

PAWEŁ KSIEŻAK

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 sierpnia 2024 r., III FSK 1148/23

Commentary on the Judgment of the Supreme Administrative
Court of 7 August 2024, III FSK 1148/23

Abstract

In the commented judgment, the NSA aptly assumed that the subject of inheritance and gift tax can only be the definitive acquisition of the object of the donation. It would be contrary to the purpose of the law, the constitutional principle of proportionality and justice to charge tax in the absence of a definitive acquisition by the part of the recipient, which is the case when a donation is revoked. It should be considered that other situations where there is a revocation of a donation under various civil law provisions should be assessed in the same way. However, a critical assessment is required of the SAC's recognition that a donation has been revoked in a particular case.

KEYWORDS: inheritance and gift tax,
donation, revocation of a donation,
termination of a contract

SŁOWA KLUCZOWE: podatek od
spadków i darowizn, darowizna,
odwołanie darowizny, rozwiązanie
umowy

PAWEŁ KSIEŻAK – profesor nauk prawnych, Uniwersytet Łódzki,
ORCID – 0000-0002-1224-9183, e-mail: pksiezak@wpia.uni.lodz.pl

Komentowany wyrok zasługuje na uwagę ze względu na istotne – zarówno praktycznie, jak i teoretycznie – uwagi dotyczące podatkowych skutków odwołania darowizny. Z góry zaznaczam, że zgadzam się z rozstrzygnięciem i z uzasadnieniem w zakresie, w jakim dokonano systemowej,

celowościowej i prokonstytucyjnej wykładni przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. Jednakże przyjęta przez NSA kwalifikacja prawna czynności prawnej, która doprowadziła do zniweczenia darowizny, budzi wątpliwości. Takie spostrzeżenie otwiera pole do pewnych ogólnych refleksji na temat skutków czynności prowadzących do „cofnięcia” darowizny. Konieczne jest bowiem nie tylko zwrócenie uwagi na odwołanie darowizny, ale także rozwiązanie umowy za zgodą obu stron, rozwiązanie umowy przez sąd, zwrot przedmiotu darowizny, a w dalszej kolejności również na inne zdarzenia, takie jak złożenie oświadczenia woli o uchyleniu się od skutków wadliwego oświadczenia woli lub o odstąpieniu od umowy. Z uwagi na kierunek rozumowania, prowadzący do zinterpretowania przepisów podatkowych, znaczenie wyroku jest znacznie szersze niż mogłoby wynikać z jego lektury.

Stan faktyczny wystarczy przywołać w zakresie, który będzie miał znacznie dla dalszych rozważań. Skarżąca złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Ursynów zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3, w którym wskazała nabycie darowizny pieniężnej. Następnie do urzędu skarbowego wpłynęło pismo darczyńcy o odwołaniu przekazanej Skarżącej darowizny z uwagi na konieczność zwrotu odszkodowania, z którego pochodziła darowizna. Urząd skarbowy ustalił zobowiązanie podatkowe, a w uzasadnieniu rozstrzygnięcia stwierdził, że skutecznie zawarta i dokonana umowa darowizny rodzi obowiązek zapłaty podatku, zaś późniejsze jej odwołanie skutkujące przeniesieniem własności przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę pozostaje bez wpływu dla zobowiązania podatkowego powstałego w związku z uprzednio zawartą umową darowizny. Po rozpoznaniu odwołania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji.

W wyniku rozpoznania skargi od decyzji organu odwoławczego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że co do zasady zasługuje ona na uwzględnienie. Zdaniem WSA na skutek odwołania darowizny środków pieniężnych i jej zwrotu darczyńcy majątek obdarowanej powrócił do stanu sprzed zawarcia umowy darowizny. Nie doszło do trwałego i wymiernego przysporzenia majątku Skarżącej kosztem majątku darczyńcy. Przyjęta w sprawie wykładnia przepisów, prowadząca do usankcjonowania obowiązku zapłaty przez stronę podatku od spadków i darowizn nie od majątku nabytego, a od środków, których nie posiada wobec ich zwrotu darczyńcy, pozostaje w oczywistej sprzeczności z *ratio legis* ustawy o podatku od spadków i darowizn, a co więcej – budzi także

uzasadnione zastrzeżenia natury konstytucyjnej, bowiem w sposób oczywisty narusza wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz zasadę proporcjonalności, której podstawą prawną stanowi art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną wywiedzioną od tego wyroku przez Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. W uzasadnieniu NSA przypomniął, że zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze darowizny z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Uwzględniając jedynie rozwiązania przyjęte w przywołanym przepisie oraz językowe znaczenie użytego zwrotu, można rzeczywiście dojść do wniosku, że do powstania obowiązku podatkowego wystarczy – jak w rozpatrywanym przypadku – spełnienie przyrzeczonego świadczenia. Jednakże, zdaniem NSA, ustalenie istnienia obowiązku podatkowego winno nastąpić z uwzględnieniem wykładni systemowej wewnętrznej, tj. kontekstu wynikającego z pozostałej części aktu prawnego, jakim jest ustawa o podatku od spadków i darowizn, a także wykładni zewnętrznej, w tym poprzez interpretację mających zastosowanie przepisów podatkowych zgodnie ze standardami wpływającymi z ustawy zasadniczej.

NSA przypomniął, że artykuł 1 ust. 1 u.p.s.d. jednoznacznie wskazuje istotę i charakter prawny podatku od spadków i darowizn. Podatkowi temu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy lub praw z określonych tytułów. Istota opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (podobnie zresztą jak podatkami dochodowymi) sprowadza się zatem do obłożenia tą daniną przysporzenia rzeczywistego i definitywnego. W ustawie – Kodeks cywilny przewidziano odwołanie darowizny niewykonanej (art. 896 k.c.), z powodu niedostatku darczyńcy (art. 897 k.c.) lub rażącej niewdzięczności obdarowanego (art. 898 § 1 k.c.). Okoliczności zwrotu darowizny w niniejszej sprawie nie budzą wątpliwości, a przede wszystkim nie były kwestionowane przez organy podatkowe obu instancji. Z pisma obdarowanej wynika, że nieodwołanie darowizny postawiłoby darczyńcę (91-letnią kobietę) w trudnej sytuacji. Uprawniony jest zatem wniosek, że odwołanie darowizny nastąpiło z powodu, o którym mowa w art. 897 k.c. Zdaniem NSA wykładni art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. należy wprowadzić dokonywać w powiązaniu z przepisami prawa cywilnego, jednak mając w uzasadnionych przypadkach na uwadze założenie autonomii prawa podatkowego. O tego rodzaju uzasadnionym przypadku można mówić, dokonując analizy

skutków prawnych odwołania darowizny. O ile koncepcja odwołania darowizny ze skutkiem *ex nunc* znajduje racjonalne uzasadnienie cywilistyczne, o tyle brak jest przesłanek uzasadniających automatyczne przenoszenie skutków owego poglądu na prawo podatkowe. W przypadku uznania w procesie subsumpcji (w płaszczyźnie zindywidualizowanej), że kontekst faktyczny sprawy wymaga posłużenia się inną metodą wykładni treści normy aniżeli metodą językową, w procesie dekodowania normy zawartej w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. (w płaszczyźnie abstrakcyjnej) uwzględnić winno się specyfikę podatkowego prawa materialnego i konieczność respektowania podstawowych zasad konstytucyjnych, jak zasada państwa prawa, sprawiedliwości czy proporcjonalności. Z tego względu zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. wymaga uwzględnienia okoliczności związanej z prawnokształtującym oświadczeniem darczyńcy o odwołaniu darowizny i zwrotem darowanych środków pieniężnych przez Skarżącą, co ostatecznie oznaczało brak w jej majątku przysporzenia determinującego możliwość naliczenia podatku.

Według NSA prezentowane zapatrywania znajdują potwierdzenie w treści art. 7 ust. 1 u.p.s.d., zgodnie z którym podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów. Ukształtowanie przez ustawodawcę w przypadku czynności prawnej darowizny podstawy opodatkowania poprzez jej skorelowanie z pojęciem czystej wartości przysporzenia w majątku obdarowanego jest wyrazem rodzaju tej daniny, tj. podatku majątkowego o charakterze realnym, w którym obciążenie daniną następuje w nabywanym majątku, przy czym nabywanym w sposób definitywny, co każdorazowo wymusza dokonanie zestawienia stanu majątku podatnika sprzed obdarowania i przy uwzględnieniu definitywnego przyrostu tego majątku ponad wartość dotychczas posiadaną. Skoro finalnie, w wyniku określonego zdarzenia prawnego, dochodzi do anulacji podstawy przysporzenia i konieczności jego zwrotu, nie dochodzi tym samym do przyrostu majątku determinującego podstawę opodatkowania.

Ostatecznie NSA stwierdził, że w stanie faktycznym ustalonym w sprawie przyjęcie wykładni językowej i naliczenie podatku w sytuacji braku definitywnego przysporzenia po stronie Skarżącej stanowiłoby niesprawiedliwe i niezgodne z zasadami uzasadnienia zdarzenie zbliżone w skutkach do częściowej konfiskaty majątku podatnika, wszak zobowiązanego do uiszczenia daniny o charakterze majątkowym od przysporzenia, którego finalnie nie uzyskał, koniecznego do pokrycia z własnej masy majątkowej. W zaistniałej sytuacji obciążenie Strony podatkiem obliczanym od wartości

nieistniejącego wzbogacenia byłoby nie do pogodzenia z konstytucyjnymi zasadami demokratycznego państwa prawnego i proporcjonalności^[1].

Jak wskazałem, stanowisko NSA – w zakresie konkluzji, tzn. braku obowiązku podatkowego – należy podzielić. Przywołane argumenty celowościowe, konstytucyjne i aksjologiczne są zasadne i nie ma potrzeby po raz kolejny ich powtarzać. Właściwie do tego samego wniosku może prowadzić prostsze rozumowanie: podatek dotyczy rzeczywistego nabycia darowizny nie zaś sytuacji, w której wprowadzie przedmiot darowizny przez pewien czas był w majątku danej osoby, ale na skutek jakiś zdarzeń prawnych powrócił do źródła. Ta prosta reguła powinna dotyczyć wszelkich „powrotów” darowizny do darczyńcy, ale przyświecać też interpretacji innych przepisów ustawy. Jeśli np. osoba, która uzyskała postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, ostatecznie spadku nie nabędzie, bo postanowienie zostanie zmienione, podatek spadkowy byłby nienależny. Z zasady proporcjonalności i sprawiedliwości podatkowej można wyprowadzić wniosek, że podatek powinien dotyczyć rzeczywistych a nie jedynie tymczasowych przysporzeń, które nie prowadzą do trwałego wzbogacenia. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie od dawna przyjmuje się, że przychodem jest tylko takie przysporzenie majątkowe, które ma charakter trwały (definitywny)^[2], tzn. nabywca może nim swobodnie dysponować (nie jest to np. nabycie powiernicze, czy nabycie kwot z tytułu pożyczki, której istotą jest obowiązek zwrotu kapitału). To samo odnieść należy do nabycia przedmiotu darowizny. Wprowadzie nabycie miało charakter definitywny w znaczeniu ścisłym, tzn. od chwili wykonania umowy majątek obdarowanej zwiększył się i mogła przedmiotem darowizny swobodnie dysponować (nie była zobowiązana do zwrotu), to jednak w szerszym kontekście już za takie nie może być uznane. Czynności z zakresu prawa cywilnego, takie jak odwołanie darowizny, mogą bowiem spowodować, że darowizna „upada”. Przez szerszy kontekst uznaję konieczność uwzględniania całokształtu praw i obowiązków wynikających z danego stosunku zobowiązaniowego – w tym wypadku umowy darowizny. Wykonanie darowizny nie kończy przecież relacji zobowiązaniowej. Stosunek

¹ Dodatkowo NSA przypomniał, że prezentowane stanowisko wpisuje się w nurt prezentowany w orzeczeniach tego Sądu, jakkolwiek zapadłych niekiedy na kanwie podatków dochodowych, niemniej pozostających w zbliżonych tendencjach (tytułem przykładu: wyrok NSA z 16 lutego 2017 r. o sygn. II FSK 87/15, z 7 lutego 2023 r. o sygn. II FSK 1518/20 czy przywołany uprzednio z 29 września 2022 r., sygn. akt III FSK 904/21).

² Tylko w drodze przykładu wyrok NSA z 27.11.2003 r., III SA 3382/02.

prawny, który powstał na skutek zawarcia umowy, rodzi szereg dalszych konsekwencji, do których należy np. powstanie obowiązku wykonania polecenia, obowiązek alimentacyjny obdarowanego względem darczyńcy czy możliwość odwołania darowizny w razie niewdzięczności obdarowanego. Zatem w ramach danego stosunku między darczyńcą a obdarowanym może zaistnieć sytuacja, gdy dochodzi do zwrotnego przeniesienia przedmiotu (lub wartości) świadczenia. W konsekwencji, oceniając całość relacji wynikających z takiej umowy, można – z perspektywy podatkowej – uznać nabycie przedmiotu za niedefinitywne.

Jednakże kilka kwestii wymaga wyjaśnienia i doprecyzowania. W pierwszym rzędzie zastanówmy się, czy rację miały sądy przyjmując, że doszło do odwołania darowizny. Darczyńca oświadczył, że odwołuje darowiznę, ponieważ musi zwrócić odszkodowanie, z którego darowiznę dokonał. Z pewnością nie jest to odwołanie darowizny z powodu rażącej niewdzięczności obdarowanego (art. 898 k.c.). Sytuacja idealnie odpowiadałby hipotezie art. 896 k.c. – po zawarciu umowy stan majątkowy darczyńcy uległ takiej zmianie, że wykonanie darowizny nie może nastąpić bez uszczerbku dla jego własnego utrzymania. Przepis ten ma jednak zastosowanie wyłącznie do darowizny jeszcze niewykonanej, a w analizowanej sprawie niewątpliwie darowizna była już wykonana (darowane pieniądze były na koncie obdarowanej cztery miesiące). Ostatecznie NSA przyjął, że „odwołanie nastąpiło z powodu, o którym mowa w art. 897 k.c.”. Konkluzja ta jest jednak *prima facie* błędna, bo przepis ten nie daje uprawnienia do odwołania darowizny^[3], co w swych analizach NSA wygodnie pominął. Przypomnijmy, że zgodnie z tym przepisem, „Jeżeli po wykonaniu darowizny darczyńca popadnie w niedostatek, obdarowany ma obowiązek, w granicach istniejącego jeszcze wzbogacenia, dostarczać darczyńcy środków, których mu brak do utrzymania odpowiadającego jego usprawiedliwionym potrzebom albo do wypełnienia ciężących na nim ustawowych obowiązków alimentacyjnych. Obdarowany może jednak zwolnić się od tego obowiązku zwracając darczyńcy wartość wzbogacenia”. W analizowanej sprawie można zastanawiać się, czy darczyńca rzeczywiście popadł w niedostatek – nic takiego w sprawie nie ustalono^[4]. Ale jeśli założyć, że obowiązek zwrotu

³ Por. np. Mariusz Załucki, „Komentarz do art. 897”, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Mariusz Załucki (Warszawa: C.H. Beck, 2024, Legalis), nb 1.

⁴ Jako niedostatek na gruncie tego przepisu należy rozumieć sytuację, gdy darczyńca nie może zaspokajać swoich usprawiedliwionych potrzeb, których zakres jest wyznaczany przeciętną miarą przyjętą w społeczeństwie, jak również taką, gdy darczyńca nie może zaspokoić potrzeb, których zakres odpowiadał jego

wielomilionowego odszkodowania jest – w jakimś sensie – dowodem *per se* popadnięcia w niedostatek (choć jest to domniemanie faktyczne bardzo ułomne i wymagałoby jednak szerszego uzasadniania przez sąd), to oznacza to przecież tylko tyle, że darczyńcy mogłyby żądać świadczeń alimentacyjnych na swoją rzecz, ale nadal nie miałyby prawa żądać zwrotu darowizny^[5]. Jeśli przyjąć, że niedostatek związany z obowiązkiem zwrotu odszkodowania jest tak duży, że jego wielkość przewyższa wartość darowizny, to obdarowany mógł zwolnić się z obowiązku zwracając przedmiot darowizny. Zwrot przedmiotu darowizny nie następuje tu na skutek odwołania darowizny. Wręcz przeciwnie – umowa darowizny nadal pozostaje w obrocie a to, że obdarowany coś świadczy na rzecz darczyńcy jest skutkiem istnienia obowiązków, które wynikają ze stosunku prawnego powstałego na skutek tej umowy. Obdarowany zwraca przedmiot darowizny, aby uwolnić się z tego obowiązku alimentacyjnego^[6]. Rozważania sądów o skutku *ex nunc* czy *ex tunc* odwołania darowizny trafiają w próżnię, bo darowizna na gruncie art. 897 k.c. w ogóle nie zostaje odwołana.

Czy jednak rzeczywiście w sprawie doszło do opisanych zdarzeń cywilnoprawnych, tzn. odwołania darowizny na nieistniejącej podstawie prawnej lub zwrotu przedmiotu darowizny na podstawie art. 897 k.c.? Z opisu stanu faktycznego wynika chyba coś innego. Bardziej prawidłową kwalifikacją

dotychczasowej sytuacji osobistej lub majątkowej. Z niedostatkiem darczyńcy możemy mieć do czynienia także wtedy, gdy nie jest on w stanie wykonywać ciążących na nim obowiązków alimentacyjnych nie tylko tych, które wynikają z ustawy, lecz także tych, które wynikają z umów – por. Bogusław Lackoroński, „Komentarz do art. 897”, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Witold Borysiak, wyd. 33 (Warszawa: C.H. Beck 2024, Legalis), nb. 1.

⁵ Jak słusznie podkreśla się w nauce, po spełnieniu świadczenia występuje większe zagrożenie pewności obrotu, a tym samym zniesienie stosunku nie zawsze będzie uzasadnione, dlatego ustawodawca przewiduje odmienny niż w art. 896 KC skutek – dostarczanie darczyńcy przez obdarowanego świadczeń o cechach alimentacyjnych – por. Julian Jezioro, „Komentarz do art. 897”, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Edward Gniewek, Piotr Machnikowski, wyd. 11 (Warszawa: C.H. Beck, 2023, Legalis), nb. 1.

⁶ Realizacja upoważnienia przemiennego do uwolnienia się od obowiązku dostarczania środków utrzymania darczyńcy przez zwrot wartości wzbogacenia jest prawem przysługującym wyłącznie obdarowanemu. (np. Jezioro, nb. 7). Innymi słowy, darczyńca nie może żądać na podstawie tego przepisu zwrotu darowizny, lecz tylko roszczeń alimentacyjnych. Zatem oświadczenia darczyńcy o „odwołaniu” darowizny nie da się zinterpretować jako żądania zwrotu przedmiotu darowizny na podstawie art. 897 k.c., ponieważ takiego roszczenia nawet w razie popadnięcia w niedostatek nie ma.

byłoby raczej przyjęcie, że strony zgodnie zdecydowały się na rozwiązanie umowy darowizny. Nie ma tu znaczenia okoliczność, że darczyńca złożył oświadczenie o odwołaniu darowizny. Oczywiście jest przecież, że każde oświadczenie podlega wykładni. W umowach należy raczej badać jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy (art. 65 k.c.). Strony uzgodniły – ze względu na fakt, że okazało się, że darczyńca musi zwrócić odszkodowanie – że darowizna zostanie „zwrócona” czyli – przekładając to na język prawniczy – strony rozwiązały umowę darowizny (*actus contrarius*)^[7]. Samo oświadczenie o odwołaniu jako jednostronny, prawnokształtujący akt woli darczyńcy oczywiście było bezskuteczne, bo nie miało żadnej podstawy prawnej. Po stronie darczyńcy nie było prawa kształtującego do odwołania darowizny z powodu tego, że „musi zwrócić odszkodowanie”, z którego środki przeznaczył na spełnienie świadczenia. Jednakże oświadczenie to możemy – w konkretnych okolicznościach rozumieć jako ofertę zawarcia umowy o rozwiązaniu darowizny^[8]. Oferta ta została przyjęta.

Być może oświadczenie darczyńcy należy rozumieć jeszcze inaczej. Otóż darczyńca był w błędzie co do tego, że jego majątek jest wielomilionowy (otrzymał duże odszkodowanie). Tymczasem było inaczej. Okazało się (z uzasadnienia nie wynika, co się konkretnie wydarzyło), że odszkodowanie należy zwrócić. Skoro darczyńca dowiedział się o tym, odkrył swój błąd i dlatego poprosił o zwrot darowizny. Gdyby tak rozumieć to oświadczenie, należałoby zastanowić się, czy oświadczenie o uchyleniu się od skutków darowizny jest w tym wypadku skuteczne: wprawdzie błąd był istotny, ale nie jest jasne, czy nie dotyczył okoliczności leżącej poza treścią czynności prawnej (art. 84 k.c.). Być może w treści umowy darowizny znalazło się wyraźne wskazanie, że darowizna dokonywana jest w związku, czy ze środków pochodzących z odszkodowania. W takim wypadku uchylenie się

⁷ Rozwiązanie umowy darowizny, również po jej wykonaniu, co do zasady jest dopuszczalne – por. np. Mirosław Bączyk, Leopold Stecki, „Darowizna”, [w:] *Prawo zobowiązań – część szczegółowa. System Prawa Prywatnego*, t. VII, red. Jerzy Rajski, wyd. 4 (Warszawa: C.H. Beck, 2018), 403.

⁸ Taka była zapewne wola stron, którą mimo błędnego określenia („odwołanie darowizny”) można zrekonstruować. Gdyby jednak uznać, że darczyńca rzeczywiście bezpodstawnie chciał odwołać darowiznę a obdarowany (również bezpodstawnie) odwołanie to zaakceptował, to można by obie te czynności uznać za oświadczenia zmierzające do rozwiązania umowy dokonując konwersji tych bezskutecznych oświadczeń w oświadczenia skuteczne, zgodne z celem, który strony chciały osiągnąć (na temat konwersji por. Piotr Klaczak, „Konwersja nieważnych czynności prawnych” *Forum Prawnicze*, nr 4 (2021): 50-66 i wskazana tam literatura.

od skutków błędu byłoby możliwe. Skoro obdarowana nie kwestionowała oświadczenia, takie ujęcie wydaje się możliwe do przyjęcia.

Sprawa jest o tyle zresztą interesująca, że gdyby nie doszło do tak czy inaczej kwalifikowanego zwrotu darowizny, podmiot, który był uprawniony do żądania zwrotu wypłaconego odszkodowania, mógłby dochodzić bezpośrednio od obdarowanego zwrotu na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Zgodnie z art. 407 k.c., jeżeli ten, kto bez podstawy prawnej uzyskał korzyść majątkową kosztem innej osoby, rozporządził korzyścią na rzecz osoby trzeciej bezpłatnie, obowiązek wydania korzyści przechodzi na tę osobę trzecią⁹. Lakoniczny stan faktyczny pozwala jedynie na ogólne stwierdzenie, że podstawa prawna odszkodowania odpadła i powstał obowiązek zwrotu. Darowizna jest bezpłatnym rozporządzeniem korzyścią w rozumieniu art. 407 k.c., zatem obdarowana stała się – z mocy tego przepisu – dłużnikiem tego, kto wypłacił nienależne odszkodowanie. Otwartym pozostaje pytanie, czy obowiązek ten nadal w ogóle spoczywał na darczyńcy. Jeśli działał w dobrej wierze dokonując darowizny, jego obowiązek zwrotu mógł wygasnąć (art. 409 k.c.). Niestety kwestia ta nie była w ogóle dostrzeżona przez sądy, wobec tego trudno w tym zakresie stwierdzić coś pewnego.

Zauważmy przy tym, że ze stanu faktycznego wynika, że darowizna uczyniła darczyńcę niewypłacalnym. Ten, kto ma roszczenie o zwrot odszkodowania, miałby chyba otwartą drogę do podważenia skuteczności dokonanej darowizny wobec siebie (art. 527 i nast. k.c.). Skarga pauliańska w sytuacji darowizny uzyskanego nienależnie odszkodowania wydaje się dość prosta do realizacji. Prowadzi to do wniosku, że szanse zachowania przedmiotu darowizny przez obdarowaną były niewielkie. Nawet gdyby darczyńca nie żądał zwrotu, z żądaniem takim ostatecznie zapewne wystąpiłby wierzyciel darczyńcy. Duża darowizna jako pochodząca z bezpodstawnego, jak się okazało, wzbogacenia darczyńcy była w istocie efemerydą, która nie mogła długo pozostać w majątku obdarowanej. W tej sytuacji opodatkowanie tej majątkowej fata-morgany byłoby zdecydowanie nadmierne.

⁹ Bez względu na to, z jakiego powodu nastąpiła konieczność zwrotu odszkodowania, samo roszczenie zwrotne miało podstawę w art. 410 k.c. lub ewentualnie jakimś przepisem szczególnym, regulującym dane stosunki, który stanowiłby *lex specialis* wobec 410 k.c. W obu sytuacjach powinien znaleźć zastosowanie art. 407 k.c. – albo wprost, albo przez analogię.

We wszystkich wskazanych wypadkach, tzn. zarówno odwołania darowizny, uchylenia się darczyńcy od jej skutków na podstawie przepisów o błędzie (ewentualnie podstępny czy groźby), rozwiązania umowy za zgodą stron, rozwiązania darowizny przez sąd na podstawie art. 901 k.c., jak również – jak się wydaje – wyegzekwowania świadczenia od obdarowanej przez wierzyciela, który uzyskał wyrok przeciw obdarowanej na podstawie art. 407 lub 527 k.c., dochodzi do następnej utraty korzyści majątkowej przez obdarowaną w bardzo szczególnej konfiguracji podmiotowej, tzn. „powrotu” korzyści do darczyńcy. W tej sytuacji nie powstaje obowiązek podatkowy z tytułu nabycia tej korzyści, co można wyjaśnić właśnie tym, że oceniając całość zdarzeń odnoszących się do danego stosunku prawnego nie doszło do ostatecznego nabycia; inaczej mówiąc – nabycie miało charakter jedynie czasowy. Oczywiście nie oznacza to, że tak samo należałoby ocenić wszystkie wypadki, w których obdarowany utracił przedmiot darowizny albo – szerzej – nie jest już wzbogacony. Okoliczności zewnętrzne w stosunku do relacji obdarowany-darczyńca, które spowodowały utratę wartości wzbogacenia, są co do zasady irrelewantne dla zakresu obowiązku podatkowego.

Bibliografia

- Bączyk Mirosław, Leopold Stecki, „Darowizna”, [w:] *Prawo zobowiązań – część szczegółowa. System Prawa Prywatnego*, t. VII, red. Jerzy Rajski, wyd. 4. Warszawa: C.H. Beck, 2018.
- Jezioro Julian, „Komentarz do art. 897”, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Edward Gniewek, Piotr Machnikowski, wyd. 11. Warszawa: C.H. Beck, 2023, Legalis
- Klaczak Piotr, „Konwersja nieważnych czynności prawnych” *Forum Prawnicze*, nr 4 (2021): 50-66.
- Lackoroński Bogusław, „Komentarz do art. 897”, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Witold Borysiak, wyd. 33. Warszawa: C.H. Beck, 2024, Legalis.
- Załuński Mariusz, „Komentarz do art. 897”, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Mariusz Załuński. Warszawa: C.H. Beck, 2024, Legalis, nb 1.

