

Warszawa, dnia 17 lipca 2013 r.

Poz. 25

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3/033/101/CRS/13/RWPD-48186/RD-70020/13
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 10 lipca 2013 r.

**wydana na wniosek na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja
podatkowa**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), na wniosek z dnia 9 kwietnia 2013 r., w celu zapewnienia jednolitego stosowania przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej przepisów prawa podatkowego 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, wyjaśniam, co następuje.

Uprawnienie do otrzymania wynagrodzenia związanego z ustanowieniem służebności przesyłu określono w przepisach 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.).

Analizując powyższy przepis należy zauważyć, że przedmiotowe zwolnienie podatkowe nie odwołuje się do wynagrodzenia otrzymanego z tytułu ustanowienia służebności przesyłu.

Pomimo tego w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest jednolite stanowisko, w myśl którego zwolnienie podatkowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT ma zastosowanie także do tego rodzaju świadczenia pieniężnego. Sądy administracyjne uzasadniając swoje stanowisko (np. NSA w wyroku 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) powołują się między innymi na odosobniony w doktrynie pogląd, że służebność przesyłu stanowi rodzaj służebności gruntowej (zob. G. Bieniek: Urządzenia przemysłowe. Problematyka prawna, LexisNexis Polska Sp. z o.o., Warszawa 2008, s. 61). W literaturze przedmiotu pogląd taki spotkał się jednak z uzasadnioną krytyką (zob. M. Olczyk: Komentarz do ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. Nr 116, poz. 731), LEX/el. 2008; K.A. Dadańska w: A. Kidyba (red.), K.A. Dadańska, T.A. Filipiak, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Własność i inne prawa rzeczowe. Wolters Kluwer & Business 2012, s. 337; E. Gniewek: Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu cywilnego, C.H.Beck 2012, s. 262).

Odrębność tych dwóch służebności potwierdza także stanowisko Ministra Sprawiedliwości, do którego Minister Finansów wystąpił o opinię w tej sprawie. Wynika z niego, że *ustawa o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 116, poz. 731), która weszła w życie z dniem 3 sierpnia 2008 r., wprowadziła do polskiego systemu prawnego trzeci – obok służebności gruntowych i służebności osobistych – rodzaj służebności, tj. służebność przesyłu (art. 305¹ – 305⁴ k.c.). Wskazuje na to nie tylko brzmienie art. 305⁴ k.c. (zgodnie z którym do służebności przesyłu stosuje się odpowiednio przepisy o służebnościach gruntowych), ale także układ przestrzenny ustawy – dział III Księgi drugiej k.c. został podzielony na trzy rozdziały: rozdział I. Służebności gruntowe; rozdział II. Służebności osobiste; rozdział III. Służebność przesyłu.*

O takim podziale świadczy również *wykładnia historyczna płynąca z uzasadnienia projektu ustawy, w którym znaleźć można jednoznaczne stwierdzenie wskazujące na wolę ustanowienia przez ustawodawcę odrębnego rodzaju służebności.*

Ustanowienie służebności przesyłu w drodze umowy zawieranej między przedsiębiorcą a właścicielem nieruchomości jest podstawowym sposobem jej powstania. W przypadku gdy właściciel nieruchomości odmawia zawarcia umowy, a służebność jest konieczna do właściwego korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 k.c. przedsiębiorca może żądać ustanowienia przez sąd służebności przesyłu za odpowiednim wynagrodzeniem (art. 305² § 1 k.c.).

Ustanowienie służebności przesyłu w drodze orzeczenia sądowego (art. 305² k.c.) następuje więc za odpowiednim wynagrodzeniem. Natomiast nie można wykluczyć tego, że w przypadku kreacji przedmiotowego prawa rzeczowego w drodze umowy, strony ustalą, iż wynagrodzenie nie będzie

przysługiwało. Z uwagi na powyższe przyjąć trzeba, że wynagrodzenie to pełni taką samą funkcję jak wynagrodzenie za ustanowienie służebności drogi koniecznej. Nie jest więc ono odszkodowaniem. (...)

Trzeba też zaznaczyć, że wynagrodzenie przysługuje niezależnie od poniesionej szkody, i niezależnie od tego, czy przedsiębiorca efektywnie korzystał z gruntu.

Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że na gruncie prawa cywilnego służebność przesyłu nie jest ani służebnością gruntową, ani służebnością osobistą, lecz stanowi odrębny od nich rodzaj służebności. Dlatego też brak jest podstaw do uznania, że w ustawie podatkowej pojęcie służebności gruntowej i pojęcie służebności przesyłu jest tożsame.

Mając na uwadze powyższe należy także wskazać na jedną z zasad wykładni: *expressio unius*, zgodnie z którą jeśli ustawodawca wymienia w przepisie jeden z elementów należący do określonego zbioru, to z zakresu normy prawnej wyłącza tym samym pozostałe, niewymienione elementy. Skoro zatem ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT wymienia służebność gruntową nie wymieniając jednocześnie służebności przesyłu, należy stwierdzić, że do tej ostatniej nie ma zastosowania zawarte w tym przepisie zwolnienie podatkowe.

Ponadto, nie bez znaczenia jest fakt, że art. 305² Kodeksu cywilnego przewiduje możliwość żądania wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, a nie odszkodowania, o którym mowa w omawianym zwolnieniu podatkowym.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że na gruncie przepisów ustawy PIT 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 podatkiem dochodowym od osób fizycznych na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy PIT jako przychód z innych źródeł, o którym mowa art. 20 ust. 1 ustawy PIT.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski