

Warszawa, dnia 27 maja 2014 r.

Poz. 20

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3/033/126/CRS/14/RD-46264/14
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 21 maja 2014 r.

**w sprawie możliwości zastosowania do wynagrodzenia z tytułu ustanowienia służebności
przesyłu zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy o podatku
dochodowym od osób fizycznych**

Na podstawie art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie możliwości zastosowania do wynagrodzenia z tytułu ustanowienia służebności przesyłu zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zmieniam interpretację ogólną z dnia 10 lipca 2013 r. Nr DD3/033/101/CRS/13/RWPD-48186/RD-70022/13 oraz przekazuję następujące wyjaśnienia.

Uprawnienie do otrzymania wynagrodzenia związanego z ustanowieniem służebności przesyłu wprowadzono z dniem 3 sierpnia 2008 r. w art. 305¹ i art. 305² ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.).

W myśl art. 305¹ Kodeksu cywilnego nieruchomości można obciążyć na rzecz przedsiębiorcy, który zamierza wybudować lub którego własność stanowią urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, prawem polegającym na tym, że przedsiębiorca może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, zgodnie z przeznaczeniem tych urządzeń (służebność przesyłu).

Natomiast art. 305² Kodeksu cywilnego stanowi, że jeżeli właściciel nieruchomości odmawia zawarcia umowy o ustanowienie służebności przesyłu, a jest ona konieczna dla właściwego korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, przedsiębiorca może żądać jej ustanowienia za odpowiednim wynagrodzeniem (§ 1). Jeżeli przedsiębiorca odmawia zawarcia umowy o ustanowienie służebności przesyłu, a jest ona konieczna do korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, właściciel nieruchomości może żądać odpowiedniego wynagrodzenia w zamian za ustanowienie służebności przesyłu (§ 2).

W świetle powyższego służebność przesyłu jest ustanawiana na rzecz przedsiębiorcy za odpowiednim wynagrodzeniem należnym od przedsiębiorcy na rzecz właściciela nieruchomości obciążonej. Wymaga to zawarcia stosownej umowy przez zainteresowane strony albo wydania konstytutywnego orzeczenia sądu (postanowienia), zapadającego na wniosek strony występującej z roszczeniem o ustanowienie służebności przesyłu.

Na tle powyższego pojawiły się wątpliwości co do możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym wynagrodzenia otrzymywanego przez właściciela nieruchomości z tytułu ustanowienia służebności przesyłu, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT wolne od podatku dochodowego są odszkodowania wypłacone, na podstawie wyroków sądowych i zawartych umów (ugód), posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, z tytułu:

- a) ustanowienia służebności gruntowej,
- b) rekultywacji gruntów,
- c) szkód powstałych w uprawach rolnych i drzewostanie

– w wyniku prowadzenia na tych gruntach, przez podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, inwestycji dotyczących budowy infrastruktury przesyłowej ropy naftowej i produktów rafinacji ropy naftowej oraz budowy urządzeń infrastruktury technicznej, o których mowa w art. 143 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651, z późn. zm.).

W interpretacji ogólnej z dnia 10 lipca 2013 r. Nr DD3/033/101/CRS/13/RWPD-48186/RD-70022/13 Minister Finansów, w oparciu o stanowisko Ministra Sprawiedliwości oraz wykładnię literalną przedmiotowego przepisu, stwierdził, że otrzymane wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT, a zatem podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy PIT jako przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy PIT.

Jednakże w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest odmienne stanowisko, w myśl którego po dniu 2 sierpnia 2008 r. zwolnienie, dotyczące odszkodowania za ustanowienie służebności gruntowej, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 120 lit.a ustawy PIT, odnosi się także do wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu (wyrok NSA: z dnia 26 listopada 2013 r. sygn. akt II FSK 3050/11, z dnia 25 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 2131/11, z dnia 1 czerwca 2011 r. sygn. akt II FSK 88/10 oraz z dnia 29 września 2011 r. sygn. akt II FSK 654/10).

W szczególności należy zwrócić uwagę na wydany po publikacji interpretacji ogólnej z dnia 10 lipca 2013 r. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 listopada 2013 r. sygn. akt II FSK 3050/11, w którym NSA, nie podzielając stanowiska organu podatkowego w przedmiotowej sprawie, stwierdził, że ustanowienie nowego rodzaju służebności odnoszącej się do inwestycji polegających na budowie urządzeń infrastruktury technicznej wychodziło naprzeciw potrzebom gospodarczym i w sposób ustawowy regulowało istniejącą już, zapoczątkowaną uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 17 stycznia 2003 r. sygn. akt III CZP 79/02, praktykę ustanawiania służebności gruntowych dla realizacji tych inwestycji. Zastąpienie zatem takiej służebności służebnością przesyłu, oznacza, że po dniu 2 sierpnia 2008 r. nie jest już możliwe ustanowienie służebności gruntowej dla realizacji inwestycji polegających na budowie urządzeń infrastruktury technicznej, lecz jedynie służebności przesyłu, której istota jest taka sama jak w przypadku wcześniej stosowanej służebności gruntowej. Wobec tego, zastąpienie w sferze cywilistycznej służebności gruntowej służebnością przesyłu (spowodowane ustawowym uregulowaniem tej problematyki) ustanawianą w związku z budową lub użytkowaniem przedmiotowych urządzeń (sieci), nie zmieniło ani celu, ani treści tych służebności. Jednocześnie, w ocenie NSA, trudno przyjąć, aby wprowadzeniu nowych rozwiązań na gruncie prawa cywilnego, towarzyszyło założenie i zamiar ustawodawcy dokonania modyfikacji w systemie zwolnień podatkowych. Pozostawienie po dniu 2 sierpnia 2008 r. omawianego przepisu w niezmienionym brzmieniu, zdaniem NSA, należy interpretować jako brak zamiaru ustawodawcy wyeliminowania przedmiotowego zwolnienia podatkowego, a poprzestanie na literalnej wykładni tego przepisu prowadzi do niedających się zaakceptować w państwie prawa wniosków.

Zatem przy uwzględnieniu wykładni historycznej i funkcjonalnej, NSA uznał, że zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 120 lit.a ustawy PIT, odnosi się do ustanawianych służebności przesyłu.

Mając na uwadze fakt, iż powyższe stanowisko NSA odzwierciedla jednolitą i utrwaloną linię orzecznictwa w przedmiotowej kwestii, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, należy zaakceptować przedstawioną w tym orzeczeniu wykładnię art. 21 ust. 1 pkt 120 lit.a ustawy PIT.

Reasumując należy uznać, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 lit.a ustawy PIT, wolne od podatku dochodowego jest wynagrodzenie (odszkodowanie) wypłacone, na podstawie wyroków sądowych i zawartych umów (ugód), posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, z tytułu ustanowienia służebności gruntowej w wyniku prowadzenia na tych gruntach, przez podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, inwestycji dotyczących budowy infrastruktury przesyłowej ropy naftowej i produktów rafinacji ropy naftowej oraz budowy urządzeń infrastruktury technicznej, o których mowa w art. 143 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651, z późn. zm.).

Wobec uznania przedstawionej wykładni za obowiązującą należało zmienić interpretację ogólną z dnia 10 lipca 2013 r. Nr DD3/033/101/CRS/13/RWPD-48186/RD-70022/13, gdyż stwierdzono jej nieprawidłowość.

Minister Finansów: M. Szczurek