

Rafał Bernat*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

SPOSÓB OKREŚLENIA WARTOŚCI RYNKOWEJ W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Streszczenie

Jednym z elementów konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych jest podstawa opodatkowania, którą ustala podatek za pomocą samoobliczenia w oparciu o wartość rynkową ruchomości lub nieruchomości. Przepisy podatkowe zawierają definicję „wartości rynkowej”, jednak stopień jej ogólności uniemożliwia precyzyjne ustalenie przez podatnika ceny rynkowej przedmiotu. W artykule dokonano analizy pojęcia „wartość rynkowa” (także w świetle wykładni sądowej), trybu kwestionowania kwoty podanej przez stronę postępowania oraz związku pomiędzy powołaniem biegłego a decyzją określającą zobowiązanie podatkowe. W zakresie metod badawczych użyto metody analitycznej, porównawczej i językowej. Dokonano analizy metod określenia wartości rynkowej: kosztowej, „marży realnej”, porównawczej, historycznej. Jako wniosek de lege lata przyjęto, że prawidłową jest metoda porównawcza i powinna być stosowana wtedy, gdy skutek realizacji przepisów o podatku od czynności cywilnoprawnych ustalona wartość może być uznana za błędną. Za wniosek de lege ferenda uznano potrzebę nowelizacji w zakresie wprowadzenia przejrzystych metod ustalania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Słowa kluczowe: wartość rynkowa, przedmiot opodatkowania, podatek

* Adres e-mail: rafalbernat@onet.eu

Wartość podstawy opodatkowania jest elementem konstrukcji podatku mającym bezpośredni wpływ na wysokość podatku, który w danej sytuacji faktycznej ma zapłacić podatnik¹. Dlatego też czynniki mające odzwierciedlenie w wymiarze podstawy opodatkowania odnoszą się pośrednio do przedmiotu opodatkowania. Oznacza to, że scharakteryzowanie przedmiotowych przesłanek ma istotne znaczenie dla określenia charakteru prawnego obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC)². W zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego w PCC podatnik ma obowiązek sam obliczyć podstawę opodatkowania i podatek. Nie należy tego uznawać za przejaw zaufania organów administracji publicznej do uczciwego i rzetelnego zachowania podatnika. Organy podatkowe w odniesieniu do większości podatków stosują tę metodę jako prostszą i bardziej wydajną. Jeśli jednak podatnik (nawet *in bona fide*) wprowadzi w błąd organ co do wysokości podstawy opodatkowania, spotka się to z dotkliwymi reperkusjami (w postaci odsetek i możliwej grzywny w postępowaniu karnoskarbowym³). Najprostszym sposobem na obliczenie podstawy opodatkowania byłoby stosowanie ceny transakcyjnej, tj. określenie, jaką kwotę strony wpiszą do umowy cywilnej (np. zbycia samochodu osobowego) taka wartość jest podstawą, od której oblicza się podatek. Jednakże nie można postawić znaku równości między powyższą ceną a wartością rynkową przedmiotu opodatkowania. Warto zatem przeanalizować inne metody, jakie znajdują odniesienie do obliczenia podstawy opodatkowania w PCC⁴.

¹ A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 135; W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: *System prawa finansowego*, red. L. Etel, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 30.

² Ustawa z dn. 9 września 2010 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. 2010, Nr 101, poz. 649) – dalej ustawa o PCC. Podatek od czynności cywilnoprawnych określany jest w tekście także jako „PCC”.

³ Jeśli płatnikiem jest notariusz, przed którym podejmowane są akty notarialne dotyczące np. zmian w kapitale zakładowym spółki z o.o., to ciężar samoobliczenia podatku oraz ustalenia właściwej podstawy opodatkowania spoczywa na rejencie. Zob. A. Huchla, *Obliczenie podatku jako czynność płatnika*, w: H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych – Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 159; T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 21.

⁴ W piśmiennictwie podnosi się, że zastosowanie ceny transakcyjnej mogłoby doprowadzić do iluzoryczności obliczania podstawy opodatkowania, w tym podatku. Zob. K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Warszawa 2013, s. 58–61; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2005, s. 177.

Pojęcie wartości rynkowej

Przyjmuje się, że wartość rynkowa rzeczy to wartość danego dobra, określona na podstawie cen stosowanych na rynku lokalnym, stopnia zużycia (w przypadku rzeczy), możliwości pobierania pożytków z rzeczy i wartości zbywczej w danym czasie⁵. Instytucja wartości rynkowej nie stanowi klauzuli generalnej prawa podatkowego, lecz zwrot określony – sposób obliczenia wysokości podstawy opodatkowania. Przy definiowaniu wartości rynkowej w danym stanie faktycznym należy odnieść się do zasady autonomii woli stron⁶. Tylko strony danego stosunku prawnego są bowiem uprawnione do kształtowania zobowiązania dwustronnego i to strony ponoszą wszelkie konsekwencje z zawarciem umowy cywilnej. Aby udzielić podatnikom PCC legislacyjnych wytycznych co do określenia wartości rynkowej, ustawodawca zdecydował się wprowadzić w art. 6 ust. 2 ustawy o PCC definicję legalnej wartości rynkowej. Wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, a także w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów. Zasadniczą różnicą pomiędzy podaną powyżej autorską definicją wartości rynkowej a treścią art. 6 ust. 2 ustawy o PCC jest stwierdzenie, że wyceniający nie odlicza długów i ciężarów (wedle postanowień ustawowych). Zobowiązania zasadniczo przypisane są do strony czynności cywilnoprawnej. Jednak w tym kontekście należy je rozumieć jako np. obciąż-

⁵ Por. M. Jasiakiewicz, *Ustalenie podstawy obliczania opłaty skarbowej od notarialnych umów sprzedaży własnościowego prawa do lokalu w spółdzielniach mieszkaniowych w wypadku nie spłaconego kredytu*, „Rejent” 1997, nr 12, s. 114; M. Kępa, *Tryb ustalania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Radca Prawny” 2010, nr 4, s. 24; M. Panek, *Replika na zamieszczoną wyżej polemikę autorstwa Moniki Derejko-Kotowskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 9, s. 28–29. Zdaniem Boguckiego, uwzględnianie miejsca położenia rzeczy przy wycenie (a nie ograniczeniu badania do miejscowości) jest uprawnione w kontekście przedmiotu badań znajdującego się na terenie niezabudowanym – idem, *Kontrola postępowania dotyczącego określenia wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych*, w: *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 338.

⁶ A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 36; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 18; I. Nowak, *Wartość rynkowa nieruchomości jako podstawa opodatkowania w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 165. Problematyka wartości rynkowej występuje w większości przypadków, gdy strony stosunku prawnego muszą określić tę wartość dla celów podatku od czynności cywilnoprawnych – zob. M. Wojciechowski, *Sprzedaż udziału we współwłasności nieruchomości – skutki podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Doradztwo Podatkowe” 2014, nr 9, s. 17.

zenie w postaci zabezpieczenia egzekucyjnego lub ograniczonego prawa rzeczowego (służebność, zastaw, hipoteka). Odpowiedź na pytanie: co może być ciężarem przedmiotu, którego wartość rynkową określa podatek, nie jest kwestią trywialną. Jeśli przedmiotem opodatkowania jest czynność przeniesienia własności, wówczas ciężarem będzie przymus poniesienia wydatków na doprowadzenie do użyteczności ruchomości (np. sprzedano niesprawne auto). Nie ma znaczenia, który z elementów podatek określający wartość bierze najpierw pod uwagę. Każdy ze składników legalnej definicji wartości rynkowej ma jednakową wartość⁷. Zastanawiać może określenie „stan zużycia rzeczy” w kontekście utraty jej wartości. Przez stan rzeczy należy rozumieć zarówno sytuację prawną, jak i faktyczną ruchomości. Sytuacja prawna będzie m.in. dotyczyć kwestii związanych z własnością tej rzeczy oraz osobami dysponującymi ograniczonym prawem rzeczowym na rzeczy. Sytuacja faktyczna zaś wyraża się w fizycznym stanie rzeczy z chwili badania (jego wartości rynkowej). Stan ten może ulec pogorszeniu wskutek działań podatnika lub czynności od niego niezależnych. Tym samym przez „stan zużycia rzeczy” należy rozumieć przejaw odstępstwa od standardowej sytuacji prawnej i faktycznej rzeczy. W takim wypadku wartość rynkowa rzeczy powinna się zmniejszyć, gdyż ruchomość nie posiada już wszystkich walorów, jakimi charakteryzowała się pierwotnie.

Warto odnieść przepis artykułu 6 ust. 2 ustawy o PCC do treści art. 11 ust. 1 Dyrektywy Rady 2008/7/WE, dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału⁸, który stanowi, że podstawą opodatkowania podatkiem kapitałowym jest rzeczywista wartość aktywów jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub mających być wniesionymi przez członków, po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania i poniesione wydatki przez spółkę w następstwie każdego wkładu. Podatek kapitałowy dotyczy tylko podatków pośrednich od wkładów do spółek handlowych oraz działań restrukturyzacyjnych w spółkach (określone w art. 1 ust. 1 pkt. 1 lit. k, art. 1 ust. 3 ustawy o PCC oraz art. 1 lit. a, b i c Dyrektywy Rady 2008/7/WE). Dlatego też w odniesieniu do aportów, przekształceń (połączeń i podziałów) spółek podatek może powoływać się na prawo Unii Europejskiej w zakresie określenia podstawy opodatkowania obniżonej o zobowiązania i poniesione wydatki przez spółkę. W stosunku do aportu przedsiębiorstwa wartość rynkowa nie może

⁷ S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2012, s. 130 i n.

⁸ Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dn. 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. UE. L 2008, Nr 46, poz. 11) – dalej zwana Dyrektywą 2008/7/WE.

zostać pomniejszona o zobowiązania tego zespołu składników majątkowych, gdyż długi nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa (definicja legalna – art. 55¹ Kodeksu cywilnego⁹). Wydatki w formie opłat administracyjnych, opłat skarbowych, taksy notarialnej, opłat sądowych, ponoszone przez spółkę przyjmującą wkład mogą natomiast pomniejszyć podstawę opodatkowania, jeśli ich poniesienie było niezbędne do przeprowadzenia czynności podwyższenia kapitału zakładowego (art. 6 ust. 1 lit. 8b ustawy o PCC).

Porównując definicję wartości rynkowej z art. 6 ust. 2 ustawy o PCC z tą zawartą w art. 2 pkt. 27 b ustawy o podatku od towarów i usług¹⁰, należy stwierdzić, że przepisy o VAT w sposób bardziej sformalizowany i szczegółowy pozwalają określić tę wartość. Ponadto w odniesieniu do podatku od wartości dodanej ustawodawca zastosował ograniczenia terytorialne, podmiotowe (niezależny dostawca) oraz przedmiotowe (w warunkach uczciwej konkurencji). Jeśli nie jest możliwe takie określenie wartości rynkowej, to ustala się ją jako wartość wytworzenia rzeczy lub wartość niezbędną na wykonanie usług. Taka definicja w ustawie o VAT – choć nie do końca precyzyjna – umożliwia zastosowanie takich cen, które nie naruszałyby uczciwej konkurencji w obrocie pomiędzy podmiotami.

Przepisy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie do wszystkich czynności opodatkowanych odnoszą pojęcie wartości rynkowej jako właściwej do ustalenia podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt. 1, ust. 1 pkt. 2 a i b, ust. 1 pkt. 4-5, art. 6 ust. 1 pkt. 8e ustawy o PCC, podstawę opodatkowania ustala się w oparciu o wartość rynkową przy umowie sprzedaży, zamiany, dożywocia, zniesienie współwłasności lub o dział spadku. Ponadto taki sposób określania wartości przedmiotu opodatkowania występuje przy oddaniu rzeczy spółce do nieodpłatnego używania. Należy uznać wszystkie wymienione umowy cywilne za umowy o charakterze rozporządzającym, *quasi* odpłatnym, posiadające swoje legalne definicje w Kodeksie cywilnym. Oznacza to, że podatek może w sposób samodzielny (przed obliczeniem swojego podatku) ustalić skutki podatkowe zawartej umowy. Wartość czynności podlegających PCC, które nie zostały powyżej wskazane (np. zawarcie umowy spółki, aport, pożyczka, dopłata do spółki) nie da się określić poprzez zestawienie z cenami obowiązującymi w miejscu dokonania zdarzenia podatkowego. Nie jest możliwe podanie przez podatnika

⁹ Ustawa z dn. 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 2014, poz. 121) – dalej zwana k.c.

¹⁰ Ustawa z dn. 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, Nr 177, poz. 1054) – dalej zwana ustawą o VAT. Podatek od towarów i usług określany w tekście także jako VAT.

wartości rynkowej wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, ponieważ takie prawa lub rzeczy oznaczone co do tożsamości nie podlegają wycenie inaczej, jak tylko w odniesieniu do konkretnego przypadku.

Wykładnia sądowa pojęcia wartości rynkowej

Według obowiązującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych¹¹ ustalenie wartości rynkowej powinno być dokonane w sposób rzetelny (z należytą starannością), mając na uwadze stan faktyczny i prawny rzeczy. Sądy stosując prawo podatkowe i dokonując wykładni jego norm prawnych wpływają w sposób pośredni na kształt i charakter decyzji organów w sprawie określenia należności publicznoprawnych. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę¹², że w art. 6 ust. 2 ustawy o PCC znajduje się sprecyzowanie w zakresie „z uwzględnieniem miejsca ich położenia”. Stwierdzenie to, które ma określać obszar terytorialny porównania cen właściwych dla rzeczy, nie jest tożsame z określeniem „w miejscowości położenia rzeczy”. Uzasadnienie tego można dostrzec zwłaszcza w stosunku do dużych nieruchomości, które są położone na terenie kilku miast lub gmin. Wtedy w stosunku do jednej nieruchomości należałoby ustalać ceny rynkowe w zależności od miejscowości, w granicach której dana część gruntu się znajduje. Dlatego też prawidłowym jest określenie wartości rynkowej nieruchomości lub nieruchomości w odniesieniu umiejscowienia całości (niezależnie od podziału administracyjnego). Prostszy rozwiązaniem wydaje się ustalenie wartości rynkowej praw udziałowych (akcji). Jeśli nie jest możliwe podanie wiarygodnych cen stosowanych w podobnych spółkach kapitałowych, to należy przyjąć wartości nominalne¹³.

Zdaniem Sądu Najwyższego¹⁴ wartość rynkowa może być utożsamiana z ceną zbywcą, tj. wypadkową wartości, za jaką zbywca może sprzedać rzecz oraz ceny, jaką może zapłacić nabywca. Takie stanowisko zawiera jednak pewną nieścisłość, gdyż strony mogą celowo zaniżyć cenę netto danej rzeczy po to, aby nie podlegała

¹¹ Wyrok NSA z dn. 27 maja 1998 r., I SA/Lu 527/97, LexPolonica nr 340812; wyrok WSA w Warszawie z dn. 27 stycznia 2011 r., VIII SA/Wa 964/2010; wyrok NSA z dn. 5 września 2012 r., II FSK 2377/2010, LexPolonica nr 3956872.

¹² Wyrok NSA z dn. 5 września 2012 r., II FSK 2377/10, Lex 1216606.

¹³ Wyrok WSA w Gliwicach z dn. 15 listopada 2011 r., I SA/Gl 273/11, Lex 1050441.

¹⁴ Wyrok SN z dn. 7 października 2005 r., IV CK 106/05., OSNIC 2006, Nr 7–8, poz. 128.

ona pod podatek od czynności cywilnoprawnych (np. kiedy wartość długoletniego samochodu wynosi 900 zł). Rozwijając ten wątek należy przytoczyć uzasadnienie wyroku WSA w Gliwicach¹⁵, w którym sąd stwierdza, że warunkiem określenia wartości rynkowej zbywanej rzeczy z uwzględnieniem opinii biegłego jest wcześniejsze ustalenie, czy przyczyna wskazana przez strony umowy sprzedaży uzasadnia zastosowanie niższej ceny od rynkowej. Tym samym nie wystarczy, że organ (w oparciu o opinię biegłego) zakwestionuje wartość podaną przez podatnika. Musi także odnieść się do uzasadnienia zastosowania takiej wartości przez stronę. Jeśli zużycie rzeczy jest większe niż można by przypuszczać w odniesieniu do lat używania przedmiotu, to organ nie może zbagatelizować tego sygnału. Jednakże ciężar uzasadnienia ceny niższej niż przewidywana przez biegłego ciąży na podatniku.

Metody obliczania wartości rynkowej

Wartość rynkowa może być ustalona w oparciu o zastosowanie różnych metod. W zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych podatnik nie może odnaleźć (poza art. 6 ust. 2 ustawy) precyzyjnego sposobu wyceny przedmiotu opodatkowania. Czyni to wyliczenia podatnika błędnymi wtedy, gdy organ podatkowy zastosuje inną metodę obliczenia. Dlatego też można sformułować takie metody obliczenia wartości rynkowej, jak: metoda kosztowa, „realnej marży”, porównawcza i historyczna. Metoda kosztowa¹⁶ może być określana jako sposób wyznaczenia ceny w oparciu o procedurę wytworzenia rzeczy lub nabycia prawa (tj. od osoby zbywcy pierwotnego). Podatnik oblicza cenę towaru analizując wydatki poniesione na jej wytworzenie (lub wyodrębnienie). Należy ująć zatem nie tylko ceny netto nabytych towarów (substratów), ale także wycenić pracę, jaka została spożytkowana w celu wykonania danego przedmiotu. Nie ma tutaj znaczenia, czy dany wydatek może zostać zakwalifikowany jako koszt podatkowy, tj. służący zachowaniu przychodu lub zabezpieczeniu jego źródła. Potwierdzenia ponoszonych wydatków mają jednak wartość dowodową i mogą stanowić uzasadnienie dla stosowania danej wartości ustalonej metodą kosztową. W razie braku dowodów na prawidłowość obliczenia wartości rynkowej na podstawie rzeczywistego wkładu przedsiębiorcy w pozyska-

¹⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dn. 21 listopada 2011 r., I SA/GI 354/11, Lex 898770.

¹⁶ Przedstawione metody mają inny wymiar niż powszechnie uznane w piśmiennictwie dotyczącym podatku dochodowego – N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 90; H. Małecka, *Wartość przedmiotu transakcji podmiotów powiązanych w aspekcie standardów OECD i orzecznictwa NSA*, „Glosa 2000”, nr 12, s. 13–16.

nie towaru lub wytworzenie produktu, organ podatkowy może zastosować *per analogiam* do art. 23 Ordynacji podatkowej sposób obliczenia w drodze oszacowania¹⁷.

Ustalenie ceny polegające na wycenie rzeczy po pomniejszeniu jej wartości o cenę nabycia towaru można określić metodą „realnej marży”. Ponieważ przy sprzedaży rzeczy podatnik osiąga jedynie zysk w postaci marży, którą doda do kwoty netto produktu (uiszczonej pierwotnemu zbywcy), taki model wyliczenia wartości wydaje się być sprawiedliwy pod względem ekonomicznym. Podatnik powinien podlegać opodatkowaniu proporcjonalnemu do realnej wartości usługi lub towaru, jaką osiągnie przy dokonaniu czynności rozporządzającej. Stosowanie takiej metody niesie za sobą jednak zagrożenie, że podatnik przed organem podatkowym nie będzie wykazywał marży (zysk) w celu wyłączenia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Można wtedy wprowadzić stosowne limity, które mogłyby zabezpieczać interes publiczny¹⁸ przed obejściem prawa w celu uniknięcia opodatkowania. Tym samym, podstawę opodatkowania obliczano by poprzez zastosowanie metody „realnej marży” tylko jeśli wartość transakcji (w ramach czynności prawnej) jest nie mniejsza niż prawem przepisane limity. Problematiczne mogłyby być także ustalanie dla poszczególnych czynności określonych art. 1 ust. 1 pkt. 1 ustawy o PCC stawek minimalnych.

W zakresie określenia wartości nieruchomości zastosowanie mogłyby znaleźć metoda porównawcza, polegająca na dokonaniu komparatystryki cen stosowanych w stosunku do podobnych przedmiotów opodatkowania¹⁹. Na

¹⁷ Ustawa z dn. 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2012, poz. 749) – zwana także „OP”. Organ podatkowy ma prawo zawsze zastosować metodę szacowania, gdy brak jest rzetelnych dowodów transakcji dokonywanych przez podatnika lub dane wynikające z ksiąg rachunkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Szerzej o instytucji szacowania – R. Sowiński, *Instytucja szacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2003, z. 3, s. 8; H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstaw opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4, s. 33.

¹⁸ Interes publiczny rozumiany jako klauzula generalna, odesłanie pozajurydyczne dające prawo organowi administracji publicznej do posługiwania się uznaniem administracyjnym w imię wyższych wartości społecznych, tj. zapewnienie dobrobytu państwa czy zwiększenie wpływów do jego budżetu – zob. H. Groszyk, A. Korybski, *O pojęciu interesu w naukach prawnych (przeгляд wybranej problematyki z perspektywy teoretycznoprawnej)*, w: A. Korybski, M.W. Kostyckij, L. Leszczyński, *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Lublin 2006, s. 11–20; E. Modliński, *Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1932, s. 13.

¹⁹ Taki sposób wyceny nieruchomości stosowany jest także w odniesieniu do opinii rzeczoznawcy w trybie art. 153 ust. 1 ustawy z dn. 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. 2014, poz. 518), paragraf 3 i 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dn. 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. 2004, Nr 207, poz. 2109).

podstawie katalogu przedmiotów (także nieruchomości) określa się medianę (średnią wartość), którą modyfikuje się w zależności od stopnia zróżnicowania przedmiotu opodatkowania i innych nieruchomości wziętych pod rozwagę w wycenie. Odnosząc to do praw, które mogą być przedmiotem obrotu, wartość porównawczą określa się także w stosunku do zakresu tych praw i możliwości ich sukcesji na następcę prawnego. Inną bowiem wartość ma prawo własności ruchomości, gdy osoba właściciela nie jest jednocześnie posiadaczem rzeczy. Porównanie powinno dotyczyć wartości netto, gdyż różnorodność podmiotowa stron czynności powoduje także zmienność stawek opodatkowania. Jeśli nie wszystkie podmioty stosowały odliczenie lub obniżoną stawkę podatku do wartości dodanej, to wynik stosowania przedmiotowej metody będzie odmienny niż w przypadku cen netto.

Z uwagi na zmienność cen rynkowych różnych rzeczy lub nieruchomości zastosowanie metody historycznej do czynności podlegających opodatkowaniu PCC nie wydaje się uprawnione. Wedle tego sposobu, wartość np. maszyny rolniczej można ustalić poprzez wyliczenie średniej cen stosowanych w okresie dwóch ostatnich lat do chwili dokonania czynności rozporządzającej. O ile w stosunku do towarów i nieruchomości, których cena znacząco nie ulegała zmianom, metoda ta mogłaby znaleźć zastosowanie – o tyle w odniesieniu do rzeczy, które proporcjonalnie do długości pobierania z nich pożytków tracą na wartości, metoda historyczna byłaby nieskuteczna. Jeśli przedmiotem zamiany jest samochód osobowy to wartość tej ruchomości na przestrzeni pięciu lat będzie malała. W taki sposób, im dłużej podatnik użytkowałby ruchomość, tym mniejsza byłaby podstawa opodatkowania.

Skutki wadliwej oceny wartości rynkowej

W sytuacji, gdy 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 (art. 6 ust. 3 ustawy o PCC). Oznacza to, że na tym etapie organ ma zamiar działać w stosunku do podatnika w sposób polubowny (tj. nie nakłada sankcji, nie nalicza odsetek). Wezwanie przez organ ma funkcję prewencyjną (nie represyjną), gdyż ma przeciwdziałać takiemu stanowisku podatnika, które

będzie skutkować powołaniem przez organ biegłego. Zgodnie z art. 6 ust. 4 ustawy o PCC, 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. 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. Dlatego też różnica w określeniu wartości rynkowej przez podatnika i organ skutkuje zaistnieniem sporu i postępowania wyjaśniającego. Prawdą jest, że opinia sporządzona przez biegłego nie stanowi tylko materiału pomocniczego, lecz jest dowodem w postępowaniu podatkowym. Dowód ten ma postać jednolitą i nie może być interpretowany fragmentarycznie – w oderwaniu od *cause* sprawy podatnika. Jeśli biegły wydał opinię w taki sposób, że trudno jest jednoznacznie wyciągnąć z niej użyteczne dla postępowania wnioski, wówczas organ powinien wezwać biegłego do uzupełnienia sporządzonej opinii lub doprecyzowania sentencji. Biegły nie jest związany podawanymi przez podatnika wartościami rynkowymi w danym miejscu, jednak nie posiada także pełnej dowolności w zakresie określenia wartości przedmiotu badań. Skutkiem tego biegły jedynie potwierdza wartość rynkową, jaka jest właściwa dla przedmiotu opodatkowania i musi brać pod uwagę przede wszystkim ekonomiczne realia czynności podjętej przez podatnika. Nie jest prawidłowe, aby biegły w swojej opinii odnosił się do kwestii prawnych związanych z postępowaniem²⁰. Opinia biegłego może być sporządzona tylko przez osobę, która dysponuje wiadomościami specjalnymi, posiada wiedzę i doświadczenie przydatne przy konstruowaniu wniosków w opinii dla organu podatkowego. Nie ma przeszkód ku temu, aby biegłym była osoba wskazana we wniosku przez podatnika²¹. Jednak wybór biegłego nie oznacza delegowania jego osoby do ustalenia podstawy opodatkowania w PCC. Z wykładni celowościowej art. 6 ust. 4 ustawy o PCC może wynikać, że organ podatkowy ustala podstawę opodatkowania na podstawie określenia wartości rynkowej przedmiotu przez biegłego. Jak to słusznie ujęto w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

²⁰ Wyrok NSA z dn. 11 kwietnia 2007 r., I GSK 1056/06, Lex nr 323497; Ł. Matusikiewicz, *Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 35–38.

²¹ L. Etel, *Uprawnienia gminnych organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2003, cz. 3, nr 1, s. 52; B. Pahl, *Rola dowodu z biegłego w postępowaniu podatkowym*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 7–8, s. 45. Jeśli organ podatkowy powołał biegłego, to przedstawienie opinii rzeczoznawcy przez podatnika ma charakter dowodu prywatnego (nie zaś opinii biegłego) – por. M. Masternak, *Biegły w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 2, s. 117.

z dn. 9 grudnia 2005 r.²²: „rozstrzygnięcie sprawy co do *meritum* należy bowiem do organu podatkowego przy pomocy opinii” (biegłego). Czyli organ podatkowy podejmuje decyzję, czy dać wiarę ustaleniom podatnika, czy jednak zastosować wartość podaną przez biegłego w opinii. Należy opowiedzieć się za pełną uznaniowością organu w kontekście opinii przedstawionej przez biegłego oraz innych dowodów zgromadzonych w sprawie. Biegły, określając wartość rynkową przedmiotu, nie wpływa wprost na konstrukcję treści decyzji określającej zobowiązanie podatkowe²³. Organ podatkowy podejmuje samodzielnie decyzję co do treści aktu administracyjnego, który sporządza. Nie wydaje się uprawnione, aby wadliwa ocena podatnika co do wartości rynkowej mogła być podstawą zastosowania stawki sankcyjnej w wysokości 20% (art. 7 ust. 5 ustawy o PCC). Taka stawka podatkowa dotyczy podatników, którzy nie zapłacili należnego podatku od czynności cywilnoprawnych (z tytułu pożyczki, depozytu nieprawidłowego, ustanowienia użytkowania wieczystego) lub nie udokumentowali otrzymania pieniędzy jako biorący pożyczkę. Co prawda, zniżenie podstawy opodatkowania poprzez niewłaściwą wycenę przedmiotu opodatkowania będzie jednoznaczne z uszczupleniem należności publicznoprawnej, to jednak sankcyjna stawka nie powinna mieć wtedy zastosowania. Warto mieć na uwadze zasadę *nullum tributum sine lege* (nie ma podatku bez wyraźnego przepisu w ustawie) i podejmować przy tym próby wyłączenia możliwości stosowania wykładni rozszerzającej art. 7 ust. 5 ustawy o PCC. Stawka sankcyjna – nakładana przez organ w drodze decyzji określającej zobowiązanie podatkowe – nie może wynikać jedynie z uznania administracyjnego organu, lecz swoją podstawę winna mieć w określonych *expressis verbis* w ustawie przesłankach.

W świetle art. 54 § 1 Kodeksu karnego skarbowego²⁴ podatnik, który zaniżył wartość rynkową przedmiotu podatku (w skutek tego także podstawę opodatkowania), podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia

²² Wyrok WSA w Warszawie z dn. 9 grudnia 2005 r., III SA/WA 2265/2005, LexPolonica nr 407399; podobnie wyrok WSA z dn. 9 marca 2004 r., I SA/Łd 292/2003, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 10, s. 60.

²³ Zob. S. Babiarz, *Dowody z opinii biegłego, czynny udział strony w przeprowadzaniu tego dowodu, ekspertyza a opinia biegłego*, w: *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, red. R. Dowgier, Białystok 2013, s. 58. Zdaniem NSA organ, mimo powołania biegłego, musi także we własnym zakresie poczynić badania nad wartością rynkową stosowaną w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania – wyrok NSA z dn. 13 grudnia 2011, II FSK 1165/10, Lex nr 1151277; wyrok NSA z dn. 9 listopada 2011, II FSK 875/10, Lex 1098766.

²⁴ Ustawa z dn. 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 2013, poz. 186) – dalej zwana k.k.s.

wolności (w zależności od wagi deliktu). Niewłaściwa ocena wartości rzeczy lub nieruchomości ma swoje odzwierciedlenie w nieprawidłowo wypełnionej deklaracji podatku od czynności cywilnoprawnych oraz заниżonym podatku, który podatnik uiszczył do organu podatkowego. Jeśli podatnik zapłacił różnicę w opodatkowaniu (po wezwaniu organu do dokonania korekty) oraz ujawnił wszystkie okoliczności zaistnienia tego wykroczenia (lub przestępstwa) skarbowego, to nie ma podstaw, aby karać go grzywną (*vide* art. 16 i 16a k.k.s.). W stosunku do podatku, który ciążył na spółce handlowej, osobami właściwymi do ujawnienia charakteru popełnienia deliktu są osoby uprawnione do reprezentacji spółki.

Podsumowanie

Jako przykład działania ustawodawcy *pro fisci* można przyjąć użycie w art. 6 ust. 2 ustawy o PCC wyłączenia długów i ciężarów związanych z rzeczami lub prawami, będącymi przedmiotem czynności opodatkowanej. W ten sposób organ podatkowy ma podstawy, by zakwestionować marginalną cenę podawaną przez podatnika, uzasadniającego wartość ciężarami przypisanymi do rzeczy²⁵. Oznacza to, że podstawa opodatkowania zawsze musi być dodatnia – inaczej podatek nie powstanie. W odniesieniu do obliczania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych przedstawiono metodę kosztową, „rozsądnej marży”, porównawczą, historyczną (którą określono jako nieprzydatną dla tego rodzaju działalności). Sposobem określania wartości, który nie narusza interesu publicznego, jest tryb porównawczy, w którym to podatnik dokonuje weryfikacji cen w oparciu o te stosowane w analogicznych przypadkach przez innych podatników. Nie jest słuszną tezą, że art. 6 ust. 2 ustawy o PCC zawiera opis określenia wartości rynkowej przy pomocy metody porównawczej (gdyż zawarto tam także inne przesłanki definiowania ceny). Podatnik, który nieprawidłowo wypełnił deklarację podatkową, заниżając podstawę opodatkowania, jest narażony na sankcję w postaci obowiązku dopłaty różnicy podatku nieuiszczonego. Ponadto, w razie powołania przez organ podatkowy biegłego co do określenia wartości rynkowej przedmiotu (jeśli dowiedzie wadliwości oświadczenia podatnika), strona postępowania musi dokonać zwrotu kosztów sporządzenia opinii. Tym samym, dla podatnika korzystniejsze jest prawidłowe

²⁵ Należy zgodzić się z tezą Brzezińskiego, że pojęcie wartości rynkowej często bywa względne i powoduje trudności w procesie stosowania prawa – idem, *Wybrane problemy ustalania wartości akcji spółek dla celów podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4, s. 79.

określenie wartości rynkowej przedmiotu opodatkowania. Jako postulat *de lege ferenda* należy uznać wprowadzenie (jak ma to miejsce m.in. w art. 23 OP) metod obliczenia wartości rynkowej w sytuacji, gdy podatnik nie jest w stanie uczynić tego w sposób określony w art. 6 ust. 2 ustawy o PCC. Warto się zastanowić, czy obowiązywanie niejasnych przepisów o wycenie nie stanowi przejawu stosowania w sposób nieuprawniony klauzul generalnych w przepisach o PCC. Dobrym rozwiązaniem wydaje się ujednolicenie pojęcia „wartość rynkowa” na gruncie PCC. Każdy z podatków występujących w polskim systemie podatkowym ma swój charakter oraz ekonomiczne i prawne znaczenie. Dlatego też nie ma podstaw ku temu, aby doszukiwać się potrzeb harmonizacji pojęcia „wartość rynkowa” na płaszczyźnie całego materialnego prawa podatkowego.

MANNER OF DETERMINING THE MARKET VALUE IN THE TAX ON CIVIL LAW TRANSLOCATION

Summary

A tax base which the taxpayer is establishing with the self-calculation is one of structural elements of the tax on civil law transactions based on the market value of the mobility or real estates. Tax regulations contain the definition ‘of market value’ however for her precise establishing by the taxpayer the market price of the object is preventing the generality from the step. In the article it was made analysis of the notion ‘market value’ (also in the light of the court interpretation), determining the mode of questioning the amount quoted by the party to proceedings and the connection between appointing the expert and the decision tax liabilities. In research methods they used the comparative and linguistic analytical method. It was made analysis of methods of determining the market value: cost, ‘of real profit margin’, comparative, historical. As the conclusion *de lege lata* were accepted, that a base on base method is correct and should be applied when as a result of the realization of regulations on the tax on civil law transactions the agreed value can be regarded incorrect. For the application *de lege ferenda* a need of the amendment was recognised in the unification of the notion ‘market value’ in all tax acts and introductions transparent method of establishing the market value in the civil law tax.

Translated by Rafał Bernat

Keywords: market value, taxpayer, taxable amount

