

**Pismo Ministerstwa Finansów - Zastępcy Dyrektora Departamentu  
Podatków Dochodowych  
z dnia 22 lipca 2009 r.  
DD6/033-66/MDA/PK-893/2009**

*Biuletyn Skarbowy 2009/5 str. 17*

Odpowiadając na pismo z dnia 1 lipca 2009 r. nr (...) dotyczące zapytania Dyrektora Izby Skarbowej (...) w kwestii **skutków w podatku dochodowym od osób prawnych zawarcia umowy służebności przesyłu bez wynagrodzenia (nieodpłatna służebność przesyłu)**, Departament Podatków Dochodowych uprzejmie wyjaśnia, co następuje:

Służebność przesyłu określa zakres, w jakim przedsiębiorca przesyłowy może korzystać z cudzej nieruchomości, na której znajdują się (lub mają się znajdować) jego urządzenia przesyłowe, tj. wszelkie konstrukcje i instalacje tworzące linie do doprowadzania i odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia o podobnym przeznaczeniu. Źródłem służebności przesyłu jest **umowa zawarta w formie aktu notarialnego** między przedsiębiorcą przesyłowym i właścicielem gruntu, na którym są lub mają zostać zainstalowane urządzenia przesyłowe. Umowa ta powinna szczegółowo określać **zakres czynności, które przedsiębiorca przesyłowy może wykonywać w stosunku do nieruchomości**. Gdy przedsiębiorca przesyłowy lub właściciel nieruchomości odmawia zawarcia umowy, np. jeśli strony nie mogą dojść do porozumienia w kwestii jej warunków, **można ustanowić służebność przesyłu w drodze orzeczenia sądowego**. W takim przypadku istnieje również podstawa do ustalenia wynagrodzenia dla właściciela nieruchomości. Istotą służebności przesyłu jest możliwość korzystania przez przedsiębiorcę z nieruchomości stanowiącej prywatną własność w określonym zakresie, tj. wybudowania i korzystania z urządzeń określonych w art. 49 Kodeksu cywilnego w sposób zgodny z przeznaczeniem tych urządzeń (art. 305[1]-305[4] k.c). Ustanowienie tej służebności może być zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne - zależne jest to tylko **od woli kontrahentów**. Pod względem prawnym i gospodarczym zasadniczą cechą służebności przesyłu tkwi w powszechnej możliwości ustanowienia odpowiedniego wynagrodzenia.

Zgodnie z obowiązującym brzmieniem **art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych** (zwanej dalej updop) do przychodów zalicza się m.in. **wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń**. Niezależnie od formy nieodpłatnej realizacji praw lub innych tego rodzaju świadczeń do wyceny przychodu podatkowego stosuje się **wartości rynkowe**. Na podstawie bowiem art. 12 ust. 5 updop wartość otrzymanych nieodpłatnie praw określa się **na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem między innymi czasu i miejsca ich uzyskania**. Stosownie natomiast do art. 12 ust. 6 pkt 4 updop wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się **m.in. na podstawie cen rynkowych stosowanych przy udostępnianiu praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności czasu i miejsca udostępnienia**.

W kwestii nieodpłatnego świadczenia Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 sierpnia 1999 r. (**III RN 31/99 OSNAPiUS 2000/13 poz. 496**) uznał, że nieodpłatne świadczenie w rozumieniu podatkowym obejmuje nie tylko użyczenie rzeczy, ale wszelkie świadczenia, w tym także mające za przedmiot korzystanie z cudzych praw.

W orzecznictwie sądowym rozumienie nieodpłatnego świadczenia ma źródło w wyroku NSA - Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 28 stycznia 2000 r. (**I SA/Gd 2285/98 LexPolonica nr 350557**), z którego wynika, że przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te **wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, czyli niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy**. Każdą sytuację i każde tego rodzaju zdarzenie gospodarcze należy rozpatrywać i oceniać indywidualnie jako konkretny przypadek, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych badanej sprawy.



Uwzględniając wnioski z orzecznictwa i doktryny, za nieodpłatne świadczenia należy uznać wszystkie te zdarzenia prawne oraz gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku mające konkretny wymiar finansowy. Podstawową cechą nieodpłatnego świadczenia jest taka sytuacja, że **otrzymujący przysporzenie**, w tym przypadku przedsiębiorstwo przesyłowe, nie będzie zobowiązany do jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, na przykład obniżki ceny z tytułu świadczonej usługi.

W ujęciu prawnym i gospodarczym zasadnicza cecha służebności przesyłu tkwi **w regule ustalenia odpowiedniego wynagrodzenia**. Jeżeli zatem zostanie zawarta umowa służebności przesyłu **bez wynagrodzenia**, może mieć miejsce przysporzenie majątkowe mające konkretny wymiar finansowy, polegające na tym, iż przedsiębiorstwo przesyłowe nie będzie zobowiązane płacić za korzystanie z cudzej nieruchomości. **Przy ocenie przedstawionych skutków podatkowych konieczne jest również uwzględnienie stosowanych instrumentów rynkowych**. Jeżeli uzyskane korzyści nie wynikają ze stosowania zasad rynkowych, wówczas może być określany **przychód podatkowy**. Sytuacje takie mogą wystąpić ze względu na fakt, iż podmioty przesyłowe posiadają dominującą (monopolistyczną) pozycję na rynku, która umożliwia uzyskanie nieodpłatnego świadczenia.

Departament Podatków Dochodowych **podziela zatem pogląd Dyrektora Izby Skarbowej zawarty w stanowisku II zapytania, iż w tej sprawie znajduje zastosowanie przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.**

**W orzeczeniu powołano sprawy:** I SA/Gd 2285/98, III RN 31/99

#### **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejskowy w Gdańsku z dnia 28 stycznia 2000 r. I SA/Gd 2285/98**

LexPolonica nr 350557

Zaniechanie domagania się przez wspólników podziału zysku i wypłaty należnej dywidendy poprzez przekazanie zysku na dalszy rozwój spółki jest nieodpłatnym świadczeniem wspólników na rzecz tej spółki. W takiej sytuacji należy uznać, że spółka korzysta nieodpłatnie z cudzego kapitału, a wartość tegoż nieodpłatnego świadczenia odpowiada w tym przypadku kosztowi uzyskania takiego kapitału na rynku finansowym, czyli wartości odsetek, które spółka musiałaby zapłacić przy zaciąganiu kredytu bankowego w kwocie odpowiadającej osiągniętemu zyskowi.

**Uzasadnienie (pominięto)**

**Orzeczenie zostało powołane w sprawach:** IPPB3/423-283/09-2/JG, DD6/033-66/MDA/PK-893/2009, 1401/BP-I/4210-38/07/TS, II FPS 1/2006, III RN 49/2002, III RN 106/2001, I SA/Gd 831/2000, I SA/Gd 832/2000, I SA/Gd 828/2000

#### **Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 6 sierpnia 1999 r. III RN 31/99**

Biuletyn Skarbowy 2001/2 str. 27, Glosa 2000/10 str. 47, OSNAPiUS 2000/13 poz. 496, Prawo Gospodarcze 2000/9 str. 14, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2001/3 poz. 72, Przegląd Prawa Handlowego 2000/7 str. 45

Korzystanie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku, który stosownie do art. 191 kh przypadał wspólnikom, stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jednolity: Dz. U. 1993 r. Nr 106 poz. 482 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1995 r. Wartością tego świadczenia były odsetki, które spółka musiałaby zapłacić, gdyby chciała pozyskać na rynku kapitał w tej samej kwocie.

**Uzasadnienie (pominięto)**

**Orzeczenie zostało powołane w sprawach:** IPPB3/423-283/09-2/JG, DD6/033-66/MDA/PK-893/2009, ILPB1/415-869/08-4/AMN, 1401/BP-I/4210-38/07/TS, II FPS 1/2006, FSK 780/2004, II CK 539/2003, III SA 2968/2001, III RN49/2002, I SA/Wr 1306/99, FPS 9/2002, III RN 106/2001, PB4/AK-031-23/02, III SA 1790/99, III SA 1517/99, III SA 1568/99, III SA 1166/99, I SA/Lu 785/98

