

ARTUR JANICKI

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

[arturjanicki96@gmail.com](mailto:arturjanicki96@gmail.com)

ORCID: 0000-0001-8470-933X

## **Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2018 r. (II FSK 1525/16)**

**Commentary to the judgment of the Polish  
Supreme Administrative Court of 6th June  
2018, II FSK 1525/16**

**Streszczenie.** W niniejszym opracowaniu autor krytycznie ocenia stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione w wyroku z dnia 6 czerwca 2018 r. (II FSK 1525/16)<sup>1</sup>, który dotyczył ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn. W glosowanym orzeczeniu sąd stwierdził, że podstawa opodatkowania zmniejsza się, gdy obdarowany wykonuje polecenie darczyńcy, niezależnie od tego, czy korzyść z wykonania polecenia odnosi osoba trzecia, czy sam obdarowany. Autor dokonuje analizy odpowiednich przepisów

---

<sup>1</sup> CBOSA.

ustawy o podatku od spadków i darowizn z uwzględnieniem poglądów doktryny i orzecznictwa.

**Słowa kluczowe:** podatek od spadków i darowizn; podstawa opodatkowania; darowizna; polecenie darczyńcy; wykładnia przepisów prawa podatkowego.

**Abstract.** In this study the Author critically analyses the judgment of the Polish Supreme Administrative Court of 6th June 2018, II FSK 1525/16. The commented decision concerned the determination of a tax base in case of the inheritance and gift tax. The Court stated that this tax base is reduced, if a donee performs the donor's instructions. The application of this rule is independent from the fact that a third person or the donee benefited from the instruction. The Author examines adequate provisions of Polish law on inheritance and gift tax, and he reflects the appropriate legal doctrine and court jurisdiction in this regard.

**Keywords:** an inheritance and gift tax; a tax base; a donation; donor's instruction; an interpretation of tax law.

**Teza:** Majątkowy charakter podatku od spadków i darowizn nie budzi wątpliwości. To determinuje wniosek, że konieczną przesłanką opodatkowania tym podatkiem jest (przysporzenie) wzbogacenie się nabywcy prawa, przy czym sam fakt wydatkowania środków finansowych otrzymanych tytułem darowizny jako wykonanie polecenia – w tym przypadku na zakup nieruchomości – nie przesądza, że w sprawie nie będzie miał zastosowania art. 7 ust. 2 u.p.s.d. (...). Powracając zaś na grunt art. 7 ust. 2 u.p.s.d., skoro zostały spełnione przesłanki wynikające z tego przepisu, czyli skarżąca została obciążona poleceniem, a polecenie zostało wykonane, to przepis miał w sprawie zastosowanie.

## 1.

Darowizny od dawna podlegają pewnym ograniczeniom formalnym – wymaga się bardziej uroczystej formy dla zawarcia umowy przenoszącej własność rzeczy lub praw majątkowych pod tytułem darmym, a także

ogranicza maksymalną wartość przysporzenia<sup>2</sup>. Zrozumiałe jest dążenie władz państwowych do kontroli nieodpłatnego nabycia majątku. Opodatkowanie darowizn stanowiło i nadal stanowi stały element systemów podatkowych<sup>3</sup>. Choć współcześnie rola podatku od spadków i darowizn jako źródła dochodów budżetowych jest niewielka<sup>4</sup>, to nadal pojawiają się w tym zakresie precedensowe orzeczenia<sup>5</sup>. Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) dotyczył ustalenia wysokości podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 7 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>6</sup>.

Stan faktyczny sprawy nie był sporny między stronami: podatnik zawarł 25 lipca 2010 r. ze swoimi rodzicami umowę darowizny środków pieniężnych. Z treści umowy wynikało, że podatnik wraz ze swym małżonkiem zamierza zakupić nieruchomość i taki jest cel przekazania pieniędzy. Zgodnie z poleceniem zawartym w umowie obdarowany miał przekazać część środków swojemu małżonkowi, a pozostałą kwotę – sprzedawcy nieruchomości wskazanemu w umowie. Po otrzymaniu darowizny obydwaj polecenia zostały wykonane. Jako że podatnik nie dotrzymał terminu na zgłoszenie darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, nie mógł skorzystać ze zwolnienia podmiotowego uregulowanego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. Organ podatkowy wydał więc decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn. Spór dotyczył ewentualnego odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty pieniężnej przekazanej sprzedawcy nieruchomości zakupionej przez obdarowanego<sup>7</sup>. Kluczowe było ustalenie, czy polecenie, które obdarowa-

---

<sup>2</sup> W. Czachórski, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, wyd. 11, Warszawa 2009, s. 547.

<sup>3</sup> Szerzej na temat genezy podatku od spadków i darowizn zob. P. Smoleń, *Wprowadzenie* [w:] A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 13–15.

<sup>4</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 661.

<sup>5</sup> Spośród innych ciekawych orzeczeń związanych z umowami darowizny warto wymienić: wyrok NSA z dnia 29 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2267/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 790/16, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1556/07, CBOSA.

<sup>6</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 644 ze zm., dalej: u.p.s.d.

<sup>7</sup> Na marginesie warto dodać, że gdyby analogiczna umowa darowizny została zawarta po 1 lipca 2016 r., to w części dotyczącej polecenia przekazania pieniędzy małżonkowi

ny wykonał na korzyść samego siebie, należy uznać za ciężar darowizny. Takie uznanie umożliwiłoby podatnikowi obniżenie o tę kwotę podstawy opodatkowania darowizny, a w świetle okoliczności omawianej sprawy – całkowite jej zniesienie.

NSA stwierdził, że podstawa opodatkowania darowizny zmniejsza się, gdy obdarowany wykonuje polecenie darczyńcy, niezależnie od tego, czy robi to na rzecz osoby trzeciej, czy siebie samego. Z oceną prawną wyrażoną przez sąd w głosowanym wyroku nie sposób się zgodzić. NSA dokonał bowiem nieprawidłowej wykładni art. 7 ust. 2 w zw. z art. 7 ust. 1 u.p.s.d., a w konsekwencji niewłaściwie zastosował te przepisy w zaistniałym stanie faktycznym.

## 2.

W doktrynie bezspornie podkreśla się, że podatek od spadków i darowizn należy zaliczyć do podatków majątkowych. Istotą ekonomiczną tego podatku jest przyrost majątku podatnika, a właściwie wzbogacenie się podatnika na skutek przejęcia majątku pod tytułem darmym<sup>8</sup>. Nabycie zarówno tytułem darowizny, jak i tytułem polecenia darczyńcy znajduje się wśród zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego wskazanych w art. 1 u.p.s.d.

Nie ulega wątpliwości, także w ocenie NSA, że wobec braku definicji darowizny i polecenia w ustawie podatkowej terminy te należy odczytywać zgodnie z ich znaczeniem przyjętym w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.)<sup>9</sup>. Zgodnie z art. 888 k.c. darowizną jest bezpłatne świadczenie przez darczyńcę na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Należy podkreślić, że darowizna ma z jednej strony prowadzić do zmniejszenia majątku darczyńcy, a z drugiej strony – do przysporzenia po stronie obdarowanego, tj. powiększenia jego aktywów

---

obdarowanego stanowiłaby ona naruszenie art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.).

<sup>8</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, s. 662–663.

<sup>9</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.

majątkowych lub zmniejszenia jego pasywów<sup>10</sup>. W tym ostatnim ujęciu za darowiznę należy uznać również ustanowienie ograniczonego prawa rzeczowego, zmianę jego treści lub pierwszeństwa czy zwolnienie obdarowanego z długu<sup>11</sup>. W piśmiennictwie podkreśla się, że fakt przysporzenia należy postrzegać z punktu widzenia majątku obdarowanego, zaś cel działania darczyńcy powinna charakteryzować dobrowolność<sup>12</sup>. Jeżeli darczyńca wskazał konkretne cele, na które ma być przeznaczony przedmiot darowizny, inne jej wykorzystanie przez obdarowanego uprawnia darczyńcę do żądania zwrotu darowizny na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu<sup>13</sup>.

Natomiast polecenie, uregulowane w art. 893 k.c., polega na nałożeniu na obdarowanego obowiązku określonego działania lub zaniechania, które może mieć na celu zarówno majątkowy, jak i osobisty interes osoby, na rzecz której zgodnie z wolą darczyńcy powinno być spełnione<sup>14</sup>. Obowiązek ten może zostać nałożony także po zawarciu umowy darowizny, a nawet po jej wykonaniu, co jednak nie ma istotnego znaczenia dla oceny ważności i skuteczności polecenia<sup>15</sup>. W nauce prawa cywilnego wskazuje się, że polecenie nie stanowi świadczenia wzajemnego obdarowanego, które byłoby swoistym ekwiwalentem przedmiotu darowizny<sup>16</sup>. Doktryna i orzecznictwo najczęściej reprezentują pogląd, zgodnie z którym w wyniku nałożenia na obdarowanego polecenia powstaje zobowiązanie natural-

---

<sup>10</sup> Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania – część szczegółowa*, wyd. 12, Warszawa 2017, s. 70; S. Bogucki, *Darowizna i polecenie darczyńcy (art. 1 ust. 1 pkt 2)* [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrzesińska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, ODDK, Gdańsk 2015, s. 77.

<sup>11</sup> S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, wyd. 5, Warszawa 2019, s. 351–352.

<sup>12</sup> Tamże, s. 352.

<sup>13</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 2009 r., IV CSK 48/09, Lex nr 512016. Por. G. Karaszewski, *Komentarz do art. 888* [w:] J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2014, s. 1444.

<sup>14</sup> S. Dmowski, *Komentarz do art. 893* [w:] G. Bieniek (red.), *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom 2*, wyd. 10, Warszawa 2011, s. 955.

<sup>15</sup> S. Babiarz, *Spadek...*, s. 371.

<sup>16</sup> M. Safjan, *Komentarz do art. 893* [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom II*, Warszawa 2018, s. 897; S. Bogucki, *Darowizna...*, s. 86.

ne<sup>17</sup> bądź swoista więź prawna niemieszcząca się w ramach typowych konstrukcji prawa zobowiązań<sup>18</sup>. Wymaga podkreślenia, że ustanowienie polecenia nie stwarza żadnych roszczeń po stronie osób, na rzecz których zostało uczynione<sup>19</sup>. Osoba, która odnosi korzyść z polecenia, nie jest zatem wierzycielem obdarowanego, lecz tylko beneficjariuszem. Nie może ona zatem posłużyć się przymusem państwowym w celu doprowadzenia do wykonania polecenia<sup>20</sup>. Powszechnie przyjmuje się, że osobą odnoszącą korzyść z polecenia może być darczyńca, osoba trzecia, ale również – co szczególnie istotne w niniejszej sprawie – sam obdarowany<sup>21</sup>. W literaturze prawa podatkowego słusznie wskazuje się, że powstanie obowiązku podatkowego jest z reguły konsekwencją tej postaci polecenia darczyńcy, która przejawia się w działaniu i prowadzi do nabycia rzeczy lub praw majątkowych<sup>22</sup>.

### 3.

Przechodząc do krytycznej oceny wykładni przepisów przedstawionej w wyroku NSA, należy zacząć od omówienia podstawy opodatkowania. Bez wątpienia jest ona jednym z fundamentalnych elementów konstrukcyjnych każdego podatku. Na gruncie podatku od spadków i darowizn mamy do czynienia z wartościowym ujęciem przedmiotu opodatkowa-

---

<sup>17</sup> Tak wypowiedział się Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 19 kwietnia 2002 r., III CZP 19/02, Lex nr 74583.

<sup>18</sup> G. Karaszewski, *Komentarz do art. 893 [w:] J. Ciszewski (red.), Kodeks...*, s. 1451.

<sup>19</sup> P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006, s. 149.

<sup>20</sup> Dochodzenie wykonania polecenia w drodze powództwa sądowego wydaje się dopuszczalne. Za niemożliwe uznaje się natomiast nadanie wyrokowi klauzuli wykonalności. Por. poglądy różnych autorów: S. Babiarz, *Spadek...*, s. 373; S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn 2009*, Warszawa 2009, s. 33–34; R. Styczyński, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 41; K. Winiarski, *Sposób ustalenia podstawy opodatkowania (art. 7) [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrześcińska-Nowacka, Podatek...*, s. 265.

<sup>21</sup> W. Czachórski, *Zobowiązania...*, s. 551–552; Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania...*, s. 74–75.

<sup>22</sup> P. Borszowski, *Komentarz do art. 1 [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 56.

nia<sup>23</sup>. Zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 1 u.p.s.d. podstawę opodatkowania stanowi tzw. czysta wartość przysporzenia, tj. wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów<sup>24</sup>. Ustalenie czystej wartości polega na wycenie rzeczy i praw majątkowych według cen rynkowych z dnia nabycia z uwzględnieniem obowiązków majątkowych spoczywających na nabywcy. Ustawodawca nie definiuje jednak, czym są wskazane w przepisie „długi i ciężary”<sup>25</sup>. Te dwa pojęcia nie są tożsame, ale z punktu widzenia ustalenia podstawy opodatkowania mają jednakowe znaczenie – pomniejszają wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych, a w konsekwencji wpływają na wysokość podstawy opodatkowania<sup>26</sup>. Szczególną rolę pełni w tym zakresie orzecznictwo, w którym wskazuje się na szeroką treść analizowanych pojęć, przy czym obowiązek wskazania obciążeń stanowiących długi i ciężary spoczywa na podatniku<sup>27</sup>.

Zagadnienie, jak należy rozumieć pojęcie „długów i ciężarów”, nie-rzaz było przedmiotem rozważań w orzecznictwie i doktrynie prawa. Pojęcie długów obejmuje wszelkie pieniężne roszczenia cywilnoprawne związane z przedmiotem darowizny, łącznie z roszczeniami obdarowanego z tytułu poczynionych przez niego nakładów na przedmiot darowizny. Ciężarem w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.s.d. jest natomiast inne niż dług obciążenie nabytej rzeczy lub prawa, które w chwili nabycia zmniejsza jego rynkową wartość<sup>28</sup>. Odliczenie długów i ciężarów należy bowiem,

---

<sup>23</sup> A. Mariański, *Komentarz do art. 7 [w:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 230–231.

<sup>24</sup> Szerzej na temat ustalania podstawy opodatkowania zob. S. Brzeszczyńska, *Podatek...*, s. 168–192; R. Styczyński, *Ustawa...*, s. 211–239.

<sup>25</sup> Wskazany przez ustawodawcę przykładowy katalog długów i ciężarów odnosi się w dużej mierze do długów i ciężarów związanych z dziedziczeniem. Szerzej na ten temat zob. P. Smoleń, *Kształtowanie...*, s. 143–149.

<sup>26</sup> Z. Ofiarski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2002, s. 127.

<sup>27</sup> P. Smoleń, *Kształtowanie...*, s. 143. Szerzej, wraz z orzecznictwem, zob. K. Chustecka, *Komentarz do art. 7 [w:] K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 169–174.

<sup>28</sup> Zob. P. Smoleń, *Komentarz do art. 7 [w:] A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, Komentarz...*, s. 150–159. Taka próba zdefiniowania „długów i ciężarów” znajduje potwierdzenie w orzecznictwie, zob. wyrok NSA z dnia 10 lutego 1998 r., III SA 1471/96, Lex nr 33521; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2009 r., III SA/Wa 2251/08, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 maja 2009 r., I SA/Wr 898/08, CBOSA.

obok reguł ustalania podstawy opodatkowania, do istoty podatku od spadków i darowizn sprowadzającej się do opodatkowania czystej wartości majątku podatnika, a tym samym realnego określenia podstawy opodatkowania<sup>29</sup>. Z tego względu odliczenie długów i ciężarów nie może być traktowane jako ulga czy zwolnienie podatkowe<sup>30</sup>. Należy podkreślić, że mowa tu o ciężarach, które zmniejszają, a niekiedy nawet zupełnie znoszą wartość przysporzenia faktycznie uzyskanego przez podatnika<sup>31</sup>. Słusznie zauważa się w literaturze, że mechanizm potrącenia długów i ciężarów w podatkach obciążających nieodpłatne nabycie rzeczy i praw majątkowych przypomina ideę odliczenia kosztów uzyskania przychodów, która jest powszechnie stosowana w podatkach dochodowych<sup>32</sup>.

Z kolei kluczowy dla rozstrzygnięcia sporu art. 7 ust. 2 u.p.s.d. stanowi, że jeżeli obdarowany został obciążony obowiązkiem wykonania polecenia, wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar darowizny, o ile polecenie zostało wykonane<sup>33</sup>. Jako że ustawodawca posługuje się w tym przepisie sformułowaniem w formie dokonanej („zostało wykonane”), należy uznać, że dla sklasyfikowania polecenia jako ciężaru darowizny nie jest wystarczające samo zobowiązanie obdarowanego do jego wykonania<sup>34</sup>. Warto zauważyć, że w treści art. 7 ust. 2 u.p.s.d. ponownie jest mowa o „obciążeniu obowiązkiem” o charakterze majątkowym, któ-

---

<sup>29</sup> K. Stelmaszczyk, *Komentarz do art. 7* [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa...*, s. 158. Rozumowanie tej treści jest prezentowane także w orzeczeniach NSA, zob. wyrok NSA z dnia 28 marca 2003 r., III SA 2025/01, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2011 r., II FSK 42/10, CBOSA.

<sup>30</sup> S. Babiarz, *Spadek...*, s. 639.

<sup>31</sup> Jako przykład takiego obciążenia podaje się służebność ustanowioną w umowie darowizny nieruchomości na rzecz darczyńcy i wyraźne jego życzenie. Wykonany obowiązek tej treści uznaje się za polecenie nałożone na obdarowanego. Zob. wyrok NSA z dnia 18 maja 1995 r., SA/Gd 913/94, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 lutego 2000 r., I SA/Lu 1433/98, CBOSA.

<sup>32</sup> A. Goettel, *Długi i ciężary jako czynniki kształtujące zakres zobowiązania podatkowego* [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 317.

<sup>33</sup> Skoro beneficjariusz nie może korzystać z przymusu państwowego w celu zmuszenia obciążonego obowiązkiem do wykonania polecenia, to trudno mówić o powstaniu realnego ciężaru związanego z darowizną już w momencie jej udzielenia. Por. przypis 20.

<sup>34</sup> P. Smoleń, *Kształtowanie...*, s. 148–149.



rego wartość z reguły stanowi ciężar darowizny i podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania.

Odpowiedzi na pytanie, czy takie odliczenie jest uprawnione w każdej sytuacji, może dostarczyć jedynie interpretacja analizowanych przepisów w oparciu o wykładnię językową wzbogaconą o wykładnię systemową wewnętrzną i celowościową. Interpretacja prawa podatkowego jest bowiem procesem kompleksowym, wymagającym jednoczesnego stosowania różnych rodzajów wykładni<sup>35</sup>. Jest to szczególnie uzasadnione, gdy wykładnia językowa prowadzi do rezultatów wieloznacznych, jak ma to miejsce w omawianej sprawie. Język i jego znaczenia zakreślają jednak granice, w jakich może poruszać się interpretator stosujący inne metody wykładni<sup>36</sup>. Ponadto należy pamiętać, że stosowanie wykładni celowościowej jest dopuszczalne wyłącznie w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową<sup>37</sup>.

NSA, powołując się przede wszystkim na wykładnię językową art. 7 ust. 2 w zw. z art. 7 ust. 1 u.p.s.d., wyprowadza zaskakujący wniosek – przyjmuje, że skoro zostały spełnione przesłanki wynikające z tego przepisu, czyli podatnik został obciążony poleceniem, a polecenie zostało wykonane, to automatycznie znajduje zastosowanie odliczenie z art. 7 ust. 2 u.p.s.d. Zdaje się, że dokonując wykładni art. 7 ust. 2 u.p.s.d., sąd nie postrzega tego przepisu przez pryzmat reguł ustanowionych w art. 7 ust. 1, co niewątpliwie uczynić powinien. Polecenie podlega odliczeniu od wartości przysporzenia tytułem darowizny, jeżeli stanowi jej „ciężar” w rozumieniu art. 7 ust. 1. Natomiast nałożenie na obdarowanego polecenia, które ma na celu wyłącznie jego korzyść i nie wiąże się ze zmniejszeniem wartości przysporzenia, nie stanowi tak rozumianego „ciężaru”. Wydatkowanie kwoty otrzymanej tytułem darowizny na pokrycie ceny nieruchomości, która staje się własnością obdarowanego, w istocie nie skutkuje zmniejszeniem wartości majątku obdarowanego<sup>38</sup>. Następuje

---

<sup>35</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 56.

<sup>36</sup> Tamże, s. 57.

<sup>37</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 155.

<sup>38</sup> Wobec niejednoznacznej wykładni językowej omawianych przepisów mogą pojawić się wątpliwości dotyczące uznania innego rodzaju wydatków za ciężar darowizny. Ty-

jedynie zmiana struktury aktywów obdarowanego pod względem ich formy i płynności.

W związku z tym rację miał orzekający w niniejszej sprawie sąd pierwszej instancji, wskazując, iż „obciążenie wymaga, by wykonanie polecenia wiązało się z ciężarem po stronie obdarowanego, tzn. zostało wykonane w taki sposób, by wartość nabytych rzeczy lub praw uległa umniejszeniu”<sup>39</sup>. Taka jest istota podstawy opodatkowania przewidziana przez ustawodawcę. Opodatkowaniu podlega bowiem tzw. czysta wartość, którą można utożsamiać z wartością przysporzenia otrzymanego przez obdarowanego.

W analizowanej sprawie mamy niewątpliwie do czynienia z darowizną, a kwota przekazana na pokrycie ceny nieruchomości (zgodnie z poleceniem darczyńcy) nie może z przedstawionych względów podlegać odliczeniu. Taka wykładnia nie wykracza poza językowe brzmienie przepisów ustawy. Ponadto jest ona zgodna z cywilnoprawnymi definicjami darowizny i polecenia darczyńcy.

#### 4.

NSA błędnie wskazuje, iż zwrot „obciążenie obowiązkiem” należy rozumieć zgodnie z jego potocznym, słownikowym znaczeniem. Taki sposób myślenia trzeba uznać za niedopuszczalny, gdyż prowadzi on do uzyskania rezultatów niezgodnych z założeniami konstrukcyjnymi podatku od spadków i darowizn<sup>40</sup>. W swoim stanowisku sąd wskazuje co prawda, że jest to podatek bezpośredni, zwyczajny, obligatoryjny, osobisty i majątkowy, ale mimo to można odnieść wrażenie, że stanowisko sądu w ogóle nie uwzględnia tych podstawowych cech podatku. Zwrot „obciążenie obowiązkiem” w przypadku darowizny z poleceniem powinien być rozu-

---

tułem przykładu można wskazać polecenie pokrycia z darowizny kosztów leczenia szpitalnego obdarowanego. Wydaje się, że ma ono inny charakter aniżeli polecenie pokrycia ceny nieruchomości, które było przedmiotem rozważań w głosowanym orzeczeniu.

<sup>39</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 stycznia 2016 r., I SA/Po 1734/15, CBOSA.

<sup>40</sup> B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 51.

miany jako spoczywający na obdarowanym obowiązek majątkowy, którego wykonanie prowadzi do zmniejszenia jego majątku. To uzasadnia odliczenie od podstawy opodatkowania. Zbyt szerokie rozumienie tego zwrotu niweczy podstawowy cel ustawy o podatku od spadków i darowizn, jakim jest opodatkowanie wzbogacenia się podatnika wskutek przejęcia majątku pod tytułem darmym.

Przeciwko temu pogładowi NSA przemawia także koncepcja tzw. struktury głębokiej prawa podatkowego, rozumianej jako założenia konstrukcyjne leżące u podstaw podatku, które nie mają postaci przepisu. Koncepcję tę należy postrzegać jako dyrektywę wyboru preferującą te hipotezy interpretacyjne, które prowadzą do rezultatów niepozostających w kolizji z tymi założeniami konstrukcyjnymi<sup>41</sup>. Takie, a nie inne ukształtowanie przez ustawodawcę podstawy opodatkowania, wyraźnie przemawia za tym, aby nie traktować zwrotu „obciążenie obowiązkiem” nader szeroko, bo w istocie doprowadziłoby to do całkowitej utraty znaczenia podatku od spadków i darowizn. Ustanowienie zwolnienia generalnego dla wszystkich darowizn obciążonych poleceniem z pewnością nie było celem ustawodawcy podatkowego. Gdyby taka była jego wola, z dużym prawdopodobieństwem znalazłaby ona wyraźne odzwierciedlenie w treści odpowiednich przepisów<sup>42</sup>.

Wątpliwe jest również powoływanie się przez sąd na ograniczenia związane z wykładnią *per analogiam*, ponieważ nie ma potrzeby jej stosowania w niniejszej sprawie. W tym wypadku trudno byłoby przyjąć istnienie błędu legislacyjnego czy obszaru wolnego od opodatkowania. Prawidłowo przeprowadzona, wszechstronna wykładnia uchroniłaby sąd od pochopnie wyciągniętego wniosku, jakoby mamy do czynienia z milczeniem ustawodawcy co do opodatkowania zdarzenia zaistniałego

---

<sup>41</sup> Tamże, s. 108.

<sup>42</sup> Można postawić taki wniosek, biorąc pod uwagę reformę podatku od spadków i darowizn uchwaloną 18 października 2006 r. W ramach tej zmiany ustawodawca m.in. znacznie rozszerzył zakres przedmiotowy podatku oraz wprowadził ograniczenia w korzystaniu z niektórych zwolnień na rzecz zwolnienia dla tzw. zerowej grupy podatkowej (art. 4a u.p.s.d.). Szerzej na ten temat zob. L. Etel, G. Liszewski, *Zmiany w konstrukcji podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12, s. 19–23.

w sprawie. Błędem było także całkowite odrzucenie przez sąd dyrektyw wykładni celowościowej. Uwzględnienie celu ustawy podatkowej niewątpliwie ułatwiłoby interpretatorowi tekstu prawnego dojście do prawidłowych rezultatów, które zostały przedstawione powyżej.

## 5.

Odrębną kwestią godną rozważenia jest okoliczność, do jak absurdalnych skutków może doprowadzić przeprowadzona przez NSA wykładnia. Skoro zdaniem sądu polecenie wykonane przez obdarowanego na swoją korzyść zmniejsza podstawę opodatkowania, to podatnicy mogą w prosty sposób uniknąć ciężaru podatku – wystarczy, że strony określą w umowie darowizny cel, na który mają być przeznaczone środki, a obdarowany cel ten zrealizuje.

Mając powyższe na uwadze, należy wskazać, że NSA nie rozważał innych tytułów wynikających z art. 1 ust. 1 u.p.s.d., które mogą rodzić obowiązek podatkowy<sup>43</sup>. Organy podatkowe wykorzystały ten tok rozumowania i doszły do wniosku, że z chwilą wykonania polecenia powstaje obowiązek podatkowy tytułem polecenia darczyńcy<sup>44</sup>. Co więcej, uznały, że obowiązek podatkowy miały w takim wypadku ciążyć na obdarowanym. Podatnik musiały zatem uiścić podatek od spadków i darowizn w tej samej wysokości, tylko z innego tytułu (nie darowizny, lecz polecenia darczyńcy).

Należałoby raczej przyjąć, że takie rozumowanie organów podatkowych nie jest prawidłowe, gdy polecenie ma na celu korzyść samego obdarowanego. Polecenie przekazania środków na pokrycie ceny nieruchomości jest *de facto* wykonywane na rzecz osoby trzeciej – zbywcy nieruchomości. Co więcej, wiąże się ono z przeniesieniem własności nieru-

---

<sup>43</sup> NSA nie mógł tego uczynić, gdyż stosownie do treści art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.) był związany granicami wniesionej skargi kasacyjnej.

<sup>44</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wyraził taki pogląd w interpretacji indywidualnej z dnia 5 października 2018 r., nr 0111-KDIB2-2.4015.78.2018.1.AR, Lex (dostęp: 31.01.2019 r.).

chomości, które następuje na podstawie umowy sprzedaży, a ta nie ma nic wspólnego z poleceniem darczyńcy. Zatem nie ma podstaw, aby podatek od spadków i darowizn miał zapłacić zbywca nieruchomości. Wydaje się również niezasadne nakładanie obowiązku podatkowego od nabycia tytułem polecenia darczyńcy na obdarowanego, ponieważ w wyniku nabycia nieruchomości nie nastąpiło kolejne powiększenie jego majątku.

## 6.

Reasumując, NSA wskutek nieprawidłowo przeprowadzonej i niepogłębionej analizy przepisów ustawy doprowadził do podważenia podstawowych cech i założeń konstrukcyjnych podatku od spadków i darowizn. Sąd zlekceważył istotną kwestię, a mianowicie, że podstawą opodatkowania darowizny jest osiągnięcie w jej wyniku przysporzenie majątkowe. W konsekwencji błędnie uznał, iż polecenie mające na celu korzyść obdarowanego stanowi obciążenie darowizny podlegające odliczeniu. Linia orzecznicza w zakresie opodatkowania darowizn obciążonych poleceniem prędzej czy później musi ulec zmianie – przede wszystkim dlatego, że jest sprzeczna ze zdrowym rozsądkiem i godzi w wypływające z art. 2 Konstytucji RP zasady pewności prawa oraz zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, często przywoływane w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego<sup>45</sup>.

### Bibliografia:

- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, wyd. 5, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

---

<sup>45</sup> Zob. m.in. wyroki TK z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 40; z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138; z dnia 9 października 2001 r., SK 8/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 211; z dnia 6 marca 2007 r., SK 54/06, OTK 2007, Nr 3A, poz. 23.

- Bieniek G. (red.), *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania. Tom 2*, wyd. 10, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Bogucki S., Cudak A., Pietrasz P., Stachurski W., Winiarski K., Wrzesińska-Nowacka A., *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, ODDK, Gdańsk 2015.
- Borszowski P., Musiał K.J., Nita A., Stelmaszczyk K., Wantoch-Rekowski J., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Brzeszczyńska S., *Podatek od spadków i darowizn 2009*, C.H.Beck, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2008.
- Ciszewski J. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. 2, LexisNexis, Warszawa 2014.
- Czachórski W., *Zobowiązania. Zarys wykładu*, wyd. 11, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Etel L., Liszewski G., *Zmiany w konstrukcji podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12, s. 19–23.
- Goettel A., *Długi i ciężary jako czynniki kształtujące zakres zobowiązania podatkowego* [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Krukowski A., Liszewski G., Smoleń P., *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Wiedza i Praktyka. Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H.Beck, Warszawa 2016.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, TNOiK, Toruń 2010.
- Ofiarski Z., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Tom II. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 2018.
- Radwański Z., Panowicz-Lipska J., *Zobowiązania – część szczegółowa*, wyd. 12, C.H.Beck, Warszawa 2017.
- Smoleń P., *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2006.
- Styczyński R., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2014.