

## PRAWNE ASPEKTY REPRYWATYZACJI ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM PROBLEMATYKI PODATKOWEJ

Edyta Jóźwiak✉

ORCID: 0000-0002-4596-7990

Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Warmińsko- Mazurski w Olsztynie  
Aleja Warszawska 98, 11-041 Olsztyn, **Polska**

### ABSTRAKT

Publikacja poświęcona jest reprivatyzacji mienia osób fizycznych i procesom związanym z jej przeprowadzeniem. Opierając się na zagadnieniach prawnych i podatkowych, a także sytuacji politycznej Polski, autorka pragnie przybliżyć skutki reprivatyzacji w Polsce, nie tylko w wymiarze jednostkowym, czyli jak jej przeprowadzenie działa na pojedynczych obywateli, ale także jaki skutek odniesie w stosunku do całej gospodarki. Główną rolę w pracy odgrywają nieruchomości warszawskie. Zaznaczyć jednak trzeba, że problem dotyka nie tylko stolicy, ale ma charakter ogólnokrajowy. Oparcie się w tekście na przykładzie warszawskich kamienic ma za zadanie jedynie lepsze zobrazowanie problemu. Zrozumienie reprivatyzacji, jej istoty, celów oraz skutków jest podstawowym zagadnieniem w budowaniu nowej gospodarki. Zależność tę zdają się rozumieć zarówno publicyści, jak i politycy, którzy szczególnie w ostatnim czasie podejmują działania mające na celu stworzenie nowych regulacji prawnych.

**Słowa kluczowe:** nacjonalizacja, reprivatyzacja nieruchomości, prawo podatkowe, podatek od osób fizycznych (PIT), podatek od towarów i usług (VAT), ustawodawstwo krajowe

### WSTĘP – OD KOMUNALIZACJI DO PRYWATYZACJI

Przedmiotem prezentowanego artykułu jest własność i jej ochrona. W obecnym porządku krajowym art. 21 Konstytucji RP<sup>1</sup> gwarantuje równą dla wszystkich ochronę prawa własności. Jednakże w rzeczywistości prawo własności nieruchomości nie jest jednak prawem absolutnym, jego gwarancje i ochrona mają określone granice. Ograniczenia własności mogą mieć charakter prywatnoprawny lub publicznoprawny

(Rudnicki 2000). Ograniczenia prywatnoprawne mają swoją podstawę w przepisach prawa cywilnego dotyczą m.in. ochrony interesów osób trzecich, np. ochrony praw sąsiedzkich. Z kolei publicznoprawne związane są z prawem administracyjnym i muszą być „konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać wolności i praw” (Raport of the Forty-Eight... 1958). Opiswane przepisy dotyczą jednak przyszłej ochrony naruszenia prawa własności, tj. takiej, która jeszcze nie miała miejsca lub też miała, ale po roku wejścia w życie

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483

✉ [edyta.jozwiak@uwm.edu.pl](mailto:edyta.jozwiak@uwm.edu.pl)

ich obowiązywania (tj. po roku 1997). Co w związku z tym z naruszeniami, które miały miejsce w latach czterdziestych XX w., a które określono jako działania nacjonalistyczne?

Po drugiej wojnie światowej w Polsce nastały czasy socjalizmu, które w dużym uproszczeniu odnosiły się do konfiskaty mienia prywatnego na rzecz państwa, potocznie zwanej procesem nacjonalizacji. Holenderska Grupa Stowarzyszenia Prawa Międzynarodowego (1954) określiła nacjonalizację jako „suwerenny akt państwa, na którego mocy pozbawia się pewne osoby fizyczne i prawne całości lub części mienia, przenosząc je na własność państwa lub kontrolowane przez państwo organy w celu dalszej eksploatacji”. Z kolei Wiesław Dudek w 1995 r. stwierdził, że: „mimo rozmaitych ocen motywów przejmowania mienia na własność państwa i różnie pojmowanych korzyści ogólnospołecznych czy celów wyższego rzędu, wynikających z odmiennych przesłanek ustrojowych, przez nacjonalizację należy rozumieć legalne przekształcanie prywatnej własności we własność państwową w szeroko pojętym interesie społecznym” (Dudek 1995).

Należy przy tym zauważyć, że nacjonalizacja może mieć różny wymiar. Z jednej strony występuje nacjonalizacja kapitalistyczna, która w 1937 r. doprowadziła do upaństwowienia kolei we Francji, a z drugiej nacjonalizacja komunistyczna, której podstawowym założeniem było stworzenie nowych fundamentów pod budowę państwa. W tym celu nacjonalizowano zarówno mienie należące do cudzoziemców, jak i do obywateli w takim samym zakresie. Z tą jednak różnicą, że obywatelom bloku zachodniego wypłacano odszkodowania, a obywatelom państw socjalistycznych – nie. Na uwagę zasługuje fakt, iż w większości dekretów nacjonalizacyjnych w ogóle nie przewidywano odszkodowania za przejęte mienie. Z kolei w przypadku dopuszczającym taką możliwość nie wydano przepisów wykonawczych, w których sprecyzowanoby zasady wypłaty odszkodowań, tym samym uniemożliwiając ich realizację. W latach 1944–1962 w Polsce wydano ponad dwadzieścia aktów i przepisów nacjonalizacyjnych obejmujących wszystkie gałęzie gospodarki (Chrupiek 1957).

W Polsce nacjonalizacja dotyczyła w pierwszej kolejności przemysłu zbrojeniowego, maszynowego,

hutnictwa, przetwórstwa, rafinacji ropy naftowej oraz górnictwa. Jednymi słowy tych elementów gospodarki, które miały strategiczne znaczenie z punktu widzenia świeżych doświadczeń powojennych. Istotna w tamtym okresie była również potrzeba przejścia kontroli narodowej nad majątkiem należącym do obywateli niemieckich i innych państw im sprzyjającym. Na przytoczonych założeniach opiera się także komunizacja. Proces ten stanowi pierwotny sposób nabycia własności, który początkuje władcza decyzja państwa. Komunizacja polega na translatywnym nabyciu prawa, które z kolei stanowi o tym, że jednostka samorządu terytorialnego obejmuje prawa, które już istniały w momencie wejścia w życie przepisów komunalizacyjnych. Ważne w kontekście komunalizacji jest to, że podmiotem, który nabywa prawa może być wyłącznie jednostka samorządu terytorialnego, zbywcą z kolei tylko osoba fizyczna, osoba prawna oraz Skarb Państwa.

Akt przenoszący prawo własności w przypadku komunalizacji ma charakter abstrakcyjny i generalny. Na gruncie Polski takim aktem był dekret bądź ustawa. Najbardziej znanym przykładem opiswanej komunalizacji w historii Polski jest tzw. dekret warszawski z 26 października 1945 r.<sup>2</sup> Podobnie jak w przypadku nacjonalizacji w przepisach tych podano zbiór generalnych i abstrakcyjnych cech, które przyporządkowują nieruchomości będącą przedmiotem przywłaszczenia (Luterek 2016). W następstwie tych czynności mienie, które dotychczas stanowiło własność prywatną zmienia swoją cechę i staje się mieniem komunalnym.

Wraz z upływem lat i zmianą systemu politycznego, właściciele, którym odebrano własność rzeczy na podstawie takich aktów jak wymienione wcześniej, obecnie na drodze sądowej próbują ją odzyskać. Proces ten nazywa się reprivatyzacją jako synonim przekształceń własnościowych, denacjonalizacyjnych. Przed wyjaśnieniem pojęcia reprivatyzacji należy w pierwszej kolejności przytoczyć definicję prywatyzacji. Reprivatyzacja bowiem stanowi

<sup>2</sup> Dekret z 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy. *Dz.U.* z 1945 r., nr 50, poz. 279.

w pewnym zakresie szczególnie przypadek prywatyzacji, a ta sama w sobie nie ma jednolitej definicji. W „Vademecum prywatyzacji” osoby z rządu Tadeusza Mazowieckiego określiły ją jako sprzedaż, gdzie właściciel – Skarb Państwa sprzedaje część swojego majątku nabywcy, inwestorowi (Kwaśniewski 1992). W wąskim znaczeniu prywatyzację można określić jako zmianę właściciela państwowego na prywatnego. Wiele badań prowadzonych w latach 90. ubiegłego wieku wskazywało na plusek prywatyzacji, tj. konkurencyjność, swobodny przepływ zasobów i środków finansowych z gorszych do lepszych oraz bardziej opłacalnych zastosowań. Reprivatyzacja, tak samo jak prywatyzacja, odnosi się do przejścia mienia z domeny publicznej do prywatnej, z tym jednak wyjątkiem, że w przypadku reprivatyzacji mamy do czynienia z mieniem, które w pierwszej kolejności było upaństwowione na podstawie m.in. komunalizacji i nacjonalizacji, a obecnie ma wrócić do uprzedniego właściciela (bądź też następcy prawnego). Nie znajdziemy jak dotąd żadnej legalnej definicji reprivatyzacji. Najtrafniejszą zaprezentowano w „Wielkiej encyklopedii prawa”: „reprivatyzacja oznacza zwrócenie dawnym właścicielom mienia (wypłacenie stosownych rekompensat za to mienie) przejętego na własność przez państwo. W Polsce problematyka reprivatyzacji dotyczy nacjonalizacji mienia, przejętego na własność państwa na podstawie ustaw i dekretów nacjonalizacyjnych. Preferowanym rodzajem własności była własność społeczna. Własność państwowa powstała z przejętych przez państwo własności prywatnych na podstawie aktów nacjonalizacyjnych, a z drugiej strony w wyniku przejęcia majątków ziemskich na podstawie aktów o reformie rolnej (państwo przeprowadziło reformę rolną, dokonując parcelacji nieruchomości ziemskich na rzecz stworzenia nowych gospodarstw rolnych oraz upelnorolnienia gospodarstw małych). W przypadku gdy przejęcie nastąpiło z naruszeniem wymienionych ustaw i dekretów możliwe jest żądanie zwrotu mienia poprzez unieważnienie decyzji administracyjnej, na podstawie której doszło do przejęcia” (Luterek 2016).

## PAŃSTWOWY FUNDUSZ REPRIVATYZACYJNY

Obecnie zabezpieczeniem pokrycia majątkowego zasądzonych roszczeń, na podstawie przepisów aktów nacjonalizacyjnych, są środki zgromadzone na rachunku państwowego funduszu celowego pod nazwą Fundusz Reprivatyzacyjny oraz odsetki bankowe od tych środków. Od 1 stycznia 2017 r. dysponentem funduszu Reprivatyzacji został Minister Finansów, a do 31 grudnia 2016 r. był nim Minister Skarbu Państwa (Bielarczyk 2010). Zasady tworzenia i działania Funduszu uregulowane są w Dziale VI Ustawy z 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (Dz.U. z 2018 r. poz. 2170 z późn. zm. poprzedni tytuł: ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji). Zgodnie z tą ustawą w 2010 r. wysokość odpisu na Fundusz Reprivatyzacji zmniejszono z 5% do 1,5% środków uzyskanych ze sprzedaży akcji/udziałów należących do Skarbu Państwa w każdej ze spółek powstałych w wyniku komercjalizacji.

Wypłaty z Funduszu dokonywane są na podstawie tytułów prawnych, tj. prawomocnych wyroków i ugód sądowych oraz ostatecznych decyzji administracyjnych przedstawionych przez organy reprezentujące Skarb Państwa we właściwym postępowaniu. Szczegółowe zasady dotyczące gospodarowania środkami zgromadzonymi na rachunku Funduszu Reprivatyzacji uregulowano Zarządzeniem Ministra Skarbu Państwa nr 27 z 24 lipca 2008 r., zgodnie z którym środki te przeznacza się na cele związane z zaspokojeniem roszczeń byłych właścicieli mienia przejętego przez Skarb Państwa na podstawie dekretów i ustaw nacjonalizacyjnych oraz mienia przejętego w wyniku orzeczenia przepadku lub konfiskaty, za działalność na rzecz niepodległego bytu Państwa Polskiego (rys. 1). Planowane wydatki Funduszu Reprivatyzacji określone są w rocznym oraz wieloletnim planie finansowym, w oparciu o zbiorczą wartość szacunkowych wypłat odszkodowań przekazaną przez poszczególne organy administracji rządowej. Koszty realizacji zadań związanych z reprivatyzacją zmniejszały się systematycznie od 2014 r. Spadek ten związany był



Rys. 1. Koszty związane z postępowaniami sądowymi i wypłatą odszkodowań w latach 2008–2017 z tytułu reprivatyzacji. Podano kwoty wydane przez Skarb Państwa na odszkodowania związane z roszczeniami reprivatyzacyjnymi w poszczególnych latach wraz ze wskazaniem liczby osób, które w wybranym roku otrzymały odszkodowanie

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji o wynikach kontroli wykonania budżetu państwa pochodzących z Najwyższej Izby Kontroli, departamentu budżetu i finansów za lata 2008–2017

Fig. 1. Costs related to court proceedings and payment of damages for reprivatization in 2008–2017. The table contains amounts issued by the State Treasury for damages related to reprivatisation claims in particular years, along with an indication of the number of persons who received compensation in a given year

Source: own study based on information on the results of the state budget control performed by the Supreme Audit Office, budget and finances department for the years 2008–2017

ze zmniejszającymi się wypłatami odszkodowań wraz z odsetkami, a od 2016 r. także z brakiem dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego (Informacja o wynikach kontroli... 2018).

Należy także zauważyć, że corocznie Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na fakt, że znaczną kwotę należności głównej stanowią odsetki związane z nieterminową wypłatą odszkodowań. Wprawdzie po 2016 r. wartość ta zmniejszyła się, jednak nadal stanowi około 10% należności głównej.

W świetle nowych raportów NIK zauważyć można, że w przyszłości w funduszach celowych może zabraknąć środków na wypłatę odszkodowań. Dotąd fundusze były zasilane głównie z prywatyzacji i sprzedaży gruntów, a te obecnie rząd wstrzymał. Stan funduszu na koniec 2017 r. wyniósł 3 181 622,1 tys. zł, w tym środki pieniężne 2 830 438,0 tys. zł, a należności z tytułu pożyczki – 351 188,7 tys. zł (Informacja o wynikach kontroli... 2018).

## RZĄDOWE PLANY USTAWY REPRYWATYZACYJNEJ

Pomimo upływu ponad 30 lat od zmiany systemu politycznego nadal nie zrealizowano żadnych działań, które uporządkowałyby w jakikolwiek sposób stosunki własnościowe będące konsekwencją komunistycznych nacjonalizacji. Nawet w obecnie obowiązującej ustawie zasadniczej z 1997 r. nie uregulowano kwestii reprivatyzacji. Należy stwierdzić zatem, iż brak jest konstytucyjnej, a więc nadrzędnej i zasadniczej regulacji, która bezpośrednio ustanawiałaby obowiązek reprivatyzacji. Powinność ta wynika za to z powszechnie obowiązujących zasad wykreowanych przez społeczeństwo. Wymagają one, by państwo wykonało swój obowiązek i uporządkowało konsekwencje prawnych i faktycznych następstw przejęcia własności prywatnej przez władze komunistyczne po 1944 r. na rzecz państwa lub na rzecz innych osób prawnych prawa publicznego (Łabdo i in. 2018).



Dotychczas podejmowane próby uregulowania reprivatyzacji można sklasyfikować jako: typową reprivatyzację i zrekompensowanie krzywd wyrządzonych wskutek przejęcia nieruchomości przez władze komunistyczne po 1944 r. Ten drugi model przyjęto podczas prac nad tworzeniem ostatecznego projektu legislacyjnego. O pracach nad tymi regulacjami mówiono jeszcze przed wyborami parlamentarnymi w 2015 r. była to wówczas jedna z flagowych obietnic partii Prawo i Sprawiedliwość. Obietnice wyborcze dały swój wyraz w projekcie tzw. dużej ustawy reprivatyzacyjnej z 20 października 2017 r. „O zrekompensowaniu niektórych krzywd wyrządzonych osobom fizycznym wskutek przejęcia nieruchomości lub zabytków ruchomych przez władze komunistyczne po 1944 r.” Projekt ten miał zostać uchwalony i wejść w życie jeszcze w 2018 r. Został jednak negatywnie oceniony m.in. w opinii z 12 stycznia 2018 r.: „O projekcie ustawy o zrekompensowaniu niektórych krzywd wyrządzonych osobom fizycznym wskutek przejęcia nieruchomości lub zabytków ruchomych przez władze komunistyczne po 1944 r.”. Główną wadą tej ustawy było określenie przez projektodawcę celu polegającego na zrekompensowaniu niektórych krzywd. W konsekwencji oznaczało to, że przedmiotem ustawy ma być nie reprivatyzacja, a rekompensata która ma dotyczyć jedynie niektórych krzywd. Do największych z jej wad należy także zapewnienie 20% rekompensaty (wartości utraconego mienia), która zależeć ma od „możliwości finansowych” państwa. Równie dobrze ustawa mogłaby w ogóle nie zawierać tej regulacji, bowiem zwrot „kondycja finansowa państwa” wiąże się z tym, że obiecana rekompensata może nigdy nie zostać wypłacona. Negatywnie należy ocenić w tym aspekcie także wprowadzenie kryterium wartości (20% rekompensaty), które właściwe jest dla szkody majątkowej, a nie krzywdy. W treści projektu wskazano na zadośćuczynienie, w związku z czym jego wysokość powinna być ustalona na podstawie kryteriów wypracowanych przez orzecznictwo, tj.: wiek, płeć, aktualną stopę życia społeczeństwa, cierpienia fizyczne czy psychiczne, możliwość przystosowania się do sytuacji, długotrwałość i charakter cierpień, a także inne kwestie indywidualne (Łabdo i in. 2018).

Na przepisy reprivatyzacyjne czekają nie tylko właściciele nieruchomości znacionalizowanych, ale także cała gospodarka Warszawy (Krzyżanowska 2018). Reprivatyzacja przede wszystkim pomoże rozwinąć się gospodarce stolicy. Należy zaznaczyć, że nie dotyczy ona wyłącznie Warszawy, a całego kraju. Ustawa reprivatyzacyjna jest potrzebna także dlatego, by podkreślić szacunek polskiego państwa i jego społeczności do tradycyjnych wartości, w tym prawa do własności. Przede wszystkim jednak ustawa reprivatyzacyjna jest niezbędna do tego, by uchronić Skarb Państwa przed skutkami finansowymi nieefektywnych rozwiązań prawnych. Obecnie należałoby zrobić wszystko, by uchronić finanse publiczne przed przyszłymi kosztownymi procesami sądowymi, a także odsetkami od tych kwot (Luterek 2016).

Skala problemu nie jest jednak w dalszym ciągu wystarczającym zapalnikiem do podjęcia efektywnych działań. Wspomniany długo oczekiwany projekt ustawy reprivatyzacyjnej, zaproponowany przez Patryka Jakiego, uznano za porażkę. Wskazane błędy są tylko przykładowym wyliczeniem, w rzeczywistości projekt ten pod wieloma względami wymagałby poprawy. Jednak prace nad ustawą wstrzymano w marcu 2018 r. i dotychczas ich nie podjęto. Pod względem regulacji prawnych dotyczących reprivatyzacji Polska jest więc obecnie na tym samym etapie co 2 lata temu.

## **ROSZCZENIA REPRYWATYZACYJNE I KONSEKWENCJE PODATKOWE Z NIMI ZWIĄZANE**

Istotne znaczenie w kwestii roszczeń reprivatyzacyjnych ma fakt czy mienie, które obecnie jest mieniem komunalnym, zostało nabyte w drodze przewłaszczeń komunalizacyjnych, bez wypłacenia odszkodowania, czy też z jego wypłaceniem. Roszczenia reprivatyzacyjne oraz prawo do odszkodowania i restytucji w odniesieniu do takich składników będą przysługiwały tylko wówczas, gdy zostały nabyte pod tytułem darmym, na mocy przepisów uwłaszczeniowych (Luterek 2016).

Przechodząc do wymienienia roszczeń, które przysługują właścicielom nieruchomości po jej odzyskaniu, np. na skutek stwierdzenia wadliwości decyzji nacjonalizacyjnej czy komunalizacyjnej, jako pierwsze należy wymienić roszczenie o wynagrodzenie za bezumowne z niej korzystanie.

Stwierdzenie w tym przypadku wadliwości decyzji administracyjnej powoduje, że jest ona usuwana z obiegu prawnego z takim skutkiem, jakby nigdy nie została wydana. Oznacza to, że prawo własności nieruchomości nieprzerwanie przysługuje właścicielowi, od chwili pierwotnego nabycia, czyli jeszcze przed wydaniem wadliwej decyzji. Wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości jest opłatą za korzystanie z nieruchomości i stanowi sposób uregulowania stosunków między nieuprawnionym posiadaczem nieruchomości a jej właścicielem poprzez przyznanie właścicielowi korzyści, którą uzyskałby on, gdyby nie został pozbawiony posiadania (Piejak 2016).

W przypadku otrzymania wynagrodzenia za bezumowne korzystanie przez prawowitych właścicieli nieruchomości przejętych bez podstawy prawnej przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego (tj. pod tytułem darmym) takie wynagrodzenie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako tzw. przychód z innych źródeł, o którym mowa w przepisach art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o PIT (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.). To rozwiązanie nie budzi wątpliwości, bowiem otrzymane wynagrodzenie nie może być utożsamiane z odszkodowaniem<sup>3</sup>. Ze względu na brak charakteru odszkodowawczego nie może korzystać ze zwolnienia na podstawie któregośkolwiek z przepisów ustawy o PIT<sup>4</sup>. Przychody te podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o PIT, tj. według skali podatkowej. Zatem właściciel nieruchomości będzie zobowiązany wykazać je w zeznaniu rocznym składanym za ten rok, w którym wynagrodzenie zostało osiągnięte. Ważne

w tym aspekcie jest także, że na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o PIT wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości może być pomniejszone o poniesione koszty związane z jego otrzymaniem (np. koszty sądowe, koszty doradztwa prawnego w czasie trwania procesów z Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego). Jedynym kryterium selektywnym zakwalifikowania wydatków jako kosztów uzyskania przychodu będzie racjonalność i gospodarcze uzasadnienie ich poniesienia, bowiem ustawodawca nie wskazał żadnego katalogu zamkniętego.

Wynika z tego, że opodatkowanie wynagrodzenia za bezumowne korzystanie nie stanowi żadnego problemu, jeśli chodzi o podatek PIT. Problem pojawia się w przypadku podatku od towarów i usług. Ponieważ o tym czy właściciel będzie zobowiązany do jego zapłaty, w myśl przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej VAT Dz.U.2018.2174, t.j. z 2018.11.21), w każdym przypadku decydują osobne okoliczności.

W myśl przywołanego przepisu, opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Z kolei, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Dla powstania obowiązku podatkowego niezbędne jest istnienie bezpośredniego związku między usługą a otrzymanym świadczeniem (tu wynagrodzeniem). W przypadku reprivatyzacji, zdaniem judykatury kluczowe jest to, czy prawowity właściciel wyraził chociażby dorozumianą zgodę na korzystanie z nieruchomości przez nieuprawnionego posiadacza, bądź też czy bezpośrednio po uzyskaniu informacji o przysługującym mu prawie podjął czynności zmierzające do odzyskania nieruchomości. W sytuacji gdy właściciel wyraził zgodę (choćby dorozumianą) na korzystanie przez posiadacza z nieruchomości oraz nie dochodził swoich praw, mamy do czynienia

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z 13 maja 2015 r., I SA/Sz 1216/14 i wyrok WSA w Łodzi z 24 września 2015 r., I SA/Łd 1151/14.

<sup>4</sup> Wyrok NSA z 22 stycznia 2010 r., II FSK 1327/08 i wyrok WSA w Warszawie z 23 października 2014 r., III SA/Wa 1666/14.

z odpłatnym świadczeniem usług i wpłacone wynagrodzenie podległo opodatkowaniu w myśl art. 8 ust. 1 ustawy o VAT<sup>5</sup>.

Już z samej przytoczonej teorii nie trudno domyślić się, na czym polega wspomniany problem. Chodzi o pojęcie zgody dorozumianej. Zgodnie z art. 60 Kodeksu cywilnego (dalej k.c. t.j. Dz.U.2018.1025), wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli). W przypadku procesu sądowego to zadaniem prawowitego właściciela gruntu będzie udowodnienie, że nie wyraził on zgody na korzystanie z nieruchomości, w szczególności dowiedzenie, że nie należy poczytywać jego zgody poprzez niedochodzenie przez niego swoich praw. Skarb Państwa (bądź jednostka samorządu) będą oczywiście podejmować wszystkie kroki, by udowodnić, że do takiej zgody doszło. Sytuację ułatwia im zwrot „zgoda może być wyrażona przez każde zachowanie”, a więc zarówno działanie, jak i zaniechanie.

Wracając jeszcze do podatku dochodowego od osób fizycznych, warto również wspomnieć, że obowiązek jego zapłaty będzie pojawiał się także w przypadku odpłatnego zbycia zwróconej nieruchomości (lub użytkowania wieczystego). Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c PIT, z takim zbyciem wiąże się obowiązek podatkowy, jeżeli dojdzie do niego w ciągu pięciu lat, poczynwszy od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Obecnie podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) od tego rodzaju przychodów stanowi 19% dochodu będącego różnicą pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości a kosztami uzyskania przychodów. Skutki podatkowe zbycia odzyskanej nieruchomości zależą od tego, czy zbywca jest spadkobiercą pierwotnych właścicieli, czy też nabył roszczenia od pierwotnych właścicieli lub ich spadkobierców. W pierwszej sytuacji datą nabycia nieruchomości przez prawowitego spadkobiercę będzie data nabycia spadku, w skład którego wchodziła

ta nieruchomość<sup>6</sup>. Przykład: data nabycia spadku to 15 lutego 2010 r., sprzedaż nieruchomości w tej sytuacji będzie zwolniona z podatku PIT, jeśli dojdzie do niej w 2016 r. Z kolei skutki podatkowe zbycia nieruchomości na gruncie ustawy o PIT wyglądają następująco: jeśli nieruchomość zbywa osoba, która nabyła roszczenie do nieruchomości (lub ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu) od właściciela lub jego spadkobiercy w drodze kupna lub darowizny, wówczas istotna będzie data nabycia prawa od Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (np. m.st. Warszawy) w wyniku realizacji nabytego roszczenia, bez względu na datę nabycia samego roszczenia<sup>7</sup>.

Ostatnim omawianym zagadnieniem jest roszczenie odszkodowawcze byłych właścicieli nieruchomości względem Skarbu Państwa i jego opodatkowanie, gdy już zostanie ono przyznane i wypłacone uprawnionemu. Roszczenie to opiera się na art. 417 w zw. z art. 417<sup>1</sup> §2 k.c. Należy również pamiętać o art. 77 ust. 1 Konstytucji RP stanowiącym o wynagradzaniu szkody wyrządzonej niezgodnym z prawem działaniem władzy publicznej.

W kwestii przepisów podatkowych odszkodowanie i zadośćuczynienie na mocy art. 21 ust. 1 pkt 3 oraz art. 21 ust. 1 pkt 3b ustawy o PIT otrzymane z wymienionych w nich tytułów nie podlega opodatkowaniu podatkiem PIT, do nich należy zaliczyć także odszkodowania otrzymane od Skarbu Państwa z tytułu przejętych po 1944 r. nieruchomości. W związku z czym wraz z uzyskaniem samego odszkodowania nie wystąpi obowiązek zapłaty podatku. Inaczej jednak kształtuje się kwestia odsetek ustawowych zasądzonych prawomocnym wyrokiem Sądu, których wysokość ze względu na upływ czasu często przekracza wysokość odszkodowania. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 listopada 2015 r. III SA/WA 4022/2014 „w świetle systemowej wykładni językowej

<sup>5</sup> Wyrok NSA z 2 kwietnia 2014 r., I FSK 689/13, wyrok NSA z 15 stycznia 2015 r., I FSK 1980/13 i wyrok WSA w Warszawie z 24 lipca 2015 r., III SA/Wa 231/15.

<sup>6</sup> Wyrok SN z 7 maja 2002 r. III RN 18/02 Opublikowano: OSNP 2003/6/137. Tak też Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 17 kwietnia 2015 r., IPPB2/4511-142/15-6/PW oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 27 marca 2015 r., IPPB4/415-1036/14-5/MS.

<sup>7</sup> Wyrok NSA z 6 listopada 2015 r. II FSK 2124/13.

przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3b PIT, który konstrukcyjnie stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, nie budzi wątpliwości, iż ustawodawca wyłączył ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych odsetki za opóźnienie w spełnieniu świadczenia, ponieważ te odsetki stanowią odszkodowanie dotyczące korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono<sup>8</sup>. Takie stanowisko WSA jest dość kontrowersyjne, odsetki ustawowe obliczane są bowiem od zasądzonych już odszkodowania i stanowią integralną część rekompensaty, gdyż nie powstałyby, jeśli nie istniałoby prawo do odszkodowania. Roszczenie o odsetki jest w sensie prawnym immamentnie związane z poniesieniem samej szkody, choć materialnoprawna podstawa ich naliczania jest inna (art. 481 k.c.). Jak jednak wskazuje przytoczona praktyka, dopóki odsetki nie zostają literalnie wymienione w art. 21 ustawy o PIT nie będą podlegały zwolnieniu od opodatkowania, nawet jeśli takiemu zwolnieniu podlega należność główna (Leszczyńska-Mikulska 2016).

## WNIOSKI

Reprivatyzacja stanowi jeden z elementów dekomunizacji Polski oraz sposób odbudowy porządku społeczno-gospodarczego, który złamano w czasach PRL-u. Biorąc pod uwagę ogrom spraw dotyczących reprivatyzacji, wydaje się, że problem ten nie zostanie rozwiązany bez aktu prawnego o randze ustawy. Już teraz następuje spadek liczby wypłacanych odszkodowań, co wcale nie oznacza, że zmniejszyła się liczba wierzycieli. Wydłużył się bowiem wyłącznie czas trwania postępowań administracyjnych i sądowych, co z kolei wpływa na zwiększanie należności z tytułu odsetek, które stanowią niepotrzebny wydatek Skarbu Państwa. Brak ustawowych regulacji prowadzi również do rozwoju procederu przestępczego, tzw. dzięki reprivatyzacji, w wyniku której nieruchomości warte miliony złotych sprzedawane są za  $\frac{1}{10}$  rzeczywistej wartości. Potwierdził to m.in. prokurator Krzysztof

Kosieradzki, który podczas konferencji „Forum Prawo dla Rozwoju” odbywającej się w październiku 2018 r. w Krakowie wskazał, że działalność komisji weryfikacyjnej, działania prokuratury czy też działania innych organów, takich jak władze miasta, wojewoda, SKO – w sposób kategoriyczny nie zamkną tematu reprivatyzacji. Zdaniem prokuratora Kosieradzkiego, „gasimy pożar i tam, gdzie to możliwe podejmujemy działania, ale bez dużej ustawy reprivatyzacyjnej jesteśmy skazani na ciągłą walkę”.

Jak wynika z danych warszawskiej prokuratury, obok postępowań cywilnych i administracyjnych w prokuraturach regionu warszawskiego i wrocławskiego toczy się 355 postępowań karnych dotyczących reprivatyzacji. Objętych jest nimi 765 nieruchomości położonych w całej Warszawie<sup>9</sup>. W obecnej sytuacji Skarb Państwa traci miliony złotych na walkę z tego typu przestępczością, tracą także następcy prawni dawnych właścicieli. Ustawa reprivatyzacyjna miałaby potencjał, by zminimalizować straty Skarbu Państwa i uprościć drogę dochodzenia roszczeń reprivatyzacyjnych, a co za tym idzie stanowiłaby krok do poszerzenia zaufania obywateli w stosunku do państwa.

## PIŚMIENNICTWO

Akt oskarżenia w sprawie tzw. dzięki reprivatyzacji nieruchomości w Warszawie (The indictment on the so-called of a wild reprivatization of real estate in Warsaw), <https://pk.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-prokuratury-krajowej/akt-oskarzenia-w-sprawie-tzw-dzikiem-reprivatyzacji-nieruchomosci-w-warszawie/>, dostęp (access): 9.11.2018 r.

Bielarczyk, P. (2010). Departament mienia skarbu państwa, Fundusz reprivatyzacyjny (Department of State Treasury property, Reprivatization Fund), <http://bip.msp.gov.pl/bip/postepowania-zabuzanski/fundusz-reprivatyzacji/9487,Fundusz-Reprivatyzacji.html>, dostęp (access): 28.11.2018.

Chrupek, Z. (1958). Nacjonalizacja kapitalistyczna, w: *Encyklopedia współczesna* (Capitalist nationali-

<sup>8</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 listopada 2015 r. w sprawie o sygn. akt. III SA/WA 4022/2014 LEX nr 1841974.

<sup>9</sup> Akt oskarżenia w sprawie tzw. dzięki reprivatyzacji nieruchomości w Warszawie, <https://pk.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-prokuratury-krajowej/akt-oskarzenia-w-sprawie-tzw-dzikiem-reprivatyzacji-nieruchomosci-w-warszawie/>, dostęp: 9.11.2018 r.



- zation, in: *Contemporary encyclopedia*), Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Dudek, W. (1995). *Od nacjonalizacji do prywatyzacji. Aspekty polityczne i ekonomiczno-prawne (From nationalization to privatization. Political and economic – legal aspects)*. Prace naukowe Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, Katowice, s. 21.
- Informacja o wynikach kontroli wykonania budżetu państwa w 2017 r. w części 19. Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe oraz wykonania planu finansowego Funduszu Reprivatyzacji (2018). (Information on the results of the control of the state budget implementation in 2017 in part 19. Budget, public finances and financial institutions and implementation of the financial plan of the Reprivatisation Fund) nr ewid. 84/2018/P/18/001/KBF. Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów (Supreme Audit Office, Department of Budget and Finances), Warszawa.
- Interpretacja US z 27 marca 2015 r., IPPB4/415-1036/14-5/MS.
- Interpretacja US z 17 kwietnia 2015 r., IPPB2/4511-142/15-6/PW.
- Krzyżanowska, A. (2018). *Reprivatyzacja cały kraj czeka na ustawę (Reprivatization the whole country is waiting for the bill)*, <https://www.rp.pl/Nieruchomosci/303069978-Reprivatyzacja-caly-kraj-czeka-na-ustawie.html>, dostęp (access): 20.10.2018.
- Kwaśniewski, J. (1992). *Vademecum prywatyzacji (Vademecum of privatization)*. Red. P., Merkel. Poltext, Warszawa, s. 11.
- Leszczyńska-Mikulska, A. (2016). *Opodatkowanie odsetek od odszkodowania zasądzonego od Skarbu Państwa (Taxation of interest on damages awarded against the Treasury)* w: *Podatkowe aspekty dziedziczenia i reprivatyzacji*, Warszawa, s. 10.
- Luterek, T. (2016). *Reprivatyzacja. Źródła problemu (Reprivatization, the source of the problem)* Warszawa, ss. 59–101, 171–179, 306–316.
- Łabdo, A. Doliwa, A. Wyrozumka, A. (2018). *Opinia o projekcie ustawy o zrekompensowaniu niektórych krzywd wyrządzonych osobom fizycznym wskutek przejęcia nieruchomości lub zabytków ruchomych przez władze komunistyczne po 1944 r. RL-033-3/18, (Opinion on the draft law on compensation for some of the harm caused to natural persons as a result of the takeover of immovable property or monuments by communist authorities after 1944. RL-033-3/18)*, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-12-stycznia-2018-r-o-projekcie-ustawy-o-zre-kompensowaniu-niektorych-krzywd>, dostęp (access): 5.11.2018.
- Michałowski, B. Poniński, T. Pytel, G. Schirmer, M. (2016). *Źródło finansowania reprivatyzacji. Jak sfinansować skok cywilizacyjny Polski, rozwiązując równocześnie problem roszczeń obywateli z tytułu znacjonalizowanego mienia (The source of financing for reprivatization. How to finance Poland's civilization leap by solving the problem of citizen claims for nationalized property)*, Warszawa, s. 213.
- Piejak, T. (2016). *Wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości nie jest odszkodowaniem (Remuneration for non-contractual use of real estate is not compensation)* w: *Podatkowe aspekty dziedziczenia i reprivatyzacji*, Warszawa, s. 3.
- Rudnicki, S. (2012). *Własność nieruchomości (Ownership of real estate)*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 10.
- Report of the Forty-Eight Conference Held at New York September 1<sup>st</sup> to September 7<sup>th</sup> 1958, Annex 3, Printed in Great Britain 1959, The International Law Association, s. 214.

#### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1025.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.
- Ustawa z 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (poprzedni tytuł: ustawa o komercjalizacji i prywatyzacji), t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1055.
- Dekret o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze Miasta Stołecznego Warszawy, Dziennik Ustaw 1945, nr 50, poz. 279.

#### Orzecznictwo

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2015 r. sygn. akt II FSK 2124/13.
- Wyrok NSA z 2 kwietnia 2014 r., I FSK 689/13, wyrok NSA z 15 stycznia 2015 r., I FSK 1980/13 i wyrok WSA w Warszawie z 24 lipca 2015 r., III SA/Wa 231/15.
- Wyrok NSA z 22 stycznia 2010 r., II FSK 1327/08 i wyrok WSA w Warszawie z 23 października 2014 r., III SA/Wa 1666/14.

Wyrok Sądu Najwyższego z 7 maja 2002 r. III RN 18/02.  
Opublikowano: OSNP 2003/6/137.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego  
w Warszawie z 12 listopada 2015 r. sygn. akt. III  
SA/WA 4022/2014 LEX nr 1841974.

Wyrok WSA w Szczecinie z 13 maja 2015 r., I SA/Sz  
1216/14 i wyrok WSA w Łodzi z 24 września 2015 r.,  
I SA/Łd 1151/14.

## **LEGAL ASPECTS OF REPRIVATIZATION WITH PARTICULAR EMPHASIS ON TAX ISSUES**

### **ABSTRACT**

This publication is devoted to reprivatization and processes related to its implementation. Based on legal and tax issues, and also on the political situation in Poland, the author wants to show the effects of reprivatization in Poland. But not only in the individual dimension, how does it affect individual citizens, but also what effect it will have on the whole economy country. Warsaw real estate plays a major role in the article, however, it should be noted that the problem affects not only the capital, but is of a national character, and basing itself on the example of Warsaw tenement houses only has a better illustrate of the problem. Understanding reprivatization, its nature, goals and effects is a fundamental issue in building a new economy. This dependence seems to be understood by both publicists and politicians who have recently taken actions aimed at creating new legal regulations.

**Key words:** nationalization, reprivatization of real estate, tax law, tax on natural persons (PIT), value-added tax, national legislation