



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD2/0602/55/KBF/10/BMI9-14810

Dot.: BPS/DSK-043-3019/10

Warszawa, dnia 26 listopada 2010 r.

S E K R E T A R I A T

Biura Prac Senackich

KABINET MARSZAŁKA SENATU

Wpłynęło dn. 1.12.2010 r. zał. nr 9479 podpis [wzrost]

Wpłynęło dn. 30.11.10. nr 6136 podpis [Borusewicz]

Pan
Bogdan Borusewicz
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Stanisław Perle Marzalek,

Odpowiadając na wystąpienie z dnia 28 października 2010 r., Nr BPS/DSK-043-3019/10, przy którym załączono dwa oświadczenia złożone przez Pana Senatora Ryszarda Knosalę na 63. posiedzeniu Senatu RP w dniu 21 października 2010 r., dotyczące:

- „zwolnienia od podatku dochodowego w związku z poniesieniem wydatków na własne cele mieszkaniowe” oraz
- „opodatkowania odszkodowań za ustanowienie służebności przesyłu”, uprzejmie wyjaśniam.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, źródłem przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, a także prawa wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie lub wybudowanie.

Oznacza to, że obowiązek podatkowy nie powstaje, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości lub prawa majątkowego zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie lub wybudowanie.

Zgodnie z art. 30e ust. 1 i 2 ustawy podatek dochodowy od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) wynosi 19% podstawy obliczenia podatku. Podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Podatek dochodowy od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) płatny jest w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, tj. do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym.

W tym samym terminie podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e ustawy (art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy). Zeznanie składa się na formularzu PIT-39.

Oświadczenie Pana Senatora dotyczy tzw. „ulgi mieszkaniowej”, określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy. Może z niej skorzystać podatnik, który uzyskał przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 a)-c) ustawy, nabytych po 31 grudnia 2008 r. Podkreślenia wymaga, iż podatnik, który korzysta z tej ulgi również jest obowiązany w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym złożyć w urzędzie skarbowym zeznanie na formularzu PIT-39, w którym wykazuje m. in. dochody zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy (art. 30e ust. 4 pkt 2 ustawy).

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy określa warunki do skorzystania z tzw. „ulgi mieszkaniowej”. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Zwolnienie to polega na wyłączeniu z opodatkowania tej części dochodu jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na określone w ustawie własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

Za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w powołanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, uważa się:

1) wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
- d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;

2) wydatki poniesione na:

- a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,
- b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,
- c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b

- w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30.

Wobec powyższego, uprzejmie zauważam, iż prawo do skorzystania z tzw. „ulgi mieszkaniowej” przysługuje, jeżeli przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego wydatkowany jest na własne cele mieszkaniowe, enumeratywnie wymienione w ustawie, w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy. Wówczas dochód jest wolny od podatku dochodowego – w wysokości obliczonej zgodnie z tym przepisem.

W sytuacji gdy przychód uzyskany z odpłatnego zbycia w całości zostanie wydatkowany na wyżej wymienione własne cele mieszkaniowe, dochód z tego tytułu w całości będzie wolny od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jednakże, jeżeli podatnik nie wypełni warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, obowiązany jest do złożenia korekty zeznania PIT-39 i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności podatku do dnia zapłaty podatku łącznie.

W związku z powyższym, odnosząc się do stwierdzenia Pana Senatora, iż „(...) ulga ta nie będzie przysługiwać, jeżeli (...) podatnik sfinansuje zakup nowego mieszkania środkami pochodzącymi na przykład z kredytu hipotecznego, a środki pochodzące ze sprzedaży poprzedniego mieszkania zainwestuje w inny sposób” uprzejmie zauważam, iż niezbędnym warunkiem do skorzystania z tzw. „ulgi mieszkaniowej” jest wydatkowanie środków ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na jeden z celów mieszkaniowych enumeratywnie wymienionych w ustawie, w terminie wskazanym w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy. Jeżeli przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych wydatkowany zostanie na inny cel inwestycyjny niż mieszkaniowy, nie będzie przysługiwało podatnikowi zwolnienie przedmiotowe w podatku dochodowym. Taka konstrukcja przepisów, w mojej ocenie, zgodna jest z *ratio legis* ustawodawcy, który wprowadził do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tzw. „ulgę mieszkaniową”. Nie znajduję w związku z tym uzasadnienia dla zmiany przepisów w przedmiotowym zakresie.

Odnosząc się do oświadczenia Pana Senatora, dotyczącego „opodatkowania odszkodowań za ustanowienie służebności przesyłu”, uprzejmie wyjaśniam.

Instytucja służebności przesyłu została wprowadzona do Kodeksu cywilnego (art. 305¹ - 305⁴) z dniem 3 sierpnia 2008 r. ustawą z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 116, poz. 731).

Ustanowienie służebności przesyłu następuje na rzecz przedsiębiorcy, który jest właścicielem urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy – Kodeks cywilny (*urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne*

urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa) lub który zamierza wybudować takie urządzenia (art. 305¹ Kodeksu cywilnego), przy czym następuje ono na podstawie umowy między właścicielem nieruchomości a przedsiębiorcą (art. 305² Kodeksu cywilnego). W zamian za ustanowienie służebności przesyłu właścicielowi przysługuje odpowiednie wynagrodzenie.

Z kolei, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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 2004 r. Nr 261, poz. 2603, z późn. zm.).

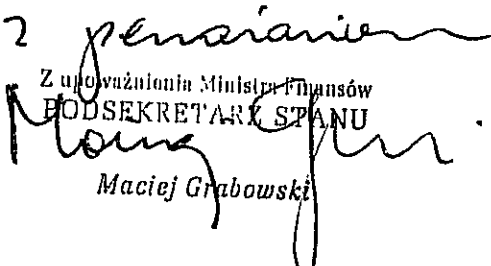
Przez budowę infrastruktury technicznej w rozumieniu art. 143 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, uważa się budowę drogi oraz wybudowanie pod ziemią, na ziemi albo nad ziemią przewodów lub urządzeń wodociągowych, kanalizacyjnych, ciepłowniczych, elektrycznych, gazowych i telekomunikacyjnych.

Zatem obowiązujące przepisy podatkowe stanowią podstawę do zwolnienia od podatku wyłącznie w odniesieniu do odszkodowań wypłaconych posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego m. in. w związku z ustanowieniem służebności gruntowej.

Omawiane zwolnienie nie obejmuje natomiast wynagrodzeń za ustanowienie służebności przesyłu. Służebności gruntowa i przesyłu stanowią bowiem dwie niezależne instytucje prawne, tak jak odmiennie należy traktować odszkodowanie i wynagrodzenie przysługujące podatnikom za ustanowienie tych służebności.

Ewentualna zmiana obecnego stanu rzeczy w kierunku docelowego zwolnienia od podatku omawianego wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu jest możliwa wyłącznie poprzez nowelizację ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym miejscu warto zauważyć, iż resort gospodarki przygotował projekt *ustawy o korytarzach przesyłowych* (zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Gospodarki pod adresem: <http://bip.mg.gov.pl/files/upload/11780/Korytarze%20przesylowe.pdf>), który kompleksowo reguluje kwestie związane z ustanawianiem służebności przesyłu, w tym w zakresie zasad przyznawania odszkodowań właścicielom nieruchomości albo jej użytkownikom wieczystym za obciążenie nieruchomości służebnością przesyłu, co pozwoli na zwolnienie tych świadczeń od podatku. Projekt ten jest obecnie poddawany uzgodnieniom międzyresortowym.

Prezentując powyższe, mam nadzieję, że przedstawione wyjaśnienia zostaną przyjęte przez Pana Senatora do aprobowanej wiadomości.

2 pensjonariusz
Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Maciej Grabowski

Do wiadomości:

1. Departament Spraw Parlamentarnych
w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
2. Biuro Ministra
w gmachu