

*Radosław Witczak**

NIEPRAWIDŁOWOŚCI W SZACOWANIU PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKACH DOCHODOWYCH W ŚWIETLE BADAŃ

1. WSTĘP

Transformacja ustrojowa systemu gospodarczego spowodowała wzrost znaczenia wpływów podatkowych dla dochodów sektora finansów publicznych. Ważnym elementem polskiego systemu podatkowego stały się podatki dochodowe. Wprowadzono odrębne regulacje dotyczące opodatkowania dochodów osób fizycznych oraz osób prawnych i innych podmiotów. Jednakże nakładanie ciężarów podatkowych na osiągnane dochody może powodować występowanie zjawiska ucieczki przed podatkiem. Ucieczki przed podatkiem dochodowym mogą przejawiać się w różnych formach. Mogą sprowadzać się do legalnych sposobów zmniejszania obciążeń podatkowych. W niektórych przypadkach polegają jednak na wykorzystywaniu nielegalnych instrumentów redukcji należności podatkowych. Ochrona interesów skarbu państwa wymaga przedsięwzięcia odpowiednich działań. Mają one różny charakter. Jednym ze sposobów przeciwdziałania nielegalnym zachowaniom podatników jest szacowanie podstawy opodatkowania. Taką możliwość przewidują zarówno przepisy o podatkach dochodowych, jak i ordynacji podatkowej. Wskazują one między innymi metody szacowania podstawy opodatkowania, jakie mogą wykorzystać organy podatkowe lub kontroli skarbowej. Możliwość ich zastosowania w podatkach dochodowych uzależniona jest od wielu czynników, które powinny być dokładniej ustalone. Co więcej dokładnej analizie powinny być poddane również ewentualne błędy popełnione przy użyciu metod szacowania podstawy opodatkowania przez organy podatkowe.

Celem artykułu jest identyfikacja nieprawidłowości popełnianych przez organy podatkowe i skarbowe przy stosowaniu metod szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. W opracowaniu postawiono następującą

* Dr, adiunkt, Instytut Finansów, Uniwersytet Łódzki.

hipotezę badawczą: Organy podatkowe i skarbowe nieprawidłowo stosują metody szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. Badania oparte będą na podstawie orzeczeń sądów administracyjnych oceniających działania organów administracji skarbowej.

2. ZASADY SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

Regulacje dotyczące podatków dochodowych stwierdzają, że jeżeli ustalenie dochodu (straty) nie jest możliwe, dochód (stratę) ustala się w drodze oszacowania. Jednak wskazuje się zarazem, że ustalanie podstawy opodatkowania w drodze szacunku powinno mieć charakter wyjątkowy i należy je stosować w ostateczności. Samo szacowanie podstawy opodatkowania powinno odbywać się na zasadach przewidzianych w ordynacji podatkowej [Bartosiewicz i Kubacki 2013; Mariański i in. 2012].

Ordynacja podatkowa określa szczegółowe przesłanki umożliwiające określenie podstawy opodatkowania poprzez szacowanie. Zgodnie z przepisami szacowanie występuje w przypadku braku ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania. Przyczyną szacunku może być uznanie ksiąg podatkowych za wadliwe lub nierzetelne. Inną przesłanką może być fakt, że dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Kolejnym powodem szacowania podstawy opodatkowania może być naruszenie przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Wystąpienie wyżej wskazanych przyczyn nie oznacza zawsze konieczność przeprowadzenia szacowania. Regulacje (art. 23 par. 2 ordynacji podatkowej) nakazują organom podatkowym odstąpienie od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami użytymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania [Dzwonkowski i in. 2003].

Przepisy wskazują metody, jakie mogą być wykorzystywane przez organy podatkowe lub skarbowe w celu szacowania podstawy opodatkowania. Zalicza się do nich metodę [Dzwonkowski 2013]:

- porównawczą wewnętrzną,
- porównawczą zewnętrzną,
- remanentową,
- produkcyjną,
- kosztową,
- udziału dochodu w obrocie.

Poszczególne metody zostały bardzo krótko scharakteryzowane (dosłownie jednym zdaniem) przez ustawodawcę. Jeżeli nie można zastosować wyżej wska-

zanych metod, organ podatkowy może szacować podstawę opodatkowania za pomocą innych metod [por. *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.*, art. 23, par. 3 i 4]. W literaturze do innych metod szacowania podstawy opodatkowania zalicza się m. in. [Schneider 2007: 223; Brzeziński i in. 2007: 242; Kosikowski 2011]:

- ustalenie obrotu na podstawie materiałów informacyjnych,
- metodę udziału określonych wyrobów w ogólnej produkcji,
- metodę receptur poszczególnych wyrobów,
- udziału kosztów handlowych w obrocie,
- metodę zużycia energii elektrycznej,
- metodę ustalania dochodu na podstawie ponoszonych wydatków,
- metody modelu ekonometrycznego kosztów.

Organy podatkowe lub kontroli skarbowej mają obowiązek uzasadnienia wyboru metody oszacowania, którą zastosowały. Regulacje nakazują również, aby ustalając podstawę opodatkowania na podstawie oszacowania określać jej wysokości w kwocie zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania [por. *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.*, art. 23, par. 5].

3. WYKORZYSTANIE METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA PODATKÓW DOCHODOWYCH W ŚWIETLE BADAŃ

Identyfikacja nieprawidłowości w zastosowanych metodach szacowania podstawy opodatkowania została przeprowadzona na podstawie analizy studium przypadków w oparciu o orzeczenia sądów administracyjnych. Sądy administracyjne kontrolują prawidłowość działań organów administracji skarbowej. Rozpatrują również sprawy z zakresu stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania przez służby skarbowe. Analiza orzeczeń dotyczących zastosowania metod szacowania pozwala również na ocenę prawidłowości użycia poszczególnych metod przez organy podatkowe i skarbowe. Badania zostały przeprowadzone w oparciu o bazę Lex. Objęły wszystkie orzeczenia wydane w 2012 r. Na dzień 15 lipca 2013 r. w bazie znajdowało się 245 orzeczeń, które zostały przyporządkowane do art. 23 ordynacji podatkowej. Należy zauważyć, że 12 orzeczeń sądów zostało błędnie przyporządkowane w bazie do art. 23 ordynacji podatkowej. Sprawy nie dotyczyły szacowania podstawy opodatkowania, ani skarżący, organy lub sądy w żadnym zakresie nie odnosili się do przepisów w tym zakresie. Niektóre z nich odnosiły się do art. 23, ale innych aktów prawnych (to prawdopodobnie było powodem błędnego ich przyporządkowania). Dlatego jako podstawę do oceny danych przyjęto 233 orzeczeń. Dotyczyły one różnych podatków, co prezentuje tab. 1.

Tabela 1

Rodzaje i liczba podatków objętych szacowaniem

Rodzaj podatku	Podatek dochodowy od osób fizycznych	Udział spraw dotyczących PIT w orzeczeniach ogółem	Podatek dochodowy od osób prawnych	Udział spraw dotyczących CIT w orzeczeniach ogółem	Podatek od towarów i usług	Udział spraw dotyczących VAT w orzeczeniach ogółem	Inne podatki	Udział spraw dotyczących innych podatków w orzeczeniach ogółem
Liczba spraw	120	51,50%	11	4,73%	88	37,77%	14	6,00%

Źródło: opracowanie własne.

Jak pokazują dane zawarte w tab. 1 ponad 51% analizowanych orzeczeń dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych. Niecałe 5% odnosiło się do podatku dochodowego od osób prawnych. Natomiast podatek od towarów i usług był przedmiotem analizy prawie 38% wyroków sądów administracyjnych.

Może zaskakiwać duży udział spraw dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych. Można było spodziewać się, iż równie duży (jak nie większy) udział może mieć podatek od towarów i usług. Prowadzenie nierzetelnych ksiąg zwykle będzie oznaczało konieczność szacowania nie tylko dochodu, ale również obrotu. Jedną z przyczyn takiej sytuacji może być fakt, że organy podatkowe dokonują szacowania w przypadku PIT podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą w niewielkim zakresie. Wielkość obrotów może powodować, że będą oni zwolnieni z podatku od towarów i usług a tym samym szacowanie musi być ograniczone jedynie do wartości dochodów. Dokładniejsza analiza spraw dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych może również wyjaśnić tak duży udział tego podatku w ogółem wydanych orzeczeniach.

Występowały również nieliczne przypadki oceny działań organów administracji skarbowej dla innych podatków. Osiem orzeczeń związanych było ze zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych, cztery sprawy dotyczyły akcyzy, dwie opłaty paliwowej.

Dokonując analizy liczby spraw warto zauważyć, że udział spraw związanych z decyzjami dotyczącymi podatku dochodowego w porównaniu do spraw odnoszących się do VAT jest nie do końca precyzyjny. Podatek dochodowy rozliczany jest w skali roku. Również decyzje są wydawane za dany rok podatkowy. Natomiast okresem rozliczeniowym w podatku od towarów i usług jest miesiąc lub kwartał. Niektóre organy podatkowe stosują praktykę wydawania odrębnych decyzji za każdy okres rozliczeniowy, a nie za cały kontrolowany okres. Tym samym w razie sporu z organami podatkowymi do sądów administracyjnych trafia formalnie więcej spraw w porównaniu do podatku dochodo-

wego. Dlatego faktyczna liczba spraw związanych z podatkiem VAT jest nieco niższa niż wynikałoby to z ilości ogółem wydanych wyroków.

Dokładniejszej analizie poddano 131 orzeczeń dotyczących PIT i CIT. W badaniach nie uwzględniono zryczałtowanych form opodatkowania. Jedynie w części badanych spraw organy podatkowe przeprowadzały szacowanie (zob. tab. 2).

Tabela 2

Liczba orzeczeń w których sąd oceniał metody szacowania oraz liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii w podatkach dochodowych

Liczba orzeczeń objęta badaniem	Liczba orzeczeń w których organy podatkowe stosowały metody szacowania	Udział liczby orzeczeń w których oceniano metody szacowania w orzeczeniach ogółem dotyczących podatków dochodowych	Liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii niż stosowanie metod szacowania	Udział liczby orzeczeń dotyczących innych kwestii w orzeczeniach ogółem dotyczących podatków dochodowych
131	50	38,2%	81	61,8%

Źródło: jak do tab. 1.

Dane zawarte w tab. 2 pokazują, że w prawie 62% spraw dotyczących podatków dochodowych organy nie stosowały szacowania podstawy opodatkowania. Sytuacja taka szczególnie występuje w przypadku wykrycia przez organy podatkowe lub kontrolne faktu zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych na podstawie faktur, które zostały wystawione przez podmioty nieistniejące lub uczestniczące w oszustwach podatkowych polegających na wystawianiu faktur, które mają powiększyć koszty, bez wykonywania faktycznie sprzedaży towarów lub usług. Organ administracji skarbowej nie uznawały takich dokumentów za podstawę do odliczenia kosztów. Podatnicy występowali o oszacowanie zanegoowanej wartości kosztów. Generalnie sądy w analizowanych sprawach zgadzały się z organami, że nie musiały one stosować szacowania w takich przypadkach, lecz mogły zakwestionować wartość kosztów. Innymi licznymi przypadkami analizowanymi przez sądy było odstąpienie przez organy podatkowe od szacowania na podstawie art. 23 par 2 ordynacji podatkowej i ustalanie podstawy opodatkowania w oparciu o inne zebrane dowody. Można wskazać również sytuacje, kiedy podatnik chciał, aby zastosować szacowanie, chociaż organy lub sądy uznawały takie żądanie za bezpodstawne. Wydaje się, że działania takie mogły również być nastawione na przedłużenie wydawania decyzji przez organy podatkowe, które powinny ustosunkować się do żądań podatnika, a tym samym doprowadzenie do przedawnienia zobowiązań podatkowych. Występowało również kilka orzeczeń dotyczących ustalania podatku z nieujawnionych źródeł przychodów [szerzej: *Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.*, art. 20, ust. 3], w których podatnicy podnosili zarzuty również związane z przepisami ordynacji podatko-

wej dotyczące szacowania jednakże ich argumenty nie zostały zaakceptowane przez sąd. W analizowanych orzeczeniach były również sprawy, w których organy podatkowe nie pozwalały na ujęcie w kosztach wydatków, które nie zostały prawidłowo udokumentowane. Podatnicy chcieli aby zostało przeprowadzone szacowanie, jednakże zasadniczo zarówno organy podatkowe jak i sądy uznawały, że nie powinno wówczas dochodzić do szacowania.

W 50 sprawach dotyczących podatków dochodowych organy podatkowe zastosowały szacowanie podstawy opodatkowania. Orzeczenia te poddano dokładnej analizie pod względem zastosowanych metod szacowania oraz ewentualnych błędów popełnionych przez organy podatkowe i skarbowe. Organ administracji skarbowej wykorzystywały różne metody szacowania podstawy opodatkowania (zob. tab. 3).

Tabela 3

Liczba orzeczeń w których stosowano poszczególne metody szacowania podstawy opodatkowania

Rodzaj metody	Porównawcza wewnętrzna	Porównawcza zewnętrzna	Remanentowa	Produkcyjna	Kosztowa	Udziału dochodu w obrocie	Inna
Liczba orzeczeń	1	2	0	0	3	0	44

Źródło: opracowanie własne (liczba metod może nie pokrywać się z ilością orzeczeń. Wynika to z faktu, że w niektórych sprawach wykorzystywano kilka metod oszacowania. W jednym przypadku w orzeczeniu nie zostały opisane metody szacowania).

W 12 procentach analizowanych spraw zastosowano metody wymienione w przepisach. Organy wykorzystywały dwukrotnie metodę porównawczą zewnętrzną oraz trzykrotnie metodę kosztową. Przy tej ostatniej metodzie należy zauważyć, że formalnie wydane były dwa orzeczenia, kiedy jedno dotyczyło decyzji szacującej samą podstawę opodatkowania natomiast drugie zaliczek na podatek dochodowy dla tego samego podatnika. Raz wykorzystano metodę porównawczą wewnętrzną. W 44 badanych orzeczeniach zastosowano inne metody szacowania podstawy opodatkowania niż te, które są wymienione w przepisach. Natomiast tak duża liczba zastosowanych innych metod szacowania pokazuje, że organom podatkowym nie jest łatwo znaleźć dane, które mogą być wykorzystane do szacowania. Stąd konieczność szukania innych sposobów szacowania podstawy opodatkowania. Oceniając działania organów podatkowych warto zwrócić uwagę na liczbę orzeczeń sądowych, które uchyliły decyzje organów podatkowych.

Jak pokazują dane zawarte w tab. 4 jedynie 18% orzeczeń w analizowanych sprawach zakończyło się negatywnie dla organów podatkowych i skarbowych. W zdecydowanej większości przypadków działania organów administracji skarbowej okazały się być prawidłowe. Dla porównania warto przytoczyć, że

w 2012 r. Wojewódzkie Sądy Administracyjne uwzględniły 29,61% złożonych skarg dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych¹ oraz 41,32% w podatku dochodowym od osób prawnych [*Informacja roczna 2012*, 2013: 16].

Tabela 4

Ocena sądów co do działań organów podatkowych w zakresie szacowania podstawy opodatkowania

Liczba orzeczeń w których sądy uchylili decyzje organów podatkowych	Udział orzeczeń w których sądy uchylili decyzje organów podatkowych w sprawach dotyczących podatków dochodowych w których zastosowano szacowanie	Liczba orzeczeń w których sądy nie uchylili decyzji organów podatkowych	Udział orzeczeń w których sądy nie uchylili decyzji organów podatkowych w sprawach dotyczących podatków dochodowych w których zastosowano szacowanie
9	18%	41	82%

Źródło: jak do tab. 1.

Należy jednak uwzględnić fakt, że powyższa analiza nie oddaje w pełni złożoności problemu oceny działań organów podatkowych. Wynika to z faktu, że różne mogą być powody uchylecia decyzji lub odrzucenia skargi podatnika. Inny przekrój analizowanych spraw pod względem prawidłowości działań organów podatkowych przedstawia tab. 5.

Tabela 5

Ocena sądów co do stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania

Rodzaj orzeczeń	Orzeczenia w których sądy akceptują szacowanie oraz inne działania organów podatkowych	Orzeczenia w których sądy nie wypowiedziały się co do szacowania podstawy odrzucając skargi podatników	Orzeczenia w których sądy nie akceptują szacowania przeprowadzonego przez administrację skarbową	Orzeczenia w których sądy nie wypowiedziały się co do szacowania podstawy opodatkowania uchylając decyzję	Orzeczenia w których sądy akceptują szacowanie lecz uchylają z innych powodów
Liczba	36	5	6	2	1

Źródło: jak do tab. 1.

W siedmiu analizowanych sprawach sądy wprost zanegowały sposób szacowania przyjęty przez administrację skarbową. W trzech przypadkach (orzeczenia dotyczyły tego samego podatnika, tylko różnych lat w których się rozliczał) organ podatkowy stosował inną metodę szacowania wobec podatnika zaj-

¹ Obejmują również zryczałtowane formy opodatkowania.

mującego się handlem odzieżą używaną. Zdaniem sądu w niewłaściwy sposób uzasadnił odstąpienie od szacowania za pomocą metody porównawczej zewnętrznej oraz udziału dochodu w obrocie. Szczególnie zdaniem sądu metoda porównawcza zewnętrzna może być wykorzystana do szacowania dochodu z takiej kontrolowanej działalności. Sąd zarzucił także, że nie prawidłowo oszacowano podstawę nie szacując zasadniczych kosztów działalności handlowej jakimi są koszty zakupu towarów handlowych. W kolejnej ocenianej sprawie organy podatkowe i skarbowe szacowały przychody zakładu fryzjerskiego za pomocą innej metody. Wykorzystały kombinację różnych metod. Zastosowano metodę kosztową, porównawczą zewnętrzną oraz wewnętrzną z uwzględnieniem specyfiki działalności prowadzonej przez podatnika. Przychody szacowano na podstawie kosztu zakupu materiałów (farb do świadczenia usług koloryzacji). W ramach danych uzyskanych od zewnętrznych podmiotów otrzymano informacje o strukturze klientów pod kątem długości włosów (proporcje zostały określone przez inne salony fryzjerskie) i normach zużycia farb określone przez dystrybutorów farb. W ramach elementów metody porównawczej wewnętrznej określono specyfikę prowadzonej działalności, czyli koszt zakupu materiałów (farb do świadczenia usług koloryzacji). Ustalono również średnią cenę usług koloryzacji wynikającą z paragonów fiskalnych przedłożonych przez podatnika. Sąd uznał za właściwą zastosowaną w sprawie metodę oszacowania. Jednakże stwierdził, że organy podatkowe popełniły istotny błąd proceduralny polegający na niepowołaniu biegłego dla określenia ilości farby zużytej do wykonania pełnej koloryzacji. Z tego powodu skład sędziowski uchylił całą decyzję. Badane sprawy pokazują, że błędy dotyczące tylko niektórych elementów przeprowadzonego szacunku mogą przyczynić się do uchylenia całej decyzji. Przy tym wymagają od organów podatkowych dogłębnej wiedzy dotyczącej stosowanych metod szacowania oraz funkcjonowania określonej branży.

Inne orzeczenie dotyczyło podatnika zajmującego się sprzedażą samochodów. Organ podatkowy szacował wartość przychodów na podstawie innej metody (informacji od nabywców oraz wartości polis ubezpieczeniowych). Decyzja została uchylona, ponieważ wcześniej został już wydany wyrok WSA w tej sprawie i organ nie zastosował się do jego wytycznych.

Następny wyrok dotyczył podatnika prowadzącego przedsiębiorstwo handlowe. Zastosowano inną metodę szacowania bazując na wartości towarów handlowych zakupionych przez podatnika, z których wyodrębniono towary o krótkim terminie spożycia i zastosowano do nich marżę obniżoną w wysokości 2% oraz na zastosowaniu do reszty towarów marży uśrednionej w wysokości 9,5%. Decyzję uchylono, bo sprzedaż ewidencjonowana była także przy pomocy kasy fiskalnej. Zdaniem sądu skoro w żaden sposób nie kwestionowano faktu dokonywania i dokumentowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej, to przed przystąpieniem do szacowania przychodu należało zbadać dane wynikające z pamięci kasy fiskalnej lub uzasadnić brak wykorzystania takich danych. Oznaczało to,

że być może szacowanie było przedwczesne. Co więcej skład sędziowski uznał, że organy podatkowe nie uzasadniły w sposób nie budzący wątpliwości przyjętej tzw. uśrednionej marży w wysokości 9,5%.

Wśród negatywnych dla organów podatkowych orzeczeń wystąpiły również sprawy w których nie oceniano zastosowanej metody szacowania. W jednej ze spraw NSA nie rozpatrywał prawidłowości szacowania ponieważ skarga podatnika dotyczyła innej kwestii – zastosowania art. 199a ordynacji podatkowej dotyczącego kwalifikowania czynności prawnej. Należy jednak nadmienić, że w wydanym wcześniej wyroku WSA nakazał ponownie rozpatrzyć sprawę. Uznał, że organy podatkowe powinny uwzględnić inne materiały dowodowe wynikające z ksiąg podatkowych, dodatkowo dowody znajdujące się już w aktach postępowania, bądź też, w razie takiej konieczności, dopuścić nowe dowody (np. z dokumentów lub z zeznań świadków). Zanim bowiem przeprowadzą szacowanie należy podjąć próbę na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. NSA związany zakresem skargi jednak nie odnosił się do tej kwestii.

Innym przypadkiem była sytuacja podatnika, któremu szacowano przychody za pomocą innej metody w związku z handlem towarami na portalu internetowym. Podstawowym powodem sporu był fakt, że podatnik złożył w roku poprzedzającym rozpoczęcie działalności gospodarczej oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie 19% podatku liniowego. Natomiast organ podatkowy ustalał dochód według zasad ogólnych. Skład sędziowski uznał, że oświadczenie o wyborze formy opodatkowania jest skuteczne. W efekcie sąd uchylił decyzję organu podatkowego.

W analizowanych orzeczeniach miała miejsce sytuacja, kiedy sądy akceptują szacowanie lecz uchylają z innych powodów. W jednej z ocenianych spraw organy administracji skarbowej zastosowały do oszacowania inną metodę z wykorzystaniem biegłego. WSA uznał, że bezpodstawny jest zarzut skargi dotyczący naruszenia przepisów w związku z oszacowaniem według opinii biegłego. Jednakże sąd uchylił decyzję z powodu niewłaściwego stosowania jednego z przepisów w podatku dochodowym od osób prawnych.

Bez wątpienia zatem organy podatkowe popełniły błędy w zakresie szacowania podstawy opodatkowania w 14% analizowanych spraw. Należy uznać taki odsetek za zadawalający. Może świadczyć o dokładnym przeprowadzaniu spraw, które dotyczą szacowania. Spowodowane to może być również faktem, że występuje wyższe prawdopodobieństwo zaskarżenia decyzji związanych z szacowaniem w porównaniu do innych rodzajów decyzji.

Nie we wszystkich pozytywnych dla organów podatkowych orzeczeniach sądy wypowiedziały się co do sposobu szacowania. W dwóch przypadkach błędnie została sformułowana skarga kasacyjna przez pełnomocnika podatnika. Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny nie wypowiedział się pod kątem oceny określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania oraz wyboru metody oszacowania. Inny wyrok dotyczył wniesienia odwołania po terminie oraz błęd-

nie złożonego przez doradcę podatkowego pełnomocnictwa. Ponieważ sąd uznał, że odwołanie było złożone po terminie a także doradca podatkowy błędnie złożył pełnomocnictwa, to nie miał możliwości badać prawidłowości zastosowanych metod szacowania. Sprawy te pokazują, że wybór odpowiedniej osoby, która będzie reprezentować podatnika ma również znaczenie dla ochrony jego interesu. Jeden ze sporów przed sądem dotyczył ustalenia czy podatnik faktycznie prowadził działalność gospodarczą w myśl przepisów podatkowych. W kolejnym orzeczeniu spór przed sądem dotyczył innych kwestii – oznaczało to, że podatnik zgodził się z metodą przyjętą przez organ. Zastosowana metoda mogła być dla niego korzystniejsza niż faktyczny należny podatek. W powyższych sytuacjach sąd oddalając skargi podatników nie zajmował się samym szacowaniem podstawy opodatkowania. Warto również wspomnieć, że występowały sprawy w których zastosowano korzystniejsze metody oszacowania podstawy opodatkowania. Wynikać to może z obaw uchylenia decyzji przez sądy administracyjne. Takie działania organów podatkowych nie realizują jednak wówczas dyrektywy przepisu nakazującego ustalenie podstawy opodatkowania w rzeczywistej wielkości. Oszacowana podstawa opodatkowania może być niższa niż faktyczna. W efekcie stawia to podmioty nierzetelnie prowadzące księgi podatkowe w lepszej sytuacji niż podatników, którzy prawidłowo rozliczają się z zobowiązań podatkowych.

4. WNIOSKI

Jednym ze sposobów zwalczania oszustw podatkowych jest szacowanie podstawy opodatkowania. Organy podatkowe stosują różne metody szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. Zdecydowana większość spraw, w których organy administracji podatkowej stosowały metody szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych była pozytywnie oceniona przez sądy administracyjne. Postawiona w pracy hipoteza została zweryfikowana negatywnie. Oznacza to, że nie można uznać, iż organy podatkowe i skarbowe nieprawidłowo stosują metody szacowania podstawy opodatkowania ustalając wysokość podatku dochodowego. Jedynie w 14% analizowanych przypadków wystąpiły błędy związane z szacowaniem podstawy opodatkowania. W porównaniu do liczby decyzji podatkowych uchylanych przez sądy administracyjne, taki odsetek należy uznać za zadawalający. Nie oznacza to, że zawsze organy podatkowe prawidłowo stosowały przepisy dotyczące szacowania. Nieprawidłowości dotyczyły innych metod szacowania, chociaż miały różny charakter. Duży udział innych metod szacowania pokazuje, że organom podatkowym trudno jest ustalić dane niezbędne do zastosowania metod wymienionych w ordynacji podatkowej. Wskazane jest dokładniejsze określenie innych metod szacowania podstawy opodatkowania. Warto rozważyć ich wymienienie w prze-

pisach oraz wskazanie czynników, jakie powinny być uwzględnione w związku z ich stosowaniem. Opis metod może być zawarty w ordynacji podatkowej, rozporządzeniu lub wytycznych. Wydaje się, że najbardziej optymalne jest ich ustalenie w rozporządzeniu. Rozważyć też można określenie wytycznych dla niektórych rodzajów branż wobec których istnieje większe prawdopodobieństwo szacowania podstawy opodatkowania.

W niektórych przypadkach organy podatkowe dokonują rozstrzygnięć stosując metody szacowania korzystniejsze dla podatnika. Wynikać to może z faktu obawy przed uchynieniem decyzji przez sąd administracyjny. To jednak może prowadzić do braku realizacji zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Jak pokazują przeprowadzone badania nie tylko organy podatkowe popełniają błędy. Nie zawsze również podatnicy są reprezentowani przez w pełni profesjonalnych pełnomocników.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kubacki R., 2013, *PIT. Komentarz*, wyd. II, Lex, wydanie elektroniczne.
Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz T. 1*, Dom Organizatora, Toruń 2007.
Dzwonkowski H. (red.), 2013, *Ordynacja podatkowa 2013*, Legalis, wydanie elektroniczne.
Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., 2003, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, ABC, wydanie elektroniczne.
Informacja roczna 2012, 2013, Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa, <http://www.nsa.gov.pl/index.php/pol/Media/Files/informacja-roczna-2012>.
Kosikowski C. (red.), 2011, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex, wersja elektroniczna.
Marianiński A., Strzelec D., Wilk M., 2012, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Lex, wydanie elektroniczne.
Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, PWE, Warszawa 2007.
Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2012, poz. 361 z późn. zm.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, DzU 2012, poz. 749 z późn. zm.

Radosław Witczak

NIEPRAWIDŁOŚCI W SZACOWANIU PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKACH DOCHODOWYCH W ŚWIETLE BADAŃ

Skutkiem zmian systemowych w Polsce jest występowanie oszustw podatkowych w podatkach dochodowych. Jednym ze sposobów zmniejszenia tego zjawiska jest szacowanie podstawy opodatkowania. Przepisy wskazują różne metody szacowania podstawy opodatkowania. Przeprowadzono analizę wykorzystania metod szacowania podstawy opodatkowania. Przedmiotem analizy były różne orzeczenia sądu administracyjnego. Zawierały one różne rodzaje metod wykorzystywanych przez organy podatkowe. W większości przypadków zastosowanie metod szacowania podstawy opodatkowania było prawidłowe. Zaproponowano zmiany w przepisach dotyczących innych metod szacowania podstawy opodatkowania.

**THE INCORRECTNESS OF ESTIMATING OF TAX BASE
IN INCOME TAXES IN THE RESEARCH**

The effect of transformation in Poland is tax evasion of income taxes. One way of diminishing the tax evasion is estimating of tax base. The provisions point out different methods of estimating of the tax base. The analyse of using the methods of estimating of tax base by the tax authorities was given. The scope of the analyse were different cases from the administrative court. The cases concerned different types of methods of tax estimation used by tax administration. In the majority of analysed cases the use of methods of estimating of tax base was correct. The implementation of rules concerning other methods of estimating of tax base was proposed.