

Lidia Piotrowska

WARTOŚĆ RYNKOWA NIERUCHOMOŚCI Z PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG CZY BEZ? – GŁOS W DYSKUSJI PO ZMIANIE PRZEPISÓW W SPRAWIE WYCENY NIERUCHOMOŚCI

Streszczenie

Autorka w artykule przedstawiła swoje stanowisko w zakresie określania wartości rynkowej nieruchomości, tj. wskazała, czy należy określać wartość rynkową nieruchomości przy uwzględnieniu podatku od towarów i usług (podatku VAT), czy też z jego pominięciem. Artykuł odnosi się nie tylko do instytucji podatku VAT czy samego określania wartości rynkowej nieruchomości, ale także do właściwego przyjmowania cen transakcyjnych nieruchomości w procesie wyceny nieruchomości. Autorka zwróciła uwagę na zamianę przepisów w tym zakresie. Za cel badawczy obrała analizę przepisów prawa, orzecznictwa, dokumentów (pism) i literatury w zakresie prawidłowego określania wartości rynkowej nieruchomości. Hipotezy badawcze sformułowała w sposób następujący: 1) wartość rynkowa nieruchomości powinna być określana z pominięciem podatku od towaru i usług (podatku VAT) oraz 2) na wolnym rynku ceny za nieruchomości ustalane są dobrowolnie, a nie przy uwzględnieniu zróżnicowanych opłat i podatków. Do przedmiotowej analizy zastosowała takie metody badawcze jak: metoda analizy przepisów prawa, metoda analizy orzecznictwa, metoda analizy dokumentów (pism) oraz metoda analizy literatury.

Słowa kluczowe: cena netto, cena transakcyjna nieruchomości, podatek od towarów i usług (podatek VAT), wartość rynkowa nieruchomości, wycena nieruchomości.

MARKET VALUE OF REAL ESTATE WITH OR WITHOUT GOODS AND SERVICES TAX (VAT)? – A VOICE IN THE DISCUSSION AFTER CHANGING THE REGULATIONS ON REAL ESTATE VALUATION

Summary

In the article, the author presented her position on determining the market value of real estate, i.e. it indicated whether the market value of the property should be determined taking into account the value added tax (VAT) or excluding it. The article refers not only to the institution of VAT or determining the market value of real



estate, but also to the proper adoption of real estate transaction prices in the real estate valuation process. The author drew attention to the change in regulations in this regard. The author's research goal was to analyze legal provisions, case law, documents (letters) and literature on the correct determination of the market value of real estate. She formulated the research hypotheses as follows: 1) the market value of real estate should be determined excluding the tax on goods and services (VAT) and 2) on the free market, prices for real estate are set voluntarily, and not taking into account various fees and taxes. For the analysis in question, she used the following research methods: the method of analyzing legal provisions, the method of analyzing case law, the method of analyzing documents (letters) and the method of analyzing literature.

Keywords: net price, real estate transaction price, value added tax (VAT), real estate market value, real estate valuation.

Wprowadzenie

Rzeczoznawcy majątkowi podczas wykonywania swojego zawodu napotykają na szereg trudności dotyczących wyceny nieruchomości. Pojawiają się wśród nich różne wątpliwości, m.in. te, dotyczące określania wartości rynkowej nieruchomości, tj. określania tej wartości z uwzględnieniem bądź z pominięciem podatku od towarów i usług (podatku VAT). Chodzi tutaj m.in. o sytuację prawidłowego przyjmowania w procesie wyceny nieruchomości cen transakcyjnych nieruchomości podobnych, tj. przyjmowania cen netto albo brutto (cen z podatkiem VAT lub bez tego podatku).

Na stronie internetowej Polskiego Towarzystwa Rzeczoznawców Majątkowych¹ można przeczytać, że wśród rzeczoznawców majątkowych pojawiają się różne (odmienne) głosy w zakresie określania wartości rynkowej nieruchomości, tj. część rzeczoznawców majątkowych określa tę wartość z uwzględnieniem podatku VAT, a część z pominięciem tego podatku.

W artykule odniesiono się do powyższego, wskazując na własne stanowisko poparte analizą i przepisami prawa. Przywołano także m.in. stanowisko wynikające z linii orzeczniczej sądów czy też stanowisko resortu, w gestii którego znajdują się przepisy o gospodarce nieruchomości.

Celem badawczym była analiza przepisów prawa, orzecznictwa, dokumentów (pism) i literatury w zakresie prawidłowego określania wartości rynkowej nieruchomości.

Sformułowano następujące hipotezy badawcze:

1. Wartość rynkowa nieruchomości powinna być określana z pominięciem podatku od towaru i usług (podatku VAT);
2. Na wolnym rynku ceny za nieruchomości ustalane są dobrowolnie, a nie przy uwzględnieniu zróżnicowanych opłat i podatków.

¹ Kilka słów o brutto (ptrm.pl) [dostęp: 04.01.2024 r.].

Zastosowano następujące metody badawcze:

1. metoda analizy przepisów prawa;
2. metoda analizy orzecznictwa;
3. metoda analizy dokumentów (pism);
4. metoda analizy literatury.

Instytucja podatku od towarów i usług – podatku VAT

Zanim autorka niniejszego artykułu odniesie się do instytucji tego konkretnego podatku, to należy wskazać pokrótce na rozumienie podatku w ogóle.

Otóż zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj., Dz.U. z 2022 r., poz. 2651) podatek to publicznoprawne, nieodpłatne i przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Z powyższego wynika zatem, że podatek jest rodzajem daniny publicznej². Jak słusznie zauważyła D. M. Antonów³, w celu poszukiwania istoty daniny publicznej, wykładnia systemowa art. 217 ustawy zasadniczej – Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483), zgodnie z którym nakładanie podatków i innych danin publicznych, a także określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, jak również zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy, wymaga uwzględnienia również treści art. 84 tej ustawy, znajdującego się w jej rozdziale II o tytule *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*. Umieszczenie z kolei przepisu art. 217 w rozdziale zatytułowanym *Finanse publiczne* skłania do poszukiwań dalszych szczegółowych regulacji w przedmiocie danin publicznych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj., Dz.U. z 2023 r., poz. 1270). W ustawie tej, pojęciem danin publicznych ustawodawca posłużył się w art. 5, zamieszczając w tym przepisie ich definicję, wskazując, że do danin publicznych zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw.

Daniny publiczne – w kategoriach konstytucyjnych – są więc zaliczane do ciężarów i świadczeń publicznych. W kategoriach ustawowych (ustawa *o finansach publicznych*) daniny publiczne są rodzajem dochodów publicznych, stanowią-

² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2014 r. o sygn. akt II FSK 1388/12.

³ Antonów D.M., *Cechy danin publicznych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2016, VOL. LXIII, 1, s 11.

cych jeden ze składników środków publicznych, gromadzonych w celu pokrycia wydatków publicznych oraz rozchodów publicznych⁴.

Kwestie opodatkowania podatkiem od towarów i usług (potocznie nazywanym podatkiem VAT) regulują przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj., Dz.U. z 2022 r. poz. 931), zgodnie z którymi (art. 5 ust. 1) opodatkowaniu tym podatkiem podlegają:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
2. eksport towarów;
3. import towarów na terytorium kraju;
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Powyższe czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały one wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych w przepisach prawa.

Oprócz powyższego, opodatkowaniu podlegają także towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów w przypadku:

1. rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej, która nie posiada osobowości prawnej;
2. zaprzestania przez podatnika, który jest osobą fizyczną albo przedsiębiorstwem w spadku wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązkanego, na podstawie art. 96 ust. 6 tej ustawy, do zgłoszenia zaprzestania działalności do naczelnika urzędu skarbowego;
3. wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – w przypadku, gdy zarząd taki nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 166).

Identyfikacja ww. towarów i usług następuje zgodnie z art. 5a ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustawa ta w sposób szczegółowy definiuje podatnika, płatnika oraz grupę VAT, a także przedstawicieli podatkowych.

Zgodnie z tą ustawą, co do zasady obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (istnieją tutaj jednak pewne zastrzeżenia – art. 19a ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f tej ustawy).

⁴ <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=D7C58A13753048D7C1257A8B00200EDE&litera=D> [dostęp: 04.01.2024 r.].

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na to, jak ww. ustawa rozumie „dostawę towarów”. Otóż ustawa stanowi, że dostawa towarów to nic innego jak przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jako właściciel, jak również m.in.:

1. ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
2. oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
3. zbycie praw, o których mowa wyżej.

Przez „wykonanie usługi” (świadczenie usługi) z kolei ustawa ta rozumie każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 tej ustawy, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej to dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Co do zasady (z pewnym zastrzeżeniem, o którym mowa w art. 29a ust. 2, 3 i 5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ww. ustawy) podstawą opodatkowania jest wszystko to, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje, że stawka podatku VAT wynosi 22%. Ustawa ta wymienia także inne stawki podatku (np. 7%, 5% czy 0%).

Podatek ten jest więc uregulowany przez Państwo.

1. Określanie wartości rynkowej nieruchomości

Na wstępie, przed przejściem do określania wartości rynkowej nieruchomości, należy odnieść się do pojęcia „nieruchomość”. Otóż art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj., Dz.U. z 2022 r., poz. 1360) definiuje „nieruchomości” jako części powierzchni ziemskiej, które stanowią 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.

Na podstawie powyższej, legalnej definicji tego terminu, można określić podział nieruchomości na trzy jej rodzaje:

1. gruntowe,
2. budynkowe,
3. lokalowe (stanowiące część budynku)⁵.

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomości (tj., Dz.U. z 2023 r. poz. 344) definiuje z kolei termin „nieruchomość gruntowa” stanowiąc, że jest to grunt wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków i lokali, jeżeli stanowią odrębny przedmiot własności.

Ustawa ta odrębnie definiuje działkę gruntu i działkę budowlaną.

Ustawa nie definiuje jednak nieruchomości budynkowej i lokalowej.

Ww. ustawa reguluje także kwestie wyceny nieruchomości, gdzie w art. 4 pkt 6) stanowi o tym, jak rozumieć pojęcie „wycena nieruchomości”. Otóż zgodnie z powyższym przepisem, wycena nieruchomości to postępowanie, w wyniku którego dokonuje się określenia wartości nieruchomości.

Z kolei w pkt. 6a tego artykułu, ustawa doprecyzowuje, co należy rozumieć przez powyższe. Otóż „określanie wartości nieruchomości” to określanie wartości nieruchomości jako przedmiotu prawa własności i innych praw do nieruchomości, np. prawa użytkowania wieczystego.

Art. 7 ww. ustawy natomiast wprost wskazuje, że jeżeli istnieje potrzeba określenia wartości nieruchomości, to wartość tę określają rzeczoznawcy majątkowi, czyli osoby fizyczne, posiadające uprawnienia zawodowe w zakresie szacowania nieruchomości, nadane w trybie przepisów rozdziału 4 działu IV, który to dział dotyczy wyceny nieruchomości, w tym określania wartości nieruchomości.

W myśl art. 150 ust. 1 tej ustawy, w wyniku wyceny nieruchomości dokonuje się określenia następujących wartości nieruchomości: wartości rynkowej, wartości odtworzeniowej, wartości katastralnej oraz innych rodzajów wartości, które przewidziane są w przepisach odrębnych.

Wartość rynkową nieruchomości określa się dla nieruchomości, które są lub mogą być przedmiotem obrotu (art. 150 ust. 2 ww. ustawy). Wartość ta rozumiana jest jako szacunkowa kwota, jaką w dniu wyceny można uzyskać za nieruchomość w transakcji sprzedaży zawieranej na warunkach rynkowych pomiędzy kupującym a sprzedającym, którzy mają stanowczy zamiar zawarcia umowy, działając z rozeznaniem i postępują rozważnie oraz nie znajdują się w sytuacji przymusowej (art. 151 ust. 1 ww. ustawy). Jak wskazują P. Hajduga

⁵ Brzeszczyńska S., *Nieruchomości. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2012, s. 3.

i P. Lubas⁶ w warunkach współczesnej gospodarki rynkowej największe znaczenie posiada wartość rynkowa, która stanowi jeden z przejawów wartości wymiennej. Wartość ta jest podstawą większości szacunków przy transakcjach kupna-sprzedaży, szacunków do naliczania opłat, jak również podatków. Może również stanowić podstawę zabezpieczenia wierzytelności kredytodawcy.

Stosownie do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości oraz sporządzania operatu szacunkowego (tj. Dz.U. z 2021 r. poz. 555)⁷, które obowiązywało do dnia 7 września 2023 r., określenia wartości nieruchomości rzeczoznawca majątkowy dokonywał przy zastosowaniu czterech podejść, które dzielą się na metody lub techniki wyceny. Zastosowanie tych podejść jest uzależnione od rodzajów czynników, jakie wpływają na wartość nieruchomości. Do tych podejść, metod lub technik należą:

1. podejście porównawcze – metoda porównywania parami, metoda korygowania ceny średniej oraz metoda analizy statystycznej rynku;
2. podejście dochodowe – metoda inwestycyjna i metoda zysków (technika kapitalizacji prostej i technika dyskontowania strumieni dochodów);
3. podejście kosztowe – metoda kosztów odtworzenia i metoda kosztów zastąpienia (technika szczegółowa, technika elementów scalonych i technika wskaźnikowa);
4. podejście mieszane – metoda pozostałościowa, metoda kosztów likwidacji i metoda wskaźników szacunkowych gruntów (podejście mieszane zawiera te elementy, które zawierają powyższe trzy podejścia, tj. podejście porównawcze, dochodowe i kosztowe)⁸.

Rodzaje podejść, metod i technik wyceny nieruchomości oraz sposoby określania wartości nieruchomości przy zastosowaniu poszczególnych podejść, metod i technik zostały określone także w nowym rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. poz. 1832), obowiązującym od dnia 8 września 2023 r.

W myśl przepisów o gospodarce nieruchomościami wartość rynkową nieruchomości określa się przy zastosowaniu podejścia porównawczego lub dochodowego. Jeżeli jednak istniejące uwarunkowania nie pozwalają na zastosowanie ww. podejść, wartość tę określa się w podejściu mieszanym. W podejściu kosztowym nie określa się wartości rynkowej, lecz wartość odtworzeniową nieruchomości.

⁶ Hajduga P., Lubas P., *Podatek dochodowy w wycenie nieruchomości – wybrane aspekty*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2020, Nr 11, s. 19.

⁷ jw.

⁸ Piotrowska L., *Ustalanie bankowo-hipotecznej wartości nieruchomości*, [w:] *Spółeczeństwo obywatelskie – aktualne i przyszłe wyzwania*, red. nauk. P. Sitek, Wydawnictwo AEH, Warszawa 2022, s. 431.

W myśl art. 153 ust. 1 i 2 ww. ustawy podejście porównawcze polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom, które uzyskano za nieruchomości podobne, będące przedmiotem obrotu rynkowego. Ww. ceny koryguje się ze względu na cechy różniące nieruchomości podobne od nieruchomości stanowiącej przedmiot wyceny oraz uwzględnia się zmiany poziomu cen wskutek upływu czasu.

Podejście porównawcze stosuje się więc wtedy, kiedy znane są ceny oraz cechy nieruchomości podobnych do nieruchomości wycenianej.

Podejście dochodowe natomiast polega na określaniu wartości nieruchomości przy założeniu, że jej nabywca zapłaci za nią cenę, której wysokość uzależni od przewidywanego dochodu, który uzyska z nieruchomości. Podejście to stosuje się przy wycenie nieruchomości przynoszących lub mogących przynosić dochód.

Opinię o wartości nieruchomości rzeczoznawca majątkowy sporządza na piśmie w formie operatu szacunkowego, który to może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, przez 12 miesięcy od daty jego sporządzenia, chyba że wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Po upływie ww. okresu operat szacunkowy może być dalej wykorzystywany, ale po potwierdzeniu jego aktualności przez rzeczoznawcę majątkowego, które to potwierdzenie następuje przez umieszczenie stosownej klauzuli w operacie szacunkowym oraz poprzez dołączenie do tego operatu szacunkowego analizy, która potwierdzi, że od daty jego sporządzenia nie wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa wyżej. Po ww. potwierdzeniu aktualności operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, w kolejnych 12 miesiącach, licząc od dnia upływu okresu pierwszych 12 miesięcy, chyba że wystąpią zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa wyżej.

Za wykorzystanie ww. operatu szacunkowego do celu innego niż cel, dla którego został on sporządzony, rzeczoznawca majątkowy nie ponosi odpowiedzialności.

2. Przyjmowanie cen transakcyjnych nieruchomości podobnych w wycenie nieruchomości

Przed omówieniem kwestii przyjmowania cen transakcyjnych nieruchomości podobnych w wycenie nieruchomości należy wskazać na definicję „nieruchomości podobnej”, która jest zawarta w art. 4 pkt 16 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z tą definicją „nieruchomością podobną” jest nieruchomość, która jest porównywalna z nieruchomością stanowiącą przedmiot wyceny, ze względu na położenie, stan prawny, przeznaczenie, sposób korzystania oraz inne cechy wpływające na jej wartość.

Dotychczasowy przepis § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie wyceny nieruchomości oraz sporządzania operatu szacunkowego, utrzymany w nowym rozporządzeniu w sprawie wyceny nieruchomości jako § 4, stanowi z kolei, że przy stosowaniu podejścia porównawczego konieczna jest znajomość cen transakcyjnych nieruchomości podobnych do nieruchomości będącej przedmiotem wyceny, a także cech tych nieruchomości wpływających na poziom ich cen.

Dotychczasowy przepis § 5 ust. 1 ww. rozporządzenia stanowił natomiast, iż źródłem informacji o cenach transakcyjnych nie mogły być informacje o transakcjach, w których to wystąpiły szczególne warunki ich zawarcia⁹ powodujące ustalenie ceny w sposób rażąco odbiegający od przeciętnych cen uzyskiwanych na rynku nieruchomości.

Ceny uzyskane przy sprzedaży dokonanej w drodze przetargu mogły być źródłem informacji o cenach transakcyjnych, jednak jeżeli nie odbiegały o więcej niż 20 % od przeciętnych cen uzyskiwanych na rynku za nieruchomości podobne.

Ww. rozporządzenie nie precyzowało jednak czy ceny transakcyjne nieruchomości podobnych to ceny netto, czy może ceny brutto.

Nowe rozporządzenie w § 5 wskazuje zaś, iż:

1. do określenia wartości nieruchomości przyjmuje się nieruchomości podobne do nieruchomości wycenianej, które to były przedmiotem obrotu rynkowego w okresie możliwie najbliższym poprzedzającym datę, na którą określa się wartość nieruchomości (przyjęcie dłuższego okresu niż 2 lata wymaga uzasadnienia w operacie szacunkowym);
2. cechy nieruchomości podobnych ustala się wykorzystując wszelkie, niezbędne i dostępne dane w zakresie uzasadnionym rodzajem nieruchomości wycenianej oraz celem wyceny (mogą to być w szczególności dane zawarte w aktach notarialnych, rejestrach cen nieruchomości prowadzonych przez starostów, dokumentach planistycznych, katastrze nieruchomości, geodezyjnej ewidencji sieci uzbrojenia terenu oraz informacje pochodzące z oględzin nieruchomości). Na podstawie znajomości cen transakcyjnych nieruchomości podobnych oraz warunków zawarcia transakcji, jak również cech tych nieruchomości, rzeczoznawca majątkowy ocenia możliwość przyjęcia cen transakcyjnych do wyceny nieruchomości i tworzy zbiór nieruchomości podobnych, stanowiący podstawę wyceny).

Jak wskazuje powyższe ani stare, ani nowe rozporządzenie, nie zawiera definicji pojęcia „cena” czy też „cena transakcyjna”.

⁹ „Za szczególne warunki transakcji uważa się w szczególności sprzedaż dokonaną w postępowaniu egzekucyjnym, sprzedaż z bonifikatą, sprzedaż z odroczonym terminem zapłaty lub sprzedaż z odroczonym terminem wydania nieruchomości nabywcy” – § 5 ust. 3 rozporządzenia w sprawie wyceny nieruchomości oraz sporządzania operatu szacunkowego.

Terminu „cena” nie definiuje także ustawa o gospodarce nieruchomościami. Ustawa ta w art. 151 ust. 1–3 definiuje tylko wartość rynkową, odtworzeniową i katastralną.

Definicję pojęcia „cena” możemy znaleźć natomiast w ustawie z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 168). Ustawa ta stanowi, że „cena” to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. Art. 3 ust. 2 tej ustawy stanowi ponadto, że w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług (podatek VAT) oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru lub usługi podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez „cenę” ustawa ta rozumie również stawkę taryfową.

Ponadto ustawa ta definiuje termin „cena jednostkowa towaru lub usługi”, przez który rozumie cenę ustaloną za jednostkę określonego towaru lub określonej usługi, których ilość lub liczba są wyrażone w jednostkach miar w rozumieniu przepisów o miarach.

W ocenie autorki niniejszego artykułu ww. definicje pojęcia „cena” (jak również „cena jednostkowa towaru lub usługi”) należy stosować tylko przy informowaniu o cenach towarów i usług. Nie należy przekładać tej definicji na grunt przepisów o gospodarce nieruchomości, w tym dotyczących wyceny nieruchomości. Gdyby definicja ta miała zastosowanie w wycenie nieruchomości, to ustawodawca wprowadziłby w przepisach o gospodarce nieruchomościami stosowne odniesienie.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że w dotychczasowym § 11 przywołanego wyżej rozporządzenia w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego, można było przeczytać, że przy obliczaniu dochodów w podejściu dochodowym nie uwzględnia się amortyzacji, kredytu i jego kosztów, podatku dochodowego oraz innych opłat i podatków związanych ze sprzedażą nieruchomości.

Nowe rozporządzenie w sprawie wyceny nieruchomości, w § 13, podtrzymuje powyższe.

W sytuacji stosowania więc podejścia dochodowego, raczej nie ma wątpliwości. W praktyce wątpliwości te pojawiają się w stosowaniu podejścia porównawczego.

W ocenie autorki niniejszego artykułu z uwagi na to, że zarówno w podejściu porównawczym, jak i w podejściu dochodowym, dokonuje się określenia wartości rynkowej, należy przyjmować takie same założenia, tj. nie należy uwzględniać w wycenie nieruchomości żadnych opłat i podatków. W szacunkowej kwocie, która stanowi przecież wartość rynkową, nie mieści się opłata i podatek.

Ceny nieruchomości podobnych przyjmowane do wyceny nieruchomości mogą być porównywalne tylko wówczas, gdy będą miały jednakowy charakter, tj. nie będą obciążone żadnymi opłatami czy podatkami związanymi ze sprzedażą nieruchomości (w tym także podatkiem VAT), a także jeżeli przy ich uzyskaniu nie wystąpiły szczególne warunki transakcji, o których mowa wcześniej.

Powyższe znajduje poparcie np. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 września 2010 r. o sygn. akt I SA/Wa 1656/10¹⁰, wydanym co prawda na gruncie art. 134 ustawy o gospodarce nieruchomościami, odnoszącym się do odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości, ale – w ocenie autorki – mającym znaczenie ogólne, tj. znaczenie w kontekście określania wartości rynkowej nieruchomości. Co do zasady, podstawę ustalenia wysokości odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości stanowi wartość rynkowa nieruchomości (z zastrzeżeniem art. 135 tej ustawy, który odnosi się do wartości odtworzeniowej).

Sąd w tym wyroku wskazał, że w ww. przepisach, ani w żadnych innych, nie ma mowy o tym, że do kwoty odszkodowania z tytułu wywłaszczenia (przejęcia z mocy prawa) dodaje się kwotę należnych podatków oraz danin (m. in. podatku VAT). Sąd uznał, że w tym zakresie powołana regulacja jest jednoznaczna i brak jest zatem jakichkolwiek podstaw do takiej interpretacji norm zawartych w ustawie o gospodarce nieruchomościami, które na etapie ustalania odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości, nakazywałyby powiększenie odszkodowania o podatek VAT.

W podobnym duchu wypowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 11 kwietnia 2004 r. o sygn. akt II OSK 2746/12¹¹ stwierdził, że przy określaniu wartości rynkowej nieruchomości, rzeczoznawca majątkowy jako podstawę wyceny stosuje ceny transakcyjne nie zawierające podatku od towarów i usług (podatku VAT). Swoje stanowisko Sąd uzasadnił tym, że to wartość nieruchomości jest podstawą ustalenia ceny, a nie odwrotnie – cena transakcyjna nieruchomości jest wynikiem istniejącej podaży i popytu, a podatki oraz inne daniny publiczne stanowią przejaw prowadzenia polityki fiskalnej państwa. Sąd zauważył także, że konieczność poniesienia tzw. ciężarów podatkowych przeważnie jest konsekwencją sfinalizowania transakcji kupna-sprzedaży nieruchomości, a ich dokładna wysokość uzależniona od wartości danej nieruchomości.

¹⁰ http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-wa-1656-10,wywlaszczenie_nieruchomosci_i_odszkodowanie_w_tym_gruntow_pod_autostrade,89c889.html [dostęp: 04.01.2024 r.].

¹¹ http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/ii-osk-2746_12/oplaty_zwiazane_ze_wzrostem_wartosci_nieruchomosci/282c2d3.html [dostęp: 04.01.2024 r.].

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku późniejszym, tj. w wyroku z dnia 20 listopada 2019 r. o sygn. akt II OSK 2930/18¹², podtrzymał swoje wcześniejsze stanowisko wskazując, że przy określaniu wartości rynkowej nieruchomości rzeczoznawca majątkowy, jako podstawę wyceny stosuje ceny transakcyjne niezawierające podatku od towarów i usług (podatku VAT).

Identycznie stwierdził także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 16 października 2013 r. o sygn. akt II SA/Gd 679/13¹³ wskazując, iż podatek od towarów i usług (podatek VAT) jest elementem ceny i nie powinien być on łączony w sposób bezpośredni z wartością nieruchomości.

Podobne, lecz szersze stanowisko zajął w tym zakresie Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 21 grudnia 2018 r. o sygn. akt I ACa 1044/15¹⁴ wskazując, że istnieje różnica pomiędzy wartością nieruchomości a ceną nieruchomości – uzasadnienie doliczenia podatku VAT definicją ceny jest błędne. Ustawodawca w przepisach o gospodarce nieruchomościami posługuje się pojęciem wartość nieruchomości, co oznacza m.in. wartość rynkową nieruchomości. Zatem w ocenie Sądu ustawodawca niewątpliwie najważniejsze znaczenie przypisuje właśnie wartości nieruchomości. To ona jest podstawą ustalenia ceny, a nie zaś odwrotnie. Cena nieruchomości stanowi bowiem niejako konsekwencję wartości nieruchomości, tj. jest jej pochodną. Rzeczoznawca majątkowy ustala wartość nieruchomości, a nie cenę nieruchomości. Skoro ustalając wartość nieruchomości ustala on jej wartość rynkową, to czyni to na podstawie czynników rynkowych. Ustawodawca w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami posługuje się pojęciem ceny transakcyjnej, która jest efektem podaży i popytu, bowiem to rynek decyduje o jej wysokości. Zupełnie inną kategorią są podatki, które to stanowią narzędzie polityki fiskalnej państwa, a rzeczoznawca majątkowy nie jest uprawniony do rozstrzygania o naliczaniu lub nienaliczaniu podatku.

Jednakowo wskazują także Z. Bojar, H. Jędrzejewski i T. Telega (rzeczoznawcy majątkowi)¹⁵, iż rzeczoznawca majątkowy powinien w operacie szacunkowym określić wartość nieruchomości, która nie uwzględnia podatków i opłat. Tylko taka wartość odzwierciedla sytuację panującą na wolnym rynku.

¹² http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/ii-osk-2930-18/oplaty_zwiazane_ze_wzrostem_wartosci_nieruchomosci_administracyjne/728344.html [dostęp: 04.01.2024 r.].

¹³ <https://lexlege.pl/orzeczenie/133736/ii-sa-gd-679-13-wyrok-wojewodzki-sad-administracyjny-w-gdansk/> [dostęp: 04.01.2024 r.].

¹⁴ [https://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content.pdf/\\$002fneurocourt\\$002fpubl\\$002f15\\$002f50000\\$002f0000503\\$002fACa\\$002f2015\\$002f001044\\$002f155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001-publ.xml?t:ac=\\$N/155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001](https://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content.pdf/$002fneurocourt$002fpubl$002f15$002f50000$002f0000503$002fACa$002f2015$002f001044$002f155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001-publ.xml?t:ac=$N/155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001) [dostęp: 04.01.2024 r.].

¹⁵ <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art5112201-wartosc-nieruchomosci-zawsze-bez-vat> [dostęp: 04.01.2024 r.].

W *Słowniku Języka Polskiego PWN* można przeczytać, czym jest „wolny rynek”. Otóż jest to handel, w którym ceny nie są normowane przez państwo¹⁶. Opłaty i podatki są przecież normowane przez Państwo.

Nie inaczej wypowiedział się także niegdyś Dyrektor Departamentu Nieruchomości i Planowania Przestrzennego Ministerstwa Infrastruktury (pismo z dnia 6 marca 2008 r. znak: BN5d-022-002/08), wskazując na wzajemne relacje pomiędzy wartościami netto i brutto, czyli wartością rynkową nieruchomości a ceną sprzedaży nieruchomości. Dyrektor stwierdził wówczas, że:

1. już z samej nazwy „wartość rynkowa nieruchomości” jednoznacznie wynika, że jest to wartość określona na podstawie czynników rynkowych;
2. podatek VAT, a także inne podatki czy opłaty powinny być traktowane jako jeden z kosztów zawarcia transakcji¹⁷.

Dyrektor, tak jak Sąd Apelacyjny w Szczecinie, wskazał, iż wartość rynkowa nieruchomości, określona w operacie szacunkowym, nie jest tożsama z jej ceną. To wartość nieruchomości (w tym rynkowa) jest podstawą ustalenia ceny, a nie cena jest podstawą wartości nieruchomości. Podatek jest kategorią z dziedziny „ceny rynkowej”, a nie „wartości rynkowej”, co oznacza, że rzeczoznawca majątkowy nie jest uprawniony do rozstrzygania o naliczaniu bądź nienaliczaniu podatku.

W ocenie autorki niniejszego artykułu żaden z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie przewiduje włączania podatku VAT do wartości nieruchomości, ponieważ jest on składnikiem ceny nieruchomości, a nie jej wartości¹⁸.

W orzecnictwie można znaleźć jednak wyrok, z którego wynika odmienne stanowisko niż to, wskazane powyżej, tj. wyrok, z którego wynika, że wartość nieruchomości powinna zawierać podatek VAT – wyrok Sądu Okręgowego we Wrocławiu z dnia 26 września 2013 r. o sygn. akt I C 986/10¹⁹, w którym Sąd zgodził się z poglądem prezentowanym przez biegłego sądowego powołanego w sprawie, który to biegły przyjął do wyceny ceny transakcyjne brutto (ceny z podatkiem), wskazując na definicję „ceny” określoną w przywoływanej już wcześniej ustawie o informowaniu o cenach towarów i usług.

Trudno się zgodzić z powyższymi twierdzeniami zarówno Sądu, jak i biegłego sądowego, gdyż nie znajdują one poparcia w przepisach prawa o gospodarce nieruchomościami. Pomimo iż przepisy prawa nie rozstrzygają jednoznacznie, czy określając ceny transakcyjne w obrocie nieruchomościami należy odnieść

¹⁶ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wolny%20rynek.html> [dostęp: 04.01.2024 r.].

¹⁷ Budziszewski J., Żarkowska A., *Operat szacunkowy jako jeden z dowodów określających wartość rynkową przy sprzedaży nieruchomości*, „Doradztwo podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, Nr 12/2012, s. 44.

¹⁸ Pismo Prezydenta Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych z dnia 5 czerwca 2007 r. znak: PFSRM-ZEZ-9/2007.

¹⁹ [http://orzeczenia.wroclaw.so.gov.pl/details/\\$N/155025000000503_I_C_000986_2010_Uz_2013-10-14_001](http://orzeczenia.wroclaw.so.gov.pl/details/$N/155025000000503_I_C_000986_2010_Uz_2013-10-14_001) [dostęp: 04.01.2024 r.].

się do ich wartości netto czy brutto, to przyjęcie cen netto pozwala na porównanie wartości kształtujących się w najbardziej zbliżonych do siebie warunkach przy uwzględnieniu obrotu nieruchomościami.

Przyjęcie poglądu, iż podatek VAT jest elementem wartości nieruchomości oznaczałoby, że ta sama nieruchomość w zależności od „rodzaju” właściciela (podatnika podatku VAT bądź nie) mogłaby mieć jednocześnie kilka wartości, co jest niedopuszczalne (bowiem wartość jest taka sama)²⁰.

Krytycznie wobec ww. wyroku Sądu Okręgowego we Wrocławiu wypowiedzieli się także wyżej wskazani rzeczoznawcy majątkowi – Z. Bojar, H. Jedrzejewski oraz T. Telega²¹. Fakt, że w praktyce rzeczoznawca majątkowy spotyka się z różnymi opisami zawartymi w rejestrach cen nieruchomości prowadzonych przez starostów powiatu (Tabela Nr 1.) nie świadczy o tym, że do wyceny nieruchomości rzeczoznawca majątkowy raz ma przyjmować podatek VAT, a raz nie (w zależności od tego czy jest on znany, czy też nieznany). Wskazana w rejestrze wartość podatku VAT powinna być tylko informacją dla rzeczoznawcy majątkowego, a nie podstawą określania wartości rynkowej nieruchomości.

²⁰ <http://wycena-nieruchomosci.info.pl/?p=74> [dostęp: 04.01.2024 r.].

²¹ <https://pfsrcm.pl/aktualnosci/item/210-wartosc-nieruchomosci-a-podatek-vat> [dostęp: 04.01.2024 r.].

Tabela Nr 1. Informacje o podatku VAT zawarte w rejestrach cen nieruchomości²²

Data transakcji	Rodzaj prawa	Cena transakcyjna	Podatek VAT	Rodzaj / warunki transakcji
09.09.2017 r.	własność	2 645 000,00 zł	w tym VAT 23%	wolny rynek
10.01.2018 r.	własność	500 000,00 zł	nie stosuje się	wolny rynek
07.06.2018 r.	własność	6 500 000,00 zł	nie stosuje się	wolny rynek
22.08.2018 r.	własność	6 200 000,00 zł	nie stosuje się	wolny rynek
09.11.2018 r.	użytkowanie wieczyste	3 751 500,00 zł	w tym VAT 23%	wolny rynek
07.03.2017 r.	własność	7 970 400,00 zł	w tym VAT 23%	wolny rynek
12.10.2017 r.	własność	3 603 900,00 zł	w tym VAT 23%	wolny rynek
29.12.2017 r.	własność	2 990 000,00 zł	nieznany	wolny rynek
23.05.2018 r.	własność	31 057 500,00 zł	w tym VAT 23%	wolny rynek
22.11.2016 r.	własność	56 500,00 zł	nie stosuje się	wolny rynek

Źródło: opracowanie własne na podstawie zgromadzonego zbioru danych dotyczących cen transakcyjnych nieruchomości sprzedanych w Warszawie.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że w praktyce, odbiorcy wycen nieruchomości (operatów szacunkowych) niekiedy mają wątpliwości czy określona wartość została wyrażona w kwocie netto czy też brutto. Aby wyeliminować powyższe, rzeczoznawca majątkowy w operacie szacunkowym powinien zamieścić stosowną wzmiankę, na co zwrócił uwagę m.in. Prezydent Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych (PFSRM) w piśmie z dnia 5 czerwca 2007 r. (PFSRM-ZEZ- -9/2007) skierowanym do jednego z urzędów miast ²³ (rzeczoznawca majątkowy powinien jasno wskazać, jaką wartość nieruchomości określił, tj. czy określił wartość rynkową wyrażoną w kwocie netto, czy też brutto).

Za powyższym przemawia przepis § 79 ust. 2 zawarty w nowym rozporządzeniu i dotyczący treści operatu szacunkowego. Zgodnie z tym przepisem określona przez rzeczoznawcę majątkowego wartość nieruchomości nie zawiera podatków i opłat, a w szczególności podatku od towarów i usług (podatku VAT). Kwotę wartości nieruchomości rzeczoznawca majątkowy wyraża w pełnych złotych (może tę kwotę wyrazić w zaokrągleniu do dziesiątek, setek lub

²² Dane w tabeli dotyczą okresu, kiedy podatek VAT wynosił 23%.

²³ Rogala E., *Czy oszacowana przez rzeczoznawcę majątkowego wartość rynkowa gminnego gruntu budowlanego to wartość z podatkiem VAT?*, www.sip.lex.pl (FK 2008/7-8/58-63) [dostęp: 04.01.2024 r.].

tysięcy złotych, jeżeli nie zniekształca to wyniku wyceny). Dotychczasowe rozporządzenie nie zawierało takiej treści, odnosiło się tylko do kwoty wartości nieruchomości wyrażonej w pełnych złotych (z możliwością zaokrąglenia).

Powyższy nowy przepis odnosi się do wartości nieruchomości określonej w różnych podejściach (nie tylko w podejściu dochodowym).

W ocenie autorki niniejszego artykułu nowy przepis powinien wyeliminować wątpliwości rzeczoznawców majątkowych co do tego, czy określona wartość rynkowa nieruchomości to wartość wyrażona w kwocie netto czy brutto.

Wnioski

Obydwie hipotezy badawcze, postawione w celu uzyskania odpowiedzi na pytania badawcze: 1) czy wartość rynkowa nieruchomości powinna być określana z pominięciem podatku od towaru i usług (podatku VAT) oraz 2) czy na wolnym rynku ceny za nieruchomości ustalane są dobrowolnie, czy też przy uwzględnieniu zróżnicowanych opłat i podatków, zostały potwierdzone. Analiza dokonana przez autorkę artykułu, stanowiąca jej wkład własny, została szczegółowo oparta nie tylko na przepisach prawa czy orzecznictwie, ale także na dokumentach (pismach) oraz literaturze. Autorka artykułu wskazała wprost, że trudno zgodzić jej się ze stanowiskiem, zgodnie z którym przy określaniu wartości rynkowej nieruchomości należy uwzględniać opłaty i podatki, w tym podatek od towarów i usług (podatek VAT). Wskazała co przemawia za powyższym. Otóż przeciwko takiemu stanowisku przemawiają nie tylko przepisy prawa (poprzednio obowiązujące, jak i nowe), ale i logika. Z przepisów prawa o gospodarce nieruchomościami wynika bowiem, że rzeczoznawca majątkowy określa wartość rynkową nieruchomości, która odzwierciedla sytuację panującą na wolnym rynku, na którym to nie występują opłaty i podatki, gdyż są one normowane przez Państwo. Skoro więc wartość rynkowa nieruchomości to szacunkowa kwota, jaką w dniu wyceny można uzyskać za nieruchomość w transakcji sprzedaży zawieranej na warunkach rynkowych pomiędzy kupującym a sprzedającym, którzy:

1. mają stanowczy zamiar zawarcia umowy,
2. działają z rozeznaniem i postępują rozważnie,
3. nie znajdują się w sytuacji przymusowej,

to logicznym jest, że ceny na tym rynku są ustalane dobrowolnie, a nie przy uwzględnieniu zróżnicowanych opłat i podatków.

Należy także podkreślić, że nowe rozporządzenie, tj. rozporządzenie w sprawie wyceny nieruchomości, stanowi wprost, iż określona przez rzeczoznawcę majątkowego wartość nieruchomości nie zawiera podatków i opłat, a w szczególności tego podatku, na którym skupiono uwagę w niniejszym artykule (podatku od towarów i usług – podatku VAT).

W celu zachowania zasady współmierności, rzeczoznawca majątkowy w procesie wyceny nieruchomości, powinien zatem przyjmować do porównania ceny

nieruchomości podobnych z pominięciem dodatkowych elementów fiskalnych, które stanowią pochodną ceny transakcyjnej, tj. nie powinien przyjmować elementów fiskalnych naliczanych od ceny traktowanej jako podstawę opodatkowania [nie powinien przyjmować nie tylko podatku VAT, ale i podatku od czynności cywilnoprawnych (podatku PCC), taksy notarialnej czy opłat sądowych].

Bibliografia

Literatura:

1. Antonów D.M., *Cechy danin publicznych*, „Annales Universitatis Mariae Curie- Skłodowska” 2016, vol. LXIII, 1.
2. Brzeszczyńska S., *Nieruchomości. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2012.
3. Budziszewski J., Żarkowska A., *Operat szacunkowy jako jeden z dowodów określających wartość rynkową przy sprzedaży nieruchomości*, „Doradztwo podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2012, Nr 12.
4. Hajduga P., Lubas P., *Podatek dochodowy w wycenie nieruchomości – wybrane aspekty*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2020, Nr 11.
5. Piotrowska L., *Ustalanie bankowo-hipotecznej wartości nieruchomości*, [w:] *Spółczeństwo obywatelskie – aktualne i przyszłe wyzwania*, Wydawnictwo AEH, Warszawa 2022.
6. Rogala E., *Czy oszacowana przez rzeczoznawcę majątkowego wartość rynkowa gminnego gruntu budowlanego to wartość z podatkiem VAT?* – www.sip.lex.pl (FK 2008/7-8/58-63).

Akty prawne:

1. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj., Dz.U. z 2022 r., poz. 1360).
2. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 166).
3. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
4. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tj., Dz.U. z 2023 r. poz. 344).
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651).
6. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 931).

7. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości oraz sporządzania operatu szacunkowego (tj. Dz.U. z 2021 r. poz. 555).
8. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 1270).
9. Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 168).
10. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. poz. 1832).

Orzecnictwo:

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2004 r. o sygn. akt II OSK 2746/12.
2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 września 2010 r. o sygn. akt I SA/Wa 1656/10.
3. Wyrok Sądu Okręgowego we Wrocławiu z dnia 26 września 2013 r. o sygn. akt I C 986/10.
4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 16 października 2013 r. o sygn. akt II SA/Gd 679/13.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2014 r. o sygn. akt II FSK 1388/12.
6. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 21 grudnia 2018 r. o sygn. akt I ACa 1044/15.

Strony internetowe:

1. Kilka słów o brutto (ptrm.pl) [dostęp: 04.01.2024 r.].
2. isap.sejm.gov.pl [dostęp: 04.01.2024 r.].
3. http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-wa-1656-10,wywlaszczenie_nieruchomosci_i_odszkodowanie_w_tym_gruntow_pod_autostrade,89c889.html [dostęp: 04.01.2024 r.].
4. <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art5112201-wartosc-nieruchomosci-zawsze-bez-vat> [dostęp: 04.01.2024 r.].
5. <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wolny%20rynek.html> [dostęp: 04.01.2024 r.].
6. [http://orzeczenia.wroclaw.so.gov.pl/details/\\$N/155025000000503_I_C_000986_2010_Uz_2013-10-14_001](http://orzeczenia.wroclaw.so.gov.pl/details/$N/155025000000503_I_C_000986_2010_Uz_2013-10-14_001) [dostęp: 04.01.2024 r.].
7. <http://wycena-nieruchomosci.info.pl/?p=74> [dostęp: 04.01.2024 r.].
8. <https://pfarm.pl/aktualnosci/item/210-wartosc-nieruchomosci-a-podatek-vat> [dostęp: 04.01.2024 r.].

9. <https://lexlege.pl/orzeczenie/133736/ii-sa-gd-679-13-wyrok-wojewodzki-sad-administracyjny-w-gdansk/> [dostęp: 04.01.2024 r.].
10. [https://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content.pdf/\\$002fneurocourt\\$002fpublished\\$002f15\\$002f550000\\$002f0000503\\$002fACa\\$002f2015\\$002f001044\\$002f155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001-publ.xml?t:ac=\\$N/155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001](https://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content.pdf/$002fneurocourt$002fpublished$002f15$002f550000$002f0000503$002fACa$002f2015$002f001044$002f155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001-publ.xml?t:ac=$N/155500000000503_I_ACa_001044_2015_Uz_2018-12-21_001) [dostęp: 04.01.2024 r.].
11. <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=D7C58A13753048D7C1257A8B00200EDE&litera=D>. [dostęp: 04.01.2024 r.].

Inne:

1. Pismo Prezydenta Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzecznawców Małatkowych z dnia 5 czerwca 2007 r. znak: PFSRM-ZEZ-9/2007.

Informacje o autorce:

mgr inż. Lidia Piotrowska
doktorantka – Szkoła Doktorska w Akademii Ekonomiczno-Humanistycznej
w Warszawie, Polska
nr ORCID: 0000-0002-9401-5080
email: l.piotrowska@vizja.pl