

Łukasz Karczyński
Uniwersytet Gdański
ORCID: 0000-0002-9549-0473
lk@prawo.univ.gda.pl

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2018 r., II FSK 1525/16, dotycząca polecenia darczyńcy a podatku od spadków i darowizn

Teza glosowanego orzeczenia

Na gruncie spornego przepisu (art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn) słowo „obciążony” odnosi się bezpośrednio do obowiązku – „został obciążony obowiązkiem wykonania polecenia”. (...) Z literalnej treści analizowanego przepisu wynika zatem, że obciążenie obowiązkiem (...) odnosi się do wykonania polecenia („o ile polecenie zostało wykonane”) bez różnicowania na charakter i rodzaj tegoż polecenia.

Glosa

Sednem glosowanego wyroku jest stwierdzenie, wedle którego wykonanie polecenia darczyńcy skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania darowizny podatkiem od spadków i darowizn nie tylko, gdy polecenie prowadzi do uszczuplenia w majątku obdarowanego, ale także wtedy, gdy uszczuplenie nie następuje (w rozstrzyganym przez NSA przypadku obdarowana, na polecenie darczyńcy, zakupiła nieruchomość ze środków otrzymanych w darowiznie). Po ogłoszeniu orzeczenia w mediach natychmiast pojawiły się liczne komentarze wieszczące „rewolucję w podatku od spadków i darowizn”, a nawet „koniec podatku od spadków i darowizn”¹. Czy słusznie? Dotychczasowe orzeczenia

¹ Por. np. P. Dudek, *Koniec podatku od spadków i darowizn*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 7 czerwca 2018 r.; A. Tarka, *Darowizna z poleceniem bez podatku – przełomowy wyrok NSA*, „Rzeczpospolita” z 7 czerwca 2018 r.

wojewódzkich sądów administracyjnych, zapadłe po ogłoszeniu głosowanego wyroku, nie potwierdziły tej tezy – są one jednak nieprawomocne². Niebawem należy się zatem spodziewać kolejnych orzeczeń NSA w analogicznych sprawach. Biorąc ponadto pod uwagę zróżnicowane stanowisko doktryny³, temat podjęty przez NSA w głosowanym wyroku nie może być uznany za wyczerpany.

Głosowane orzeczenie rozpała wyobraźnię wszystkich zainteresowanych, ponieważ przyjęcie stanowiska zaprezentowanego w nim przez NSA prowadziło do tego, że podatku od darowizn pieniężnych można by unikać w zupełnie banalny sposób. Wystarczyłoby zastrzegać w umowach konkretny cel, na który ma zostać przeznaczona kwota darowizny, i wydatkować ją zgodnie z tym zastrzeżeniem. Tak właśnie stało się w przedmiotowej sprawie, gdzie kwota darowizny miała być w części przekazana mężowi obdarowanej, a w pozostałej części – której dotyczył spór – przekazana osobie trzeciej na pokrycie ceny nieruchomości, która miałaby być od niej przez obdarowaną nabyta.

Na potrzeby glosy stan faktyczny sprawy może zostać ustalony wyłącznie na podstawie treści uzasadnienia głosowanego wyroku oraz wyroku sądu I instancji w tej samej sprawie⁴. Pewne jego elementy pozostają zatem niedopowiedziane, co nieco utrudnia kompleksową analizę sprawy. Niemniej jednak w głosowanym orzeczeniu NSA skonstatował, iż z treści umowy darowizny wynikało, że obdarowana wspólnie z mężem miała zamiar nabycia pewnej konkretnej nieruchomości. Celem darowizny było przekazanie obdarowanej środków pieniężnych na nabycie tejże nieruchomości. W umowie darowizny postanowiono, że jej część w kwocie 65 000 zł obdarowana winna przekazać wskazanej z imienia i nazwiska osobie sprzedającej nieruchomość (tej części dotyczył spór), a pozostała kwota w wysokości 55 000 zł miała zostać przekazana mężowi obdarowanej (w tej części sporu nie było – organy podatkowe uznały istnienie polecenia obniżającego podstawę podatku). Także z uzasadnienia wyroku sądu pierwszej instancji wynikało, że celem umowy darowizny było przekazanie konkretnej osobie środków pieniężnych na nabycie przez obdarowaną i jej małżonka nieruchomości w konkretnej miejscowości.

W świetle tych ustaleń należy postawić pytanie: czy w przedmiotowej sprawie mamy w ogóle do czynienia z poleceniem? A jeżeli tak, to czy przedmiotem polecenia jest na pewno – jak przyjął NSA – samo tylko przekazanie kwoty pieniężnej osobie sprzedającej nieruchomość?

² Wyroki WSA w Warszawie z 21 sierpnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2822/18 i z 6 października 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 296/20, III SA/Wa 297/20.

³ Por. glosę krytyczną: A. Hanusz, A. Lipińska, *Polecenie jako ciężar darowizny w podatku od spadków i darowizn. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2018 r., II FSK 1526/16*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2019, nr 1, s. 137 i nast. oraz glosę aprobującą: K. Smoter, *Glosa aprobująca do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2018 r. w sprawach II FSK 1525/16 i II FSK 1526/16*, „Studia Prawnoustrojowe” 2021, nr 51, s. 227 i nast.

⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z 14 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Po 1734/15.

NSA w glosowanym wyroku na oba te pytania odpowiedział pozytywnie, a następnie przytoczył argumentację na kanwie zakazu wykładni rozszerzającej prawa podatkowego i wskazał na podstawie wykładni językowej art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d.⁵, że przepis ten definiuje polecenie jako jeden z „ciężarów”, pomniejszających podstawę opodatkowania. Skutkowało to postawieniem tezy o obniżeniu podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn przez każde polecenie – także takie, które nie wiąże się z uszczupleniem majątku obdarowanego. Zdaniem NSA polecenie takie stanowi bowiem obciążenie, o którym mowa w art. 7 ust. 2 u.p.s.d., do czego nawiązuje także dalsza część tego przepisu – „wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku (zapisu) lub darowizny” odnosi się do wykonania polecenia („o ile polecenie zostało wykonane”) bez różnicowania na charakter i rodzaj tegoż polecenia.

Przechodząc do oceny tak zarysowanego stanowiska, należy wskazać, iż NSA słusznie twierdzi, że przez polecenie, o którym mowa w ustawie o podatku od spadków i darowizn, należy rozumieć polecenie, o którym mowa w Kodeksie cywilnym⁶. Ustawy podatkowe nie definiują jednak tego terminu w odmienny sposób, a skoro ustawa o podatku od spadków i darowizn generalnie dotyczy przedmiotów opodatkowania stanowiących czynności cywilnoprawne, to także ów kontekst potwierdza zasadność przyjęcia wykładni terminu „polecenie” w zgodzie z pojęciem ustalonym na gruncie prawa cywilnego.

Wprawdzie w doktrynie prawa cywilnego istnieją pewne kontrowersje co do charakteru i istoty polecenia, jednak panuje zgoda, że nie może ono dotyczyć wykonania świadczenia, w związku z którym osoba trzecia stałaby się wierzycielem (takie zastrzeżenie, zwane *pactum in favorem tertii*, nie stanowi zatem polecenia)⁷. Wynika to wprost z definiującego polecenie art. 893 k.c., zgodnie z którym *darczyńca może włożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem*. Jeżeli zatem umowa zobowiązywałaby obdarowanego do spełnienia świadczenia (tu: zapłaty ceny) na rzecz określonej osoby, to zgodnie z art. 393 § 1 k.c.⁸

⁵ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.), dalej jako u.p.s.d.; brzmienie przedmiotowych przepisów w stanie prawnym sprawy rozstrzyganej przez NSA w glosowanym wyroku było tożsame z obecnie obowiązującym.

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), dalej jako k.c.; brzmienie istotnych w sprawie przepisów w stanie prawnym rozstrzyganej sprawy było tożsame z obecnie obowiązującym.

⁷ Por. np. M. Wilejczyk, *Darowizna obciążona poleceniem*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 5, s. 67; K.P. Sokołowski, *Darowizna z poleceniem a negotium mixtum cum donatione w praktyce notarialnej*, „Rejent” 2011, nr 4, s. 51 i nast.; R. Trzaskowski, [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 5: *Zobowiązania. Część szczegółowa*, Warszawa 2017, s. 637; M. Safjan, [w:] K. Pietrzykowski, *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2: *Art. 450–1088. Przepisy wprowadzające*, Warszawa 2015, s. 855.

⁸ *Jeżeli w umowie zastrzeżono, że dłużnik spełni świadczenie na rzecz osoby trzeciej, osoba ta, w braku odmiennego postanowienia umowy, może żądać bezpośrednio od dłużnika spełnienia zastrzeżonego świadczenia.*

czyniłaby ją wierzycielem, chyba że co innego wynikałoby z umowy. W opisie stanu faktycznego przedmiotowej sprawy brakuje jednak informacji o tym, czy przedmiotowa umowa darowizny wyłączała roszczenie osoby trzeciej (sprzedającej nieruchomości) o wykonanie świadczenia zastrzeżonego w tej umowie na jej rzecz, czy też nie. Gdyby takiego wyłączenia nie było, to umowa ta nie zawierałaby w ogóle polecenia⁹. W doktrynie prawa cywilnego wskazuje się bowiem – choć nie bez kontrowersji – że przypadek darowizny wzbogaconej o *pactum in favorem tertii* należy kwalifikować jako tzw. darowiznę obciążliwą, a nie darowiznę z poleceniem¹⁰. Gdyby zatem w przedmiotowej sprawie występowała darowizna obciążliwa, to cała argumentacja NSA, dotycząca analizy skutków podatkowoprawnych polecenia, byłaby bezprzedmiotowa.

Możliwe jednak, że poczynione w przedmiotowej umowie zastrzeżenie istotnie, w związku z odpowiednią treścią umowy darowizny, stanowiło polecenie. Jeśli tak było, to tak czy inaczej istnieje powód, dla którego rozumowanie NSA nie było prawidłowe. Mianowicie zarówno organy podatkowe, jak i obydwa sądy rozstrzygające omawianą sprawę, jako ciężar darowizny traktują obowiązek przekazania przez obdarowaną określonej kwoty pieniężnej na rzecz osoby sprzedającej nieruchomości. Nie wydaje się to właściwe. Jak bowiem wynika z uzasadnień wyroków zapadłych w pierwszej i drugiej instancji, umowa darowizny przewidywała nie tyle obowiązek wykonania świadczenia pieniężnego na rzecz sprzedającej, ile obowiązek zawarcia umowy sprzedaży jako taki. WSA w Poznaniu podkreślał, że celem umowy darowizny było obdarowanie skarżącej w celu nabycia nieruchomości; NSA widział zaś w umowie wyrażony *explicite* zamiar zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości. Oceniając zatem charakter rzeczowego polecenia, trudno abstrahować od tych postanowień umownych. Z opisu treści umowy w uzasadnieniach sądów zdaje się wynikać,

⁹ W doktrynie prawa cywilnego nie wykształcono jednolitego stanowiska w zakresie tego, czy wyraźnego postanowienia umownego wymaga uczynienie osoby trzeciej wierzycielem (w przeciwnym razie mamy do czynienia z poleceniem), czy też przeciwnie – wyrażnie musi być wyłączenie skutku *pactum in favorem tertii*. Szerzej na ten temat: M. Wilejczyk, op. cit., s. 71–72.

¹⁰ Por. ibidem, s. 71. Darowiznę obciążliwą niektórzy przedstawiciele doktryny kwalifikują ponadto jako umowę mieszaną, składającą się w części z darowizny, a w części z umowy odpłatnej (*negotium mixtum cum donatione*). Por. K.P. Sokołowski, op. cit., s. 57 i nast. (autor dochodzi jednak do konkluzji, że przeważające poglądy doktryny o rozłączności darowizny z poleceniem i darowizny obciążliwej są błędne, a darowizna z poleceniem jest w istocie szczególnym rodzajem *negotium mixtum cum donatione*); J. Jezioro, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1642; R. Trzaskowski, op. cit., s. 641–643; M. Safjan, op. cit., s. 855. Jeszcze dalej idzie K. Mularski, stwierdzając, że polecenie w ogóle nie może polegać na jakimkolwiek obowiązku mającym skutki majątkowe – K. Mularski, [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2: *Art. 450–1088*, Warszawa 2016, s. 1271–1272. Przy takim założeniu normy ustawy o podatku od spadków i darowizn, dotyczące zmniejszenia podstawy opodatkowania o wartość polecenia, stanowiłyby normy puste, nieznajdujące nigdy zastosowania. Na potrzeby niniejszej publikacji przyjęta została terminologia zaproponowana przez M. Wilejczyk (darowizna z poleceniem nie czyni wierzycielem osoby trzeciej, a darowizna obciążliwa go nim czyni – przy czym żadna z nich nie stanowi *negotium mixtum cum donatione*).

że polecenie w przedmiotowej sprawie polegało raczej na obowiązku zawarcia konkretnej umowy sprzedaży, aniżeli na wykonaniu abstrakcyjnego świadczenia pieniężnego. Obdarowana w ramach polecenia została zatem obciążona całościowym obowiązkiem zawarcia umowy, podobnie jak do zawarcia umowy zobowiązują się strony umowy przedwstępnej. Nie ma tu też znaczenia ewentualna okoliczność, że obdarowana zamierzała kupić tę nieruchomość z własnej woli, skoro zawarcie umowy sprzedaży zostało wskazane jako cel darowizny.

W związku z powyższym nie sposób twierdzić, że tak rozumiane polecenie miało jakąkolwiek konkretną wartość, która mogłaby stanowić ciężar w rozumieniu art. 7 ust. 2 u.p.s.d.¹¹ Zawarcie umowy sprzedaży, jako umowy ekwiwalentnej, ze swej istoty¹² co do zasady nie zmniejsza ani nie zwiększa majątku żadnej ze stron. Obciążenie poleceniem zawarcia (względnie wykonania) umowy sprzedaży ma zatem zerową wartość, przez co nie może stanowić ciężaru w rozumieniu art. 7 ust. 2 u.p.s.d.

Kwestionując podobne stanowisko zajęte przez sąd pierwszej instancji, NSA posługuje się bardzo mocnymi stwierdzeniami, opartymi na dyspozycji art. 217 Konstytucji. Twierdzi, że interpretacja odmienna niż przezeń zastosowana wykraczałaby poza językowe granice wykładni przepisów art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d., naruszając tym samym konstytucyjną zasadę wyłączności ustawy w regulacji nakładania danin publicznych. Stanowisko to popiera Karol Smoter, wskazując – podobnie jak NSA – że skoro ustawa nie rozróżnia polecenia na korzyść osoby trzeciej i polecenia na korzyść obdarowanego, to *lege non distinguente* również interpretator każde polecenie powinien traktować w ten sam sposób¹³. Argument ten uważam za wadliwy. Ustawa wyraźnie bowiem wskazuje w art. 7 ust. 2 u.p.s.d., że ciężarem darowizny jest „wartość obciążenia z tytułu polecenia”, a nie samo obciążenie poleceniem. O ile zatem faktycznie nie można twierdzić, że tylko polecenie na korzyść osoby trzeciej stanowi polecenie, o którym mowa w art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d., o tyle z literalnej wykładni treści art. 7 ust. 2 u.p.s.d. wynika, że wykonanie polecenia stanowi ciężar darowizny tylko w zakresie wartości obciążenia poleceniem (obniżającej tym samym rzeczywistą wartość darowizny). Pozostaje to w harmonii z cywilnoprawną stroną stosunku prawnego darowizny; wszak już 100 lat temu Marcel Planiol pisał, że tylko polecenie na rzecz osoby trzeciej powoduje zmniejszenie przysporzenia o wartość tego ciężaru¹⁴. Taka wykładnia współgra tak-

¹¹ Z którego wynika, że jeżeli obdarowany został obciążony obowiązkiem wykonania polecenia, to „wartość obciążenia z tego tytułu” stanowi ciężar darowizny.

¹² Przyjęcie ceny nieekwiwalentnej skutkowałoby raczej umową mieszaną, częściowo nieodpłatną.

¹³ K. Smoter, op. cit., s. 231-234.

¹⁴ *Gdy z wypełnienia ciężaru powinna korzystać sama obdarowana osoba, szczodrobliwość jej uczyniona zachowuje zawsze charakter darmy, bez różnicy, czy dotyczy to darowizn, czy zapisów. (...) Wszelki ciężar, dodany do darowizny lub zapisu, na korzyść osoby trzeciej ma jako niezbędny skutek zmniejszenie wysokości szczodrobliwości o całą wartość ciężaru. (...) Szczodrobliwość*

że z rudymentami konstrukcji podatku od spadków i darowizn, obciążającego nieodpłatne przysporzenia majątkowe¹⁵. Skoro zatem celem regulacji jest obciążenie nabycie zwiększających majątek obdarowanego, to absurdem byłoby twierdzenie, że darowizna, w wyniku której obdarowana nabywa nieruchomości, miałaby być wolna od podatku, zwłaszcza że – wbrew stanowisku NSA i K. Smotera – wynika to wystarczająco jasno z treści art. 7 ust. 2 u.p.s.d. NSA i K. Smoter zdają się po prostu pomijać to, że polecenie w przedmiotowej sprawie obejmowało nie tylko zapłatę ceny, ale także nabycie własności nieruchomości – sprowadzało się ono bowiem do polecenia zakupu nieruchomości za pieniądze otrzymane w darowiznie.

Antoni Hanusz i Agata Lipińska – jako argument pozwalający kwestionować stanowisko NSA – wskazują także charakter prawny darowizny, samą jej istotę¹⁶. Faktycznie, w przedmiotowej sprawie suma obu poleceń (55 000 zł i 65 000 zł) była równa sumie darowizny (120 000 zł). W doktrynie prawa cywilnego podkreśla się zaś, że skoro istotą darowizny jest przysporzenie w majątku obdarowanego, to darowizna obciążona poleceniem, którego wartość jej równa lub większa od świadczenia darczyńcy, jest nieważna na podstawie art. 58 § 1 k.c.¹⁷ Czynność nieważna nie mogłaby zaś w ogóle wywoływać obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn. Po pierwsze jednak, stanowisko doktryny prawa cywilnego w tym zakresie wcale nie jest jednolite¹⁸, a po drugie, jak już wskazano, rzeczywista wartość polecenia związanego z zapłatą ceny nieruchomości była zerowa, skoro treścią polecenia było w istocie zawarcie umowy wzajemnej o ekwiwalentnych świadczeniach. Nie da się więc obronić tezy, że istotą darowizny w przedmiotowej sprawie nie było przysporzenie w majątku obdarowanej. Majątek obdarowanej w wyniku darowizny ewidentnie się bowiem zwiększył (wartość tejże darowizny obniżyło tylko polecenie na korzyść męża, a nie obniżyło polecenie na korzyść samej obdarowanej).

Przyjęte tu założenie rodzi dodatkowe pytanie: czy skoro zapłata ceny stanowi element wykonania polecenia, to czy osoba sprzedająca nieruchomości podlega obowiązkowi podatkowemu w związku z nabyciem środków pieniężnych w drodze polecenia darczyńcy (art. 6 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d.)? Warto zwrócić uwagę na przedostatni akapit uzasadnienia głosowanego wyroku, w którym NSA wyraźnie sugeruje istnienie dodatkowego obowiązku podatkowego z tytułu odrębnego zdarzenia, którym zapewne miałyby być właśnie nabycie z polecenia darczyńcy.

przypuszcza zawsze wzbogacenie się, nabycie, na istotnym zaś tym elemencie zbywa, jeżeli przypuścimy, że, według brzmienia samego rozporządzenia, korzyść z takowego nie należy osoby pozornie obdarowanej. Por. M. Planiol, *Podręcznik prawa cywilnego. O darowiznach i testamentach*, Warszawa 1922, s. 198–199.

¹⁵ Tzw. argument ze struktury głębokiej podatku.

¹⁶ A. Hanusz, A. Lipińska, op. cit., s. 143.

¹⁷ R. Trzaskowski, op. cit., s. 645; podobnie K. Mularski, op. cit., s. 1271.

¹⁸ Por. M. Wilejczyk, op. cit., s. 68, za: M. Planiol, op. cit., s. 198.

Przyjęte w niniejszej glosie założenie zdaje się implikować pozytywną odpowiedź na powyższe pytanie. Mimo to, wniosek taki byłby zbyt uproszczony i wbrew pozorom nie może być uznany za zasadny. Przede wszystkim należy zauważyć, że hipotetycznie można wskazać dwa możliwe tytuły nabycia środków pieniężnych przez zbywcę nieruchomości: umowa sprzedaży oraz polecenie darczyńcy. Jednak po pierwsze i najważniejsze, to umowa sprzedaży stanowi tytuł o podstawowym charakterze, bez którego samo polecenie nie miałoby dla tejże osoby sensu (nie sposób dostrzec w poleceniu samoistnego stosunku prawnego pomiędzy obdarowanym a korzystającym z wykonania polecenia)¹⁹. Po drugie, polecenie darczyńcy nie było zastrzeżone w interesie zbywcy nieruchomości, lecz osoby obdarowanej. Po trzecie zaś, kontekst przepisów art. 1 u.p.s.d., ustalającego zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn, sugeruje, że wszystkie podlegające mu czynności mają charakter nieodpłatny – której to cechy w poleceniu zawarcia umowy sprzedaży (umowy wzajemnej i zasadniczo ekwiwalentnej) brakuje. Całokształt tych okoliczności prowadzi zatem do wniosku, że nabycie środków pieniężnych przez zbywcę nieruchomości nie nastąpiło w przedmiotowej sprawie tytułem polecenia darczyńcy, lecz tytułem umowy sprzedaży. Podlega ono zatem przepisom dotyczącym podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie podatku od spadków i darowizn.

Wykaz literatury

- Dudek P., *Koniec podatku od spadków i darowizn*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 7 czerwca 2018 r.
- Jeziorno J., [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Hanusz A., Lipińska A., *Polecenie jako ciężar darowizny w podatku od spadków i darowizn. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2018 r., II FSK 1526/16*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2019, nr 1.
- Mularski K., [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2: Art. 450–1088, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Planiol M., *Podręcznik prawa cywilnego. O darowiznach i testamentach*, F. Hoesick, Warszawa 1922.
- Safjan M., [w:] K. Pietrzykowski, *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2: Art. 450–1088. *Przepisy wprowadzające*, Warszawa 2015

¹⁹ Wydaje się, że (analogicznie) gdyby polecenie dotyczyło obowiązku darowania na rzecz osoby trzeciej pewnej części otrzymanej darowizny, to osoba ta podlegałaby opodatkowaniu z tytułu darowizny, a nie polecenia. Obecność polecenia w katalogu czynności opodatkowanych w ogóle jest zresztą dość zagadkowa, trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której polecenie stanowiłoby samoistny tytuł prawny pomiędzy darczyńcą i korzystającym z polecenia. Również M. Wilejczyk wskazuje, że polecenie nie stanowi samodzielnego stosunku zobowiązaniowego – M. Wilejczyk, op. cit., s. 67.

- Smoter K., *Glosa aprobuująca do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2018 r. w sprawach II FSK 1525/16 i II FSK 1526/16*, „Studia Prawnoustrojowe” 2021, nr 51.
- Sokołowski K.P., *Darowizna z poleceniem a negotium mixtum cum donatione w praktyce notarialnej*, „Rejent” 2011, nr 4.
- Tarka A., *Darowizna z poleceniem bez podatku – przełomowy wyrok NSA*, „Rzeczpospolita” z 7 czerwca 2018 r.
- Trzaskowski R., [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 5: *Zobowiązania. Część szczegółowa*, Warszawa 2017.
- Wilejczyk M., *Darowizna obciążona poleceniem*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 5.

Summary

Gloss to the decision of the Supreme Administrative Court of June 6th 2018, II FSK 1525/16 concerning donor’s instruction and the gift and inheritance tax

Keywords: revenue law, tax law, gift and inheritance tax, instruction, donor, gift, donation, tax base, burden, obligation, debt.

The gloss concerns the controversial decision of the Supreme Administrative Court, according to which the donor’s instruction, performed for the benefit of the donor himself, constitutes a burden that reduces the tax base of the gift and inheritance tax. The paper aims to critically analyze the argumentation presented by the court and to suggest a different way of solving legal interpretation problems in terms of the tax consequences of the donor’s instruction. In the author’s opinion, this judgment should be assessed as incorrect, primarily due to the omission of the essence of the instruction, which was not – as the Supreme Administrative Court seems to assume – the performance of an abstract consideration to a third party, but the conclusion of a sale agreement under which the recipient received ownership of real property without reducing his assets. Therefore, if as a result of the instruction there was no reduction in the assets of the recipient, the tax base should not be reduced either. This conclusion is also supported by a textual interpretation, as the Gift and Inheritance Tax Act refers to the “value of the burden” resulting from the instruction, and not to the bearing of the burden itself – which the court also seems not to notice. The value of the burden of the obligation to purchase the property is nil, as the result is that the recipient disposes of the cash, but at the same time acquires ownership of the property (assuming that the property is purchased at market price). Such an interpretation is also consistent with the general purpose of the Act (imposing a tax on purchases free of charge) and with the civil law’s understanding of the instruction (an order to act in favour of the recipient himself does not reduce the value of his property in the light of private law).