

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

306

Finanse publiczne



Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Arkadiusz Żabiński



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-386-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Jan Borowiec , Kryzys gospodarczy a polityka monetarna i fiskalna w strefie euro w latach 2008-2012.....	13
Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk , Kapitał żelazny w finansowaniu organizacji non-profit w Polsce	24
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Determinanty wyceny rynkowej sektora bankowego w dobie kryzysu	37
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Ocena sektora bankowego w Europie.....	48
Iwona Dorota Czechowska , Rachunki osobiste dla klientów 60+	61
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka , Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych mikroprzedsiębiorców w warunkach kryzysu	73
Joanna Działo , Czy Unia Europejska potrzebuje unii fiskalnej?.....	86
Ryta Dziemianowicz , <i>Tax expenditures</i> w konstrukcji reguły wydatkowej... ..	98
Joanna Fila , Mikrofinanse w Unii Europejskiej – polityka, instrumenty, efekty	110
Beata Filipiak, Marek Dylewski , Indywidualny wskaźnik zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego – problemy dostosowawcze.....	120
Piotr Gut , Model odwróconej płatności (<i>reverse charge</i>) jako element konstrukcji podatku VAT ograniczający uszczuplenia w podatku VAT.....	132
Małgorzata Magdalena Hybka , Raison d'être solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej	143
Marcin Idzik , Ekskluzja finansowa – ujęcie empiryczne.....	154
Maria Jastrzębska , Kreacja i implementacja systemu zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego	166
Piotr Karaś, Wojciech Pacut , Porównanie działania banków islamskich i konwencjonalnych – przypadek Zjednoczonych Emiratów Arabskich ...	178
Anna Kobialka , Wykorzystanie funduszy unijnych w finansowaniu wydatków inwestycyjnych jednostek samorządu terytorialnego lubelszczyzny	190
Teresa Kondrakiewicz , Dywersyfikacja jako kierunek rozwoju grup kapitałowych.....	200
Iwa Kuchciak , Problematyka nadmiernego zadłużania w kontekście wykluczenia finansowego.....	213
Elwira Leśna-Wierszołowicz , Koncepcja wielofunduszowości w drugim filarze systemu emerytalnego w Polsce	225
Paweł Marszałek , Finansyzacja w Polsce – ciekawostka teoretyczna czy realny problem?.....	235
Grzegorz Matysek , Opodatkowanie dochodów spółek osobowych w Polsce – konieczność zmian.....	247

Danuta Milaszewicz , Stabilność fiskalna jako przymus w polityce fiskalnej	260
Magdalena Miszczuk , Zróżnicowanie sytuacji finansowej wybranych jednostek samorządu terytorialnego na podstawie indywidualnego wskaźnika zadłużenia	272
Anna Murdoch , Wejście Polski do strefy euro a długoterminowe cele rozwoju kraju	285
Piotr Ptak , Polityka wydatków publicznych w Polsce w latach 2008-2012....	298
Witold Rakowski , Zróżnicowanie wydatków gmin i powiatów na oświatę w latach 2005-2010 w układzie przestrzennym	311
Halina Rechul , Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.....	325
Wioleta Samitowska , Fundusze pożyczkowe i fundusze poręczeń kredytowych jako instrumenty finansowego wsparcia MŚP	338
Przemysław Siudak , Specjalne strefy ekonomiczne jako instrument generujący oszczędności budżetu państwa z tytułu zatrudniania bezrobotnych..	351
Andrzej Sobczyk , Dynamika wydatków inwestycyjnych i liczby mieszkańców w gminach województwa zachodniopomorskiego w latach 2008-2011	362
Michał Sosnowski , Progresywne i proporcjonalne opodatkowanie przedsiębiorstw osób fizycznych w Polsce	372
Feliks Marek Stawarczyk , Kryzys finansowy a sytuacja banków krajowych w Niemczech	386
Igor Styn , Wpływ zmian w MSSF 9 na wyniki finansowe największych dwóch banków działających w Polsce oraz na ich politykę kredytową	397
Magdalena Syrkiewicz-Świtłała, Tomasz Holecki, Katarzyna Klyta , Możliwości wprowadzenia prywatnych ubezpieczeń zdrowotnych do powszechnego systemu ochrony zdrowia w Polsce w opinii mieszkańców powiatu tarnogórskiego	409
Waldemar Szczepaniak , Ocena sytuacji finansowej publicznych uczelni technicznych w Polsce w latach 2004-2011	418
Tomasz Śmietanka , Gospodarka finansowa gminy miejsko-wiejskiej Kozienice w latach 2003-2012	430
Tomasz Uryszek , Zadłużenie sektora samorządowego w krajach Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego	442
Alina Walenia , Zarządzanie ryzykiem w sektorze samorządowych finansów publicznych	454
Jerzy Wąchoł , Spowolnienie gospodarcze i problemy długu publicznego na świecie w świetle danych statystycznych	466
Radosław Witczak , Wykorzystanie metod szacowania podstawy opodatkowania do określenia wysokości zobowiązań podatkowych	478
Iwona Wojciechowska-Toruńska , „Pakt fiskalny” a polityka fiskalna	488

Katarzyna Wójtowicz , Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw.....	501
Dorota Wyszowska , Stan finansów jednostek samorządu terytorialnego jako determinanta wykorzystania środków pomocowych Unii Europejskiej w perspektywie 2014-2020	513
Jolanta Zawora , Samodzielność finansowa samorządów gminnych w warunkach spowolnienia gospodarczego.....	523
Anna Zielińska-Chmielewska , Ocena realizacji strategii płynności finansowej GK Tarczyński SA w ujęciu dochód-ryzyko	534
Dagmara Zuzek , Faktoring jako niekonwencjonalne źródło finansowania mikro- i małych przedsiębiorstw w Polsce.....	547
Arkadiusz Żabiński , Realizacja zasady równości opodatkowania czynników wytwórczych w wybranych krajach europejskich.....	558

Summaries

Jan Borowiec , Economic crisis and monetary and fiscal policies in the euro zone in the years 2008-2012	23
Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk , Endowment capital and funding sources in non-profit organizations	36
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Determinants of market valuation of the banking sector during the recent financial crisis	47
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Assessment of the banking sector in Europe	60
Iwona Dorota Czechowska , Personal accounts for clients 60+.....	72
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka , Personal income tax on small entrepreneurs in times of crisis	85
Joanna Działo , Does the European Union need a fiscal union?	97
Ryta Dziemianowicz , Tax expenditures in the construction of the expenditure rule.....	109
Joanna Fila , Microfinance in European Union – policy, instruments, effects	119
Beata Filipiak, Marek Dylewski , Personal debt ratio of local government – system problems	131
Piotr Gut , Reverse charge model as an element of the VAT system, preventing it from tax abuse	142
Małgorzata Magdalena Hybka , Raison d'être of the joint and several liability for value added tax purposes.....	153
Marcin Idzik , Financial exclusion – empirical approach.....	165
Maria Jastrzębska , Creation and implementation of the risk management system of territorial self-government unit	177

Piotr Karaś, Wojciech Pacut , Islamic vs. conventional banking – the case of United Arab Emirates.....	189
Anna Kobialka , European Union funds use in financing of territorial self-governments units' investment in Lublin region.....	199
Teresa Kondrakiewicz , Diversification strategy in the process of holding companies development.....	212
Iwa Kuchciak , The issue of overindebtedness in the context of financial exclusion	224
Elwira Leśna-Wierszółowicz , The concept of multifunding in the second pension pillar in Poland	234
Paweł Marszałek , Financialization in Poland – theoretical curiosity or the real problem?.....	246
Grzegorz Matysek , Income taxation of partnerships in Poland – the necessity of changes	259
Danuta Milaszewicz , Fiscal stability as a coercion in fiscal policy	271
Magdalena Miszczuk , Diversity of the financial situation of selected self-government units under individual debt indicator.....	284
Anna Murdoch , Poland's entry into the Eurozone vs. its long term growth objectives	297
Piotr Ptak , Public spending policy in Poland in the years 2008-2012	310
Witold Rakowski , Variation of educational spending by communities and counties across regions in 2005-2010	324
Halina Rechul , Financial independence of local government units in Poland	337
Wioleta Samitowska , Loan funds and credit guarantee funds as instruments of financial support for SME.....	350
Przemysław Siudak , Special economic zones as an instrument generating savings for the state budget through the employment of the unemployed .	361
Andrzej Sobczyk , Dynamics of capital expenditure and population in communities of Western Pomeranian Voivodeship in the years 2008-2011	371
Michał Sosnowski , Progressive and proportional taxation of natural persons' enterprises in Poland.....	385
Feliks Marek Stawarczyk , Financial crisis and <i>Landesbanken</i> problems in Germany	396
Igor Styn , How changes in IFRS 9 can affect net earnings of two biggest banks operating in Poland and their loan policy	408
Magdalena Syrkiewicz-Świtła, Tomasz Holecki, Katarzyna Klyta , Possibilities of introducing private insurance in the public health care system in Poland in the opinion of the inhabitants of Tarnowskie Góry county	417
Waldemar Szczepaniak , Assessment of financial situation of technical universities in Poland between 2004-2011	429

Tomasz Śmietanka , Financial economy of the urban-rural commune of Kozienice in the years 2003-2012.....	441
Tomasz Uryszek , Local and regional government sector debt in the European Union countries during the economic crisis.....	453
Alina Walenia , Risk management in the self-government public finance sector.....	465
Jerzy Wąchol , Economic slowdown and problems with public debt in the world in the light of statistical data	477
Radosław Witczak , The use of tax base estimation methods for the determination of the amount of tax liability.....	487
Iwona Wojciechowska-Toruńska , “Fiscal Pact” vs. fiscal policy	500
Katarzyna Wójtowicz , Local governments tax sharing arrangements – own or external source of revenues? Theoretical dilemmas vs. practical experiences of several European countries	512
Dorota Wyszowska , Financial standing of local self-government entities as a determinant of using of European Union aid in the perspective of 2014-2020	522
Jolanta Zawora , Financial independence of communes during economic slowdown	533
Anna Zielińska-Chmielewska , Assessment of strategies of working capital financial liquidity in the concept of risk-return analysis on GK Tarczyński SA	546
Dagmara Zuzek , Factoring as an unconventional source of financing activities of micro and small enterprises in Poland.....	557
Arkadiusz Żabiński , The implementation of the principle of equality in the taxation of factors of production in selected European countries	567

Radosław Witczak

Uniwersytet Łódzki

WYKORZYSTANIE METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA DO OKREŚLENIA WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Streszczenie: W wyniku transformacji ustrojowej zwiększyła się skala oszustw podatkowych. Jednym z instrumentów przeciwdziałania oszustwom podatkowym jest szacowanie podstawy opodatkowania. Regulacje wymieniają metody szacowania podstawy opodatkowania. Wskazują także na inne metody niż te wymienione w przepisach. W artykule oceniono stosowanie metod szacowania podstawy opodatkowania przez organy administracji skarbowej. W badaniach wykorzystano sprawy prowadzone przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Sprawy dotyczyły różnego rodzaju działalności podatników. Metodą stosowaną przez organy podatkowe była inna metoda niż te wprost wymienione w przepisach. Jej wykorzystanie wymaga uwzględnienia różnych czynników. Zaproponowano wydanie wytycznych w zakresie stosowania innych metod niż te wprost wymienione w przepisach.

Słowa kluczowe: oszustwa podatkowe, przeciwdziałanie oszustwom podatkowym, szacowanie podstawy opodatkowania.

1. Wstęp

Zmiany, jakie wystąpiły w polskim systemie gospodarczym w wyniku transformacji ustrojowej, spowodowały zwiększenie znaczenia wpływów podatkowych dla dochodów sektora finansów publicznych. Jednym ze skutków wzrostu znaczenia opodatkowania jest występowanie zjawiska ucieczki przed podatkiem. Może mieć ono różny charakter. Może polegać na wykorzystywaniu legalnych instrumentów w celu zmniejszenia ciężarów podatkowych. Przybrać może jednak także formę działań, które nie są zgodne z prawem. Tego typu zachowania dotyczyć mogą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Wyróżnia się wiele sposobów popełniania oszustw podatkowych. Należą do nich między innymi niezgłaszanie działalności gospodarczej lub nieprowadzenie ewidencji podatkowych. Skutki takich zachowań dotyczą istotnych z punktu widzenia interesów sektora publicznego dochodów podatkowych. Wskazać można na wiele sposobów przeciwdziałania nielegalnym zachowaniom podatników. Jedną z form zwalczania ucieczek przed podatkami wykorzystujących niezgodne z prawem instrumenty jest szacowanie podstawy opodat-

kowania. Taką możliwość przewiduje ordynacja podatkowa. Przepisy wskazują między innymi metody szacowania, jakie mogą wykorzystać organy podatkowe, lub kontroli skarbowej. Ich prawidłowe zastosowanie przyczynić się może do zmniejszenia skali oszustw podatkowych. Zarazem metody szacowania służą ustaleniu faktycznej kwoty zobowiązania podatkowego.

Celem artykułu jest ocena wykorzystania metod szacowania podstawy opodatkowania stosowanych przez organy podatkowe do ustalania wysokości zobowiązań podatkowych oraz identyfikacja ewentualnych nieprawidłowości popełnianych przez administrację skarbową w świetle orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. W opracowaniu postawiono następującą hipotezę badawczą: organy administracji skarbowej nieprawidłowo stosują metody szacowania podstawy opodatkowania.

2. Zasady i metody szacowania podstawy opodatkowania

Szacowanie podstawy opodatkowania jest instytucją przewidzianą w ordynacji podatkowej¹. Powyższy akt prawny określa szczegółowe przesłanki umożliwiające określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania. Przyczyną szacowania może być brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania. Powodem przeprowadzenia 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. Podstawa opodatkowania może być również oszacowana ze względu na naruszenie przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Wystąpienie wyżej wskazanych przyczyn nie oznacza zawsze konieczności przeprowadzenia szacowania. Zgodnie z normami organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania².

W regulacjach wskazano metody, jakie mogą wykorzystywać organy podatkowe lub skarbowe. Według przepisów podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody³:

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

¹ Art. 23 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. DzU 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

² H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, ABC, 2003, wydanie elektroniczne.

³ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2013*, Legalis, wydanie elektroniczne.

Zarazem jednak normy stwierdzają, że w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować wyżej wskazanych metod, organ podatkowy może oszacować podstawę opodatkowania w inny sposób. Stosuje się zatem inną metodę szacowania, wprost nieprzewidzianą w przepisach. W literaturze do innych metod szacunku zalicza się między innymi⁴:

- 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, określając podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, mają obowiązek uzasadnienia wyboru metody oszacowania. Co więcej, ustalając podstawę opodatkowania na podstawie oszacowania powinny zmierzać do określenia jej wysokości w kwocie zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania⁵.

3. Wykorzystanie metod szacowania podstawy opodatkowania w świetle badań

Badania objęły orzeczenia wydane przez Naczelną Sąd Administracyjny w roku 2012 r. Ze względu na możliwość złożenia skargi przez podatników na działania organów podatkowych lub skarbowych do sądu administracyjnego istnieje możliwość identyfikacji ewentualnych błędów, jakie mogły popełnić organy podatkowe. Na wyrok wydany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny przysługuje złożenie skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Badane sprawy dotyczyły postępowań podatkowych lub kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe lub kontroli skarbowej. W badaniach przeanalizowano wszystkie 43 orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego wydane w 2012 r. występujące w bazie Legalis związane z art. 23 ordynacji podatkowej. Ze względu na niewielką liczbę orzeczeń zastosowano metodę opisową analizy studium przypadków. Nie we wszystkich orzeczeniach sąd odnosił się do zastosowanych metod szacowania, co pokazuje tab. 1.

⁴ K. Schneider, *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007, s. 223; B. Brzeziński i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz T. 1.*, Dom Organizatora, Toruń 2007, s. 242; C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex 2011, wersja elektroniczna.

⁵ Por. art. 23 par. 5 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Tabela 1. Liczba orzeczeń, w których sąd oceniał metody szacowania, oraz liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii

Liczba orzeczeń objęta badaniem	Liczba orzeczeń, w których oceniano metody szacowania	Udział liczby orzeczeń, w których oceniano metody szacowania w ogółem	Liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii	Udział liczby orzeczeń dotyczących innych kwestii w ogółem
43	12	27,9%	31	72,1%

Źródło: opracowanie własne.

Jak pokazują dane zawarte w tab. 1, 72,1% ogółu badanych spraw związanych ze stosowaniem regulacji dotyczących szacowania podstawy opodatkowania nie odnosiło się bezpośrednio do badania przez sąd zastosowanych metod szacowania podstawy opodatkowania. Orzeczenia te związane były z różnymi zagadnieniami: zarzutami, iż organy podatkowe nie zastosowały szacowania, nieuwzględnieniem elementów konstrukcji podatku, brakiem zastosowania szacowania, przedawnieniem zobowiązań podatkowych, niewłaściwie sformułowanymi zarzutami skargi kasacyjnej.

W części skarg podatnicy zarzucali organom podatkowemu, że nie zastosowały szacowania, chociaż ich zdaniem powinny. Sytuacja taka szczególnie występuje w przypadku wykrycia przez organy kontrolne faktu zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych lub odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług na podstawie faktur, które zostały wystawione przez podmioty inne niż figurujące w ewidencji podatników. Służby skarbowe nie uznawały takich dokumentów za podstawę do odliczenia kosztów lub pomniejszenia podatku należnego. Natomiast podatnicy występowali o oszacowanie zanegowanej wartości kosztów lub podatku naliczonego. Generalnie sądy w analizowanych sprawach zgadzały się z organami, że nie musiały stosować szacowania w takich przypadkach.

Innym przypadkiem spraw, w których Naczelny Sąd Administracyjny nie rozstrzygnął ostatecznie co do stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania, było nieuwzględnienie elementów konstrukcji podatku. Sytuacja taka dotyczyła podatnika prowadzącego działalność w zakresie sprzedaży dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków na aukcjach internetowych. Szacowaniu podlegała wartość VAT. Podstawę w drodze szacunku ustalono na podstawie informacji z konta bankowego i organizatora aukcji internetowych. Jednakże Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w powyższych sprawach⁶ powinno się rozstrzygnąć kwestię, czy należy stosować procedurę szczególną przewidzianą w art. 120 VAT. Dotyczy ona opodatkowania w systemie marży niektórych rodzajów towarów. Rzutować to może na przyjętą metodę szacowania. Zatem oszacowanie wymaga również prawidłowego zastosowania elementów konstrukcji danego podatku.

⁶ Występowały orzeczenia, które dotyczyły różnych okresów rozliczeniowych tego samego podatnika.

Trochę inny przypadek, w którym sąd nie zgodził się z działaniami organów podatkowych, był brak zastosowania szacowania. Sytuacja wystąpiła u podatnika, który sprzedawał przedmioty kolekcjonerskie na aukcjach internetowych. Obok konieczności zwrócenia uwagi na konieczność rozstrzygnięcia kwestii, czy należy stosować procedurę szczególną przewidzianą w art. 120 ustawy o podatku od towarów i usług, sąd zarzucił organom, że nie rozważały możliwości przeprowadzenia szacowania. Kontrolowany podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych, nie dostarczył dowodów pozwalających wyliczyć wydatki i w ogóle utrzymywał, iż niektóre przedmioty, które sprzedawał, otrzymał w drodze darowizny. Skoro organ podatkowy ustalił, że wydatki zostały poniesione, to musi je uwzględnić w rozliczeniu podatkowym. Zdaniem sądu, skoro nie zna ich wartości, to należy uwzględnić szacowanie, czego organ podatkowy nie zrobił.

Jednym z powodów uchylecia decyzji organów podatkowych było przedawnienie zobowiązań podatkowych. Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając przedawnienie sprawy, nie oceniał samej zastosowanej metody. Warto jednak zauważyć, że dokładna analiza sprawy pokazuje, że działania organów były bardzo ostrożne. Podatnik zajmował się handlem częściami samochodowymi. Organ podatkowy zastosował metodę kosztową. Wybór tej metody szacowania podstawy opodatkowania uzasadniony był faktem wyraźnego wskazania przez podatnika wydatków, które ujmował w kosztach uzyskania przychodów. Co jest istotne dla oceny, podatnik nie prowadził ewidencji podatkowych. Stwierdził również, że nie pamięta danych nabywców oraz sprzedających. Oszacowania dokonano na podstawie złożonych deklaracji VAT. Choć kontrolowany nie posiadał żadnych faktur, to wykazywał podatek naliczony. Wyjaśnił, że wykazywał wyłącznie koszt własny zakupu towarów handlowych (innych nie ujmował w deklaracji) oraz stosował zawsze marżę w wysokości 10%. Można mieć bowiem wątpliwości, czy rzeczywiście podatnik „nie pamiętał” żadnych danych kontrahentów. Nawet jeśli tak było, to właściwsze wydaje się zastosowanie innej metody niż wprost wymienionej w przepisach. Można było połączyć metodę kosztową z metodą porównawczą zewnętrzną. Można było próbować ustalić inne podmioty prowadzące działalność w zakresie handlu. Organy skarbowe zastosowały przepisy w bardzo ostrożny sposób. Wyznaczając wartość podstawy opodatkowania, decydowały się prawdopodobnie na jej zniżenie. Przyjmowały wartości korzystniejsze dla podatnika, szacując w efekcie niższą wartość podstawy opodatkowania. Korzystniejsze rozstrzygnięcia dla podatnika spowodowane mogą być obawą przed uchyleciem decyzji przez organ wyższej instancji lub sąd administracyjny. Jednak ze względu na przedawnienie decyzja została uchylona. Powyższa sprawa zarazem pokazuje, że wskazane jest stosowanie przez organy podatkowe przepisów dotyczących kwestii proceduralnych.

Występowały sytuacje, kiedy w skardze kasacyjnej podatnik nie podnosił zarzutu naruszenia art. 23 *Ordynacji podatkowej*. Tym samym pozbawiał Naczelny Sąd Administracyjny możliwości zweryfikowania zaskarżonego wyroku pod kątem oce-

ny istnienia podstaw do określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania oraz wyboru metody oszacowania.

Natomiast 12 analizowanych orzeczeń odnosiło się wprost do zastosowanych metod szacowania podstawy opodatkowania. Organy podatkowe we wszystkich tych sprawach rozpatrywanych przez Naczelnny Sąd Administracyjny zastosowały inną metodę niż wprost przewidzianą w przepisach. Sugerować to może, że zastosowanie metod wymienionych w ordynacji podatkowej nie zawsze jest możliwe. Wynikać to może z braków danych niezbędnych do zastosowania tych metod szacunku. We wszystkich sprawach, w których Naczelnny Sąd Administracyjny oceniał zastosowanie metod szacowania, uznał on działania organów podatkowych lub skarbowych za zgodne z prawem. Szacowanie dotyczyło różnych podatków, co obrazuje tab. 2.

Tabela 2. Rodzaje i liczba podatków objętych szacowaniem

Rodzaj podatku	Podatek dochodowy od osób fizycznych	Udział spraw dotyczących PIT w orzeczeniach odnoszących się do metod szacowania	Podatek od towarów i usług	Udział spraw dotyczących VAT w orzeczeniach odnoszących się do metod szacowania	Podatek akcyzowy	Udział spraw dotyczących akcyzy w orzeczeniach odnoszących się do metod szacowania
Liczba spraw	4	33,3%	7	58,4%	1	8,3%

Źródło: opracowanie własne.

Dane zawarte w tab. 2 pokazują, że najczęściej oceniany w zakresie zastosowanych metod szacowania był podatek od towarów i usług. Fakt ten może wynikać z powszechności tego podatku w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Szacowanie w ponad 33% badanych spraw dotyczyło także podatku dochodowego od osób fizycznych oraz w niewielkim zakresie podatku akcyzowego.

We wszystkich sprawach, w których sąd administracyjny oceniał zastosowanie metod szacowania, przyznał rację organ podatkowym. Ze względu na akceptację działań organów administracji skarbowej przez Naczelnny Sąd Administracyjny warto zwrócić uwagę na niektóre sposoby szacowania, które zostały przez sądy zaakceptowane.

W jednej z analizowanych spraw dotyczącej podatnika zajmującego się handlem gazem organy skarbowe, szacując podstawę opodatkowania, oparły się na zapisach zawartych w zabezpieczonych dowodach oraz ewidencji prowadzonej przez podatnika. Materiały zostały pozyskane w wyniku przeszukania przeprowadzonego przez policję w ramach prowadzonego postępowania karno-skarbowego. Powołano biegłego w celu ustalenia, czy zapisy na dokumentach księgowych zostały dokonane przez podatnika. W wyniku przesłuchań świadków – kierowców, którzy rozwozili

gaz, ustalono sposób dostawy gazu i zapłaty. Pozwoliło to na przeprowadzenie szacowania. Z punktu widzenia ochrony interesów Skarbu Państwa wskazane jest występowanie regulacji pozwalających na zebranie materiału dowodowego w efekcie przeszukania.

W kolejnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług podatnik zajmował się świadczeniem usług transportowych. Organ ustalił, że podatnik zużył więcej paliwa, niż wynikało to z wykazanych dokumentów. Dlatego uznał, że nie wykazał przychodu związanego ze świadczeniem usług transportowych i dokonał oszacowania podstawy obliczenia podatku. Uczynił to na podstawie faktycznego zużycia paliwa, uwzględniając stan jego zapasów na początek i koniec roku podatkowego, ilość zakupionego paliwa, średnie zużycie paliwa przez samochody wykorzystywane do działalności usługowej oraz średnią cenę ważoną usługi za 1 km, stosowaną przez podatnika w rozliczeniach z kontrahentami. Wykorzystano przy tym oświadczenie podatnika co do zużycia litrów paliwa na 100 km przez najczęściej używany w działalności samochód. Chociaż podatnik występował o powołanie biegłego w zakresie zużycia paliwa przez samochody, to Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w tej sytuacji organy podatkowe, nie powołując go, nie złamały prawa.

W następnej sprawie związanej z szacowaniem, u podatnika handlującego odzieżą używaną, podatku od towarów i usług szacowania dokonano na podstawie dowodów zgromadzonych w toku postępowania kontrolnego. Wykorzystano w szczególności spisy z natury towarów, dokumenty źródłowe potwierdzające zakup oraz sprzedaż towarów. Organ podatkowy na podstawie dowodów wewnętrznych i rachunków sprzedaży wystawionych przez podatnika w kontrolowanym roku określił średnią jednostkową cenę sprzedaży. Na podstawie sporządzonego przez stronę remanentu towarów na dzień 2 stycznia oraz na koniec roku ustalono wielkość sprzedaży towarów. Zastosowano współczynnik udziału ilości sprzedaży w poszczególnych miesiącach (wynikającej z rachunków i dowodów wewnętrznych) w ilości sprzedaży ogółem. Następnie na podstawie wyliczonej struktury sprzedaży dokonano podziału oszacowanej wartości sprzedaży i podatku należnego na poszczególne okresy rozliczeniowe. Ten sposób szacowania również został potwierdzony przez sąd administracyjny.

W dwóch sprawach dotyczących osób fizycznych (prowadziły one działalność gospodarczą w ramach spółki osobowej) szacowanie również odbyło się za pomocą innej metody niż wprost przewidziana w przepisach. Przedmiotem działalności była sprzedaż hurtowa ryb świeżych dla podmiotów gospodarczych, obróbka wstępna ryby oraz sprzedaż detaliczna ryb i przetworów rybnych w należącym do spółki sklepie rybnym oraz barze. Organ podatkowy zakwestionował wysokość wykazanych wydatków na zakup ryb. Przy czym nie kwestionowano samego faktu ich zakupu, lecz zaewidencjonowanej wartości. Szacowania dokonano za pomocą metody porównawczej zewnętrznej z elementami metody porównawczej wewnętrznej oraz korekty dokonanej przez organy podatkowe. Dokonując oszacowania kosztów zakupu ryby, wątroby i ikry, organ podatkowy przyjął ilości dorsza i flądry na podstawie

rozliczenia wynikającego z faktur sprzedaży oraz wyliczonej sprzedaży na rzecz osób fizycznych przy wykorzystaniu wskaźników wydajności podanych przez prowadzących działalność. Uwzględniono także ceny stosowane przez podmioty prowadzące działalność w tej samej branży i na podobnych warunkach. Przy ustalaniu wysokości cen surowców nabywanych przez spółkę, w ramach której prowadzono działalność, nie uwzględniono różnic cenowych występujących w poszczególnych miesiącach kontrolowanego okresu ze względu na fakt, iż zgromadzony materiał dowodowy nie pozwalał na ustalenie, kiedy jednostka gospodarcza dokonywała zakupów towarów wyszczególnionych w błędnie sporządzonych dowodach wewnętrznych. Ponieważ według ustaleń organów podatkowych kontrolowana spółka dokonywała zakupu towarów od podmiotów działających nielegalnie, nieopłacających składek ZUS i podatków, organy podatkowe obniżyły koszty poniesione na zakupy o 30%. Organ podatkowy uzasadniał to faktem, że osoby niezarejestrowane nie uiszczają podatków, ani nie opłacają składek ZUS, przez co mogą oferować swoje towary po cenach niższych. Działanie takie zostało zaakceptowane przez Naczelny Sąd Administracyjny. Szczególnie warto zwrócić uwagę na zgodę sądu na uwzględnienie korekty kosztów o narzuty dotyczące podatków i składek, jeśli zakłada się, że nabywano towary od niezarejestrowanych podmiotów.

W kolejnej analizowanej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych podatnik prowadził działalność w zakresie sprzedaży samochodów używanych sprowadzanych z zagranicy. Wysokość przychodów faktycznie uzyskiwanych ze sprzedaży samochodów ustalono na podstawie opinii rzeczoznawcy powołanego przez organ podatkowy, który dokonał wyceny wartości 13 samochodów, opinii rzeczoznawcy dostarczonej przez podatnika Urzędowi Celnemu, a dotyczącej wyceny dwóch samochodów i skutera, gdyż podatnik wykazał w księgach i na fakturach sprzedaży tych pojazdów kwotę 21 700 zł, podczas gdy rzeczoznawca wycenił je na kwotę łącznie 50 988,59 zł, oraz na podstawie zeznań świadka, który zeznał, że zapłacił za samochód kwotę 35 000 zł, nie zaś 12 500 zł, jaką wskazywał podatnik. Co więcej, kwota ta odpowiadała cenom katalogowym. Jak wskazuje powyższa sprawa, szacowanie w niektórych przypadkach odbywa się dzięki informacjom pozyskanym od świadków oraz biegłego.

4. Podsumowanie

Podatnicy popełniają oszustwa podatkowe. Sposobem zwalczania takich zachowań podatników może być stosowanie szacowania podstawy opodatkowania dokonywane przez organy podatkowe lub skarbowe. Działania takie dotyczą istotnych z punktu widzenia znaczenia w dochodach sektora publicznego podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku akcyzowego. Stosowanie regulacji w tym zakresie nie jest proste. Wymaga znajomości nie tylko elementów konstrukcji poszczególnych podatków, ale także umiejętności stosowania odpowiednich metod szacowania podstawy opodatkowania. Stosowaną metodą sza-

cowania w badanych sprawach, w których sąd oceniał wykorzystanie metod szacunku, była inna metoda szacowania niż wprost wskazana w przepisach. Wpływ na jej stosowanie mają różne czynniki. We wszystkich analizowanych sprawach dotyczących oceny zastosowanych metod szacowania sąd administracyjny zaakceptował działania organów podatkowych. Tym samym negatywnie zweryfikowano postawioną hipotezę badawczą. Przyczyną może być fakt, że organy podatkowe, decydując się na szacowanie, starają się szczególnie przestrzegać regulacji. W ogółem analizowanych sprawach występowały przypadki, kiedy przepisy były stosowane przez organy podatkowe w sposób bardzo ostrożny. Wynikać to mogło właśnie z obawy przed uchycieniem decyzji przez sądy administracyjne. Zarazem jednak występowały sytuacje, kiedy podatnicy (ich pełnomocnicy) nie kwestionowali sposobu szacowania zastosowanego przez służby skarbowe, lecz koncentrowali się w swoich skargach na innych zagadnieniach.

Organy podatkowe, dokonując szacowania, powinny zwrócić uwagę również na przepisy proceduralne. Przedawnienie zobowiązania podatkowego może powodować uchycenie decyzji, pomimo włożonego wysiłku w przeprowadzone postępowanie.

Ze względu na fakt, iż regulacje w żaden sposób nie określają zasad przeprowadzenia szacunku za pomocą innych metod niż wprost przewidziane w przepisach, należy rozważyć stworzenie wytycznych w zakresie ich stosowania, określając czynniki, jakie powinny być uwzględnione przy ich użyciu.

Literatura

- Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz T.1.*, Dom Organizatora, Toruń 2007.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa 2013*, wydanie elektroniczne Legalis.
- Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, ABC, 2003, wydanie elektroniczne.
- Kosikowski C. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex 2011, wersja elektroniczna.
- Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. DzU z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

THE USE OF TAX BASE ESTIMATION METHODS FOR THE DETERMINATION OF THE AMOUNT OF TAX LIABILITY

Summary: The effect of transformation is tax evasion. One way of diminishing tax evasion is tax base estimation. The provisions point out different methods of tax base estimation. They also allow using different methods than those indicated in the legislation. In the paper there is an assessment of using the method of tax base estimation by tax authorities. The study used cases heard by the Supreme Administrative Court. The cases concerned different types of activity of taxpayers. The common method used by the tax authorities was different from those indicated in the provisions. Its use requires taking into consideration different features. Issuing of the guidelines in the range of other than listed in provisions methods was proposed.

Keywords: tax evasion, counteraction to tax evasion, estimation of tax base.