

## SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W ŚWIETLE PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

**Marta Durczyńska\***

Streszczenie:

W artykule scharakteryzowano instytucję szacowania podstawy opodatkowania, określono przesłanki jej zastosowania, metody szacunkowego określania podstawy opodatkowania, którymi posługują się organy podatkowe oraz ich obowiązki w procesie szacowania. Autorka wskazuje na niedostateczną regulację prawną w omawianym zakresie oraz opisuje praktyczne problemy związane z funkcjonowaniem instytucji.

Słowa kluczowe: szacowanie, podstawa opodatkowania, postępowanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, organy podatkowe.

JEL Class: K340 Tax Law.

### WPROWADZENIE

Jeśli organy podatkowe nie mogą określić podstawy opodatkowania w oparciu o dokumentację prowadzoną przez podatnika, albo też brak jest innych koniecznych do tego danych, zastosowanie znajduje instytucja szacowania podstawy opodatkowania. Ma ona charakter szczególny, w tym sensie, że jest to zastępcza metoda wymiaru zobowiązań podatkowych, stosowana wyłącznie

\* Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, konsultant podatkowy w Kancelarii Adwokacko-Podatkowej prof. dr hab. Henryka Dzwonkowskiego.

w przypadku zaistnienia jednej z przesłanek określonych w art. 23 ust. 1 *Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa* (t.j. DzU 2012, poz. 749 ze zm.; zwana dalej: Op, ustawa) w związku z art. 193 ustawy. Istotą szacunkowego określenia podstawy opodatkowania jest brak wymogu precyzyjnego odtworzenia podstawy opodatkowania przez organy podatkowe w postępowaniu szacunkowym, ponieważ szacunek ze swej istoty charakteryzuje się brakiem cechy pewności.

Celem przyswiecającym autorce jest przybliżenie problematyki szacunkowego określenia podstawy opodatkowania, jako instytucji z założenia mniej korzystnej dla podatnika, a tym samym nierzadko będącej przedmiotem sporu podatników z organami podatkowymi.

### 1. PRZESŁANKI PRAWNE UZASADNIAJĄCE SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA

Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie Ordynacji podatkowej znajduje stosowanie, gdy zaistnieje jedna z przesłanek określonych w art. 23 § 1 ww. ustawy, a więc:

- gdy brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania,
- dane wynikające z ksiąg nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania lub
- podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Praktyka pokazuje, że najczęściej zastosowanie instytucji szacowania podstawy opodatkowania ma związek ze stwierdzeniem nierzetelności lub wadliwości ksiąg podatkowych, do których prowadzenia podatnicy są zobowiązani na mocy art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl przepisu art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej, księgi podatkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty, a zatem *a contrario* przyjmuje się, iż uznanie ksiąg za „nierzetelne” oznacza, że ich zapisy są niezgodne ze stanem faktycznym. Nierzetelność jest zatem błędem co do faktów i nazywana jest nieprawidłowością materialną. Przyjmuje się, że w prawie podatkowym rzetelność i nierzetelność odnoszą się nie do działania, jak uważa się potocznie, lecz do cech rzeczy (ksiąg, dowodów księgowych), a ściślej mówiąc – do stanu zapisów w księgach lub treści dowodów [Rutkowski 1999: 107] To właśnie wykazana rozbieżność między treścią zapisów księgi podatkowej a stanem rzeczywistym, która uniemożliwia ustalenie właściwej podstawy opodatkowania, stanowi przesłankę do uznania ksiąg za nierzetelne.

Kolejną przesłanką uprawniającą do szacowania podstawy opodatkowania, na podstawie art. 23 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, jest również stwierdzenie

wadliwości dokumentacji prowadzonej przez podatnika. W myśl przepisu art. 193 § 3 ww. ustawy, za niewadliwe uznaje się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów odrębnych, które stanowią *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów* oraz *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, określające wymagania co do formy ksiąg i sposobów dokonywania w nich zapisów. Niewadliwość ksiąg podatkowych nazywana jest w literaturze nieprawidłowością formalną. Związana jest natomiast z „relacją pomiędzy rzeczywistością rozumianą jako sposób dokonywania zapisu a wzorcem prawnym tego sposobu dokonania zapisu, zawartym w prawie pozytywnym i – w przeciwieństwie do rzetelności – ma stopniowalny charakter (...)” [Melezini 2011: 93]. Oznacza to, zgodnie z § 5 art. 193 Op, że organ podatkowy uzna za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeśli wady te nie mają istotnego znaczenia dla sprawy, tj. przykładowo były niewielkimi błędami rachunkowymi. Zatem tylko kwalifikowany stopień wadliwości skutkuje zaistnieniem przesłanki uprawniającej do oszacowania podstawy opodatkowania. „Dopiero taki stan wadliwości, który uniemożliwia odtworzenie podstawy opodatkowania w całości albo w części, uzasadnia odrzucenie ksiąg” [Dzwonkowski 2013] Powyższe stanowi potwierdzenie braku bezwzględного charakteru wadliwości ksiąg podatkowych.

Zasadniczym w procesie szacowania podstawy opodatkowania jest fakt, iż ustawodawca nadał księgom podatkowym szczególną moc dowodową. Zgodnie bowiem z art. 193 § 1 ww. ustawy Op, księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Ustawodawca nie pozostawił w tym zakresie organom prowadzącym postępowanie podatkowe żadnej swobody, ponieważ na mocy ustawy zobowiązane są do uznania za dowód w sprawie zapisów ksiąg rzetelnych i niewadliwych.

Księgi podatkowe, prowadzone zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej oraz regulacjami szczególnymi, korzystają zatem ze „wzmocnionej” mocy dowodowej tak jak dokument urzędowy, same zaś elementy stanu podatkowo-prawnego określone w księdze, korzystają z domniemania prawdziwości (autentyczności) oraz domniemania zgodności z prawdą (wiarygodności). Zasadą jest, że tylko kumulatywne spełnienie obu przesłanek (rzetelności i niewadliwości) jest podstawą wskazanych domniemań [Wyrok WSA w Łodzi z 16 lutego 2010 r...; Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2010 r...]. A więc, tylko w sytuacji, gdy o księdze podatkowej będzie można powiedzieć, że posiada te dwa przymioty (rzetelność i niewadliwość), domniemanie będzie wiążące dla organu podatkowego. Ciężar dowodu przy obaleniu wspomnianego domniemania spoczywa w całości na organie podatkowym.

Stwierdzenia nierzetelności i wadliwości ksiąg organy podatkowe dokonują w wyniku postępowania kontrolnego i badania ksiąg podatkowych, którego zakończenie stanowi protokół z badania ksiąg. Zgodnie z art. 193 § 6 Op, gdy or-

organ podatkowy stwierdzi, że księgi prowadzone są w sposób nierzetelny lub wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Organ powinien uzasadnić nieuznanie ksiąg za dowód w decyzji ustalającej (określającej) zobowiązanie podatkowe. Nie będzie to odrębna decyzja podatkowa, lecz element decyzji wymiarowej.

Zasadność sporządzania protokołu z badania ksiąg podatkowych budzi w orzecznictwie liczne wątpliwości, pojawiają się bowiem głosy, mówiące zarówno o tym, że protokół z badania ksiąg jest konieczny dla stwierdzenia nierzetelności lub wadliwości ewidencji wykazanej przez podatnika, jak i takie, które odrzucają go jako element niezbędny dla takiego twierdzenia. Zgodnie z pierwszym poglądem – do czasu stwierdzenia w protokole wad księgowości prowadzonej przez podatnika, organ jest zobowiązany, na podstawie art. 193 § 1 Ordynacji, do uznawania za wiążące go w postępowaniu podatkowym dane kwoty wynikające z ewidencji [*Wyrok NSA z dnia 21 października 2008 r...*]. Doręczenie protokołu z badania ksiąg, zawierającego ocenę mocy dowodowej ksiąg podatkowych według rzetelności i niewadliwości umożliwia stronie podjęcie inicjatywy dowodowej, by uniknąć szacowania podstawy opodatkowania [*Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 marca 2008 r...*]. Przyjmuje się, że co do zasady, jest to rozwiązanie korzystniejsze dla podatnika, bo pozwala na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania, a nie przybliżonej, określonej w drodze szacowania [*Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2013 r...*]. Do celów dowodowych ustawodawca art. 193 § 6 Op wprowadził obowiązek sporządzenia protokołu z tego badania, który ma charakter swego rodzaju aktu administracyjnego [*Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r...*]. Stwierdzenie nierzetelności ksiąg podatkowych nie ma znaczenia samoistnego, gdyż jest ściśle powiązane z protokołem określającym zakres nierzetelności księgi [Dzwonkowski 2004: 59].

Pojawiają się jednak i głosy, w myśl których „nawet brak formalnego stwierdzenia przez organ nierzetelności prowadzenia ksiąg (...) nie może mieć wpływu na wynik prowadzonego postępowania w przypadku, gdy z protokołu kontroli wynikają okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń poprzez wniesienie zastrzeżeń” [*Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 listopada 2011 r...*; *Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r...*]. Natomiast dla uchylenia decyzji „z powodu braku formalnego protokołu badania ksiąg, należy wskazać, że naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy. Istotny, to znaczy mający przełożenie na treść rozstrzygnięcia” [*Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r...*].

W moim przekonaniu należy wyraźnie opowiedzieć się za koniecznością każdorazowego sporządzania przez organy podatkowe protokołu z badania ksiąg. Określenie w protokole zakresu nieuznania ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów stanowi nierozzerwalny element stwierdzenia nieważności bądź wadliwości dokumentacji podatkowej. Brak formalnego pro-

tokolu badania ksiąg pozbawiłby podatnika wiedzy o jego sytuacji prawnej w zakresie prowadzonego postępowania szacunkowego. Ponadto, zgodnie z art. 193 § 8 Op protokół jest doręczany stronie, która może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwiają organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania. Należy jednak podkreślić, że takie zapisy ustawy znacznie osłabiają pozycję podatnika w postępowaniu. W praktyce bowiem „organy podatkowe próbują często wyrzucić presję na podatnika, by ujawnił on dowody uzasadniające podwyższenie podstawy opodatkowania w stosunku do złożonych zeznań. Możliwość przedstawienia dowodów traktuje się niesłusznie jako obowiązek podatnika i oczywistą konsekwencją przyjęcia procedury szacowania” [Dzwonkowski 2013].

Kolejną przesłanką uzasadniającą oszacowanie podstawy opodatkowania przez organy podatkowe jest brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej ustalenia, o czym stanowi art. 23 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W praktyce można mówić o dwóch sytuacjach. Po pierwsze, gdy brak będzie ksiąg podatkowych, ale istnieją inne dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, lub po drugie, gdy istnieją księgi podatkowe, ale brak jest innych danych niezbędnych do określenia tej podstawy. Warunkiem koniecznym dla zastosowania szacowania podstawy opodatkowania w drugim z wymienionych przypadków jest stwierdzenie nierzetelności ksiąg podatkowych.

Trzecią przesłanką uprawniającą organy podatkowe do szacunkowego określenia podstawy opodatkowania jest, zgodnie z art. 23 § 1 pkt 3 ww. ustawy, naruszenie warunków korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Można o nim mówić przede wszystkim w razie niespełnienia wymogów przewidzianych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne [Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r...] i tylko wtedy, gdy ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania nie jest możliwe w inny sposób.

Należy wyraźnie podkreślić, że szacowanie podstawy opodatkowania nie może być traktowane jako sankcja dla podatnika za naruszenie przepisów prawa podatkowego, niedopuszczalne są nawet konotacje szacowania z sankcją [Dzwonkowski 1999: 25]. Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania nie może być karą dla podatnika, ponieważ uprawnień do karania za nierzetelność księgi podatkowej nie daje organom podatkowym obowiązujące prawo, przewidując w tym wypadku jedynie odmienny od powszechnego sposób określania podstawy opodatkowania, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego [Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2008 r...]. Jest to szczególnie istotne z uwagi na fakt, że nie zawsze brak danych koniecznych do określenia podstawy opodatkowania jest zawiniony przez podatnika.

## 2. METODY SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

Ustawodawca nie skonstruował zamkniętego katalogu metod szacowania podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 23 § 3 Ordynacji podatkowej, istnieje co prawda sześć metod szacunku, jednakże § 4 owego artykułu stanowi, że: „w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować metod, o których mowa w § 3, organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania”. Katalog tych metod jest zatem otwarty, co wynika ze złożoności procesów gospodarczych i różnorodności sytuacji, z którymi organ podatkowy będzie miał do czynienia [Sowiński 2003b; Kwietko-Bębnowski 2013: 174]. Stosowanie metod szacowania przez organy podatkowe wymaga przede wszystkim dobrej znajomości ekonomiki oraz otoczenia społecznego i gospodarczego, w jakim funkcjonuje przedsiębiorca [Adamiak i in. 2013: 229]. Bardzo ważne jest natomiast, iż w sytuacji, gdy organy podatkowe skorzystają z przysługującego im uprawnienia i przy szacunkowym określaniu zobowiązania podatkowego nie posłużą się metodami uregulowanymi przez ustawodawcę, mają obowiązek w sposób wyczerpujący uzasadnić powody podjęcia takiej decyzji, muszą przy tym odnieść się szczegółowo do każdej z sześciu metod szacowania sformułowanych w paragrafie wcześniejszym oraz podać powody ich niewykorzystania [Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 października 2012 r...].

W praktyce problematyczny jest brak ustawowo określonych procedur stosowania metod szacunkowych. W świetle doktryny prawa podatkowego, powoduje to rozluźnienie i tak bardzo niejasnych rygorów szacowania, a jedyną regułą w tym zakresie stanowi możliwość zastosowania innej, tj. nieprzewidzianej w przepisach metody [Dzwonkowski i Zgierski 2006]. Należy zaznaczyć, że organy podatkowe nie mają jednak zupełnej dowolności wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania, a wybór ten determinowany jest stanem faktycznym oraz materiałem dowodowym zgromadzonym w danej sprawie. Twierdzenie to potwierdza również orzecznictwo [Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1994 r...; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2005 r...; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r...]. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach czytamy, że „aby wybór metody mógł określać podstawę opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej wysokości, musi uwzględnić zgromadzony w konkretnej sprawie materiał dowodowy, który pozwoli na możliwe rzeczywiste określenie szacowanej wartości. Przy czym wybór metody determinowany jest materiałem faktycznym, jakim dysponuje organ, jak również charakterem działalności wykonywanej przez stronę” [Wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 maja 2012 r...; także Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 kwietnia 2013 r...]. Praktyka postępowania w sprawie szacunkowego określania podstawy opodatkowania pokazuje, że w zdecydowanej większości przypadków organy podatkowe stosują kombinację ustawowo określonych metod, które w odniesieniu do zgromadzonych danych, dają największą pewność co do pra-

widłowości dokonanych obliczeń, a tym samym dostosowują metodę szacunkowego określania podstawy opodatkowania do danych, jakimi dysponują. Organy podatkowe tworzą zatem „autorskie” metody szacowania podstawy opodatkowania, wypracowane przez nie na gruncie danego postępowania. W takiej sytuacji jedynym wyznacznikiem działania organu podatkowego będą przepisy art. 120–129 Ordynacji, regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego oraz dyrektywa wynikająca z art. 23 § 5 ww. ustawy.

W świetle powyższych rozważań uznać zatem należy, że „w procesie szacowania to metody dobiera się do posiadanych danych, a nie dane do przyjętych z góry metod” [Sowiński 2003a: 11]. Okazuje się bowiem, że zakres regulacji prawnej metod szacowania podstawy opodatkowania w obecnym kształcie nie jest adekwatny do współczesnych realiów i warunków gospodarki wolnorynkowej. Wskazane przez ustawodawcę metody ustalone zostały dla poprzedniego systemu gospodarczego obowiązującego w Polsce i nie przystają do dzisiejszej rzeczywistości. Należałoby zatem postulować opracowanie nowych metod szacowania podstawy opodatkowania na gruncie Ordynacji podatkowej, które stanowiłyby odzwierciedlenie współczesnych warunków rynkowych, i które organy podatkowe mogłyby z powodzeniem i skutecznie stosować. Wydaje się, że jest to postulat kierowany raczej do ekonomistów niż prawników, ponieważ dysponują oni lepszą wiedzą na temat funkcjonowania rynku.

### 3. PROCEDURA SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

Przy szacunkowym ustalaniu podstawy opodatkowania istotne znaczenie ma kolejność czynności podejmowanych przez organy podatkowe. Sądy administracyjne wskazują na ścisły schemat postępowania organów podatkowych przy szacowaniu podstawy opodatkowania. Mianowicie, „oszacowanie można zastosować dopiero po uprzednim stwierdzeniu nierzetelności. Nie jest dopuszczalne odwrócenie tej kolejności. W szczególności nie wolno dokonywać szacunkowych wyliczeń poszczególnych składników działalności gospodarczej podatnika, a potem na ich podstawie wnioskować o nierzetelności księgi” [Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 1999 r...]. Za nieprawidłowy uznaje się zatem pogląd, zgodnie z którym przesłanką szacowania może stać się porównanie: „danych z księgi z danymi wynikającymi z metody szacunkowej” [Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 1985 r...].

Gdyby nie brać pod uwagę kolejności czynności podejmowanych przez organy podatkowe w procedurze szacowania podstawy opodatkowania, to mogłoby się zdarzyć, że to szacunek, a nie stan faktyczny stawałby się wzorcem rzetelności [Dzwonkowski 2013]. Podatnicy powinni mieć świadomość, iż gdyby w praktyce zdarzyło się odwrócenie powyższej sekwencji, a mianowicie, w pierwszej kolejności organ podatkowy oszacowałby podstawę opodatkowania

i dopiero na tej podstawie stwierdził nierzetelność księgi podatkowej, stanowiłoby to dla tego podatnika uzasadnioną podstawę do wystąpienia o stwierdzenie nieważności i uchylenie wydanej w takim trybie decyzji podatkowej określającej rozmiary podstawy opodatkowania.

Zasadnicze znaczenie w procedurze szacunkowego określania podstawy opodatkowania, oprócz obowiązku przestrzegania przez organy podatkowe kolejności podejmowanych czynności, ma również konieczność oszacowania wszystkich elementów podstawy opodatkowania. Przykładowo w podatkach dochodowych postępowanie w sprawie szacunkowego określenia podstawy opodatkowania polega na określeniu przychodów, dochodów oraz kosztów uzyskania przychodu. Należy jednak zauważyć, iż organy podatkowe często pomijają niektóre z tych wielkości, szczególnie pobieżnie traktując w tym względzie szacowanie kosztów uzyskania przychodu. Uznają bowiem, że dla oszacowania tych kosztów to podatnik powinien każdorazowo przedstawić dowody potwierdzające ich poniesienie. Takie błędne tezy są również powielane przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku z dnia 10 lipca 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu orzekł, że „to podatnik jest zobowiązany posiadać, względnie wskazać przekonujące dowody pozwalające na ustalenia świadczące o poniesieniu kosztów w celu uzyskania przychodów, a więc również wskazania, na rzecz jakich podmiotów i w jakiej wysokości ponosił rzeczywiście wydatki” [*Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lipca 2013 r...*]. Trzeba jednak pamiętać, iż zgodnie z przepisem art. 23 § 5 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej, określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej, przy czym za „rzeczywistą podstawę opodatkowania” uważa się wzorzec obowiązku podatkowego, jaki kształtuje się dla wymiaru na zasadach ogólnych [Dzwonkowski 2013: 257]. Organ podatkowy, aby możliwe było uznanie, iż zrealizowały ciężący na nich obowiązek jak najwierniejszego odtworzenia podstawy opodatkowania, powinny zatem dokonać szacunku wszystkich elementów tej podstawy, i tak jak szacują przychody i dochody podatnika, tak powinny również oszacować poniesione przez niego koszty, ponieważ dopiero wszystkie te elementy łącznie stanowią podstawę opodatkowania. Dostatecznym uzasadnieniem jest w tym przypadku fakt, że podatnik prowadzący działalność gospodarczą, nie osiąga wyłącznie przychodów albo dochodów, ale ponosi również koszty prowadzenia tej działalności, wynikające przykładowo z zakupów określonych towarów.

Pomijanie przez organy podatkowe w procesie szacowania kosztów uzyskania przychodu skutkuje natomiast tym, że dochód podatnika zostaje sztucznie zawyżony. „Sądy orzekają o podstawie opodatkowania jakby była ona różnicą między przychodem a wielkością odpowiadającą kwotom wynikającym wyłącznie z rzetelnych i prawidłowych dowodów kosztowych, czyli jakby miała charakter wynikowy i była rezultatem wyłącznie postępowania dowodowego



i prostego obliczenia arytmetycznego. Nie stosują więc prawa materialnego w zakresie podstawy opodatkowania. Orzecznictwo takie narusza nie tylko prawo materialne, ale także procedurę postępowania” [Dzwonkowski 2012: 24–29]. Niepokojący wydaje się fakt, iż najnowsze orzeczenia sądów administracyjnych [Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 stycznia 2014 r...; Wyrok NSA z dnia 12 września 2013 r...], pomimo wielu głosów przeciwnych doktryny prawa podatkowego, ignorują je i pomnażają odmienne tezy.

#### 4. ODSTĄPIENIE OD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA PRZEZ ORGANY PODATKOWE

Podstawową regułą szacowania jest dążenie do tego, aby ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania była maksymalnie zbliżona do tej, jaką ustalono by w sytuacji, gdyby istniały dane niezbędne do jej określenia bądź dane wynikające z ksiąg podatkowych pozwalałyby na określenie podstawy opodatkowania [Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 kwietnia 2008 r...], tj. na określenie jej zgodnie z zasadami ogólnymi. Oszacowanie na podstawie przepisu art. 23 Op jest sytuacją ostateczną, dopuszczalną wyłącznie wtedy, gdy ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o normy materialnoprawne, wyznaczające na gruncie danego podatku podstawę opodatkowania, w zestawieniu z nieodtworzonym lub też częściowo odtworzonym stanem faktycznym, okazuje się niemożliwe [Pietrasz 2010: 29–33]. Jest to zatem swoista „ostatnia deska ratunku”, pozwalająca organom podatkowym ustalić podstawę opodatkowania w sytuacji, gdy z przyczyn zależnych bądź niezależnych od podatnika, prawidłowe jej odtworzenie na podstawie norm materialnego prawa podatkowego oraz zwykłych instrumentów procedury podatkowej stało się niemożliwe [Pietrasz i Siemieniako 2010: 200].

Z powyższego wynika zatem, że nawet przy spełnieniu przesłanek prawnych oszacowania określonych w art. 23 § 1 Op, organ podatkowy, zgodnie z dyspozycją § 2 tego artykułu, ma obowiązek odstąpienia od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Zasadę tę, chociaż sformułowana jest ona *expressis verbis* dla oszacowania związanego z brakiem danych wynikających z ksiąg podatkowych koniecznych do rzeczywistego ustalenia podstawy opodatkowania, można odnieść także do pozostałych dwóch przesłanek prawnych zastosowania oszacowania, a zatem również do przypadku, gdy brak jest w ogóle ksiąg [Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r...]. Ustawodawca wyraźnie wskazuje tym samym na prymat postępowania dowodowego przed szacowaniem podstawy opodatkowania.

Organy podatkowe ustalają podstawę opodatkowania przede wszystkim na bazie danych uzyskanych z niezakwestionowanych przez organ podatkowy w całości ksiąg podatkowych oraz innych dowodów uzyskanych w trakcie po-

stępowania, których rzetelności organ ten nie podważył. Za takie dowody można będzie uznać przykładowo faktury, listy płac czy delegacje. Szacunek jest więc dokonywany nie tylko w braku jakichkolwiek danych, lecz także wówczas, gdy w konkretnym przypadku istnieje co prawda bogaty materiał dowodowy, ale w pewnym zakresie braki nie pozwalają na określenie rzeczywistej podstawy – w takiej sytuacji postępowanie wymiarowe powinno zostać przeprowadzone tylko w tym zakresie [Sowiński 2003a: 7].

## 5. DECYZJA SZACUNKOWA

Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują szczególnej formy dla zakończenia procesu szacowania podstawy opodatkowania. Postępowanie to nie kończy się wydaniem odrębnej decyzji czy postanowienia, ale oszacowaniem w prowadzonym przez organ podatkowy postępowaniu. Powszechnie w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że wysokość podstawy opodatkowania powinna zostać określona w protokole kontroli, a później również w uzasadnieniu decyzji określającej lub wymiarowej kończącej dane postępowanie. Z powyższego wynika zatem, że podatnik pozna metodę szacowania oraz jego wynik dopiero w momencie doręczenia mu tej decyzji. We wcześniejszych etapach postępowania jedyną wskazówkę w tym zakresie stanowić może dla niego jedynie protokół kontroli.

Rozwiązanie to zdaje się słusznie poddawać w wątpliwość L. Etel, którego zdaniem można rozważać zgodność tego trybu z art. 200 Op, umożliwiającym podatnikowi wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. W materiałach dotyczących postępowania szacunkowego nie ma bowiem żadnej informacji o tym, w jaki sposób organy podatkowe szacują podstawę opodatkowania. Wskazuje się natomiast, iż rozwiązaniem zasygnalizowanego problemu byłoby sporządzenie z czynności szacowania adnotacji w trybie art. 177 Op, który stanowi, iż: „czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności”. Adnotacja taka dawałaby podatnikowi możliwość zapoznania się ze sposobem szacowania dokonany przez organ jeszcze przed doręzeniem mu decyzji i już wówczas stwarzałaby możliwość wypowiedzenia się w tym zakresie [Etel 2011].

Warto również nadmienić, że zobowiązanie podatkowe, którego wysokość określono w drodze oszacowania przedawnia się w terminie przewidzianym dla zobowiązań podatkowych. Ustawodawca nie przewidział w tym zakresie wyjątku dla procedury szacowania podstawy opodatkowania, a więc upływ terminu przedawnienia wynosi pięć lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

## PODSUMOWANIE

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania jest niezwykle istotna dla systemu podatkowego i konieczna z uwagi na funkcje jakie w nim spełnia, przede wszystkim z uwagi na fakt, że zastosowanie przez organy podatkowe procedury szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania umożliwi wyegzekwowanie należności podatkowej w prawidłowej wysokości. Należy zauważyć, że choć przyjmuje się powszechnie, że instytucja szacowania podstawy opodatkowania jest, co do zasady, mniej korzystna dla podatnika niż ustalenie tej podstawy w postępowaniu prowadzonym według reguł ogólnych, to jednocześnie jej brak powodowałby naruszenie zasady powszechności opodatkowania. Taki stan rzeczy z kolei skutkowałby uprzywilejowaniem podatników nieuczciwych w stosunku do budżetu państwa, którzy przykładowo nie prowadzą dokumentacji podatkowej, bądź zaniżają osiągnięte dochody w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Taki stan rzeczy byłby krzywdzący dla tych podatników, którzy rzetelnie wywiązują się z ciążących na nich obowiązków podatkowych. Co więcej, potrzebę funkcjonowania w systemie prawa podatkowego instytucji szacowania podstawy opodatkowania uzasadnia również konieczność wykonywania przez organy podatkowe zadań w trudnych dowodowo stanach faktycznych, gdzie nie ma wątpliwości co do zaistnienia przedmiotu opodatkowania, lecz powstaje problem z ustaleniem rzeczywistej podstawy opodatkowania.

W świetle powyższych rozważań należy poddać krytyce zbyt ogólną regulację prawną instytucji szacowania podstawy opodatkowania na gruncie Ordynacji podatkowej w kontekście znaczenia i trudności jakie są związane z jej stosowaniem przez organy podatkowe. Ustawodawca zarezerwował dla procedury szacowania podstawy opodatkowania wyłącznie jeden przepis, mianowicie art. 23 Ordynacji podatkowej, który stosowany jest w związku z art. 193 ustawy. Praktyka pokazuje jednak, że w wielu aspektach jest to niewystarczająco wyczerpująca regulacja prawna. W szczególności mowa tutaj o braku jasnych reguł w zakresie stosowania metod szacowania, które nie odpowiadają dzisiejszym warunkom rynkowym, pomijaniu przez organy podatkowe szacowania kosztów uzyskania przychodów w procedurze szacunkowej, czy braku jednoznacznego rozstrzygnięcia ustawodawcy o konieczności każdorazowego sporządzania protokołu z badania ksiąg podatkowych. Potrzebę zapewnienia precyzyjnej regulacji prawnej w powyższym zakresie uzasadnia również fakt, że mimo iż na organach podatkowych, w trakcie stosowania procedury szacowania podstawy opodatkowania, ciąży obowiązek zachowania bezstronności i obiektywizmu, to jednak podstawową i najważniejszą przesłanką ich działalności jest interes finansowy Skarbu Państwa. W efekcie niejednokrotnie takie przeświadczenie organów podatkowych może prowadzić do sytuacji, w której interes Skarbu Państwa będzie miał pierwszeństwo przed interese prawnym podatnika. Dlatego też tak istotne jest aby ustawodawca nie pozostawiał miejsca na wątpliwości interpretacyjne, a co za tym idzie, na uznaniowe działania organów podatkowych.

**BIBLIOGRAFIA**

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., 2013, *Ordynacja podatkowa – Komentarz 2013*, Warszawa.
- Białobrzęski J., Sowiński H., 1971, *Postępowanie podatkowe. Przepisy o księgach handlowych, podatkowych i rachunkowych. Teksty i Komentarz*, Warszawa.
- Dzwonkowski H., 2004, *Koncepcje prawne nierzetelności ksiąg podatkowych*, „Państwo i Prawo”, nr 5.
- Dzwonkowski H., 1999, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy”, nr 3.
- Dzwonkowski H., 2013, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa, do art. 193.
- Dzwonkowski H., 2012, *Zasady ogólne opodatkowania a szacowanie kosztów – prawna czy „arytmetyczna” podstawa opodatkowania?*, „Monitor Podatkowy”, nr 1.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., 2006, *Procedury podatkowe*, Warszawa.
- Etel L., 2011, *Komentarz do art. 23 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX/el.
- Gomułowicz A., 2003, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa.
- Kwietko-Bębnowski M., 2013, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa.
- Melezini A., 2011, *Stwierdzenie wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białyostok.
- Pietrasz P., 2010, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy”, nr 10.
- Pietrasz P., Siemieniako J., 2010, *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 lipca 2009, I FSK 1259/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, nr 4.
- Rutkowski B., 1999, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa.
- Sowiński R., 2003a, *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej*, „RPEiS”, nr 3.
- Sowiński R., 2003b, *Metody szacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy”, nr 7.
- Strzelec D., 2013, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa.

**Wykaz aktów prawnych:**

- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym*, DzU 1946, nr 27, poz. 173 i 174.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, DzU 1998, nr 144, poz. 930 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, DzU 2012, poz. 361 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, tekst jednol.; DzU 2013, poz. 330.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, DzU 2012, poz. 749 ze zm.

**Wykaz orzeczeń sądów administracyjnych:**

- Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 1985 r.*, III SA 557/85.
- Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1994 r.*, III SA 1670/93.
- Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 1999 r.*, III SA 74/99.
- Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r.*, III SA 819/99.
- Wyrok NSA z dnia 21 października 2008 r.*, I FSK 1189/07.
- Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2009 r.*, I FSK 1594/08.
- Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2010 r.*, II FSK 1246/08.
- Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r.*, I FSK 608/12.

- Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2013 r.*, II FSK 1205/11.  
*Wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r.*, II FSK 1434/11.  
*Wyrok NSA z dnia 12 września 2013 r.*, II FSK 2544/11.  
*Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r.*, III SA 3167/03.  
*Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2005 r.*, III SA/Wa 2218/05.  
*Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 września 2007 r.*, I SA/Wr 235/07.  
*Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 marca 2008 r.*, I SA/Gd 339/07.  
*Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 kwietnia 2008 r.*, I SA/Kr 1947/06.  
*Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2008 r.*, I SA/Łd 14/08.  
*Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2010 r.*, I SA/Łd 817/09.  
*Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r.*, I SA/Bd 899/10.  
*Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 listopada 2011 r.*, I SA/Go 976/11.  
*Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2012 r.*, I SA/Kr 1907/11.  
*Wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 maja 2012 r.*, I SA/Ke 148/12.  
*Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 października 2012 r.*, I SA/Łd 635/12.  
*Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 kwietnia 2013 r.*, I SA/Gl 1324/12.  
*Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lipca 2013 r.*, I SA/Po 381/13.  
*Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 stycznia 2014 r.*, I SA/Po 588/13.

#### THE ESTIMATION OF THE TAX BASE IN POLISH TAX LAW

The goal of the article is to characterize the estimation of the tax base in polish tax law and to present actual problems relating to its application by the tax authorities. The author indicates shortcomings of the legal regulations and the direction of the proposed changes.

Key words: tax base, tax proceedings, polish tax law, tax authorities, estimation of the tax base.