

Karolina Muzyczka

Kolegium Jagiellońskie — Toruńska Szkoła Wyższa w Toruniu

Podatek od kwoty przyznanego odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości

Streszczenie

Zwolnione z podatku są otrzymane odszkodowania, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub wydanych na ich podstawie przepisów wykonawczych. Od tej zasady jest jednak kilka wyjątków. Nie każde odszkodowanie objęte jest zwolnieniem podatkowym. Z przywileju tego korzystają jedynie odszkodowania spełniające określone warunki. Kwestie te uregulowano w art. 21 ust. 1 pkt 3 oraz art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (nazywana dalej ustawą o PIT). Zgodnie z tymi przepisami, zwolnione z opodatkowania są przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłaconego stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami lub z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie oraz z tytułu sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa pierwokupu, stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Nie dotyczy to jednak przypadków, gdy właściciel nieruchomości, o której mowa w zdaniu pierwszym, nabył jej własność w okresie dwóch lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego bądź odpłatnym zbyciem nieruchomości za cenę niższą, o co najmniej 50 procent od wysokości uzyskanego odszkodowania lub ceny zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub w związku z realizacją prawa pierwokupu. Odszkodowanie, mimo że stanowi formę rekompensaty za poniesione szkody, w niektórych przypadkach podlega opodatkowaniu. Dlatego ważna jest jego klasyfikacja pod kątem ewentualnego opodatkowania, ażeby nie mieć dodatkowych problemów powstałych na skutek nieodprowadzenia należnego podatku w terminie.

Słowa kluczowe: podatek, odszkodowanie, nieruchomość, wywłaszczenie.

Wstęp

Obecnie w Polsce podatnicy podatku ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwana VAT) (t.j. Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) borykają się z problemem rozliczenia podatku od towarów i usług od odszkodowania otrzymanego w zamian za pozbawienie ich prawa własności nieruchomości w trybie administracyjnym, co ostatnio najczęściej zdarza się w związku z budową dróg i autostrad. Podatnicy podatku VAT całkowicie błędnie nie identyfikują takich sytuacji, jako rodzących jakiegokolwiek skutki w podatku od towarów i usług. Sytuacja ta to poważny błąd, gdyż jak się okazuje, organy podatkowe w oparciu o przepisy ustawy o VAT, potwierdzają, że takie odszkodowanie stanowi wynagrodzenie za odpłatną dostawę towarów. Tym samym pozbawiony własności w następstwie decyzji administracyjnej podatnik podatku VAT powinien określić skutki takiego zdarzenia na gruncie przepisów o VAT. Zdaniem wywłaszczonych, art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług używa określenia „odszkodowanie”, które ma charakter ogólny,

natomiast art. 5 ust. 4 lit. A VI Dyrektywy VAT Rady UE posługuje się sformułowaniem „płatność odszkodowania”, które dyskwalifikuje inne niż wyrażone w pieniądzu formy odszkodowania. Zwrócono uwagę, iż w sytuacji przejęcia nieruchomości z mocy prawa, właściciele nie mają możliwości negocjacji warunków zamiany i nie można w drodze uzgodnień wskazać podmiotu, który uiści podatek VAT. W sytuacji przyznania nieruchomości zamiennej w ramach odszkodowania zdaniem wyłączonej nie występuje prowadzenie typowej działalności gospodarczej, nie następuje zakłócenie konkurencji na rynku i co istotne, nie następuje ustalenie wynagrodzenia. W konsekwencji, w omawianym przypadku zamianę nieruchomości należy traktować, jako konieczność zapewnienia osobie wyłączonej stosownej rekompensaty i czynność ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawić podstawę prawną tej sytuacji oraz ustalenie podstawy opodatkowania i terminu powstania obowiązku podatkowego. Odpowiedzieć na rodzące się pytanie w świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, czy przyznanie w ramach odszkodowania działki zamiennej podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Autorka zastosowała metodę analizy dostępnych materiałów źródłowych.

Warunkiem sprawnego i szybkiego rozwoju infrastruktury drogowej jest m. in. zapewnienie mechanizmów umożliwiających efektywne przejmowanie własności prywatnej na cele drogowe. Podstawę prawną przejmowania nieruchomości ustawodawca przewidział w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami zwaną u.g.n. (Dz.U. Nr 241, poz. 2603 z późn. zm.). Zgodnie z art. 98 ust. 1 tej ustawy, działki gruntu wydzielone pod drogi publiczne przechodzą z mocy prawa na własność gminy z dniem, w którym decyzja zatwierdzająca podział stała się ostateczna. Konsekwencje takiego zdarzenia okazują się szczególnie odczuwalne z podatkowego punktu widzenia. Konieczne jest nie tylko opodatkowanie otrzymanego odszkodowania podatkiem dochodowym, ale również odprowadzenie VAT z tego tytułu, gdyż wyłączenie traktowane jest, jako czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wynika to z treści art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, który stanowi, że za odpłatną dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Z uwagi na fakt, że na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy VAT grunt lub jego część to towar, zachodzi konieczność opodatkowania wyłączenia, jako dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu VAT. Odszkodowanie to pełni funkcję wynagrodzenia z tytułu dostawy towaru, czyniąc tego rodzaju dostawę faktycznie odpłatną. Podstawą opodatkowania jest kwota odszkodowania pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 29 ust. 1 ustawy VAT). Problem w istocie nie wynika jednak z regulacji czysto podatkowych, ale zasad określenia wysokości odszkodowania z tytułu wyłączenia i konsekwencji, jakie to za sobą niesie w zależności od tego, czy mamy do czynienia z przedsiębiorstwem będącym podatkiem VAT, czy np. ze zwykłym Kowalskim nieprowadzącym działalności gospodarczej. Dochodzi tu do zróżnicowania pozycji tych dwóch grup. W gorszej sytuacji wydają się być podatnicy VAT. Znajduje to swoje źródło w braku możliwości ustalenia przez biegłego

określającego wartość nieruchomości, czy transakcja, której będzie ona przedmiotem podlegała opodatkowaniu VAT, czy jakimkolwiek innym podatkiem. Biegły nie tylko nie może o tym decydować, ale często nawet nie wie, jaki będzie los nieruchomości będącej przedmiotem wyceny. W efekcie występuje sytuacja, gdy przy ustaleniu wysokości odszkodowań wojewoda odwołuje się do operatorów szacunkowych, nierzadko sprzed 5 lat wskazujących, wprost, że wartość nieruchomości jest kwotą netto i nie uwzględniają tym samym statusu podmiotu wywłaszczanego, który może zostać dodatkowo obciążony i ponieść ciężar ekonomiczny podatku, który zgodnie z zasadą naturalności powinien spoczywać na ostatecznym konsumencie, czyli nabywcy. Wyobraźmy sobie sytuację, w której ta sama nieruchomość sprzedawana jest innemu podatnikowi za kwotę równą wysokości odszkodowania, jednak powiększoną o VAT, który następnie jest odliczany przez jej nowego właściciela. Obecny kształt przepisów skutkuje zróżnicowaniem pozycji niepodatników i podatników podatku od towarów i usług, których odszkodowanie zostaje pomniejszone o VAT. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Nałożony zostaje na nich również obowiązek wystawienia faktury. Najistotniejsze jednak w tym wszystkim jest to, że odszkodowanie im przyznane, w przeciwieństwie do zwykłego kowalskiego, musi zostać pomniejszone o kwotę VAT z tytułu „transakcji” ze Skarbem Państwa, gdyż kwota odszkodowania jest kwotą brutto (operator szacunkowy wskazuje, wprost, że wartość nieruchomości jest kwotą netto) i podatek należy odliczyć metodą „w stu”. Podstawą opodatkowania będzie, zatem kwota odszkodowania pomniejszona o kwotę należnego podatku. W sytuacji tej, fakturę trzeba wystawić nie później niż siódmego dnia od dnia uprawomocnienia się decyzji o ustaleniu wysokości odszkodowania. W kwestii tej w wyroku z dnia 22 listopada 2011 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach stwierdził, że jeśli kwota odszkodowania jest jedynym wynagrodzeniem należnym podatnikowi, to trzeba ją uznać za podstawę opodatkowania po pomniejszeniu o kwotę podatku, który powinien być obliczany metodą stu. Kwota odszkodowania jest całą otrzymaną kwotą, to uznać ją należy za kwotę brutto, a podatek obliczyć metodą w stu. Obowiązek wystawienia faktury powstaje w momencie uprawomocnienia się decyzji określającej wysokość odszkodowania (Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/GI 594/11). Organy podatkowe wskazują, iż przepisy prawa podatkowego pozostawiają stronom transakcji rozstrzygnięcie kwestii, czy odszkodowanie wypłacone w zamian za przeniesienie z mocy prawa własności towarów, uwzględnia podatek od towarów i usług, który stanowi kwotę brutto, czy nie uwzględnia podatku od towarów i usług i stanowi kwotę netto. Strony powinny sięgnąć do odpowiednich przepisów innych gałęzi prawa (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 grudnia 2010 r., znak: IBPP1/443-921/10/EA.).

O ile w przypadku typowych przedsiębiorców obciążenie takiej czynności VAT raczej nie budzi wątpliwości, o tyle zastosowanie tej regulacji do jednostek samorządu terytorialnego prowadzi do interesujących konkluzji. Przesłania te mają szczególny status na gruncie przepisów o VAT. Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy VAT są podatnikami tylko w zakresie czynności dokonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W związku z tym, co do zasady, jeśli wykonują jakieś zadania w reżimie publicznoprawnym na podstawie decyzji administracyjnej, to nie są podatnikami VAT

w stosunku do takich działań. Przeniesienie własności nieruchomości pod budowę drogi w zamian za odszkodowanie odbywa się na podstawie decyzji administracyjnej, wydaje się, że w takim wypadku gmina nie powinna działać, jako podatnik VAT a tego rodzaju czynność pozostaje poza zakresem opodatkowania. Stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych jest jednak inne. Uznają one, że przeniesienie własności nieruchomości w tym wypadku podlega opodatkowaniu, ponieważ nie jest dokonywane w ramach zadań własnych lub zleconych jednostki samorządu terytorialnego (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt ISA/Bk 615/10; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Wrocławia z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt ISA/Wr/10). Na gruncie przepisów podatkowych rozumiana jest ona, jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie (art. 7 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. z 2004 r.). Podobna też regulacja znajduje się w prawie wspólnotowym w art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 06.347.1 z późn. zm.).

Uznając, że taka czynność powinna być opodatkowana VAT, należy jeszcze ustalić podstawę opodatkowania. W wyroku z dnia 22 listopada 2011 r. sąd administracyjny poparł stanowisko organu podatkowego, który uznał, że kwota odszkodowania wypłacona gminie stanowi kwotę należną w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. Oznacza to, że w takim wypadku podatek zawarty jest w kwocie odszkodowania i powinien zostać wyliczoną metodą w stu (Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/GI 594/11). Stwierdzenie to jest prawidłowe, choć niekorzystne dla gminy. Opodatkowanie VAT odszkodowania wypłacanego za przeniesienie własności nieruchomości prowadzi do faktycznego zmniejszenia kwoty, którą gmina otrzymuje z tego tytułu. Jednocześnie organy dokonujące wyłączenia nie akceptują faktu opodatkowania VAT tych czynności i nie zwiększają kwoty odszkodowania. W konsekwencji faktyczny ciężar podatku jest ponoszony przez jednostkę samorządu terytorialnego, a nie przez ostatecznego konsumenta, którym w tym wypadku jest organ odpowiedzialny za wyłączenie.

W związku z powyższym, warto przypomnieć brzmienie art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, który mówi, że wyłączenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Należy tu zastanowić się czy takie „słuszne odszkodowanie” nie narusza postanowień Konstytucji RP poprzez zróżnicowanie sytuacji majątkowej podmiotów wyłącanych, w zależności od ich statusu na gruncie VAT. Odnosząc się do kwestii opodatkowania z tytułu wyłączenia nieruchomości na gruncie podatku dochodowego należy zwrócić uwagę na brzmienie art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy z dnia 15 luty 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. (zw. p.d.o.p. lub CIT) (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) odpowiednio art. 21 ust. 1 pkt 47 c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (PIT) (t.j. Dz.U. z 2012 r. Nr 80, poz. 361 z późn. zm.). Artykuł ten stanowi, o zwolnieniu od podatku kwot otrzymanych od

agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach. W kontekście ww. przepisu najistotniejszy jest status Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad (GDDKiA), która wypłaca odszkodowania z tytułu wywłaszczeń na cele drogowe. Warto przypomnieć, że poprzednim stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 marca 2002 r. funkcjonowała Agencja Budowy i Eksploatacji Autostrad. Niestety jednak GDDKiA *de facto* jej następcą, nie jest agencją rządową ani agencją wykonawczą. Wypłacane przez nią odszkodowanie nie spełnia warunków do zastosowania ww. zwolnienia i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W kwestii tej wypowiedział się w wyroku z dnia 12 grudnia 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach stwierdzając, że „(...) Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad nie jest agencją rządową ani agencją wykonawczą, a zatem odszkodowanie przez nią wypłacane nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy p.d.o.p.” (Wyrok WSA z dnia 12 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 614/10). W interpretacji indywidualnej z dnia 7 maja 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, stwierdził, że środki finansowe otrzymane od podmiotów innych niż agencje rządowe nie mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT, a odszkodowanie otrzymane od GDDKiA stanowi przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą będące podatnikami podatku od towarów i usług są obowiązane do odprowadzenia VAT z tytułu wywłaszczenia, jak również do zaliczenia kwoty otrzymanego odszkodowania pomniejszonej o VAT do przychodów w świetle podatku dochodowego (Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 maja 2010 r., znak: ILPB3/423-163/10-2/DS; Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, znak: ITPB3/423-453/11), w której stwierdza, iż (...) art. 12 ust. 4 ustawy enumeratywnie określa, co nie jest przychodem w rozumieniu tej ustawy — brak w nim jednakże przychodu pochodzącego z odszkodowania. Otrzymanego przez Spółkę odszkodowania nie należy również traktować, jako kwoty otrzymanej od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa (art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy), gdyż oczywistym jest, że gmina jako jednostka samorządu terytorialnego za taką agencję nie może być uznana. Co więcej, pozostała część katalogu dochodów wolnych od podatku, umiejscowionych w art. 17 ust. 1 ustawy, również nie pozwala na objęcie zwolnieniem podatkowym wskazanego przez Spółkę odszkodowania. W kontekście powyższego, organ nie może zaaprobować stanowiska Spółki w kwestii objęcia otrzymanego odszkodowania zwolnieniem przedmiotowym na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy, w szczególności określonym przez pkt 48 tejże regulacji, co skutkuje zaliczeniem otrzymanego przez Wnioskodawcę odszkodowania do przychodów podatkowych podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym i od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłaconego stosowanie do przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie oraz z tytułu sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa

pierwokupu. Zwolnienie nie przysługuje, przypadku, gdy właściciel nieruchomości nabył jej własność w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego bądź odpłatnym zbyciem nieruchomości za cenę niższą niż, o co najmniej 50% od wysokości uzyskanego odszkodowania lub ceny zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub związku z realizacją prawa pierwokupu. Z powyższego wynika, że podstawowym warunkiem uprawniającym do skorzystania z tego zwolnienia jest, aby uzyskany przychód z tytułu odszkodowania lub z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości był wypłacany stosownie do przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 września 2012 r., znak: IPPB4/415-545/12-2/JK3).

Zgodnie z art. 12 ust. 5 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych do ustalenia wysokości i wypłacenia odszkodowania za przyjęcie nieruchomości pod budowę drogi stosuje się odpowiednio przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami. Ustawa ta wymieniona jest w art. 2 pkt 11 u.g.n., jako ustawa w zakresie dotyczącym gospodarki nieruchomościami. Na mocy przytoczonego art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwaną PIT), zwolniony od opodatkowania został m. in. przychód tytułu odszkodowania wypłaconego stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Zaznaczyć należy, że zwolnienie nie będzie przysługiwać, gdy warunki dotyczące okresu sprzedaży oraz ceny nabycia, będą spełnione łącznie. W przypadku, gdy spełniony będzie tylko jeden z nich, albo żaden z nich, wówczas podatnikowi zwolnienie będzie przysługiwać. W interpretacji z dnia 4 czerwca 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy podkreślił, że wyłącznie otrzymanie kwoty z opodatkowania nie będzie mogło nastąpić tylko w przypadku ziszczenia się z obu powyższych przesłanek. W stanie faktycznym będącym podstawą wydanej interpretacji organ podatkowy zajął stanowisko korzystne dla podatnika, który został wywłaszczony, a należącą do niego nieruchomość nabył w drodze spadku. W interpretacji wskazano, że uzyskane odszkodowanie nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego na gruncie ustawy o PIT, ponieważ nabycie nieruchomości nastąpiło w terminie przekraczającym 2 lata przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego, w drodze spadku jest niemożliwe ustalenie ceny jej nabycia. W rezultacie z powodu niezaistnienia żadnej z dwóch przesłanek negatywnych do skorzystania ze zwolnienia, podatnik nie będzie musiał opodatkować otrzymanego odszkodowania (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 czerwca 2010 r., znak: ITPB2/415-201/10MM; także takie stanowisko zostało zaprezentowane w Interpretacji Indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z dnia 2 grudnia 2011 r., znak: ILPB2/415-896/11-4/AJ; także Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 26 sierpnia 2011 r., znak: PPB4/415-454/11-4/JK2; Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 października 2009 r., znak: IPPB4/415-506/09-2/SP; Interpretacja, znak: PPB2/415-405/11-2/MK). Zauważyć tutaj należy, iż przedmiotowa nieruchomość została nabyta przez wywłaszczonego w formie darowizny, co nie pozwala na ustalenie ceny nabycia nieruchomości (działki), zgodnie z art. 888 z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (K.c.), Dz.U. z 2011 r. Nr 230, poz. 1370 z późn. zm. (...) przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia

na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Skoro, zatem brak jest ceny, przy zbyciu w drodze darowizny, to nie będzie spełniony również drugi warunek wyżej przedstawiony wyłączający przedmiotowe zwolnienie (Marcinka, 2013, s. 303).

Przykład

Założmy, że kupiono nieruchomość w 2001 r. za cenę np. 3 tys. zł. W 2002 r. zostało wszczęte postępowanie wywłaszczeniowe. W podsumowując tok postępowania 2004 r. została wydana decyzja o wywłaszczeniu nieruchomości. W kolejnej decyzji ustalono kwotę odszkodowania na 9 tys. zł. Pieniądze wpłynęły na rachunek bankowy podatnika w 2005 r. W związku z tym, ww. odszkodowanie nie może być zwolnione z podatku zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy PIT i otrzymany przychód podlega opodatkowaniu. W przypadku tym, podatnik nabył własność nieruchomości w terminie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego za cenę niższą o ponad 50% od wysokości uznanego odszkodowania. Odpłatne zbycie nieruchomości, gdy nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, jest źródłem przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT. Przychodu tego nie łączy się z innymi przychodami/dochodami. Zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o PIT w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia należy zapłacić podatek wyliczony, jako 10% uzyskanego przychodu (nie dochodu). Występuje możliwość zwolnienie tego przychodu od opodatkowania. Zwolnione z opodatkowania są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości, jeżeli spełnione są warunki zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy o PIT (wydatkowanie ich w okresie dwóch lat na wymienione cele). Niespełnienie lub niedopełnienie warunków zwolnienia powoduje konieczność zapłaty 10% zryczałtowanego podatku od przychodów. Przepis ten nie znajduje zastosowania w naszym przypadku. Brak do czynienia z przychodami ze sprzedaży nieruchomości, lecz z przychodami z odszkodowania. Rodzi się tu pytanie, czy otrzymane odszkodowanie jest odpłatnym zbyciem. Moim zdaniem nie. Wskazuje na to konstrukcja art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o PIT, który odrębnie wymienia przychody z odszkodowania i z odpłatnego zbycia. Konsekwencją tego jest, że art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a (odpłatne zbycie nieruchomości, jako źródło przychodów) i związany z nim art. 28 ust. 2 ustawy PIT mówiący o 10% zryczałtowanym podatku, nie znajduje zastosowania. Pozostaje, więc opodatkowanie otrzymanego odszkodowania, które nie spełnia warunków zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o PIT, na zasadach ogólnych, czyli według skali podatkowej. Podstawą opodatkowania będzie dochód ustalony, jako różnica między odszkodowaniem (przychodem), a kosztami jego uzyskania. W tym przypadku 9 tys. zł. otrzymane z tytułu zaliczki w trakcie roku podatkowego. Zatem, rozliczenia należało dokonać w zeznaniu rocznym, wpisując odpowiednie kwoty do PIT w wierszu „Inne źródła”, w przeciwnym wypadku konieczne jest złożenie korekty zeznania (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 1993 r., sygn. akt III SA2341/92, niepub.). W sytuacji sprzedaży działki uzyskanej, jako część ekwiwalentu za inną wywłaszczoną działkę, ale dokonaną na rzecz osób fizycznych w drodze dobrowolnej sprzedaży, nie mieści się w dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 29. Przychód z tej sprzedaży nie podlegał zwolnieniu od podatku (Wyrok Naczelnego

Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 1993 r., sygn. akt III SA2341/92, niepub.). W myśl art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalenia wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. Z wyjątkiem odszkodowań za szkody dotyczące składników majątkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Z powyższego wynika, że otrzymane odszkodowanie z tytułu wywłaszczenia nieruchomości na cel publiczny na mocy ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych, jest wypłacone stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Oznacza to, że spełnienie zostały przesłanki do zastosowania zwolnienia, zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem odszkodowanie może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie tego przepisu. Określana przez rzeczoznawcę majątkowego w operacie szacunkowym wartość rynkowa przedmiotu wyceny, stanowiąca w konsekwencji wysokość przyznanego odszkodowania, może być traktowana tylko i wyłącznie, jako wartość nieobejmująca podatków i opłat lokalnych oraz innych obciążeń związanych z realizacją umowy. Sytuacja ta gwarantuje, że tak określona wartość będzie najlepszym odzwierciedleniem sytuacji panującej na wolnym rynku i nie będzie zawierała w sobie czynników niebędących *de facto* czynnikami rynkowymi. W obecnym stanie prawnym brak jest jakichkolwiek możliwości do powiększenia kwoty odszkodowania o podatek VAT na rzecz podmiotów zobowiązanych do jego odprowadzenia (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. akt I OSK 990/11; wyrok Naczelnego Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. akt I OSK 170/11, publ. CBOSA). Brak jest jakichkolwiek podstaw do takiej interpretacji norm zawartych w specustawach i u.g.n., które na etapie ustalania odszkodowania nakazywałyby powiększenie odszkodowania o podatek VAT. Polskie prawo wywłaszczeniowe ogranicza wysokość odszkodowania do wartości nieruchomości (pomijając przewidziane ustawowo dodatki np. 5% z tytułu niezwłocznego wydania nieruchomości). Nie jest rolą organów orzekających w sprawach odszkodowawczych ocena, czy bardziej uzasadnione byłoby powiększanie tej kwoty o należne podatki. W taki sam sposób przedstawiała się będzie sytuacja prawna użytkownika wieczystego. Skoro odszkodowania za odjęte prawo własności nieruchomości nie powiększa się o kwotę podatku VAT, to wysokość odszkodowania za wygasłe prawo użytkowania wieczystego i części składowe gruntu, stanowiące odrębną własność, również nie będzie podlegało powiększeniu o podatek VAT. W kwestii tej w wyroku z dnia 18 maja 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Wa 65/10, CBOSA; Interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 lipca 2009 r., publ. LEX) stwierdził, że sytuacja taka nie pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą słusznego odszkodowania w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji RP. Podstawę ustalenia wysokości odszkodowania stanowi wartość rynkowa nieruchomości (art. 134 ust. 1 u.g.n.). Zdaniem Sądu obowiązek zapłaty przez skarżącego podatku VAT od odszkodowania nie ma wpływu

na wartość rynkową nieruchomości. Inaczej mówiąc, z tego powodu wartość rynkowa nieruchomości nie rośnie i gdyby wygasłe prawo miało być przedmiotem czynności prawnej (np. umowy sprzedaży), racjonalny nabywca nie zapłaciłby za nią więcej niż wartość rynkowa, tylko, dlatego, że zbywca jest podatnikiem VAT. Podatek ten jest cenotwórczy i gdyby wartość nieruchomości odnieść do jej ceny, to powinna ona zawierać już w sobie podatek VAT. Tym samym Sąd stwierdził, że należny podatek zawsze będzie pomniejszał wysokość przyznanego odszkodowania, co znajduje potwierdzenie w treści art. 29 ust. 1 zd. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Wtórne w stosunku do odszkodowania obowiązki publicznoprawne związane z podatkiem, nie mogą przekładać się na ocenę odszkodowania w kategoriach stu. W konsekwencji przychód uzyskany z odszkodowania wypłaconego z tytułu wywłaszczenia nieruchomości pod budowę drogi powinien być zaliczony do przychodów podatkowych spółki (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Wa 65/10; podobne stanowisko przyjął w interpretacji z dnia 8 grudnia 2011 r. znak: ITPB3/423-453/11. Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji, stwierdzając, iż przychód uzyskany z odszkodowania pod budowę drogi powinien być zaliczony do przychodów podatkowych spółki).

Zakończenie

Powołując się na art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 2 pkt 6 i 22 art. 7 ust. 1 ustawy VAT normujących przedmiotowy zakres opodatkowania podatkiem VAT, definicje towaru i dostawy wywiódł, iż z przywołanych przepisów wynika, iż przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów (nieruchomości) w zamian za odszkodowanie jest objęte podatkiem od towarów i usług, także wówczas, gdy nie jest ono następstwem decyzji właściciela, lecz wynika z nakazu organu władzy publicznej lub z mocy samego prawa. Wskazać tu należy, iż z przytoczonych przepisów nie wynika, by odpłatność za czynności dostawy towarów lub świadczenia usług musiała mieć postać pieniężną. Odpłatność, jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową a zapłatą może być inny towar lub usługa, albo mieszaną — zapłata w części pieniężna, a w części rzeczowa. Uznając tą czynność za odpłatną, wystarczające jest, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tę czynność. Przywołując regulacje z art. 131 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami w myśl, której przeniesienie praw do nieruchomości zamiennej na rzecz osoby, której zostało przyznane odszkodowanie, następuje z dniem, w którym decyzja o wywłaszczeniu stała się ostateczna, a decyzja ta stanowi podstawę do dokonania wpisu w księdze wieczystej. W myśl art. 603 K.c. normujące umowę zamiany, iż w swojej funkcji ekonomicznej umowa zamiany jest zbliżona do umowy sprzedaży, stąd art. 604 K.c. nakazuje stosować do niej odpowiednio przepisy o sprzedaży. Zamiana nieruchomości skutkuje przeniesieniem prawa do rozporządzania zamienianymi nieruchomościami jak właściciel. Biorąc pod uwagę powyższe, zamianę nieruchomości w świetle ustawy o podatku od towarów i usług traktować należy, jako odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Stwierdzić tu należy, iż nie każda jednak

czynność stanowiąca dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług musi, bowiem ona być wykonana przez podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, którymi są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje zaś wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji, których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W przypadku wywłaszczenia nieruchomości na cele budowy lub poszerzenia dróg w roli organu władzy publicznej wykonującego zadania z zakresu administracji rządowej występuje organ dokonujący wywłaszczenia. Organem tym na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych może być wojewoda lub starosta dokonujący wywłaszczenia w imieniu Skarbu Państwa. Czynność dokonywana przez organy dokonujące wywłaszczenia nie stanowi dostawy towaru, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Podmiotem, który realizuje dostawę jest dotychczasowy właściciel nieruchomości. Powołując się na regulacje z § 12 ust. 1 pkt 12 obowiązującego od dnia 1 stycznia 2010 r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 224, poz. 1799 z późn. zm.), zgodnie z którym to zwalnia się od podatku czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Poza tym w myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.) gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ww. ustawy do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Zatem do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty i w szczególności zadania własne obejmują sprawy m.in. ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym) i w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Komentując powołane regulacje należy stwierdzić, iż z wyżej powołanych przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług

jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Zatem są to wszystkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy, itd., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych). Bowiem tylko w tym zakresie ich czynności mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Bibliografia

Marcinka, J. (2013). *Podatek dochodowy od osób fizycznych*. Warszawa: C.H. Beck.

Akty Prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 06.347.1 z późn. zm.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 2011 r. Nr 230, poz. 1370 z późn. zm.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. Nr 241, poz. 2603 z późn. zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. (od dnia 1 stycznia 2010 r.) w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 224, poz. 1799 z późn. zm.

Orzecznictwo

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 1993 r., sygn. akt III SA2341/92, niepub.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Wa 65/10, CBOSA.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Wrocławia z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt ISA/Wr/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 614/10.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/GI 594/11.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt ISA/Bk 615/10.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. akt I OSK 990/11.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. akt I OSK 170/11, publ. CBOSA.

Interpretacje

Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 października 2009 r., znak: IPPB4/415-506/09-2/SP oraz Interpretacja znak: PPB2/415-405/11-2MK.

- Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 maja 2010 r., znak: ILPB3/423-163/10-2/DS.
- Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, znak: ITPB3/423-453/11.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 czerwca 2010 r., znak: ITPB2/415-201/10MM.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 grudnia 2010 r., znak: IBPP1/443-921/10/EA.
- Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 26 sierpnia 2011 r., znak: PPB4/415-454/11-4/JK2.
- Interpretacji Indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z dnia 2 grudnia 2011 r., znak: ILPB2/415-896/11-4/AJ.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 8 grudnia 2011 r., znak: ITPB3/423-453/11.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 września 2012 r., znak: IPPB4/415-545/12-2/JK3.

Tax on the amount of compensation for the expropriation of real estate

Abstract

Exempt from the tax shall receive compensation if their height or the rules for determining to arise directly from the separate laws or issued on the basis of their implementing legislation. This principle is, however, a few exceptions. Not all compensation is subject to a tax exemption. With the privilege of using only the claims that meet certain conditions. These issues are regulated in Paragraph 21.1 point 3 and Paragraph 21.1 point. 29 of the Law on income tax from natural persons (hereinafter referred to as the Law on PIT). According to these regulations, are exempt from tax revenue from compensation paid pursuant to the provisions of the real estate or for the sale of the property for the purposes of justifying the expropriation and from the sale of real estate in connection with the right of first refusal by the purchaser, pursuant to the provisions of real estate management. Does not apply to cases where the owner of the property referred to in the first sentence, acquired the property in the two years prior to the initiation of the expropriation or transfer of a real estate for consideration at a price lower by at least 50 percent the height of the resulting damages or sale price of real estate for the purpose of justifying the expropriation or in connection with the right of first refusal. Compensation, although a form of compensation for the damage suffered, in some cases subject to tax. Therefore, it is important to its classification for possible taxation, in order not to have additional problems caused by failure to tax due on time.

Keywords: tax, compensation, property, expropriation.