmie uzupełniającym skargę konstytucyjną skarżąca zarzuciła wszystkim poddanym ocenie Trybunału Konstytucyjnego przepisom, tj. art. 10 ust. 2 pkt 1 i ust. 3b ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399; dalej: u.p.c.c.), art. 7 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369, ze zm.; dalej: prawo o notariacie) oraz art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej naruszenie art. 65 ust. 1, 2 i 4 Konstytucji. Skarżąca stwierdziła bowiem, że „konstytucyjne wolności i prawa (...) naruszone zaskarżonymi przepisami ustawy” to m.in. wolność wykonywania zawodu i zakaz pracy przymusowej.

Argumentując naruszenie wolności wykonywania zawodu (art. 65 ust. 1 Konstytucji), skarżąca wskazała, że notariusz jako płatnik podatku od czynności cywilnoprawnych stosuje niejasne, niespójne i wieloznaczne przepisy, co „powoduje stan ciągłej obawy co do skutków finansowych dokonywanej w codziennej pracy wykładni tych przepisów”. Stwierdziła nadto, że „sporządzanie umów sprzedaży i umów darowizn

uzależnione jest od obliczenia, poboru i odprowadzania podatków, a uchylenie się od tego obowiązku jest zagrożone sankcją karną” oraz że „nie można swobodnie dokonywać (...) czynności notarialnych nie narażając się na odpowiedzialność karną, co jest niezgodne z zasadą wyrażoną w art. 65 ust. 1 Konstytucji”.

Uzasadniając zarzut naruszenia zakazu pracy przymusowej, skarżąca stwierdziła, że w ramach wykonywania funkcji płatnika notariusz ponosi koszty i „pracę tę, narzuconą mu przez państwo, wykonuje pod przymusem, tj. pod groźbą kary grzywny i pozbawienia wolności”. Skarżąca w niejasny sposób argumentuje dalej, że: „Wykonywanie pracy czy to obowiązkowej czy to przymusowej, a taką jest praca płatnika m.in. podatków od czynności cywilnoprawnych – jest zakazan[e] i praca ta nie jest objęta normą art. 4 ust. 3 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka a w związku z tym wymuszanie na notariuszu takiej pracy jest niezgodne z art. 65 ust. 2 i 4 Konstytucji w związku z art. 4 ust. 2 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela”.

7.2. Z analizy uzasadnienia sporządzonego przez skarżącą wynika, że naruszenie art. 65 ust. 2 i 4 Konstytucji wiąże ona z nałożeniem na notariusza funkcji płatnika i związanymi z tym obowiązkami – a zatem z treścią normatywną zawartą w art. 10 ust. 2 pkt 1 i ust. 3b u.p.c.c., art. 7 § 1 prawa o notariacie. Również część argumentacji dotyczącej naruszenia art. 65 ust. 1 Konstytucji związana jest z obowiązkami wynikającymi z uczynienia notariusza płatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych. Trybunał Konstytucyjny podkreśla jednak, że w zakresie kontroli konstytucyjności art. 10 ust. 2 pkt 1 i ust. 3b u.p.c.c. oraz art. 7 § 1 prawa o notariacie postanowieniem z 24 stycznia 2008 r., sygn. Ts 98/06 (OTK ZU nr 3/B/2008, poz. 92), skardze odmówiono nadania dalszego biegu.

Przedmiotem kontroli konstytucyjności w niniejszym postępowaniu jest regulacja zawarta w art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej, w zakresie odnoszącym się do odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany. W odniesieniu do tych przepisów skarżąca nie przedstawiła odpowiedniego uzasadnienia zarzutów niezgodności zawartych w nich treści normatywnych z art. 65 ust. 2 i 4 Konstytucji. Przedstawiona w tym zakresie przez skarżącą argumentacja wskazująca, że pełnienie funkcji płatnika to praca narzucona przez państwo pod przymusem – tj. pod groźbą kary i pozbawienia wolności – jest, w ocenie Trybunału, oczywiście bezzasadna. Z uwagi na to, że skarga konstytucyjna w tym zakresie nie spełnia wymogów ustawowych (art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK) Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

7.3. W odniesieniu do zarzutu naruszenia wolności wykonywania zawodu (art. 65 ust. 1 Konstytucji) należy stwierdzić, że jedyną argumentacją, którą można postrzegać jako związaną z przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu – tj. z art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej w zakresie normatywnym odnoszącym się do odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany – wynika z fragmentu, w którym skarżąca wskazuje na niepewność co do skutków finansowych, jakie rodzi ryzyko niewłaściwej wykładni przepisów podatkowych w ramach wykonywania obowiązków nałożonych na notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych. Skarżąca postrzega to jako sprzeczne z wolnością wykonywania zawodu.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że sposób, w jaki skarżąca postrzega naruszenie art. 65 ust. 1 Konstytucji, nie znajduje odzwierciedlenia w treści wyrażonej we wskazanym wzorcu kontroli konstytucyjności. Art. 65 ust. 1 Konstytucji gwarantuje każdemu wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy, a jednocześnie upoważnia ustawodawcę do ustanowienia wyjątków w tym zakresie. Zasada wyrażona w art. 65 ust. 1 Konstytucji w aspekcie pozytywnym oznacza wolność wyboru rodzaju i miejsca pracy

(zob. wyrok z 23 czerwca 1999 r., sygn. K 30/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 101). Wolność ta oznacza generalny zakaz adresowany do władz publicznych wprowadzania ograniczeń w swobodnym decydowaniu przez jednostkę o podjęciu, kontynuowaniu i zakończeniu pracy w określonym zawodzie, miejscu i rodzaju wykonywanej pracy oraz wyborze pracodawcy (zob. wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. SK 30/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 3). Wolność wyboru i wykonywania zawodu nie oznacza jednak nieograniczonej swobody w tym zakresie. Do ustawodawcy należy wyraźne określenie przesłanek, od spełnienia których zależy wykonywanie danego zawodu. W odniesieniu zaś do zawodów zaufania publicznego ustawowa regulacja wkraczająca w wolność ich wykonywania jest koniecznością, na co zwrócił uwagę TK w wyroku z 19 października 1999 r. Trybunał stwierdził wówczas, że konstytucyjna gwarancja wolności wykonywania zawodu nie tylko nie kłóci się z regulowaniem przez państwo szeregu kwestii związanych tak z samym wykonywaniem zawodu, jak i ze statusem osób zawód ten wykonujących, ale wręcz zakłada potrzebę istnienia tego typu regulacji, zwłaszcza gdy chodzi o zawód zaufania publicznego, jakim jest zawód adwokata (sygn. SK 4/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 119).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nałożenie na notariusza jako płatnika odpowiedzialności majątkowej za niewykonanie lub nienależyte wykonanie ustawowych obowiązków nie sprawia, że notariusz zostaje w ten sposób pozbawiony możliwości wykonywania zawodu. Notariusz – przy tak ukształtowanej odpowiedzialności majątkowej – ma możliwość dalszego wykonywania zawodu i samodzielnego decydowania o zakresie swej aktywności zawodowej.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że tak skonstruowany zarzut niezgodności art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej z art. 65 ust. 1 Konstytucji jest oczywiście bezzasadny i umorzył postępowanie w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

8. Zarzut naruszenia prawa własności i zasady proporcjonalności.

8.1. Skarżąca jako wzorce kontroli zakwestionowanych przepisów wskazała także art. 64 ust. 2 i 3, art. 21 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zarzut naruszenia art. 21 ust. 1 Konstytucji przez art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej skarżąca argumentuje stwierdzeniem, że uczynienie notariusza płatnikiem odpowiedzialnym za podatek niepobrany całym majątkiem narusza zasadę ochrony własności notariusza i jego małżonka. W piśmie uzupełniającym skargę, jako dodatkowy wzorzec kontroli skarżąca wskazała art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji. Uzasadniając zarzut naruszenia tych przepisów, stwierdziła, że przypisanie notariuszowi funkcji płatnika podatku od czynności dokonywanych w formie aktu notarialnego wymusza na nim: ubezpieczenie się od odpowiedzialności za nieswoje zobowiązania, zapłacenie części odszkodowania jako wkładu własnego lub zapłacenie podatku, jeżeli ubezpieczenie nie obejmuje danej transakcji (ze względu na dużą wartość podatku). W ten sposób dochodzi do uszczuplenia mienia notariusza, a tym samym naruszenia jego własności, co jest niezgodne, w ocenie skarżącej, z art. 65 ust. 2 i 3 Konstytucji.

Skarżąca podnosi także zarzut naruszenia zasady proporcjonalności, stwierdzając, że nałożone na notariusza obowiązki podatkowe dotyczące osób trzecich, a przede wszystkim zakres odpowiedzialności za ich wykonanie, wykraczają poza dopuszczalne konstytucyjnie ograniczenia powoływanych w skardze praw i wolności (w tym prawa własności).

8.2. W pierwszej kolejności należy odnieść się do wzorców wskazanych przez skarżącą w zakresie ochrony prawa własności. Art. 21 ust. 1 Konstytucji należy do podstawowych zasad ustrojowych. Zawiera on adresowany do organów państwa nakaz

stanowienia takich przepisów prawnych, które zabezpieczałyby wykonanie własności i sukcesję praw i obowiązków w drodze spadkobrania (zob. wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25). Jako deklaracja zasady ustrojowej art. 21 ust. 1 Konstytucji ma bardziej ogólną treść niż art. 64 Konstytucji, który w sposób szczegółowy reguluje problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych i z którego wynika podmiotowe prawo własności. W skardze konstytucyjnej zawierającej zarzut naruszenia prawa własności podstawowym wzorcem kontroli winien być art. 64 Konstytucji.

Skarżąca w swojej skardze konstytucyjnej wskazała jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji. Z przywołanej przez nią argumentacji wynika, że kwestionuje ona naruszenie prawa własności. Trybunał Konstytucyjny uznał zatem, uwzględniając zasadę *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, że wzorcem dla zakwestionowanych przepisów przy tak ukształtowanej argumentacji może być art. 64 ust. 1-3 Konstytucji w związku z art. 21 ust. 1, w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

8.3. Przedstawione przez skarżącą wątpliwości związane z nadmiernym i nieproporcjonalnym ograniczeniem prawa własności dotyczą z jednej strony samego nałożenia na notariusza odpowiedzialności majątkowej za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków płatnika, co skarżąca uważa za nadmierną i nieproporcjonalną ingerencję w jej prawo własności. Z drugiej strony odnoszą się do jednego ze sposobów, w jaki notariusze chronią się przed tą odpowiedzialnością, tj. ubezpieczenia się od odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe osób trzecich, który wiąże się z ponoszeniem kosztów, co uszczupla mienie notariusza.

8.4. Odpowiedzialność majątkowa notariusza jako płatnika, przewidziana w art. 30 § 1 w związku z § 3 ordynacji podatkowej, wiąże się z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem ustawowo nałożonych na notariusza obowiązków wynikających z nałożenia na niego funkcji płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Obowiązki te określone w art. 8 ordynacji podatkowej to: prawidłowe obliczenie podatku, pobranie podatku od podatnika oraz terminowe wpłacenie pobranego podatku na rachunek właściwego organu. W razie stwierdzenia niepobrania przez płatnika podatku lub niewpłacenia w terminie pobranego od podatnika podatku, zgodnie z art. 30 § 4 ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego a niewpłaconego podatku. W myśl art. 30 § 5 ordynacji podatkowej przepisów o odpowiedzialności podatkowej płatnika nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika.

Odpowiedzialność majątkowa płatników jest odpowiedzialnością osobistą i nieograniczoną. Płatnik, zgodnie z art. 30 § 3 ordynacji podatkowej, ponosi odpowiedzialność całym swoim majątkiem za zobowiązania związane z obliczeniem, pobraniem i wpaczeniem w terminie do właściwego organu należnego podatku. Odnosi się to zarówno do majątku istniejącego w momencie powstania odpowiedzialności, jak i nabytego później, aż do chwili przedawnienia zobowiązania płatnika (zob. J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 147). Na mocy art. 29 § 1 w związku z § 3 ordynacji podatkowej odpowiedzialność płatnika pozostającego w związku małżeńskim obejmuje majątek odrębny płatnika oraz majątek wspólny płatnika i jego małżonka.

8.5. Przechodząc do oceny konstytucyjności zakwestionowanych unormowań prawnych, należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że odpowiedzialność majątkowa notariusza jako płatnika ukształtowana w art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej związana z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem jego obowiązków w istocie stanowi ograniczenie prawa własności notariusza. Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego, stąd też ograniczanie go przez ustawodawcę jest konstytucyjnie dopuszczalne, pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Po pierwsze, ingerencja w to prawo musi być dokonana w ustawie (przesłanka formalna), po drugie, musi być konieczna w demokratycznym państwie dla ochrony jednej z wartości wymienionych w art. 31 ust. 3, po trzecie, musi być proporcjonalna i nie może naruszać istoty ograniczonego prawa (wolności). Konstytucyjnym potwierdzeniem dopuszczalności ograniczania prawa własności jest art. 64 ust. 3 Konstytucji, który powtarza wymóg ustawowej formy ingerencji oraz zakaz naruszania istoty prawa własności. Klauzula zawarta w art. 64 ust. 3 Konstytucji nie ma charakteru *lex specialis* w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji i nie wyłącza stosowania go do ochrony prawa własności. W orzecznictwie Trybunału utrwalili się poglądy, że w przypadku ograniczenia prawa własności to art. 31 ust. 3 Konstytucji winien stanowić podstawę kontroli dopuszczalności ingerencji, natomiast unormowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji należy traktować właśnie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności ograniczania tego prawa (zob. wyroki TK z: 5 marca 2002 r., sygn. SK 22/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 12; 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85; 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 124; 29 maja 2001 r., sygn. K 5/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 87). W rozpatrywanej sprawie skarżąca słusznie wskazała zarówno art. 31 ust. 3, jak i art. 64 ust. 3 Konstytucji jako wzorce kontroli.

8.6. Skarżąca zarzuca zakwestionowanej regulacji, że wprowadzenie odpowiedzialności majątkowej notariusza za zobowiązania podatkowe osób trzecich nie służy ochronie interesu publicznego, a ingerencja ustawodawcy jest nieproporcjonalna w stosunku do nałożonych ciężarów.

Odnosząc się do tych zarzutów, należy stwierdzić, że ograniczenie własności notariusza wynikające z art. 30 § 1, 3 i 4 ordynacji podatkowej spełnia formalną przesłankę ograniczeń, tj. wymóg ustawowej formy ingerencji. Ocenę spełnienia kolejnych konstytucyjnych wymogów ingerencji w prawo własności należy poprzedzić określeniem charakteru odpowiedzialności płatnika, gdyż nie jest to, jak twierdzi skarżąca w niektórych fragmentach swej skargi, odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osób trzecich.

Zgodnie z art. 10 ust. 2 u.p.c.c. notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych, dokonywanych w formie aktu notarialnego. Ich obowiązkiem jest obliczenie, pobranie i terminowe wpłacenie pobranego od podatnika podatku do właściwego organu podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego przeważa pogląd, że płatnik nie jest podmiotem stosunku podatkowoprawnego łączącego wierzyciela podatkowego z dłużnikiem podatkowym (podatnikiem), jest natomiast podmiotem odrębnego stosunku podatkowoprawnego (J. Rusek, *Instytucja...*, s. 14). T. Dębowska-Romanowska stwierdza, że zobowiązania płatnika mają charakter publicznoprawny, ale samoistny wobec stosunku zobowiązaniowego łączącego podatnika z państwem lub gminą (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” nr 4/1995, s. 2). Pogląd ten prezentuje również A. Nita, wskazując, że nałożenie na notariusza jako płatnika obowiązków wskazanych w art. 8 ordynacji podatkowej sprawia, że obok stosunku podatkowoprawnego podatnik – wierzyciel podatkowy, powstaje odrębny stosunek podatkowoprawny między wierzycielem podatkowym i płatnikiem (zob. A. Nita, *Stosunek*

prawno podatkowy: Obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Kraków 1999, s. 62). Stanowisko o odrębności stosunku podatkowoprawnego między płatnikiem a wierzycielem podatkowym prezentuje także J. Rusek (J. Rusek, *Instytucja...*, s. 18). Wskazuje ona, że stronami tego stosunku są płatnik i związek publicznoprawny reprezentowany przez właściwe organy (wierzyciel podatkowy), przedmiotem tego stosunku jest świadczenie pieniężne należne od płatnika, treścią zaś jest obowiązek zapłaty przez płatnika określonej kwoty z tytułu należności przypadających od płatnika. W doktrynie prezentowany jest też odmienny pogląd, zgodnie z którym płatnik i inkasent nie są podmiotami stosunku podatkowoprawnego, jako że nie ciąży na nich obowiązek podatkowy, ale modyfikują stosunek prawnopodatkowy podatnika (zob. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 158).

8.7. Niezależnie od odmienności poglądów przedstawicieli doktryny w tej kwestii bez wątpliwości pozostaje to, że odpowiedzialność notariusza jako płatnika za niewykonanie bądź nienależyte wykonanie obowiązków płatnika nie jest odpowiedzialnością osoby trzeciej. Odpowiedzialność osób trzecich z tytułu cudzych należności podatkowych została uregulowana w dziale III rozdziale 15 ordynacji podatkowej i ponoszą ją osoby niebędące podmiotami obowiązków wynikających z prawa podatkowego związanych z poborem podatków, na mocy szczególnego przepisu (zob. np. A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 8). Odpowiedzialność notariusza jako płatnika nie jest też odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe ciążące na podatniku, jak zdaje się postrzegać skarżąca, używając w stosunku do określenia odpowiedzialności notariusza sformułowania „odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osób trzecich”. Notariusz odpowiada bowiem za własne działanie (bądź zaniechania działania) związane z wykonywaniem przez niego ustawowych obowiązków płatnika, a nie za zobowiązanie osoby trzeciej (podatnika). Ma to istotne znaczenie dla oceny konstytucyjności zakwestionowanej normy, gdyż odpowiedzialność majątkowa notariusza jako płatnika nie wynika z zachowania (działania, zaniechania działania) innego podmiotu (tj. podatnika), ale jest związana z zachowaniem notariusza, który ciężar tej odpowiedzialności ponosi.

Nie jest zatem zasadny, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, zarzut skarżącej, że notariusz ponosi odpowiedzialność „za zobowiązania podatkowe osób trzecich”. Odpowiedzialność notariusza jako płatnika została ukształtowana odpowiednio do zakresu jego obowiązków i jest konsekwencją niewykonania lub nienależytego wykonania tychże obowiązków. Związek odpowiedzialności majątkowej notariusza z jego osobistym działaniem podkreśla także to, że art. 30 § 5 ordynacji podatkowej wyłącza odpowiedzialność płatnika, jeśli na skutek zdarzeń, o których nie mógł wiedzieć, a o których powinien poinformować go podatnik, nie wypełnił swych ustawowych obowiązków.

8.8. Posługiwanie się instytucją płatnika w doktrynie ocenia się jako służące realizacji zasady taniości, dogodności i pewności opodatkowania (zob. J. Rusek, *Instytucja...*, s. 49; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 58). Nałożenie na notariusza funkcji płatnika powoduje bowiem, że pobór podatku ma miejsce „u źródła”, a to służy realizacji wskazanych zasad opodatkowania.

Samo nałożenie na notariuszy funkcji płatnika nie jest jednak przedmiotem merytorycznej kontroli w tej sprawie, jest nim związana z pełnieniem tej funkcji odpowiedzialność majątkowa notariuszy. W tym kontekście należy stwierdzić, że przyjęty

w ordynacji podatkowej model odpowiedzialności notariusza jako płatnika za obowiązki wynikające z art. 8 tej ustawy służy ochronie interesów fiskalnych państwa, w szczególności zapewnieniu rzetelności rozliczania się podatników z należności podatkowych. Gwarancją tej rzetelności jest z jednej strony powierzenie funkcji płatnika notariuszom – czyli profesjonalnym uczestnikom obrotu prawnego, posiadającym wysokie kwalifikacje prawnicze, których zawód ma w dodatku status zawodu zaufania publicznego. Z drugiej strony gwarancją tą jest ukształtowanie odpowiedzialności płatników w sposób zapewniający należytą staranność i dbałość o prawidłowe wykonanie obowiązków płatnika. Skuteczna ściągalność nałożonego ustawowo podatku jest istotna ze względu na zapewnienie w budżecie państwa środków na realizację konstytucyjnych obowiązków nałożonych na władze, a związanych z realizacją konstytucyjnych praw i wolności przysługujących jednostkom. Mieści się zatem w szeroko pojętym interesie publicznym.

Przyjęty model odpowiedzialności majątkowej notariuszy nie narusza, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Wiąże się z tym kilka czynników łagodzących ciężar związany z ponoszeniem przez notariuszy jako płatników odpowiedzialności majątkowej. Po pierwsze, odpowiedzialność ta, co już było wskazane, w istocie zależy od zachowania samego płatnika. W zakresie, w jakim za niewłaściwe obliczenie podatku winę ponosi podatnik, płatnik nie ponosi odpowiedzialności za nienależyte wykonanie swoich obowiązków.

Kolejnym czynnikiem jest profesjonalizm podmiotu podlegającego tej odpowiedzialności. Słuszność ma zatem Marszałek Sejmu, który w zajętych w piśmie stanowisku stwierdził, że wymogi, jakie trzeba spełnić, by móc wykonywać zawód notariusza, są pewnym elementem ochronnym przed rzeczywistą odpowiedzialnością notariusza. Notariusz nie może się zasłaniać nieznajomością przepisów prawa. Jako profesjonalny uczestnik obrotu prawnego powinien wykazać się wszechstronną znajomością przepisów prawa i opierać się nie tylko na samych przepisach, lecz także na poglądach wypracowanych przez orzecznictwo (zob. wyrok NSA z 29 września 1998 r., sygn. akt I/SA/Po 399/98). Zarzuty skarżącej dotyczące braku odpowiedniego przygotowania do rozwiązywania kwestii prawopodatkowych w przypadku notariusza są zatem, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, chybione.

Pomimo iż ordynacja podatkowa nie zawiera już regulacji, która dotyczyła roszczeń regresowych płatnika wobec podatnika po wpłaceniu przez płatnika należnego podatku (art. 30 § 3 ordynacji w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.), to w dalszym ciągu istnieje możliwość dochodzenia wpłaconego przez płatnika a niepobranego od podatnika podatku na gruncie przepisów kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu. Jeżeli płatnik nie wywiązał się ze swych ustawowych obowiązków i nie pobrał należnego od podatnika podatku, to podatnik uzyskał wymierną korzyść finansową w postaci braku uszczuplenia majątku.

Kolejnym czynnikiem, który minimalizuje ryzyko odpowiedzialności majątkowej notariusza jako płatnika, jest możliwość wystąpienia do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o dokonanie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego, mających zastosowanie w indywidualnej sprawie rozstrzyganej przez płatnika (art. 14a ordynacji podatkowej). Zgodnie z art. 14b § 1 w związku z art. 14c ordynacji podatkowej zastosowanie się płatnika do takiej interpretacji nie może mu szkodzić.

Decyzja w sprawie odpowiedzialności płatnika zapada ponadto w toku postępowania będącego szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego. Postępowanie to jest dwuinstancyjne i kończy je – w każdej instancji – decyzja podatkowa. Od ostatecznej decyzji podatkowej przysługuje odwołanie do sądu administracyjnego.

Powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że odpowiedzialności nałożonej na notariusza jako płatnika nie można uznać za nieproporcjonalną.

8.9. Skarżąca zarzuciła również w skardze, że notariusz jest zmuszony do ponoszenia nakładów finansowych związanych z ubezpieczaniem się, jak określa skarżąca, od „odpowiedzialności za nie swoje osobiste zobowiązania”. Jednakże jest to tylko jeden ze sposobów uniknięcia poniesienia uszczerbku majątkowego przez notariusza za niewykonanie obowiązków w zakresie obliczenia, pobrania i przekazania organom podatkowym podatku. Innym sposobem, który należy uznać za podstawowy i pożądanym, jest dołożenie należytej staranności przy wykonywaniu powierzonych obowiązków. W doktrynie wskazuje się, że płatnik „przy dołożeniu staranności może całkowicie wyłączyć swoją odpowiedzialność, a w przypadku popełnienia błędu w obliczeniu podatku praktycznie ograniczyć ją do kwoty należnych odsetek. Powyższe stwierdzenie uzasadnia zarówno przyjęta w przepisach ordynacji podatkowej konstrukcja prawna odpowiedzialności płatnika, jak i prawna możliwość dochodzenia zwrotu kwoty zapłaconej przez płatnika za podatnika” (K. Chustecka, *Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa*, „Rejent” nr 6/2009, s. 33).

Należy podkreślić, że notariuszom powierzono sprawowanie władzy publicznej w sferze obrotu prawnego o największej doniosłości, w ramach którego czynności prawne obciążone są obowiązkiem zachowania formy aktu notarialnego. Przy wykonywaniu czynności notarialnych notariusz, zgodnie z art. 49 prawa o notariacie, jest obowiązany do zachowania szczególnej (a nie jedynie przeciętnej) staranności. W tym też zakresie korzysta z ochrony przysługującej funkcjonariuszom publicznym (art. 2 § 1 prawa o notariacie). Obowiązek zachowania szczególnej staranności jest konsekwencją powagi czynności notarialnych i ich skutków prawnych i stanowi logiczną konsekwencję nałożonych na notariusza obowiązków. Notariusz nie może się zasłaniać nieznajomością prawa, jeśli do jego ustawowych obowiązków należy: czuwanie przy dokonywaniu czynności notarialnych nad należytym zabezpieczeniem praw i słuszych interesów stron oraz innych osób, dla których czynność ta może powodować skutki prawne (art. 80 § 2 prawa o notariacie), udzielanie stronom niezbędnych wyjaśnień dotyczących dokonywanej czynności notarialnej (art. 80 § 3 prawa o notariacie), odmowa dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem (art. 81 prawa o notariacie). Przy tak ukształtowanych obowiązkach ustawowych notariusza podstawową kwestią jest znajomość przepisów prawnych.

8.10. Podsumowując, w ocenie Trybunału, odpowiedzialności majątkowej nałożonej na notariusza jako płatnika nie można zatem uznać za nieproporcjonalną i nadmierną. Notariusz to profesjonalny uczestnik obrotu prawnego pełniący zawód zaufania publicznego, a obowiązki, za które ponosi tę odpowiedzialność, związane z interpretacją i zastosowaniem się do przepisów prawa (co należy do zwykłych czynności zawodowych notariusza). O jego odpowiedzialności jako płatnika decyduje organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, w tym po zbadaniu kwestii ewentualnej winy podatnika. Notariuszowi przysługuje ponadto odwołanie do sądu administracyjnego. Od odpowiedzialności majątkowej notariusz może się uchylić, wykonując obowiązki ustawowe w sposób należyty z zachowaniem szczególnej staranności, a także korzystając z wiążących interpretacji organów podatkowych. Odpowiedzialność ta nie jest automatyczna i wiąże się z własnym działaniem osoby odpowiedzialnej.

Opierając się na powyższych argumentach, Trybunał Konstytucyjny uznał, że zakwestionowane przepisy nie naruszają art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.