

---

# WARTOŚĆ RYNKOWA NIERUCHOMOŚCI JAKO PODSTAWA OPODATKOWANIA W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

---

IRENEUSZ NOWAK

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Podstawa opodatkowania w podatku od czynności cywilnoprawnych .....	137
2. Pojęcie nieruchomości w świetle autonomii prawa podatkowego .....	137
3. Wartość rynkowa nieruchomości – przesłanki .....	141
4. Wartość rynkowa ustalana przez organy podatkowe.....	151
5. Ustalanie wartości rynkowej nieruchomości przez organy podatkowe ze szczególnym uwzględnieniem opinii biegłego .....	156
6. Obciążenie strony kosztami wyceny nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych .....	162
7. Podsumowanie.....	165

## 1. PODSTAWA OPODATKOWANIA W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

---

---

„W normie podatkowoprawnej jest określona pewna wielkość odniesienia związana z przedmiotem opodatkowania, która w rzeczywistości może przybierać rozmaite rozmiary, oraz współczynnik, który zastosowany do tej wielkości odniesienia umożliwia obliczenie kwoty świadczenia podatkowego. Owa wielkość odniesienia określona w jednostkach pieniężnych albo w innych jednostkach miary, stanowiąca ujęcie ilościowe przedmiotu opodatkowania określana jest mianem

podstawy opodatkowania<sup>473</sup>. Innymi słowy podstawa opodatkowania, będąca wartościowo lub ilościowo ujętym przedmiotem podatku, decyduje (obok stawki podatkowej) bezpośrednio o wysokości danej daniny publicznej<sup>474</sup>.

Jak się podkreśla w literaturze „w podatku od czynności cywilnoprawnych podstawa opodatkowania została ujęta wartościowo – jest nią wartość (kwota) przedmiotu opodatkowania<sup>475</sup>, co skutkuje przyjęciem procentowej stawki opodatkowania<sup>476</sup>.

W art. 6 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>477</sup> ustawodawca „różnicuje podstawę opodatkowania i uzależnia ją od rodzaju czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu<sup>478</sup>. Zatem w art. 6 u.p.c.c mamy określoną podstawę opodatkowania, jako nie mającą jednorodnego charakteru, gdyż zostaje ona „zróżnicowana w zależności od kategorii czynności cywilnoprawnej podlegającej<sup>479</sup> opodatkowaniu, i tak na przykład przy umowie sprzedaży nieruchomości podstawę opodatkowania stanowi jej wartość rynkowa<sup>480</sup>.

## 2. POJĘCIE NIERUCHOMOŚCI W ŚWIETLE AUTONOMII PRAWA PODATKOWEGO

---

Podział rzeczy na rzeczy ruchome i nieruchomości jest podziałem wyczerpującym i zarazem rozłącznym<sup>481</sup>. „Nie ma więc rzeczy, które nie byłyby albo ruchomościami, albo nieruchomościami. Przy takim dychotomicznym (dwudzielnym) podziale wystarczy określić cechy tylko jednej klasy przedmiotów wchodzących w obręb zakresu dzielonego. Inne przedmioty tego zakresu, niemające tej cechy, z konieczności logicznej wchodzą wówczas do drugiej kategorii. Taką właśnie metodą podziału

---

<sup>473</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 14.

<sup>474</sup> A. Goettel, M. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz 2007*, publ. elektroniczna, Lex.

<sup>475</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 182.

<sup>476</sup> A. Goettel, M. Goettel, *Podatek...*, Lex; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 182.

<sup>477</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r.; tekst jednolity: Dz.U. z 2010 r., Nr 101, poz. 649 ze zm.; dalej u.p.c.c.

<sup>478</sup> L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz 2012*, publ. elektroniczna, LexPolonica.

<sup>479</sup> Z. Ofiarski, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych 2009*, publ. elektroniczna, Lex.

<sup>480</sup> M. Waluga, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz 2009*, publ. elektroniczna, LexPolonica; K. Chustecka, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Praktyka i orzecznictwo*, Warszawa 2010, s. 239.

<sup>481</sup> A. Kidyba (red.), Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, K. Kopaczyńska-Pieczniak, E. Niezbecka, T. Sokołowski, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna 2012*, publ. elektroniczna, Lex.

posłużył się ustawodawca, definiując tylko pojęcie nieruchomości. Wszystkie zatem rzeczy, które nie mają cech nieruchomości, należy zaliczyć do klasy rzeczy ruchomych<sup>482</sup>.

Zgodnie z art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>483</sup> nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Innymi słowy na gruncie prawa cywilnego wyróżnia się trzy rodzaje nieruchomości:

- a) nieruchomości gruntowe (grunty),
- b) nieruchomości budynkowe (budynki),
- c) nieruchomości lokalowe (części budynków)<sup>484</sup>.

„Problematyka łączności bądź odrębności pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego – jako jeden z aspektów tzw. autonomii prawa podatkowego – wiąże się ściśle z praktyczną kwestią możliwości korzystania w prawie podatkowym z definicji pojęć zawartych w aktach normatywnych należących do prawa cywilnego<sup>485</sup>. „W procesach interpretacji przepisów prawa przyjmuje się zasadnie domniemanie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym. Oznacza to, że w procesie interpretacji przyjmować należy takie znaczenie terminów i zwrotów użytych w tekście przepisów prawnych, jakie mają one w języku etnicznym, tj. najszerzej stosowanym na terytorium danego państwa<sup>486</sup>. Jednakże od powyższej zasady istnieją wyjątki. I tak „w sytuacji, gdy prawo podatkowe określony termin stosuje, ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa (np. do prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak odesłania) – jednakże tylko w wypadku, gdy są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. są definicjami pojęć prawnych<sup>487</sup>.

„Jeżeli w prawie cywilnym pojęcie nieruchomości jest zdefiniowane, to – z braku odmiennej definicji w prawie podatkowym – ma ono takie samo znaczenie, jak w prawie cywilnym. Nie wchodzi tu w grę domniemanie języka powszechnego – w języku powszechnym pojęcie nieruchomości co

---

<sup>482</sup> Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2011, s. 114.

<sup>483</sup> Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej K.c.

<sup>484</sup> Por. M. Bednarek, *Komentarz do Kodeksu cywilnego 1997*, publ. elektroniczna, Lex; S. Brzeszczyńska, *Nieruchomości. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2012, s. 10.

<sup>485</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 406.

<sup>486</sup> B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 406-407.

<sup>487</sup> B. Brzeziński, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 407; analogicznie B. Kuźniacki, A. Marzec, *Ustalenie wartości rynkowej na potrzeby podatku dochodowego w transakcjach między niezależnymi podmiotami*, *Jurysdykcja Podatkowa* 2011, nr 2 (dodatek specjalny), s. 3.

prawda funkcjonuje, ale jako pojęcie przejęte z języka prawnego<sup>488</sup>. W podobny sposób należałoby również rozumieć wypowiedź E. Bobrus, iż „(...) przyjęcie domniemania, że kiedy w prawie cywilnym pojęcie nieruchomości jest zdefiniowane, to w braku odmiennej definicji w prawie podatkowym będzie miało takie samo znaczenie. Nie znajduje zatem uzasadnienia przyjmowanie w takim przypadku domniemania języka powszechnego, w języku tym bowiem pojęcie nieruchomości funkcjonuje, ale jako pojęcie z języka prawnego. Ta sama zasada znajdzie zastosowanie wobec pozostałych terminów dotyczących przeniesienia własności nieruchomości, tj. samego pojęcia własności, sprzedaży oraz pozostałych umów prowadzących do przeniesienia prawa własności przysługującego wobec nieruchomości<sup>489</sup>. Tożsame w tej mierze stanowisko zajmuje judykatura zauważając, iż „pojęcie nieruchomości zostało przejęte przez ustawodawcę podatkowego z prawa cywilnego. Także pojęcie nabycia nieruchomości definiowano odwołując się do pojęć i instytucji prawa cywilnego, regulujących czynności prawne, w wyniku których dochodzi do przeniesienia prawa własności nieruchomości<sup>490</sup>. Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż definiując pojęcie nieruchomości odwołać się należy do definicji zawartej w przepisach prawa cywilnego<sup>491</sup>.

„Jeżeli pewne pojęcia użyte w prawie cywilnym i w przepisach podatkowych nie są odmiennie zdefiniowane dla celów tego ostatniego, należy je, biorąc pod uwagę fakt, iż obie gałęzie prawa składają się na jeden system prawny, interpretować tak, jak czyni to prawo cywilne<sup>492</sup>, czyli zastosowanie powinny znaleźć w tym zakresie przepisy prawa prywatnego, w tym art. 46 K.c.<sup>493</sup>.

Konstatując ten wątek należy zauważyć, iż „termin „nieruchomość” jest pojęciem stanowiącym niewątpliwie składnik języka prawnego. Biorąc te fakt pod uwagę, należy jednoznacznie uznać, że prawo podatkowe, posługując się terminem „nieruchomość”, odnosi się do znaczenia, jakie nadało mu prawo cywilne, które formułuje w tym zakresie własną definicję. Nie znajdzie zastosowania w tym przypadku domniemanie języka potocznego, gdyż pojęcie „nieruchomość” ma w nim znaczenie wtórne, tj. zaczerpnięte z języka prawnego<sup>494</sup>.

---

<sup>488</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 77.

<sup>489</sup> E. Bobrus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości 2012*, publ. elektroniczna, Lex.

<sup>490</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2012 r., I SA/Gd 977/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); dalej CBOSA.

<sup>491</sup> Wyroki WSA w Warszawie z dnia 12 września 2011 r., III SA/Wa 87-89/11; CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2010 r., II FSK 2097/08, CBOSA.

<sup>492</sup> Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2009 r., II FSK 1495/07, CBOSA.

<sup>493</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 grudnia 2010 r., I SA/Kr 1395/09, CBOSA.

<sup>494</sup> E. Bobrus, *Opodatkowanie...*, Lex.

### 3. WARTOŚĆ RYNKOWA NIERUCHOMOŚCI – PRZESŁANKI

---

#### 3.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.c.c. wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych (np. przy umowie sprzedaży nieruchomości) określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów<sup>495</sup>. Zatem ustawodawca podatkowy przy powyższej konstrukcji posługuje się następującymi określeniami:

- a) przeciętna cena,
- b) obrót rzeczami tego samego rodzaju i gatunku;
- c) miejsce położenia,
- d) stan i stopień zużycia,
- e) dzień dokonania czynności,
- f) bez odliczania długów i ciężarów<sup>496</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe kryteria „należy zauważyć, że ustalenie wartości rynkowej rzeczy (...) wymaga szczegółowych zabiegów i dużej znajomości lokalnego rynku w obrocie rzeczami (...) danego rodzaju”<sup>497</sup>. Analogiczne stanowisko wyrażono również w judykaturze, uznając, iż określenie wartości rynkowej nieruchomości należy dokonać solidnie (rzetelnie) i z należyłą starannością, tak aby wykazać uwzględnienie wszystkich przewidzianych w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. elementów składających się na wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej<sup>498</sup>.

Jak zasadnie podkreślił B. Brzeziński „pojęcie wartości rynkowej jest w pewnych granicach względne, a w konsekwencji może wywoływać wątpliwości i spory w procesie stosowania prawa”<sup>499</sup>, ponieważ „ustawa nie nawiązuje (...) do ceny oznaczonej przez strony, lecz do wielkości

---

<sup>495</sup> „W wyniku nowelizacji postanowień art. 6 ust. 2 u.p.c.c., dokonanej z dniem 1 stycznia 2007 r., wszystkie trzy kryteria wymienione w tym przepisie powinny być traktowane równorzędnie przy ustalaniu wartości rynkowej. Są to przeciętne ceny stosowane w danym miejscu, a także stan i stopień zużycia rzeczy” – Z. Ofiarski, *Komentarz...*, Lex; zob. też S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2012, s. 130.

<sup>496</sup> Z. Kukulski, D. Strzelec, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 231.

<sup>497</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 188.

<sup>498</sup> Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2012 r., II FSK 832/11, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2009 r., III SA/Wa 2801/08, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 kwietnia 2008 r., I SA/Sz 507/05, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 listopada 2006 r., II SA/Wr 615/05, CBOSA.

<sup>499</sup> B. Brzeziński, *Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2003, nr 4, s. 79-80.

zobiektywizowanej, ustalonej według określonych w ustawie kryteriów, często znacznie odbiegających od wartości transakcyjnej przyjętej przez strony umowy”<sup>500</sup>.

### 3.2. Przeciętna cena a miejsce położenia

W świetle doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych pod pojęciem przeciętnej (uśrednionej) ceny należy rozumieć cenę, jaką w danym miejscu i czasie można uzyskać w obrocie wolnorynkowym za nieruchomość o określonych cechach oraz cenę jaką przeciętny nabywca zdecydowany jest za nią zapłacić, a sprzedający przyjąć w wykonaniu transakcji<sup>501</sup>. Natomiast ustalenie tego rodzaju ceny powinno nastąpić przez porównanie cen transakcji rzeczy (nieruchomości) tego samego gatunku i rodzaju w danym miejscu i czasie<sup>502</sup>. Innymi słowy cena przeciętna stanowić będzie wypadkową między cenami najwyższymi a najniższymi<sup>503</sup>, a przy tym należy ją odnieść do tego samego lub podobnego rodzaju transakcji zawartych między podmiotami niepowiązanymi<sup>504</sup>. Zatem argumenty organów podatkowych, iż przeciętna cena będzie pewną zbiorowością generalną cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku, jest na tyle ogólnym sformułowaniem, że nie można uznać ich za mające merytoryczny charakter<sup>505</sup>.

Jak podnosi orzecznictwo przeciętna cena z uwzględnieniem miejsca położenia rzeczy może być istotnie różna, jeżeli za miejsce położenia rzeczy uzna się dzielnicę miejscowości podzielonej na wiele dzielnic<sup>506</sup>. Innymi słowy odniesienie się organu podatkowego do przeciętnych cen w wybranych tylko dzielnicach, a nie do przeciętnych cen w danej miejscowości – przy prawidłowym stosowaniu art. 6 ust. 2 u.p.p.c. – będzie miało istotny wpływ na określenie wartości rynkowej czynności cywilnoprawnej, a przez to i na wynik sprawy podatkowej<sup>507</sup>. Zatem metoda ustalenia wartości rynkowej nie może pozostać w oderwaniu od miejsca i daty zawarcia transakcji, gdyż relacje popytu i podaży mają istotny wpływ na taką wartość<sup>508</sup>. Należy jednak pamiętać, że nie można utożsamiać wartości rynkowej z wartością księgową nieruchomości, ponieważ „wartość rynkowa to wartość, którą w danym momencie oferuje lokalny rynek za daną

<sup>500</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 392.

<sup>501</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2013 r., I SA/GI 1193/12, CBOSA; J. Zdanowicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz 2009*, publ. elektroniczna, Legalis.

<sup>502</sup> Wyrok NSA z dnia 29 września 1998 r., I SA/Lu 545/98, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 maja 2009 r., I SA/OI 312/09, CBOSA.

<sup>503</sup> Wyrok NSA z dnia 24 listopada 1993 r., III SA 626/93, CBOSA.

<sup>504</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 sierpnia 2008 r., III SA/GI 369/08, CBOSA.

<sup>505</sup> Wyrok NSA z dnia 30 marca 2010 r., I FSK 367/09, CBOSA.

<sup>506</sup> Wyrok NSA z dnia 5 września 2012 r., II FSK 2377/10, Lex nr 1216606.

<sup>507</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 grudnia 2012 r., I SA/Kr 1531/12, CBOSA.

<sup>508</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 czerwca 2010 r., I SA/Kr 221/10, Legalis nr 365201.

rzecz. Gra się podaży i popytu na tym rynku może powodować, że wartość rynkowa w danym momencie będzie wyższa lub niższa od aktualnej wartości księgowej zbywanej rzeczy<sup>509</sup>.

Trafne jest stanowisko A. Mariańskiego i D. Strzelca, iż przeciętna cena „jest bardzo ważną przesłanką, albowiem jest oczywiste, że przeciętna cena nieruchomości w dużym mieście i na wsi nie jest taka sama<sup>510</sup>, gdyż rozdźwięk między nimi może być olbrzymi. Ponadto „jest bowiem oczywistym, iż dom mieszkalny przy ruchliwej ulicy nie może być porównany z podobną nieruchomością położoną w zacisznym miejscu<sup>511</sup>. Analogicznie porównanie wartości rynkowej nieruchomości położonej w niedalekiej odległości od obwodnicy do wartości rynkowej nieruchomości ulokowanej w zbliżonej wielkości w okolicach leśnych byłoby niezasadne. Również w doktrynie podkreśla się, że „wystarczająco duży wpływ na wartość może mieć położenie danego mieszkania, co powoduje, że nie są one porównywalne. Są takie części miast, gdzie większość podatników nawet za dopłatą nie nabyłoby mieszkania (np. ze względu na otoczenie)<sup>512</sup>.

Według S. Babiara „gdy na danym terenie i w danej miejscowości nie występowały przypadki obrotu rzeczami tego samego rodzaju, można przyjąć przypadki z miejscowości położonych najbliżej<sup>513</sup>. Tożsamy pogląd zaprezentował A. Mariański, podnosząc, iż „o ile takie stanowisko wydawało się wątpliwe w stanie prawnym obowiązującym do końca 2006 r.<sup>514</sup>, o tyle w świetle obecnie obowiązującego unormowania (...) jest jak najbardziej uzasadnione (...). Po zmianie komentowanej regulacji takie ustalenie ma nastąpić z uwzględnieniem miejsca położenia, jednak niekoniecznie w tej samej miejscowości. Możliwe jest zatem ustalenie, oczywiście z uwzględnieniem pozostałych czynników, ceny porównawczej, np. gruntu ośrodka wypoczynkowego sprzedanego w podobnej miejscowości<sup>515</sup>. Ponadto w literaturze przedmiotu

---

<sup>509</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2013*, publ. elektroniczna, Lex; analogicznie T. Nierobisz, P. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz 2011*, publ. elektroniczna, Legalis.

<sup>510</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa..., op. cit.*, s. 188.

<sup>511</sup> Tamże, s. 188.

<sup>512</sup> Tamże, s. 189.

<sup>513</sup> Por. S. Babiara, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012, publ. elektroniczna, LexPolonica.

<sup>514</sup> Według art. 6 ust. 4 u.p.c.c. obowiązującego do końca 2006 r. – wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej określało się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczenia długów i ciężarów. Jak trafnie zauważa S. Brzeszczyńska „od 1.1.2007 r. wartość rynkową ustala się według tych samych kryteriów, ale z uwzględnieniem miejsca położenia rzeczy. Kryterium odnoszące się do całej miejscowości nie oddawało w pełni wartości rynkowej” – por. S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz 2009*, publ. elektroniczna, Legalis.

<sup>515</sup> Por. A. Mariański, [w:] S. Babiara, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz 2010*, publ. elektroniczna, Lex; w stanie prawnym obowiązującym do 2007 r. zasadnie podnoszono w

podkreśla się także, iż przy okazji nowelizacji ustawodawca określił, „iż przeciętne ceny stosowane w obrocie należy odnieść do miejsca położenia rzeczy i miejsca wykonywania prawa, uwzględniając w ten sposób ich zróżnicowanie lokalne, a nawet regionalne. Poprzednie sformułowanie: „w danej miejscowości” miało taki skutek, że w wypadkach gdy w danej miejscowości obrót rzeczami i prawami tego samego rodzaju nie występował lub był ograniczony, to praktycznie nawet biegły, nie mając możliwości odniesienia się do rynku lokalnego, nie miał podstaw do zweryfikowania wartości rynkowej podanej przez nabywcę”<sup>516</sup>. Analogiczne stanowisko prezentowane było także w orzecznictwie, gdzie zauważono, iż odwołanie się do cen stosowanych w danej miejscowości, „należy rozumieć jako wskazówkę interpretacyjną, albowiem w przeciwnym wypadku, na przykład gdy w danej miejscowości nie byłoby odpowiednich transakcji, uniemożliwiłoby to zastosowanie przedmiotowego unormowania. Gdy na badanym obszarze nieruchomości występuje mała ilość podobnych nieruchomości oferowanych do zbycia przez osoby fizyczne oraz przez gminę lub starostwo w związku z dużym bezrobociem, zasadnym jest przyjęcie w operacie szacunkowym cen transakcji podobnych w sąsiednich dzielnicach”<sup>517</sup>.

Jeżeli jednak na danym terenie i w danej, czy też innych pobliskich miejscowości, nie było podobnych transakcji obrotu nieruchomościami, należy przyjąć wartość określoną przez nabywcę jako wartość rynkową rzeczy<sup>518</sup>, czyli uznać, że wartość określona przez nabywcę odpowiada wartości rynkowej nieruchomości<sup>519</sup>. Innymi słowy „w takiej sytuacji wydaje się, że należy przyjąć ustaloną cenę odpowiadającą wartości rynkowej, gdyż to jest właśnie cena przeciętna (...)”<sup>520</sup>. Również przyjmując za B. Brzezińskim „w skrajnych wypadku trzeba uznać, że jeżeli w danym miejscu i czasie dokonano jednej tylko transakcji, to cena transakcyjna odpowiada wartości rynkowej”<sup>521</sup>. To m.in. dzięki zasadom wykładni funkcjonalnej „nie może być wątpliwości co do tego, że w wypadku transakcji unikalnej cena w niej zastosowana mieści się w pojęciu ceny przeciętnej. W innym bowiem wypadku dla transakcji unikalnej – tj. jednej w swojej kategorii w danej miejscowości i danym dniu – nie można byłoby ustalić

---

piśmiennictwie, iż stosując wykładnię językową „wątpliwa wydaje się możliwość badania przeciętnych cen w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku w innych, nawet pobliskich, miejscowościach” – A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa..., op. cit.*, s. 188.

<sup>516</sup> K. Chustecka, M. Kurasz, I. Krawczyk, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz 2007*, publ. elektroniczna, LexPolonica.

<sup>517</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 maja 2010 r., I SA/Go 207/10, Lex nr 673220.

<sup>518</sup> Por. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1996 r., SA/Wr 2091/95, Lex nr 26791.

<sup>519</sup> S. Babiarz, *Spadek...*, LexPolonica.

<sup>520</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa..., op. cit.*, s. 188.

<sup>521</sup> B. Brzeziński, *Wybrane..., op. cit.*, s. 83.



wartości rynkowej w ogóle<sup>522</sup>. Ponadto „wynika to z normatywnej konstrukcji wartości rynkowej, przyjętej w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych”<sup>523</sup>.

### 3.3. Rzeczy tego samego rodzaju i gatunku

Ustawodawca podatkowy obliguje w art. 6 ust. 2 u.p.c.c, aby ustalenie wartości rynkowej nastąpiło na podstawie cen w obrocie nieruchomościami tego samego rodzaju<sup>524</sup> i gatunku<sup>525</sup>. Również w piśmiennictwie oceniono, że to kryterium „ma szczególnie duże znaczenie dla ustalenia wartości rynkowej nieruchomości. (...) Wpływ na ustalenie, że mamy do czynienia z takim samym rodzajem nieruchomości, mogą mieć w szczególności:

- a) położenie nieruchomości (np. centrum i obrzeża miasta),
- b) funkcje nieruchomości (np. przemysłowa i mieszkaniowa),
- c) wielkość nieruchomości (na 1h a 0,1 h),
- d) możliwość zagospodarowania nieruchomości,
- e) możliwość podziału nieruchomości,
- f) sąsiedztwo,
- g) komunikacja,
- h) usługi, itd.”<sup>526</sup>.

Także analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że podobieństwo nieruchomości nie jest równoznaczne z ich identycznością<sup>527</sup>. Wspólnymi cechami nieruchomości może być, np. ich położenie na terenach rolnych, połączenie komunikacyjne, czy wyposażenie w media, jednakże i to nie oznacza, że zakres występowania tych i innych cech musi być taki sam<sup>528</sup>. Należy jednak pamiętać o różnej lokalizacji nieruchomości, stanie zagospodarowania, wielkość i atrakcyjności działki oraz jeszcze innych cechach szczególnych. Zatem przy ocenie nieruchomości należy uwzględnić takie atrybuty jak położenie, przeznaczenie w planie zagospodarowania, dojazd, uzbrojenie w media, wielkość terenu, rodzaj prawa i ograniczenia praw władania, ukształtowanie terenu oraz możliwości rozwojowe<sup>529</sup>. Również według A. Mariańskiego „jest bowiem oczywistym, iż budynek biurowy

---

<sup>522</sup> Tamże, s.88.

<sup>523</sup> Tamże.

<sup>524</sup> „Obrót rzeczami tego samego rodzaju to transakcje dotyczące grupy rzeczy wyróżnionych na podstawie jednej lub więcej cech, np. rynek obrotu lokalami mieszkalnymi będący częścią rynku obrotu nieruchomościami” – L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica.

<sup>525</sup> „Obrót rzeczami tego samego gatunku oznacza transakcje dotyczące rzeczy posiadających podobne cechy i podobną jakość, np. w obrocie pojazdami, do rzeczy tego samego gatunku zaliczyć należy samochody osobowe określonej marki i modelu” – L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica.

<sup>526</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 189.

<sup>527</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 lipca 2009 r., I SA/Wr 832/09, Lex nr 529315.

<sup>528</sup> Tamże.

<sup>529</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 listopada 2009 r., I SA/Kr 1185/09, CBOSA.

położony w centrum miasta przy ruchliwej ulicy nie może być porównany z podobną nieruchomością położoną w oddalonej części miasta<sup>530</sup>.

Powyższa analiza pozwala postawić tezę, że „w praktyce organy podatkowe często posługują się informacjami o cenach nieruchomości podawanymi przez różne podmioty zajmujące się obrotem nieruchomościami. Jednak, abstrahując nawet od nieuwzględniania stanu i stopnia zużycia, porównanie cen mieszkań o identycznej powierzchni, i to w tej samej dzielnicy, nie ma nic wspólnego z ustalaniem przeciętnych cen nieruchomości tego samego rodzaju. Wystarczająco duży wpływ na wartość może mieć położenie danego mieszkania, co powoduje, że nie są one porównywalne. Dlatego też trudno porównać mieszkanie tego samego typu i powierzchni w nowym apartamentowcu z mieszkaniem w starym budynku w mało atrakcyjnej okolicy<sup>531</sup>.”

### 3.4. Stan i stopień zużycia

Między kryterium „przeciętnych cen” a kryterium „stan i stopień zużycia” występuje określony związek, co oznacza to, że przy ustalaniu wartości rynkowej nieruchomości nie wolno pominąć stanu i stopnia zużycia rzeczy i poprzestać wyłącznie na przeciętnych cenach, ponieważ użyty przez ustawodawcę w treści art. 6 ust. 2 u.p.c.c. zwrot „z uwzględnieniem” wymaga łącznego stosowania kryteriów określonych w tym przepisie<sup>532</sup>. Zatem kryterium wiodącym przy ustalaniu wartości rynkowej są przeciętne ceny stosowane w danej miejscowości, natomiast kryterium wspomagającym (dopełniającym) stan i stopień zużycia rzeczy<sup>533</sup>.

Ustalenie wartości rynkowej nieruchomości ma nastąpić z uwzględnieniem jej stanu i stopnia zużycia. Zatem obok cen stosowanych w danej miejscowości na wartość rynkową składa się jej stan – zarówno stan prawny<sup>534</sup>, jak i faktyczny<sup>535</sup>. „Niekorzystny dla nabywcy stan prawny rzeczy, np. obciążenie jej służebnością lub hipoteką, będzie miał ujemny wpływ na jej wartość. Stan rzeczy to też jej wielkość, rozmiar, pozycja czy jakość, które wywierają wpływ na cenę, a tym samym na wartość rynkową. Rzecz w dobrym stanie i niezużyta ma potencjalnie wyższą wartość niż taka sama rzecz

<sup>530</sup> A. Mariański, [w:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa...*, Lex.

<sup>531</sup> Tamże.

<sup>532</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 czerwca 2010 r., I SA/Kr 221/10, CBOSA.

<sup>533</sup> Tamże; wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 maja 2010 r., I SA/Lu 831/09, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 stycznia 2009 r., I SA/Lu 399/08, CBOSA.

<sup>534</sup> „Stan prawny nieruchomości, w tym zabudowanej, dotyczy, m.in. obciążeń hipotecznych, praw osób trzecich, w tym wynikających z określonych decyzji administracyjnych, np. praw osób trzecich do lokalu” – S. Brzeszczyńska, *Nieruchomości...*, *op. cit.*, s. 642.

<sup>535</sup> „Stan faktyczny dotyczy stanu technicznego, uzbrojenia działki, położenia danej nieruchomości, kształtu, terenu, itp.” – S. Brzeszczyńska, *Nieruchomości...*, *op. cit.*, s. 642; zob. także wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2009 r., III SA/Wa 2801/08, Legalis nr 186766; wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 maja 2010 r., I SA/Lu 831/09, CBOSA.

mająca wady, skazy, zniszczona czy uszkodzona”<sup>536</sup>. Nie budzi również w doktrynie zastrzeżeń, iż istotne jest „ustalenie, że porównywalne transakcje dotyczą przedmiotów o podobnym stanie i stopniu zużycia. Nie jest zatem dopuszczalne powołanie się na okoliczność, że podobnej wielkości mieszkanie (rzecz tego samego rodzaju) została sprzedana dwukrotnie drożej, bez uwzględnienia stanu tych rzeczy. Mieszkanie do kapitalnego remontu a mieszkanie gotowe od razu do zamieszkania to dwa różne przedmioty opodatkowania, których nie da się wprost porównać”<sup>537</sup>. Dla przykładu budynki z tzw. wielkiej płyty z lat 60 i 70 XX wieku mogą być w różnym stanie technicznym, co oznacza, że „liczba budynków wielkopłytowych znajdujących się w dobrym lub złym stanie jest jednak dość trudna do ustalenia, a analizy badań wykazują, że w polskich zasobach mieszkaniowych istnieją budynki bez, jak również o znacznej liczbie uszkodzeń (...)”<sup>538</sup>. Zatem różnice w wartości użytkowej takich nieruchomości, a tym samym wartości rynkowej są znaczne, co stanowić będzie istotną przesłankę indywidualizującą w postaci stanu i stopnia zużycia danej nieruchomości<sup>539</sup>.

Reasumując rozważania dotyczące stanu i stopnia zużycia nieruchomości należy raz jeszcze podkreślić, że obok pierwszoplanowego kryterium przy ustalaniu wartości rynkowej w postaci przeciętnych cen, należy uwzględnić kryterium dodatkowe, którym jest stan i stopień zużycia rzeczy. Zatem „przywołane w tekście prawnym art. 6 ust. 2 u.p.c.c. "uwzględnienie stanu" rzeczy powiązane jest też – w jednym sformułowaniu – ze "stopniem zużycia" rzeczy, co uzasadnia wniosek, że oba terminy odsyłają do przedmiotowych właściwości rzeczy”<sup>540</sup>, czyli przy ustalaniu wartości rynkowej należy również uwzględniać stan techniczny, wyposażenie, standard lokalu istniejący w dacie jego nabycia.

### 3.5. Dzień dokonania czynności

Nie ulega wątpliwości, że przeciętna cena nie stanowi jedyne elementu mającego wpływ na obliczenie podstawy opodatkowania w postaci wartości rynkowej. Istotne jest także ustalenie przeciętnej ceny na podstawie cen nieruchomości z dnia dokonania czynności. W doktrynie podkreśla się, iż „kryterium z dnia dokonania czynności ma także dodatkowe znaczenie. Należy bowiem ustalić stan przedmiotu czynności cywilnoprawnej w dniu dokonania tej czynności, uwzględniając, jaki był stan i stopień zużycia w tym momencie. Oględziny oraz wyjaśnienia stron mogą mieć istotne znaczenie dla ustalenia tego stanu. Może się bowiem okazać, że istotna zmiana przedmiot czynności miała miejsce

---

<sup>536</sup> L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica.

<sup>537</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 190.

<sup>538</sup> J. Dębowski, *Problematyka określania stopnia zużycia technicznego budynków wielkopłytowych*, *Czasopismo Techniczne* 2007, z. 4A, s. 28 i nast.; suw.biblos.pk.edu.pl.

<sup>539</sup> Wyrok NSA z dnia 24 września 2010 r., II FSK 864/09, Lex nr 745912; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 października 2010 r., II SA/Go 556/10, CBOSA.

<sup>540</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 sierpnia 2012 r., I SA/Bd 514/12, CBOSA.

już po dacie tej czynności (np. wybudowano drogę utwardzoną, dobudowano piętro, itp.)<sup>541</sup>. Zatem przy ustalaniu wartości rynkowej nieruchomości z dnia dokonania czynności należy „wkalkulować”, m.in. stan techniczny, wyposażenie, standard (istniejące w dacie nabycia) oraz inne wyróżniki mające wpływ na wartość rynkową rzeczy<sup>542</sup>, jak np. zdewastowane i popękane tynki, podniszczona stolarka okienna i drzwiowa, zniszczona instalacja elektryczna, czy też potrzeba wykonania nowego pokrycia dachu<sup>543</sup>.

W orzecznictwie zauważano, iż „dla ustalenia wartości czynności cywilnoprawnej należało przyjąć do porównania przeciętne ceny z dnia dokonania czynności cywilnoprawnej, a w przypadku braku innych transakcji z tego dnia należało przyjąć ceny transakcji zawartych w okresie zbliżonym do dnia dokonania czynności cywilnoprawnej, a więc nieznacznie go wyprzedzającym lub nieznacznie następującym po tym dniu. Niedopuszczalne jest zatem przejście cen transakcyjnych z umów sprzedaży zawartych bądź kilka miesięcy przed umową bądź w kilka miesięcy po jej zawarciu”<sup>544</sup>. Jednakże już *prima facie* nie można podzielić w pełni takiego poglądu, ponieważ jeżeli jest niemożliwe oparcie się na cenach z dnia dokonania czynności (nie było w danym dniu tego rodzaju transakcji) – należy przyjąć, że „mamy do czynienia z ceną odpowiadającą wartości rynkowej”<sup>545</sup>, a nie ceną w okresie najbardziej zbliżonym do dnia dokonania ocenianej czynności cywilnoprawnej<sup>546</sup>. Zatem uzasadnione wątpliwości budzi stanowisko judykatury, według którego użyte w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. określenie „z dnia dokonanej czynności” nie może być pojmowane literalnie, ponieważ oznacza, że materiał porównawczy do ustalenia rzeczywistej wartości rynkowej nieruchomości powinien uwzględniać transakcje możliwie najbardziej zbliżone w czasie do dnia czynności, której wartość jest ustalana, a przyjęcie odmiennej koncepcji w wielu przypadkach w praktyce uniemożliwiłoby zastosowanie cytowanego przepisu<sup>547</sup>.

„Wskazana w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. wartość rynkowa na dzień zawarcia umowy w przypadku, gdy zbycie nieruchomości następuję na mocy umowy przenoszącej własność, a jej wydanie i zapłata ceny następuje na podstawie odrębnej umowy, oznacza wartość nieruchomości w dniu, w którym nabywca uzyskał własność”<sup>548</sup>. Także poza sporem jest, „że organ podatkowy chcąc zakwestionować cenę sprzedaży powinien najpierw ustalić ceny, jakie panowały na dzień dokonania tej transakcji na rynku w

<sup>541</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 190.

<sup>542</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 czerwca 2010 r., I SA/Kr 221/10, Legalis nr 365201.

<sup>543</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2004 r., I SA/Łd 292/03, CBOSA.

<sup>544</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2007 r., I SA/Lu 645/06, CBOSA.

<sup>545</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 190; tak też L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica.

<sup>546</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 kwietnia 2010 r., VIII SA/Wa 21/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2009 r., III SA/Wa 2801/08, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2007 r., I SA/Po 28/07, CBOSA.

<sup>547</sup> Tak też L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica; por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 stycznia 2006 r., I SA/Łd 1144/05, CBOSA.

<sup>548</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2010 r., I SA/Kr 1686/09, CBOSA.

obrocie danymi dobrami, skoro określona przez organ cena transakcji ma odpowiadać wartości rynkowej. Stąd też za zbędne, w związku z dokonywaniem wymiaru podatku od czynności cywilnoprawnych, należy uznać odwoływanie się do wartości wynikających chociażby z dokumentacji księgowej podmiotu sprzedającego daną rzecz (...)<sup>549</sup>.

### 3.6. Odliczenie długów i ciężarów

Ustalenie wartości rynkowej nieruchomości następuje bez odliczania długów i ciężarów<sup>550</sup>. Innymi słowy nie można mówić o tzw. czystej wartości<sup>551</sup>, jak ma to miejsce przy podstawie opodatkowania w podatku od spadków i darowizn – jest to tzw. wartość rynkowa brutto<sup>552</sup>. Zatem „na sposób ustalenia wartości rynkowej i jej wysokość nie mają wpływu ciążące na właścicielu rzeczy a związane z nią zobowiązania publicznoprawne czy prywatnoprawne. Tym bardziej nie ma podstaw do pomniejszenia wartości rynkowej rzeczy o wartość własnych nakładów i wydatków poniesionych w celu poprawienia jakości i funkcjonalności rzeczy”<sup>553</sup>.

Na marginesie należy także zauważyć, iż w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych prawodawca podatkowy nie zezwala na uwzględnianie przy określaniu wartości rzeczy związanych z nią długów, a zatem nie będą miały wpływu na ustalenie wartości przedmiotowej nieruchomości potencjalne roszczenia o zwrot nakładów ze strony osoby wynajmującej nieruchomość<sup>554</sup>. Zatem w przypadku sprzedaży nieruchomości ustawodawca jako zasadę przyjął ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rynkową rzeczy, a zatem wartość, po której dana rzecz może być aktualnie zbyta<sup>555</sup>. Również zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonym w wyroku z dnia 20 kwietnia 2012 r., „przy ustalaniu wartości rynkowej nie następuje odliczanie długów i ciężarów, ponieważ wartość rynkowa odnosi się do rzeczy będącej przedmiotem czynności cywilnoprawnej, a nie do rzeczy obciążonej. Oznacza to przyjęcie wartości rynkowej samej rzeczy z pominięciem jej obciążeń. W świetle postanowień ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przejęte przez nabywcę rzeczy długi i obciążenia ani nie zwiększają umówionej przez strony ceny rzeczy (prawa), ani nie mogą

<sup>549</sup> Wyrok NSA z dnia 13 maja 2009 r., II FSK 436/08, CBOSA.

<sup>550</sup> Według M. Panek „art. 6 ust. 2 u.p.c.c. [ustawy z 2004 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych] nie wskazuje na zakaz uwzględniania zobowiązań innych niż te, które kwalifikują się jako "długi i ciężary" obciążające poszczególne rzeczy i prawa majątkowe” – M. Panek, *Replika na zamieszczoną powyżej polemikę autorstwa Moniki Derejko-Kotowskiej*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 9, s. 28-29.

<sup>551</sup> R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 107.

<sup>552</sup> K. Chustecka, *Podatek...*, *op. cit.*, s. 244; W. Modzelewski (red.), J. Bielawny (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2005, s. 81.

<sup>553</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 kwietnia 2010 r., VIII SA/Wa 21/10, Lex nr 620236.

<sup>554</sup> Tamże.

<sup>555</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 marca 2011 r., III SA/Wa 2008/10, CBOSA.

być użyte do zmniejszenia ich wartości rynkowej<sup>556</sup>. Innymi słowy „na sposób ustalenia wartości rynkowej i jej wysokość nie mają wpływu ciążące na właścicielu rzeczy (podmiocie prawa majątkowego), a związane z nią zobowiązania publicznoprawne (np. podatkowe, celne) czy prywatnoprawne (np. z tytułu składek ubezpieczeniowych, niespłaconej pożyczki, kredytu czy ceny kupna, zwrotu nakładów itd.). Określenie wartości rynkowej nieruchomości wywołuje istotne skutki prawne, toteż winno być dokonane rzetelnie i z należytą starannością, w sposób wskazujący na uwzględnienie wszystkich elementów składających się na "wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej"<sup>557</sup>. Również obciążenie nieruchomości prawem dożywocia nie wpływa na wartość podstawy opodatkowania<sup>558</sup>, jak również koszty rozbiórki budynku poniesione przez nowego właściciela pozostają bez wpływu na wycenę nieruchomości według stanu z dnia nabycia, ze względu na treść przepisu art. 6 ust. 2 u.p.c.c.<sup>559</sup>.

Za słuszny zatem należy uznać pogląd, iż „na sposób ustalenia wartości rynkowej i jej wysokości nie mają wpływu ciążące na właścicielu rzeczy, a związane z nią zobowiązania podatkowe czy prywatnoprawne (np. niespłacone pożyczki czy kredyty, zwroty nakładów). Ustalenie wartości rynkowej wymaga zawsze uwzględnienia licznych czynników, z których nie wszystkie dają się ująć w pewne ogólne, obiektywne reguły, zwłaszcza tam, gdzie w grę wchodzi specyfika rynku lokalnego<sup>560</sup>. Innymi słowy nie ma także wpływu na wartość rynkową stopień pokrewieństwa między stronami czynności, czy też inne powiązania i relacje<sup>561</sup> łączące strony umowy<sup>562</sup>. Również dla dokonania wyceny nieruchomości nie mają znaczenia te zaszłości, które zaistniały po zawarciu czynności; istotny jest taki skład i wymiar rzeczy, jaki istniał w dniu dokonania czynności<sup>563</sup>. Jeżeli zatem nabywcy z jakichś motywów zdemontowali część nabytych budynków, to nie mogą tym samym żądać ograniczenia wartości nieruchomości o wartość rozebranych obiektów<sup>564</sup>.

---

<sup>556</sup> Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2012 r., II FSK 2109/10, CBOSA.

<sup>557</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2009 r., III SA/Wa 2801/08, Legalis nr 186766.

<sup>558</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 grudnia 2010 r., I SA/Rz 697/10, CBOSA.

<sup>559</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2009 r., III SA/Wa 2801/08, CBOSA.

<sup>560</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2007 r., I SA/Po 28/07, Legalis nr 455933.

<sup>561</sup> „Na procedurę ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie mają wpływu negocjacje i ostateczna cena sprzedaży wskazana w umowie” – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 października 2007 r., I SA/Sz 138/07, Lex nr 457163.

<sup>562</sup> L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica.

<sup>563</sup> Wyrok NSA z dnia 17 października 1995 r. SA/Wr 241/95, Legalis nr 39697.

<sup>564</sup> Tamże.

#### 4. WARTOŚĆ RYNKOWA USTALANA PRZEZ ORGANY PODATKOWE

---

Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.c.c. jeżeli podatnik nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny organu podatkowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny.

Wezwanie do skorygowania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest z proceduralnego punktu widzenia czynnością sprawdzającą w świetle działu V Ordynacji podatkowej<sup>565</sup>, podjętą w oparciu o art. 274a § 2 O.p., zgodnie którym w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych<sup>566</sup>.

W orzecznictwie trafnie podnosi się, że wstępna ocena wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej dokonana przez naczelnika urzędu skarbowego w wezwaniu skierowanym do podatnika, nie może być oceną dowolną, ponieważ organ podatkowy powinien wyjaśnić stronom w oparciu, o jakie przesłanki poddał w wątpliwość cenę przez nie ustaloną, a także podać informacje o cenach rynkowych na danym terenie w obrocie podobnymi rzeczami w czasie dokonania transakcji<sup>567</sup>. Nie może dojść do sytuacji, że organ podatkowy w sposób arbitralny ustala wartość rynkową nieruchomości, gdyż musi uczynić to zgodnie m.in. z art. 6 ust. 3 i 4 u.p.c.c.<sup>568</sup>. Pamiętać przy tym należy, iż podstawy określenia przez organ podatkowy wartości nabytej rzeczy nie może stanowić przedłożona przez podatnika wycena rzeczoznawcy dokonana według stanu rzeczy z innej daty, aniżeli dzień dokonania opodatkowanej czynności<sup>569</sup>.

W doktrynie zasadnie wskazuje się, że „wezwanie w trybie art. 6 ust. 3 nie może być dowolne”<sup>570</sup>, gdyż powinno znaleźć oparcie przynajmniej w urzędowych materiałach informacyjnych<sup>571</sup> dostarczających wiadomości co do kształtowania się cen rynkowych na nieruchomości, na danym

---

<sup>565</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.; tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej O.p.

<sup>566</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r., I SA/GI 997/07, CBOSA.

<sup>567</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2010 r., I SA/Kr 1686/09, Lex nr 554025.

<sup>568</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lutego 2011 r., I SA/Go 1267/10, Lex nr 990754.

<sup>569</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 maja 2009 r., I SA/Sz 128/09, Lex nr 527179.

<sup>570</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 195.

<sup>571</sup> Swoiste cenniki określające wartość rynkową nieruchomości służą jako materiał pomocniczy – wyrok NSA z dnia 17 lutego 1995 r., SA/Bk 307/94, CBOSA.

terenie i w czasie dokonania transakcji<sup>572</sup>. Również według Ministra Finansów „należy jednocześnie wskazać, że organy podatkowe wyposażone są w narzędzia, które pozwalają na szacunkowe określenie podstawy opodatkowania, zgodnie z definicją zawartą w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia. We wszystkich urzędach skarbowych w kraju funkcjonuje jednolity system informatyczny, w którym ewidencjonuje się dane dotyczące cen transakcyjnych nieruchomości na terenie działania urzędu wraz ze słownikowym opisem tych nieruchomości”<sup>573</sup>. Zatem uzasadnione wątpliwości budzą poglądy spotykane w orzecznictwie, jakoby organy podatkowe nie musiały w sposób szczególny uzasadniać swojego stanowiska co do przyczyn odmowy uwzględnienia podanej przez strony wartości rynkowej<sup>574</sup>. Przecież przy ustalaniu podatku od czynności prawnej organ podatkowy winien ustalić właściwą wartość rynkową zakupionej nieruchomości i dopiero od tej wartości wymierzyć podatek od czynności cywilnoprawnych, a za niedopuszczalne należy uznać ustalenie zobowiązania od dowolnej kwoty wartości rynkowej<sup>575</sup>.

Należy jednak raz jeszcze podkreślić, iż art. 6 ust. 2 u.p.c.c. określa sposób wyliczenia wartości rynkowej, a ust. 3 tego przepisu adresowany jest do organu podatkowego<sup>576</sup>. I jako istotne naruszenie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. trzeba uznać zaniechanie organu podatkowego polegające na niepodaniu w wezwaniu skierowanym do skarżących wartości rynkowej według własnej oceny, przy czym stwierdzić należy, że naruszenie to może mieć wpływ na wynik prowadzonych spraw podatkowych<sup>577</sup>.

Podatnik powinien zostać wezwany do określenia wartości rynkowej nieruchomości w sposób jasny i precyzyjny, gdyż do obowiązków organu podatkowego należy wyjaśnienie, w oparciu o jakie przesłanki poddaje w wątpliwość wartość podaną przez nabywcę jako nieodpowiadającą cenie rynkowej, a także wskazać informacje o cenach kształtujących się na rynku w obrocie podobnymi rzeczami<sup>578</sup>. Tym samym organy podatkowe powinny umożliwić podatnikom zapoznanie się z informacjami o cenach rynkowych oraz z urzędową analizą tych informacji, z której wynikałaby cena proponowana przez podmiot czynny stosunku podatkowoprawnego<sup>579</sup>. Zatem niepodanie przez organ

---

<sup>572</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2004 r., I SA/Łd 292/03, CBOSA.

<sup>573</sup> [www.podatki.abc.com.pl](http://www.podatki.abc.com.pl).

<sup>574</sup> Wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., II FSK 1748/08, Legalis nr 223798.

<sup>575</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2007 r., III SA/Wa 395/07, Legalis nr 104228.

<sup>576</sup> Wyrok NSA z dnia 6 października 2005 r., FSK 2348/04, Legalis nr 76759.

<sup>577</sup> Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1994 r., III SA 341/94 za S. Brzeszczyńska, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz 2004*, publ. elektroniczna, Legalis.

<sup>578</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2011 r., I SA/GI 177/11, CBOSA.

<sup>579</sup> Argumentacja strony skarżącej zawarta w wyroku WSA w Lublinie z dnia 10 października 2007 r., I SA/Lu 443/07, CBOSA oraz wyroku WSA w Olsztynie z dnia 13 czerwca 2007 r., I SA/OI 16/07, CBOSA



podatkowy w wezwaniu skierowanym do stron czynności cywilnoprawnej wartości rynkowej czynności według własnej, wstępnej oceny stanowi naruszenie przepisu art. 6 ust. 3 u.p.c.c.<sup>580</sup>. Ponadto „wstępna ocena wartości rynkowej rzeczy dokonana przez organ podatkowy nie powinna być wyłączną informacją przekazywaną podatnikowi w wezwaniu, bowiem zazwyczaj nie ma on możliwości zapoznania się z materiałami o cenach rynkowych rzeczy oraz z analizą tych materiałów. Nie będąc w posiadaniu takich informacji, ma utrudnione odniesienie się do proponowanej przez organ podatkowy wartości”<sup>581</sup>.

Art. 6 ust. 3 u.p.c.c. „nie dopuszcza jednak możliwości dokonywania przez organ podatkowy swobodnej oceny, ponieważ rozpoczęcie postępowania, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c., możliwe jest jedynie wtedy, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej podana przez podatnika nie odpowiada wartości rynkowej, a więc wartości ustalonej według zasad określonych w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. W art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie określono, jak duża powinna być różnica między tymi wartościami, aby mogło być wszczęte postępowanie mające doprowadzić do ustalenia wartości czynności cywilnoprawnej w sposób zgodny z wymogami ustawy”<sup>582</sup>.

Podatnik przysługuje 14 dni na ustosunkowanie się do swoistej „propozycji” organu podatkowego celem określenia, podwyższenia lub obniżenia<sup>583</sup> wartości rynkowej nieruchomości<sup>584</sup>. Innymi słowy „termin, w którym podatnik powinien zastosować się do wezwania organu podatkowego, nie może być krótszy niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Oznacza to, że organ podatkowy nie może przed upływem tego terminu podjąć dalszych działań zmierzających do urealnienia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej określonych w postanowieniach art. 6 ust. 4 u.p.c.c. Termin ten

---

<sup>580</sup> Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1994 r., III SA 341/94, CBOSA. Również w literaturze przedmiotu wskazuje się, iż „(...) wezwanie powinno wskazywać wartość według wstępnej oceny naczelnika urzędu skarbowego. Należy przyjąć, że organ ten, dokonując wstępnej wyceny dla potrzeb wezwania, nie korzysta z wiedzy biegłych ani rzeczoznawców (ma to być ocena własna)”, kierując się wyłącznie wskazówkami art. 6 ust. 3 u.p.c.c. – por. M. Rusinek, *Komentarz do zmiany art. 8 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, publ. elektroniczna, Lex.

<sup>581</sup> L. Pankrac, D. Michta, *Ustawa...*, LexPolonica.

<sup>582</sup> Z. Ofiarski, *Komentarz...*, Lex.

<sup>583</sup> „W przypadku, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej, określona przez podatnika, jest – w ocenie organu podatkowego – wyższa niż wartość rynkowa, nie wydaje się w praktyce prawdopodobne, by organ podatkowy wzywał podatnika do obniżenia tej wartości. W przypadku, gdy sam podatnik dojdzie do przekonania, że określona przez niego wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest wyższa od wartości rynkowej, podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 1 OrdPU (gdy podatek został pobrany przez płatnika) lub art. 75 § 2 pkt 1 lit. b OrdPU (gdy podatnik sam, w złożonej przez siebie deklaracji, wykazał zobowiązanie podatkowe w wysokości wyższej od należnej i wpłacił zadeklarowany podatek). Konieczne jest wówczas dołączenie do wniosku opinii rzeczoznawcy, z której wynika, że wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest niższa od wartości określonej przez podatnika” – T. Nierobisz, P. Waclawczyk, *Podatek...*, Legalis.

<sup>584</sup> Wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r., II FSK 1555/11, CBOSA.

nie może zostać skrócony nawet w przypadku, gdy podatnik przed jego upływem poinformował organ podatkowy, że nie dokona urealnienia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej<sup>585</sup>.

Z dokonanych ustaleń wynika, że wezwanie kierowane przez organ podatkowy do podatnika będzie prawidłowe tylko wówczas, gdy:

- a) „będzie zawierało wstępną ocenę wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej,
- b) wartość określona w wezwaniu nie będzie wartością dowolną, lecz zostanie ustalona na podstawie danych zebranych przez organ podatkowy,
- c) w wezwaniu nastąpi wyjaśnienie przyczyn zakwestionowania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej (w przypadku, gdy wartość ta została określona w umowie),

na żądanie podatnika należy zapewnić mu możliwość zapoznania się z wytycznymi, które były podstawą wstępnego określenia przez organ podatkowy wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej<sup>586</sup>.

Powstanie unii celnej zostało poprzedzone stworzeniem strefy wolnego handlu, co nastąpiło w 1983 roku<sup>587</sup>.

Założenie unii celnej zostało zatwierdzone na 23. sesji Rady Najwyższej RWPZ 22 grudnia 2002 roku<sup>588</sup>. Do postanowień końcowych sesji dołączona została Deklaracja o utworzeniu unii celnej pomiędzy państwami RWPZ, wraz z Jednolitym Prawem Celnym pomiędzy państwami RWPZ<sup>589</sup>. Zgodnie z założeniami Deklaracji powstanie unii celnej miało służyć rozwojowi gospodarcemu państw Zatoki, a także być kolejnym krokiem w tworzeniu wspólnego rynku i wprowadzeniu wspólnej waluty. Rada Najwyższa wyznaczyła termin utworzenia wspólnego rynku nie później niż w 2007 roku, gdzie podstawową zasadą było równe traktowanie obywateli i rezydentów państw RWPZ w innych państwach członkowskich, we wszystkich dziedzinach aktywności gospodarczej.<sup>590</sup>

Unia celna miała powstać 1 stycznia 2003 roku, jednakże państwom członkowskim dano 24 miesiące na wprowadzenie jednolitych procedur. Na podstawie implementowanego w systemy prawne państw członkowskich Jednolitego Prawa Celnego, państwa RWPZ stanowią jeden obszar celny.

---

<sup>585</sup> Z. Ofiarski, *Komentarz...*, Lex.

<sup>586</sup> T. Nierobisz, P. Waclawczyk, *Podatek...*, Legalis.

<sup>587</sup> *Ibidem*.

<sup>588</sup> *The Closing Statement of 23. Session*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index2ba6.html?action=Sec-Show&ID=125>, dostęp: 28.01.2011.

<sup>589</sup> Dalej: Jednolite Prawo Celne. *Nizam "Qanun" Al-Dżamarik Al- Muwahad li-dual al-halidż al-arabyia*, <http://library.gcc-sg.org/Arabic/APicshow.asp?mycover=65> dostęp: 28.01.2012.

<sup>590</sup> *The Closing Statement of 23. Session*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index2ba6.html?action=Sec-Show&ID=125>, dostęp: 28.01.2011.

Podatki/ opłaty celne<sup>591</sup> pomiędzy państwami członkowskimi przestają obowiązywać, akty prawne państw członkowskich dotyczące ceł i podatków z nimi związanych zostały zastąpione przez wspomniane Jednolite Prawo Celne<sup>592</sup>. Ponadto, szczegółowo określa ono zasady funkcjonowania wspólnego systemu celnego poprzez wprowadzenie jednolitych procedur importowych, eksportowych, re-eksportowych, procedur administracyjnych, tranzytu przez państwa członkowskie z uwzględnieniem wyjątków dotyczących produktów rolnych i przepisów weterynaryjnych. Dobra wyprodukowane w dowolnym państwie członkowskim są traktowane jednakowo jak produkty krajowe<sup>593</sup>. Ponadto ten akt prawny reguluje zasady tworzenia i funkcjonowania stref wolnocłowych, zwolnienia celne oraz sankcje karne. Państwa RWPZ posiadają również Wspólną Taryfę Celną (*Common External Tariff- CET*)<sup>594</sup>. Stawka podstawowa wynosi 5% wartości towaru. Istnieje jednak 417 towarów, w stosunku do których stosowana jest inna stawka<sup>595</sup>.

W 2008 roku pomiędzy państwami członkowskimi został ustanowiony wspólny rynek. Towarzyszyło temu zniesienie barier stojących na przeszkodzie swobodnemu przepływowi osób, usług i dóbr. Zharmonizowane zostały również prawo bankowe państw członkowskich<sup>596</sup>, a także niektóre zagadnienia podatkowe.

---

<sup>591</sup> W wersji angielskiej ilekroć jest wspomniane o „cłach”, dodawany jest zwrot „podatki”, tj. „*customs <taxes>*”, w wersji arabskiej używa się zwrotu „podatki <opłaty> celne” tj. *dara'ib „rusum” džumrukijja*. Art.ust.12 Wspólnego Prawa Celnego określa *podatki <opłaty>* jako „celne jako kwoty, które są otrzymują zgodnie z postanowieniami niniejszego prawa”.

<sup>592</sup> *Idžra'at wa hutuat tatbiq al-itihad al- džumruki lidual madžlis al-ta'un*, <http://212.100.196.119/index9038.html?action=Sec-Show&ID=93>, dostęp: 28.01.2012, *The Doha Declaration On The Launch of the Customs Union for the Cooperation Council of the Arab States of the Gulf (GCC) (Issued at the 23rd Session of the Supreme Council)*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index2ba6.html?action=Sec-Show&ID=125>, dostęp: 28.01.2012.

<sup>593</sup> *The GCC Economic Agreement & Customs Law*, <http://www.iicuae.com/externals/altamimi/GCCEconomicAgreements.pdf>, dostęp: 28.01.2012

<sup>594</sup> E. Ahmad, A. Al- Faris, E. Elgar, *Fiscal reforms in the Middle East. VAT in Gulf States Cooperation Council*, Cheltenham, Northampton, 2010, s.1.

<sup>595</sup> *Common Customs Law of the GCC States Rules of Implementation and Explanatory Notes Thereof January 2003*, Dubai Trade, [http://pilot.dubaitrade.ae/portal/customs/GccExemptedList.jsp?lang\\_code=en](http://pilot.dubaitrade.ae/portal/customs/GccExemptedList.jsp?lang_code=en) dostęp: 28.01.2012.

<sup>596</sup> M.S. Khan, *The GCC Monetary Union: Choice of Exchange Rate Regime*, Working Paper Series, The Peterson Institute for International Economics, Washington DC, 2009, s.1.

## 5. USTALANIE WARTOŚCI RYNKOWEJ NIERUCHOMOŚCI PRZEZ ORGANY PODATKOWE ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM OPINII BIEGŁEGO

---

W świetle art. 6 ust. 4 u.p.c.c. jeżeli podatnik, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Dopiero po bezskutecznym upływie 14-dniowego terminu liczonego od dnia następnego po dniu doręczenia wezwania organu podatkowego do określenia, podwyższenia lub obniżenia wartości rynkowej nieruchomości (art. 6 ust. 3 u.p.c.c.), organ podatkowy dokona jej określenia na podstawie<sup>597</sup>:

- a) opinii biegłego
- b) lub przedłożonej przez podatnika wyceny przygotowanej przez rzeczoznawcę.

Jak się podkreśla w literaturze „ustawodawca w celu usprawnienia postępowania w sprawie ustalenia wartości rynkowej dla celów podatku od czynności cywilnoprawnej wprowadził swoisty dualizm środków dowodowych. Organ podatkowy może ustalić wartość rynkową na podstawie opinii biegłego powołanego w toku prowadzonego postępowania podatkowego lub też na podstawie przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy”<sup>598</sup>. W doktrynie sygnalizuje się także, iż „niezależnie od opinii biegłego organ podatkowy może też oprzeć się na przedłożonej przez podatnika wycenie rzeczoznawcy. Posłużenie się w treści przepisu alternatywą "lub" oznacza, że dopuszczalne jest uwzględnienie przez organ wyceny rzeczoznawcy obok lub zamiast opinii biegłego”<sup>599</sup>. Również w pismach organów podatkowych trafnie zauważono, iż „nie można podzielić opinii (...), zgodnie z którą właściwy w sprawie organ podatkowy nie może podważać wyceny dokonanej przez rzeczoznawcę majątkowego, posiadającego stosowne uprawnienia. Jeżeli bowiem, w ocenie organu podatkowego, wartość ta nie będzie odpowiadała wartości rynkowej, o której mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, będzie on posiadał prawo do wszczęcia postępowania w przedmiocie jej ustalenia, na podstawie art. 6 ust. 3 i 4 ww. ustawy. Żaden bowiem z przepisów ustawy, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przy ustalaniu podstawy opodatkowania, nie odbiera organowi prawa do takiego postępowania, jak również nie przyznaje szczególnej mocy opinii wydawanej przez

---

<sup>597</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 maja 2011 r., I SA/Lu 162/11, Lex nr 991082.

<sup>598</sup> J. Zdanowicz, *Podatek...*, Legalis.

<sup>599</sup> A. Goettel, M. Goettel, *Podatek...*, Lex.

rzeczoznawców majątkowych, która mogłaby zostać jedynie potraktowana jako dowód w ewentualnym postępowaniu, a w konsekwencji podlegać ocenie na równi z innymi dowodami w sprawie”<sup>600</sup>.

Organ podatkowy nie jest uprawniony do rezygnacji z powołania biegłego i oparcia się na własnej wstępnej ocenie, o której mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c.<sup>601</sup>. Stanowisko takie wyrażono, m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 30 sierpnia 2011 r., stwierdzając, iż zastosowany w treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. zwrot „z uwzględnieniem” należy rozumieć jako konieczność uzyskania dowodów z opinii biegłego lub złożonej przez stronę wyceny rzeczoznawcy<sup>602</sup>. Innymi słowy dopiero w sytuacji, gdy podatnik pomimo wezwania organu podatkowego pierwszej instancji nie zweryfikuje wartości rynkowej nieruchomości lub ponownie poda wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, wówczas organ podatkowy dokonuje jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłych lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy<sup>603</sup>. Również w sytuacji, kiedy strona czynności cywilnoprawnej nie podwyższy wartości rynkowej nieruchomości względem wartości transakcyjnej organ podatkowy w świetle art. 6 ust. 4 u.p.c.c. obowiązany jest określić wartość rynkową sprzedanej nieruchomości w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.c.c. na podstawie opinii biegłego<sup>604</sup>. Tożsame w tej mierze stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 9 grudnia 2005 r., w którym stwierdził, iż „z uwagi na to, że strony nie wyraziły zgody na podwyższenie wartości nieruchomości, organ podatkowy dopuścił dowód z opinii biegłego rzeczoznawcy majątkowego, co znajduje oparcie w przepisie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 86 poz. 959 ze zm.). Dopuszczenie dowodu z opinii dotyczącej wiadomości specjalnych jest bowiem w tym wypadku obligatoryjne, o czym świadczy użyty w przepisie art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zwrot „dokona określenia”<sup>605</sup>. Wskazać trzeba przy tym, że podstawy określania przez organ podatkowy wartości nabytej nieruchomości nie może stanowić przedłożona przez podatnika wycena rzeczoznawcy dokonana według stanu rzeczy z innej daty, aniżeli dzień dokonania opodatkovanej czynności, a więc np. dzień zawarcia ugody sądowej znoszącej ich współwłasność<sup>606</sup>.

---

<sup>600</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 21 czerwca 2013 r., ITPB2/436-55/13/TJ, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

<sup>601</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lutego 2011 r., I SA/GI 1082/10, Lex nr 821011.

<sup>602</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 638/11, Lex nr 1094644.

<sup>603</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 czerwca 2011 r., I SA/Wr 369/11, Legalis nr 356378; należy jednak pamiętać, iż „oczywiście organ podatkowy będzie opierał się na wycenie rzeczoznawcy przedłożonej przez podatnika tylko wtedy, gdy jest ona, jego zdaniem, rzetelna i wiarygodna; w przeciwnym razie powoła biegłego” – por. M. Rusinek, *Komentarz...*, Lex.

<sup>604</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 lipca 2009 r., I SA/Lu 213/09, Legalis nr 367874.

<sup>605</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2005 r., III SA/Wa 2265/05, Legalis nr 86955.

<sup>606</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 maja 2009 r., I SA/Sz 128/09, Lex nr 527179.

Konieczność określenia wartości rynkowej nieruchomości na podstawie opinii biegłego w żaden sposób nie upoważnia organu podatkowego do dowolnego określenia wartości rynkowej przedmiotu sprzedaży w oderwaniu od realiów panujących na rynku w obrocie danymi dobrami<sup>607</sup>. Innymi słowy określając wysokość podatku od czynności cywilnoprawnych od sprzedaży nieruchomości trzeba uwzględniać analogiczne transakcje sprzedaży na danym terenie<sup>608</sup>, biorąc pod uwagę fakt, iż wartość rynkowa musi mieć charakter obiektywny, wynikający z relacji podaży i popytu na dany rodzaj dóbr<sup>609</sup>. Między innymi w wyroku z dnia 31 maja 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że „uzasadnione jest przeprowadzenie na okoliczność przywoływanych cech przeprowadzonego przez podatnika remontu dodatkowego postępowania dowodowego a następnie uzupełniającego dowodu z pisemnej bądź ustnej (do protokołu) opinii biegłego, na okoliczność uwzględnienia zindywidualizowanego w ten sposób remontu przy wycenie wartości mieszkania. Tego rodzaju połączenie czynności własnych organu podatkowego oraz czynności biegłego jest w pełni uzasadnione i spełnia wymogi art. 6 ust. 4 u.p.c.c.”<sup>610</sup>.

To właśnie „podejście porównawcze i metoda porównywania parami jako tryb określenia wartości rynkowej nieruchomości odpowiada przesłankom, o których mowa w art. 6 ust. 2 u.p.c.c., które wymagają uwzględnienia innych transakcji, mających za przedmiot rzeczy tego samego rodzaju i gatunku lub prawa tego samego rodzaju”<sup>611</sup>. Innymi słowy „podejście porównawcze polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom, jakie uzyskano za nieruchomości podobne, które były przedmiotem obrotu rynkowego, a ceny koryguje się ze względu na cechy różniące nieruchomości podobne od nieruchomości szacowanej, przy uwzględnieniu zmiany poziomu cen wskutek upływu czasu”<sup>612</sup>. Ponadto w orzecznictwie sądów administracyjnych głoszony jest pogląd, że „z przepisu art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450) wynika dla określenia wartości rynkowej nakaz stosowania podejścia porównawczego. Jednocześnie brak jest wskazania konkretnego rodzaju metody, jak to określa § 4 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. Nr 207 poz. 2109 ze zm.). Zgodnie z treścią powołanego przepisu rozporządzenia w podejściu porównawczym stosuje się metodę porównywania parami, metodę korygowania ceny średniej albo metodę analizy statystycznej rynku. Z tego też względu należy przyjąć, że jeżeli powołany biegły zastosował konkretną metodę podejścia

<sup>607</sup> Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II FSK 875/10, Lex nr 1098766; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 sierpnia 2009 r., I SA/Go 337/09, Legalis nr 213811.

<sup>608</sup> Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II FSK 875/10, CBOSA.

<sup>609</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2006 r., I SA/Wr 1173/06, Legalis nr 286290.

<sup>610</sup> Wyrok NSA z dnia 31 maja 2012 r., II FSK 2378/10, Lex nr 1214151.

<sup>611</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 sierpnia 2010 r., I SA/Kr 61/10, Lex nr 749270.

<sup>612</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 stycznia 2009 r., I SA/Lu 399/08, Legalis nr 367704.

porównawczego określoną przepisami dotyczącymi sposobu wyceny nieruchomości – to takie działanie jest działaniem prawidłowym i zgodnym z przepisami podatkowymi<sup>613</sup>.

Warto podkreślić, że „za prawidłową należy uznać wycenę odnoszącą się do poszczególnych działek, w sytuacji gdy przedmiotem sprzedaży było kilka nieruchomości gruntowych. Biegły zatem jest zobowiązany w myśl art. 6 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych do ustalenia poszczególnej wartości rzeczy, w tym przypadku każdej z osobna nieruchomości gruntowej<sup>614</sup>. Ponadto, jeżeli w opinii biegłego pominięty został wpływ stanu prawnego (kilkunastu współwłaścicieli) będącej przedmiotem umowy sprzedaży nieruchomości na jej wartość rynkową – jako uzasadniony należy przyjąć zarzut strony na takie działanie<sup>615</sup>. Również „wyceny, które dotyczą wartości kosztorysowej (cen kosztorysowych) lokalu, a nie jego wartości rynkowej nie stanowią dowodu w sprawie określania podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>616</sup>.

Należy powtórzyć za A. Mariańskim i D. Strzelcem, iż „opinia biegłego musi określać wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej, zgodnie z regułami określonymi w art. 6 ust. 2 – czyli metodą porównawczą. Nie może zatem biegły korzystać z innych metod wyceny wartości takiego przedmiotu – metody odtworzeniowej czy też dochodowej<sup>617</sup>.

Organ podatkowy nie może szacować wartości nieruchomości jedynie na podstawie opinii biegłego<sup>618</sup>, czy też przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy, gdyż w świetle przepisu art. 6 ust. 4 u.p.c.c., na organie podatkowym ciąży obowiązek zebrania całego materiału dowodowego, w tym wskazanego przez stronę<sup>619</sup>. Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż „wskazana w art. 6 ust. 2-4 u.p.c.c. procedura dotycząca określenia przez organ podatkowy wartości rynkowej przedmiotu umowy cywilnoprawnej, nie wyłącza obowiązku uwzględnienia zasad postępowania podatkowego wymienionych w O.p., w tym wyrażonych w art. 122, 187 § 1, 188, czy też 191. Z treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. jednoznacznie wynika, że obowiązek określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej spoczywa na organie podatkowym, który posługuje się przy tym opinią sporządzoną przez biegłego. Opinia taka stanowi tylko dowód w postępowaniu podatkowym, który – jak każdy inny dowód – winien zostać poddany ocenie zgodnie z wyrażoną w art. 191 O.p. zasadą swobodnej oceny dowodów. Ocena ta winna znaleźć wyraz w uzasadnieniu decyzji. Organ nie może natomiast bezkrytycznie, bez dokonania rzetelnej oceny, przyjąć opinię biegłego, jako podstawę określenia

<sup>613</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 maja 2010 r., I SA/Go 207/10, Legalis nr 250672.

<sup>614</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 marca 2006 r., I SA/Wr 203/05, Legalis nr 374622.

<sup>615</sup> Wyrok NSA z 27 maja 1998 r., I SA/Lu 527/97, prawo-nieruchomosci.krn.pl.

<sup>616</sup> S. Brzeszczyńska, *Podatek...*, Legalis.

<sup>617</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 196.

<sup>618</sup> Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., II FSK 875/10, CBOSA.

<sup>619</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 638/11, Lex nr 1094644.

wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej, w szczególności w sytuacji, gdy opinię taką kwestionuje strona<sup>620</sup>. Z kolei w innym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że „art. 122 Ordynacji podatkowej jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania lecz w równym stopniu wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący do „załatwienia sprawy” zgodnie z tą zasadą<sup>621</sup>.

Jak trafnie wyraziło to orzecznictwo „zastosowanie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9.9.2002 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 86, poz. 959) w żadnym przypadku nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku poczynienia samodzielnych ustaleń faktycznych, nakazując wszakże – z urzędu – powołanie biegłego, którego opinia stanowi niezbędny element postępowania dowodowego. Opinia taka (i to ją m.in. odróżnia od dowodu z oględzin) nie może jednak zawierać ustaleń dokonanych poza wiedzą i akceptacją organu prowadzącego postępowanie dowodowe. Biegły bowiem – posługując się wiadomościami specjalnymi – ocenia, a nie ustala, stan faktyczny. Przyjęcie odmiennej tezy prowadziłyby do zaprzeczenia zasadzie, że to organ, a nie biegły decyduje o załatwieniu sprawy<sup>622</sup>. Należy także pamiętać, iż użyte w treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. pojęcie „z uwzględnieniem” należy rozumieć jako konieczność uzyskania dowodu z opinii biegłego lub złożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy, jednakże nie mają charakteru dowodów wyłącznych<sup>623</sup>.

„Założenie, że ustalenie wartości czynności cywilnoprawnej na podstawie opinii biegłego jest równoznaczne z bezkrytycznym przyjęciem złożonej opinii, jest nie do przyjęcia. Opinia biegłego jest tylko jednym z dowodów w sprawie, którym organ podatkowy nie jest związany, stanowi taki sam materiał jak każdy inny dowód zgromadzony w sprawie i podlega takiej samej ocenie jak każdy inny dowód w sprawie. Z samej istoty dowodu z opinii biegłego wynika, że powinna zawierać uzasadnienie zajętego stanowiska z jednoczesnym ustosunkowaniem do innych wydanych w sprawie opinii, zwłaszcza gdy są w nich prezentowane odmienne oceny. Skoro zatem organ administracji dysponuje rozbieżnymi opiniami biegłego dopuszczonego w sprawie oraz złożonymi przez stronę, a materiał dowodowy nie daje podstaw do oparcia się wyłącznie na jednej z nich, to powinien przez łączne zbadanie opinii biegłych wyjaśnić zachodzące w nich sprzeczności, bądź też zażądać dodatkowej opinii innych biegłych<sup>624</sup>. Zatem „dyspozycja art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 86, poz. 959 ze zm.) obliguje organ podatkowy do wywołania dowodu z opinii biegłego, kierując się potrzebą zapewnienia podatnikom obiektywnego, niezależnego od woli organu, określenia wartości podstawy opodatkowania. Te same przesłanki nakazują podatnikom przy kwestionowaniu

<sup>620</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2010 r., I SA/GI 538/10, Lex nr 610428.

<sup>621</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2008 r., I SA/Wr 878/08, Lex nr 497607.

<sup>622</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2004 r., I SA/Łd 292/03, Legalis nr 64061.

<sup>623</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 638/11, Lex nr 1094644.

<sup>624</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2007 r., I SA/Lu 645/06, Legalis nr 272825.



podstawy opodatkowania określonej przez organ na podstawie opinii biegłego stosować przeciwdowód w postaci opinii innego biegłego<sup>625</sup>. Jak stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 14 stycznia 2009 r. „organ podatkowy, jakkolwiek związany koniecznością wywołania opinii biegłego, w sytuacji, o której mowa w przepisie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 86, poz. 959 ze zm.), nie może poprzestać na bezkrytycznej aprobacie ekspertyzy, a przy dokonywaniu jej oceny, winien mieć na uwadze takie kryteria, jak: zgodność z zasadami logiki i wiedzy powszechnej, poziom wiedzy biegłego, podstawy teoretyczne opinii, sposób motywowania oraz stopień stanowczości wyrażonych w niej wniosków i jednoznaczne odniesienie się do zastrzeżeń strony<sup>626</sup>. Innymi słowy *meritum* opinii biegłego nie jest bezwzględnie wiążące dla organu podatkowego, lecz podlega jego ocenie, zgodnie z art. 191 Ordynacji podatkowej, jak każdy inny dowód<sup>627</sup>. Zatem organy podatkowe nie powinny traktować opinii biegłych jako dowodów ostatecznych i niepodważalnych, gdyż mogłoby to doprowadzić do sytuacji, że całe postępowanie byłoby zbędne a rzeczoznawca stałby się decydującym arbitrem<sup>628</sup>.

Powyższe rozważania prowadzą do uzasadnionego wniosku, że „skoro w sytuacjach przewidzianych w art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 ze zm.), ustawodawca nałożył na organy podatkowe obowiązek określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy, nie wskazał przy tym przepisów regulujących sposób działania biegłego i nie uregulował tej kwestii w ustawie podatkowej, to uznać należy, że z oczywistych względów poza przepisami ustawy podatkowej biegły obowiązany był sporządzić opinię na potrzeby art. 6 ust. 4 tej ustawy, stosując się do przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm.) oraz przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. Nr 207, poz. 2109 ze zm.)<sup>629</sup>.

---

<sup>625</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 grudnia 2007 r., VIII SA/Wa 491/07, Legalis nr 138643.

<sup>626</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 stycznia 2009 r., I SA/Lu 399/08, Legalis nr 367704.

<sup>627</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 czerwca 2010 r., I SA/Kr 221/10, Legalis nr 365201.

<sup>628</sup> [www.prawo-nieruchomosci.krn.pl](http://www.prawo-nieruchomosci.krn.pl).

<sup>629</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., VIII SA/Wa 964/10, Legalis nr 366152.

## 6. OBCIĄŻENIE STRONY KOSZTAMI WYCENY NIERUCHOMOŚCI W ŚWIETLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

---

Zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.c.c. jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33 % od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik<sup>630</sup>. Podobnie wypowiada się w powyższej kwestii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, stwierdzając, że „z treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. wynika, że koszty opinii biegłego powołanego przez organ podatkowy tylko wówczas ciążą na stronach czynności cywilnoprawnej, gdy wartość określona w ten sposób jest wyższa o 33% od wartości podanej przez podatników przedmiotowego podatku. Z art. 6 ust. 4 u.p.c.c. wynika również, że wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej określa się w stosunku do każdej rzeczy lub prawa podatkowego stanowiących podstawę opodatkowania, a więc przy umowie sprzedaży, każdej sprzedanej rzeczy lub prawa majątkowego, odrębnie. Stosowanie cytowanego przepisu ma charakter obligatoryjny wykluczający dowolność działania organu podatkowego w przypadku zajścia zdarzenia w nim określonego”<sup>631</sup>.

„Przepis ten art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm., ) w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. działa w obie strony, bowiem w sytuacji gdy stanowisko organu co do wartości rynkowej nie odbiega od wartości wskazanej przez biegłego o więcej niż 33 %, to podatnik nie ponosi kosztów jej sporządzenia. Zapis ten stanowi swoistą zaporę przed dowolnością podejmowanych ocen przez organy podatkowe. Zastosowanie art. 6 ust. 4 tej ustawy, w żadnym przypadku nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku poczynienia samodzielnych ustaleń faktycznych, nakazując jednak z urzędu powołanie biegłego, którego opinia stanowi niezbędny element postępowania dowodowego. Czynności tych dokonuje organ podatkowy w postępowaniu podatkowym mającym na celu rozstrzygnięcie, co do istoty sprawy. Natomiast podatnik ma prawo w postępowaniu podatkowym podważyć moc dowodową opinii wskazując na dowody przeciwnie”<sup>632</sup>. Również zdaniem Ministra Finansów „przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych określają bardzo szeroką granicę

---

<sup>630</sup> Warto w tym miejscu podkreślić, że „jeśli organ uznałby, że w sprawie są wymagane wiadomości specjalne, powinien – na podstawie art. 197 O.p. – powołać biegłego, w celu wydania opinii. Powołanie biegłego, tj. osoby posiadającej wiadomości specjalne, jest niezależne od obowiązku powołania biegłego na mocy art. 6 ust. 4 u.p.c.c., kiedy to powołanie biegłego jest obligatoryjne i następuje z urzędu” – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2009 r., I SA/Sz 427/09, Lex nr 521085.

<sup>631</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 marca 2011 r., I SA/GI 1233/10, Lex nr 820862.

<sup>632</sup> Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2011 r., II FSK 1165/10, Legalis nr 428131.

wartości, różniącą się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, gdy ponosi on koszty opinii biegłego (co do zasady koszty opinii jako element postępowania podatkowego ponosi organ)<sup>633</sup>.

Na tle przepisu art. 6 ust. 4 u.p.c.c. wyrażono w orzecznictwie pogląd, że „jeżeli w sporządzonej, według zlecenia organu podatkowego, opinii biegłego dotyczącej kilku rzeczy lub praw majątkowych, wartości poszczególnych przedmiotów czynności cywilnoprawnej raz przekroczy a w innych przypadkach nie przekroczy o 33% jej wartość podaną przez strony, to koszty takiej opinii w całości nie mogą obciążać strony czynności cywilnoprawnej. Opinia powinna dotyczyć konkretnego przedmiotu czynności cywilnoprawnej a nie ich zbioru w sytuacji, gdy strony określiły, tak przedmioty jak i ich wartość, odrębnie, a organ podatkowy dokonał własnej, wstępnej oceny wskazanych wartości wzywając do określenia podwyższenia lub obniżenia, wartości poszczególnych przedmiotów takiej czynności. W przypadku, gdy powołano biegłego celem określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej wskazując kilka lub więcej rzeczy lub praw majątkowych, to tak sporządzona opinia jest opinią zbiorczą co do wszystkich podlegających ocenie przedmiotów, co nie oznacza, że suma ich wartości tworzy wskaźnik z art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.). Opinia, o której mowa w art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, niezależnie od formy jej sporządzenia (jednostkowa lub zbiorcza) zawsze dotyczy wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej (art. 6 ust. 2 ustawy podatkowej) co w przypadku sprzedaży oznacza rzecz lub prawo majątkowe będące przedmiotem takiej umowy. Organ podatkowy nie może obciążyć podatnika kosztami opinii, w której wartość danej rzeczy lub prawa majątkowego, nie przekroczyła wielkości wskazanej w tym przepisie. Opinia zbiorcza nie oznacza nic innego jak zbiór opinii jednostkowych sporządzonych przez biegłego (biegłych) w jednym dokumencie. Na koszt opinii zbiorczej składa się koszt poszczególnych, zawartych w jednym dokumencie, opinii. W przypadku umowy sprzedaży koszty opinii wymienionej w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej, to koszt wyceny (określenia wartości) poszczególnej sprzedanej rzeczy lub prawa majątkowego, o ile rzeczy te lub prawa zostały w umowie wyodrębnione (oznaczone co do tożsamości ze wskazaniem ceny)<sup>634</sup>.

Na zakończenie należy wskazać, iż „przepisy art. 6 ust. 2-4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 ze zm.) łącznie wprowadzają zobiektywizowane kryteria ustalania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej stanowiącego podstawę wymiaru należnego podatku, jak i następujące w określonym porządku okoliczności skutkujące możliwością obciążenia podatnika kosztami opinii, tj. tylko wtedy, gdy określona na podstawie opinii biegłego wartość przedmiotu przekroczy o 33% wartość podaną przez

<sup>633</sup> Odpowiedź..., [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl).

<sup>634</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 marca 2011 r., I SA/GI 1233/10, Legalis nr 352046.

podatnika po wezwaniu strony do jej podwyższenia. Ustawa podatkowa nie wyłącza możliwości, podwyższenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej w terminie późniejszym, a wręcz bezpośrednio dopuszcza taką sytuację. Zatem jako pozbawione podstaw prawnych jest stanowisko, iż podanie wartości rynkowej następuje wyłącznie w drodze aktu notarialnego<sup>635</sup>.

Konkludując, należy zauważyć, iż podatnik jako strona umowy cywilnoprawnej nie może być obciążony kosztami wyceny nieruchomości w sytuacji, gdy organ podatkowy zlecając wykonanie wyceny przedmiotu sprzedaży, mylnie wskazał, iż przedmiotem tym ma być budynek mieszkalny wraz z działką wykończony, np. w 90% w sytuacji, gdy przedmiotem umowy był budynek w stanie surowym<sup>636</sup>. Również w sytuacji, gdy „przedstawiony przez biegłego operat szacunkowy sporządzony został w oparciu o zasady sformułowane w nieobowiązującym już brzmieniu art. 6 ust. 2 u.p.c.c., zgodnie z art. 122, art. 187 § 1 i art. 180 § 1 O.p. organy podatkowe powinny zlecić biegłemu uzupełnienie sporządzonej opinii, a nie nowej ekspertyzy, czym mógłby narazić stronę postępowania podatkowego na koszty<sup>637</sup>. Także w piśmiennictwie uznaje się, że „organ podatkowy przy ustalaniu podstawy opodatkowania wyrażonej w wartości rynkowej przedmiotu czynności nie jest związany treścią opinii biegłego, czy też wyceny rzeczoznawcy. W przypadku, gdy zawiera ona określenie innej wartości niż wartość rynkowa, brak wniosków końcowych lub wewnętrzne sprzeczności – przez podanie dwóch wartości, nie wskazuje metody szacunku – organ powinien dokonać jej badania i podjąć dalsze niezbędne działania<sup>638</sup>.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że błąd organu podatkowego polegający na niewzewaniu strony do podania wartości całej nieruchomości wraz z budynkami – skutkuje niemożnością obciążania strony kosztami opinii biegłego<sup>639</sup>. Również koszty opinii biegłego obciążonej wadami nie mogą obciążać strony postępowania, jeśli wady te były istotne i nie nadawały się do usunięcia<sup>640</sup>.

---

<sup>635</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lutego 2011 r., I SA/GI 1082/10, Legalis nr 351969.

<sup>636</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 234/08, Legalis nr 165149.

<sup>637</sup> Wyrok NSA z dnia 5 września 2012 r., II FSK 2468/10, Lex nr 1244232.

<sup>638</sup> M. Kępa, *Tryb ustalania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych*, Radca Prawny 2010, nr 4, s. 24 i nast.

<sup>639</sup> Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r., III SA 7572/98, CBOSA.

<sup>640</sup> Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 1999 r., I SA/Gd 1846/97, CBOSA.

## 7. PODSUMOWANIE

Co do zasady określenie wartości rynkowej nieruchomości należy do podatnika i na przykład w umowie sprzedaży odpowiednik tej wartości powinien być ustalony przez strony (kontrahentów) w postaci ceny sprzedaży. Jednakże w praktyce cena ta niejednokrotnie będzie różniła się od wartości rynkowej przedmiotu transakcji, dlatego też ta pierwsza nie może stanowić podstawy obliczenia podatku<sup>641</sup>. Tożsame w tej mierze stanowisko zajmuje orzecznictwo, w którym podkreśla się, iż zasady doświadczenia życiowego wskazują, że w celu redukcji obciążeń podatkowych z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych, strony mogą dążyć do wykazania ceny jak najniższej i dlatego podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa rzeczy<sup>642</sup>, a więc wartość, po której dana rzecz może być aktualnie zbyta<sup>643</sup>. Jednakże błędem byłoby przyjęcie *a priori*, iż podatnicy powszechnie i celowo wprowadzają w błąd organy podatkowe, mając jedynie na względzie obniżenie wysokości należnego podatku<sup>644</sup>, gdyż może to być przecież wynikiem tzw. „zdarzeń ujemnych”<sup>645</sup>. Ponadto stosowanie przepisów prawa podatkowego odwołujących się do pojęcia wartości rynkowej „związane jest z pewnymi trudnościami, wynikającymi z tego, że wartość rynkowa jest wielkością *siu generis* idealną, będącą uogólnieniem, uśrednieniem wszystkich transakcji, jakie w określonym czasie i w określonym miejscu mają miejsce”<sup>646</sup>.

Dopiero w sytuacji, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej, wskazana przez podatnika, nie odpowiada wartości rynkowej, organ podatkowy winien w oparciu o art. 6 ust. 4 u.p.c.c. dokonać oceny jego wartości<sup>647</sup>. Jak podkreśla się w piśmiennictwie „ustawodawca – przewidując możliwość niewywiązania się w sposób należyty przez podatnika z powinności określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej – wprowadza w art. 6 ust. 3 i 4 stosowną procedurę zmierzającą do poczynienia właściwych ustaleń w tej materii”<sup>648</sup>. Również według W. Nykiela „z reguły dla potrzeb opodatkowania przyjmuje się wielkości wynikające z zawartych i wykonanych przez podatnika umów, udokumentowane i ujęte w przewidziany przepisami sposób w odpowiednich urządzeniach rachunkowych. W niektórych przypadkach jednak prawo podatkowe mając na celu

<sup>641</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2008 r., I SA/Wr 878/08, Lex nr 497607; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 kwietnia 2012 r., IBPBII/1/436-9/12/MZ, www.sip.gov.pl.

<sup>642</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2007 r., I SA/Po 28/07, Legalis nr 455933.

<sup>643</sup> D. Kosacka-Łędziewicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Wrocław, Warszawa 2003, s. 92.

<sup>644</sup> A. Matysiak, *Oplata skarbową. Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2007, s. 96.

<sup>645</sup> W. Modzelewski, *Podatki obrotowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Prawo daniowe, tom. III*, Warszawa 2010, s. 167.

<sup>646</sup> B. Brzeziński, *Wybrane... op. cit.*, s. 79.

<sup>647</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 czerwca 2011 r., I SA/Wr 369/11, Lex nr 1151032.

<sup>648</sup> A. Goettel, M. Goettel, *Podatek...*, Lex.

zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa, przewiduje odstępstwa. Konstruowane są specjalne rozwiązania, a niekiedy nawet instytucje, których istota polega na tym, że w pewnych sytuacjach odrzuca się przyjętą przez strony wielkość określonego parametru transakcji (np. ceny) i zastępuje się ją wielkością ustaloną przez organ podatkowy według przewidzianych przepisami regul<sup>649</sup>. Tym samym w art. 6 ust. 3-4 u.p.c.c. „podstawa opodatkowania jest kształtowana poprzez czynności cywilnoprawne dokonywane przez podatników i przez swoistą „korektę” wielkości wynikających z owych czynności, dokonywaną przez organy podatkowe. Rozwiązania te stosowane w wielu państwach są bez wątpienia wyrazem autonomii prawa podatkowego”<sup>650</sup>.

Pomimo, że organy podatkowe posiadają kompetencję do „pominięcia” decyzją władczą<sup>651</sup> określonej przez strony wartości nieruchomości oraz zastąpienia jej własnym rozstrzygnięciem, nie mogą dowolnie ustalać wartości rynkowej przedmiotu umowy, ale muszą uczynić to zgodnie z art. 6 ust. 2-4 u.p.c.c.<sup>652</sup>, pamiętając, że w razie uzasadnionych wątpliwości dotyczących wartości sprzedawanej nieruchomości są zobligowane powołać biegłego do przeprowadzenia wyceny<sup>653</sup>. Jednakże wartość rynkowa określona w trybie art. 6 ust. 4 u.p.c.c. musi także odpowiadać kryteriom, o jakich mowa w ust. 2 art. 6 u.p.c.c.<sup>654</sup>. Trafnie zatem Minister Finansów już w piśmie z dnia 8 czerwca 1995 r. „wskazuje” organom podatkowym najczęstsze „potknięcia” w tej materii, tj.:

- a) podwyższanie wartości rynkowej niejednokrotnie dokonywane w oderwaniu od miejsca zawarcia transakcji, gdzie warunki popytu i podaży różnią się zasadniczo,
  - b) ustalanie wartości podanej przez strony umowy dokonywane <<zza biurka>>, bez uwzględnienia stanu technicznego, wyposażenia, standardu i innych parametrów mających wpływ na wartość rynkową,
  - c) nierzetelność działania biegłych dokonujących szacunku nieruchomości, które opierają na wartości odtworzeniowej z uwzględnieniem stopnia zużycia nie biorąc pod uwagę popytu i możliwości zbycia w konkretnym czasie i miejscu,
- uchybienia formalnoprawne, np. proponowanie stronom, aby na własny koszt powoływały biegłych rzeczoznawców<sup>655</sup>.

---

<sup>649</sup> W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] T. Dębowska-Romanowska (red.), A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 403.

<sup>650</sup> Tamże, s. 404.

<sup>651</sup> M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, publ. elektroniczna, Lex.

<sup>652</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lutego 2011 r., I SA/Go 1267/10, Lex nr 990754.

<sup>653</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 grudnia 2007 r., I SA/Ol 552/07, Lex nr 329525.

<sup>654</sup> Wyrok NSA z dnia 13 maja 2009 r., II FSK 436/08, Lex nr 501821.

<sup>655</sup> *Pismo Wicedyrektora Departamentu Podatków Bezpośrednich i Oplat w Ministerstwie Finansów z dnia 8 czerwca 1995 r., nr PO 7/B-825-144/1936/95, www.lexis.pl.*