

Radosław Witczak

Uniwersytet Łódzki

**SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA
– WYBRANE PROBLEMY**

Streszczenie: Kryzys finansowy przyczynił się do wzrostu deficytu sektora finansów publicznych. Sposobem zwiększenia wpływów podatkowych może być przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Jednym ze sposobów jest szacowanie podstawy opodatkowania. W artykule wymieniono metody szacowania podstawy opodatkowania. Wskazano na czynniki wpływające na możliwość ich zastosowania. Zaproponowano sporządzenie szczegółowych zasad dotyczących metody szacowania podstawy opodatkowania.

Słowa kluczowe: szacowanie, podstawa opodatkowania, finanse publiczne.

1. Wstęp

Skutkiem kryzysu finansowego jest występowanie nierównowagi w finansach publicznych. Przejawia się ona m.in. występowaniem deficytu sektora publicznego. Sposobem zmniejszenia chronicznej nadwyżki wydatków nad dochodami budżetowymi może być zwiększenie wpływów podatkowych. Obok podnoszenia podatków dokonać można redukcji skali oszustw podatkowych. Występuje wiele sposobów przeciwdziałania nielegalnym zachowaniom podatników. Jednym z nich jest szacowanie podstawy opodatkowania określone w ustawie *Ordynacja podatkowa* (zob. [Dzwonkowski (red.) 2008, s. 263-279]). Na oszacowanie składają się działania organów podatkowych zmierzające do określenia podstawy opodatkowania, która byłaby w sposób uprawdopodobniony najbliższa podstawie rzeczywistej, która jednak jest nie do odtworzenia. Oszacowanie podstawy opodatkowania nie jest natomiast sankcją za naruszenie przepisów prawa podatkowego [Pietrasz, Siemieniako 2010a, s. 30]. Regulacje zawierają szczegółowe przesłanki umożliwiające określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania (zob. [Kosikowski (red.) 2007, s. 203-204]) oraz sposoby przeprowadzenia szacunku. Według przepisów podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:

- porównawczą wewnętrzną,
- porównawczą zewnętrzną,
- remanentową,

- produkcyjną,
- kosztową,
- udziału dochodu w obrocie.

Regulacje prawne przewidują możliwość zastosowania także innych metod szacowania podstawy opodatkowania¹.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zastosowanie metod wymaga odpowiedniej znajomości ekonomii oraz życia społecznego i gospodarczego, w jakim funkcjonuje przedsiębiorca [Adamiak i in. 2008, s. 205]. Celem artykułu jest analiza czynników umożliwiających zastosowanie metod szacowania podstawy opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądowego.

2. Czynniki wpływające na stosowanie metod szacowania podstawy opodatkowania

Do najistotniejszych czynników wpływających na stosowanie metod szacowania należy zaliczyć podstawowe zasady wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania, możliwość zmiany metody szacowania oraz inne czynniki.

2.1. Podstawowe zasady wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania

Przed przystąpieniem do szacowania należy sprawdzić, czy nie można ustalić podstawy opodatkowania za pomocą innych dowodów². Jeżeli podatnik ich nie ma, mogą pojawić się wątpliwości, czy organ podatkowy jest zobligowany do ich poszukiwania. Czy też może po ustaleniu faktu, że brak jest np. ksiąg podatkowych lub są one nierzetelne, przystąpić do szacowania. Kwestia ustalania podstawy opodatkowania za pomocą innych dowodów nie jest jednoznaczna. Mogą wystąpić przypadki osób powołujących się na kradzież dokumentów (faktyczną lub tylko upozorowaną). Nie można wykluczyć sytuacji, kiedy tak naprawdę podatnik nie chce ujawnić faktycznych obrotów lub jego zamiarem jest utrudnianie postępowania podatkowego. Może twierdzić, że dokumentacja mu zginęła lub została ukradziona. Organ nie powinien mieć w takiej sytuacji obowiązku poszukiwania nie tylko kontrahentów podatnika, lecz również dokumentów księgowych tych kontrahentów wystawianych na rzecz tegoż podatnika, nawet gdy starania samego podatnika napotykają utrudnienia [Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 lutego 2010 r. ...]. Występują jednak poglądy odmienne, uznające, że trudności po stronie podatnika obligują organy do podjęcia stosownych działań poszukiwawczych [Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2009 r....]. Zatem dopiero, gdy nie uda się za pomocą innych dowodów wyznaczyć podstawy opodatkowania, można przystąpić do szacowania. Zarazem jednak trzeba zwrócić

¹ Art. 23 § 3 i 4 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* [DzU 2005 nr 8, poz. 60 ze zm.].

² Art. 23 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

uwagę, że granica pomiędzy ustalaniem podstawy opodatkowania a jej szacowaniem nie zawsze jest łatwa do określenia. Przekonały się o tym organy podatkowe, które obliczyły marżę wynikającą z porównania przychodów netto ze sprzedaży wynikających z podatkowej księgi przychodów i rozchodów z kosztem własnym sprzedaży, określiły marżę na podstawie informacji podatnika dla trzech grup asortymentowych i marżę rzeczywistą wynikającą z porównania cen sprzedaży wskazanych na fakturach i paragonach z cenami zakupu wynikającymi z faktur zakupu. Na tej podstawie wyliczyły marżę średnioważoną oraz przychód. Jednak zdaniem sądu taki sposób postępowania nie był faktycznie ustaleniem podstawy opodatkowania z wykorzystaniem innych dokumentów, lecz – mimo przeciwnych twierdzeń organu – w istocie miało miejsce szacowanie [Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 marca 2009 r....].

Dokonując wyboru, służby skarbowe muszą w pierwszej kolejności zastosować metody wprost wymienione w przepisach. Przepisy określają tylko, na czym polega istota każdej z sześciu metod (zob. [Sowiński 2003, s. 48-51]). W literaturze podnosi się, że ustawodawca pozostawił organom podatkowym względną swobodę w zakresie wykorzystania metod podstawy opodatkowania [Pietrasz, Siemieniako 2010b, s. 35]. Zarazem jednak organy administracji skarbowej muszą postępować zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Oznacza to, że dokonując oceny zebranego dla celów szacowania materiału dowodowego, należy wziąć pod uwagę zasady logiki, nauki i doświadczenia życiowego, a nadto poza oceną dowodu w aspekcie tych zasad i treści tego dowodu, dokonać oceny w kontekście innych zgromadzonych dowodów. Niezbędne jest również, aby organ po dokonaniu tej oceny dał jej wyraz w przekonującym uzasadnieniu decyzji. Zasada swobodnej oceny dowodów oznacza również, że jeżeli organ, respektując reguły tej zasady, dokona na podstawie zgromadzonych dowodów ustaleń faktycznych, to ustalenia te nie mogą być skutecznie zwalczane przez stronę skarżącą, nawet jeśli odmienna ocena dowodów dokonana przez stronę mogłaby prowadzić do ustaleń odmiennych, niż dokonał tego organ. Argumenty wykorzystane przez organy skarbowe powinny być logiczne, wewnętrznie spójne, uwzględniające treść dowodów i wzajemne ich powiązanie [Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 stycznia 2010 r....].

Zatem organy skarbowe nie mogą prowadzić ustaleń dowolnych. Zdaniem sądów brak przeprowadzenia wyczerpującego postępowania dowodowego powoduje, że zastosowany szacunek ma charakter dowolności [Wyrok NSA z dnia 9 listopada 1999 r. ...]. Przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów występuje także, jeśli podatnik będzie w stanie wyraźnie wskazać, na czym polegało przekroczenie tych granic, tzn. na czym polegał błąd w regułach logicznego rozumowania organów podatkowych, czy też wykazać sprzeczność rozumowania z zasadami doświadczenia życiowego, jak również wskazać na konkretne dowody, które zostały pominięte przez organ [Wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 marca 2009 r....].

Wybór samej metody szacowania determinowany jest materiałem faktycznym, jakim dysponuje ten organ, a także charakterem działalności wykonywanej przez

przedsiębiorcę czy też miejscowymi warunkami gospodarowania [Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2009 r....].

Należy jednak pamiętać, że organ podatkowy musi uzasadnić, dlaczego zastosował określoną metodę szacowania. Trzeba wyjaśnić, w jaki sposób i za pomocą jakich dowodów dokonano ustaleń, jakimi przesłankami kierowano się przy ustalaniu wysokości określonych elementów podstawy opodatkowania. Powinno się także uzasadnić, z jakich przyczyn nastąpiło odmówienie wiarygodności dowodom przedstawionym przez podatnika [Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2009 r....].

Innym elementem podstawowych zasad szacowania jest możliwość stosowania szacowania tylko wobec niektórych elementów ustalania podstawy opodatkowania. Zastosowanie metod szacowania nie wyklucza wykorzystania danych kontrolowanego podatnika, a nawet uwzględnienia obok szacunku wykazanych przez niego kosztów [Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 kwietnia 2009 r. ...]. Z drugiej jednak strony spotkać się można ze stanowiskiem, zgodnie z którym niemożliwe i nieuzasadnione jest szacowanie wartości wydatków w sytuacji, gdy strona nie wykazała dostatecznie, że je poniosła, szczególnie gdy nie można wykluczyć, że składniki pozyskane zostały bez ponoszenia wydatków albo też zostały nabyte przez uczestniczenie w czynach zabronionych [Wyrok NSA w Warszawie z 14 sierpnia 2008 r....].

2.2. Możliwość zmiany metody przez organ wyższej instancji

Szacowania podstawy opodatkowania dokonywać powinien generalnie organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej pierwszej instancji. Pewne wątpliwości co do wyboru stosowanej metody mogą pojawić się w przypadku złożenia przez podatnika odwołania podważającego wybór określonej metody szacowania podstawy opodatkowania. Formalnie organ odwoławczy może m.in. uchylić wydaną decyzję przez organ pierwszej instancji i orzec co do istoty sprawy³. W razie kontroli zasadności zastosowanej metody szacowania opodatkowania oznacza to prawo do obliczenia podatku bezpośrednio przez organ odwoławczy nawet z wykorzystaniem innej metody. Jednakże zdaniem sądu organ odwoławczy nie może tak uczynić. Ma bowiem dwie możliwości. Jedną to uznanie zastosowanej przez organ pierwszej instancji metody za odpowiednią i zweryfikowanie dokonanych wyliczeń. Drugą możliwością to uznanie, że zastosowana metoda jest nieodpowiednia. W efekcie następuje uchylenie decyzji oraz przekazanie sprawy z odpowiednimi wytycznymi ponownie organowi pierwszej instancji. Według sądu, w świetle zasady dwuinstancyjności postępowania niedopuszczalną byłaby sytuacja, w której organ odwoławczy określiłby podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, stosując inną metodę niż przyjęta przez organ pierwszej instancji (por. [Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 grudnia 2010 r....; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 maja 2009 r....]).

³ Por art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

2.3. Analiza wybranych innych czynników wpływających na szacowanie

Wskazać również można na inne czynniki mające wpływ na podejmowane szacowania podstawy opodatkowania. Jedną z nich jest wybór innej metody. Katalog metod szacowania ma charakter otwarty. W szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować metod wprost wymienionych w ordynacji podatkowej, organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania [Pietrasz, Siemieniako 2010b, s. 35]. Zdaniem sądów z treści przepisów wynika, że nie w każdej sytuacji można zastosować metody szacowania inne niż wskazane w ustawie. Z tego powodu wybór metody szacowania spoza katalogu metod określonych w przepisach powinien być wsparty wyczerpującą argumentacją. Organ podatkowy nie może poprzestać jedynie na lakonicznym stwierdzeniu, iż niemożliwe było oszacowanie wartości środków trwałych na podstawie właściwego materiału porównawczego, nie wykazując przyczyn, które wpłynęły na zajęcie takiego stanowiska. Należy odpowiednio uzasadnić wybór przyjętej przez administrację skarbową metody szacowania. Nie można za takie uzasadnienie przyjąć stwierdzenia organu podatkowego, iż dokonana metoda szacowania jest korzystna dla podatnika, szczególnie jeśli jest on odmiennego zdania [Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 grudnia 2004 r. ...]. Wybierając inną metodę szacowania podstawy opodatkowania, organy podatkowe chcą mieć pewność, że ich działania nie zostaną zakwestionowane przez sądy, w razie skargi powinny szczegółowo odnieść się do każdej z metod oszacowania przedstawionych w przepisach i wskazać przesłanki, dla których nie mogły mieć one zastosowania w sprawie.

Na konieczność wyboru innej metody szacowania wpływ mogą mieć różne czynniki. Mogą zostać wykorzystane wskazane przez podatnika wielkości marż stosowanych do sprzedaży poszczególnych grup towarowych. Wybór innej metody może być podyktowany specyficznym rodzajem charakterystyki sprzedawanych towarów jako „porcji towarów” [Wyrok z dnia 24 czerwca 2009 r....].

Na sposób szacowania może mieć również wpływ konieczność powołania biegłego. Wybór metody determinowany jest materiałem faktycznym, jakim dysponuje ten organ, jak również charakterem działalności wykonywanej przez przedsiębiorcę. Według sądu, w pełni zasadne może być skorzystanie z dowodu z opinii biegłego, zwłaszcza ze względu na fakt, że wiadomości z określonej dziedziny przekraczają zakres i doświadczenie życiowe osób mających wykształcenie ogólne. W każdej sprawie, gdy dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub jego oceny nie jest wystarczająca wiedza ogólna i doświadczenie życiowe pracownika organu, lecz niezbędne są wiadomości specjalistyczne, organ podatkowy ma obowiązek dopuszczenia dowodu z opinii biegłego [Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r....].

Należy zwrócić uwagę, że dokonując szacowania, organy podatkowe mogą posłużyć się kombinacją różnych metod opisanych w ustawie. Jednakże muszą one wtedy uzasadnić podjęty wybór. Dokonujący szacowania są zobowiązani wskazać i opisać, z jakich powodów konkretnie wymienione w ustawie metody nie mogą być

zastosowane, wyjaśnić, dlaczego nie można w sprawie zastosować żadnej z technik szacowania wymienionych w ordynacji podatkowej. Uzasadnić trzeba także, z jakich względów nie można zastosować jednej stałej metody. Przyczynami może być kradzież całej dokumentacji podatnika czy też specyfika prowadzonej działalności [Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 lipca 2008 r....].

Sądy wskazują, że należy uwzględnić tak szczegółowe czynniki, jak porównanie ilości, rodzaju, zróżnicowanie asortymentu wyrobów z liczbą zatrudnianych pracowników. Należy przy tym wziąć pod uwagę możliwości wykorzystania pracy własnej podatnika i jego konkubiny, a także fakt posiadania wielodzietnej rodziny [Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2008 r....].

Innym czynnikiem, jaki można uwzględnić przy szacowaniu, jest wielkość działalności. Według sądu, „przy szacunkowym ustalaniu podstawy opodatkowania, wymagającym przesłuchania w charakterze świadków nabywców, w sytuacji gdy charakter działalności powoduje, że krąg potencjalnych klientów jest bardzo szeroki, dopuszczalne jest przeprowadzenie takiego dowodu wyłącznie z losowo dobranej reprezentatywnej grupy” [Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 10 stycznia 2002 r....].

3. Wnioski

Szacowanie podstawy opodatkowania może być jednym ze sposobów obniżania skali ucieczek przed podatkami, a w efekcie przyczynić się może do zwiększenia wpływów budżetowych. Jednak zastosowanie przez organy skarbowe metod szacowania podstawy opodatkowania wymaga przestrzegania odpowiednich reguł. Co więcej, uwzględnić należy liczne czynniki przy wyborze lub zastosowaniu poszczególnych metod.

Wskazane byłoby uszczegółowienie sposobów zastosowania poszczególnych metod szacowania podstawy opodatkowania przez ustalenie „zasad stosowania metod szacunkowych”. Zasady powinny precyzyjniej określać dane metody szacowania oraz czynniki, jakie powinny być uwzględnione przy ich wykorzystaniu. Należałoby również określić dokładnie inne metody, jakie mogą być zastosowane. Zasady takie mogą być pomocne zarówno dla służb skarbowych, jak i dla podatników. W przypadku organów podatkowych i skarbowych zawierać mogą wskazówki postępowania w różnych sytuacjach. Określać np. rodzaje danych, jakie mogłyby być wykorzystane do szacowania. Podatnicy uzyskują za to instrument, za pomocą którego mogą kontrolować działania służb skarbowych. Sprawdzać, czy nie przekraczają one granicy uznaniowości. Sformułowanie takich zasad poprawia pozycję podatnika, który nie powinien być narażony na uznaniowe postępowania organów podatkowych. Mogą one ułatwić ocenę postępowania organów skarbowych.

Ustanowienie „zasad stosowania metod szacunkowych” może mieć charakter wytycznych wydanych przez Ministerstwo Finansów lub rozporządzenia.

Wytyczne mogą zostać wydane jako ogólna interpretacja ministra finansów na podstawie *Ordynacji podatkowej*. Są one wówczas wiążące dla organów podatko-

wych, ale nie dla podatników. Przy szacowaniu podstawy opodatkowania jest to jak najbardziej logiczne, ponieważ to jedynie organy skarbowe lub podatkowe będą je stosowały. Szczegółowe określenie metod szacowania podstawy opodatkowania w formie wytycznych dałoby możliwość ich elastycznego kształtowania w razie wystąpienia konieczności dokonania ich zmian (pojawienie się np. nowych metod). Należy zwrócić uwagę, że w systemach podatkowych spotkać można tego typu rozwiązania. Przykładem mogą być wytyczne w zakresie metod szacowania w przypadku stosowania cen transferowych wydanych przez Ministerstwo Finansów w Niemczech dla niemieckiej administracji czy też wytyczne OECD w przypadku stosowania cen transferowych.

Innym rozwiązaniem jest wydanie rozporządzenia przez ministra finansów. Należałoby w tym celu dokonać zmiany *Ordynacji podatkowej* przez dodanie upoważnienia dla ministra finansów do wydania rozporządzenia. Można wzorować się na przepisach dotyczących stosowania cen transferowych, gdzie sposoby szacowania zostały uszczegółowione w odrębnym rozporządzeniu.

Wydaje się, że ze względu na ochronę podatnika i zasadę pewności prawa bardziej właściwe powinno być określenie „zasad stosowania metod szacunkowych” w formie rozporządzenia.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2008.
- Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Kosikowski C. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2007.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010a nr 10.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2010b nr 11.
- Sowiński R., *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003 nr 7.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, DzU 2005 nr 8, poz. 60 ze zm.
- Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1448/08, opublikowany w www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA w Warszawie z 14 sierpnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1067/08.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 maja 2009 r. sygn. akt II FSK 1794/08 opublikowany w „Lex” nr 522050.
- Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 10 stycznia 2002 r. sygn. akt. I SA/Gd 28/99.
- Wyrok NSA z dnia 9 listopada 1999 r. w Białymstoku sygn. akt 1041/98 SA/Bk niepublikowany.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 grudnia 2010 r. sygn. akt I SA/Bd 960/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 lutego 2010 r. sygn. akt I SA/Gl 1026/09, opublikowany „Lex” nr 559419.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 stycznia 2010 r. sygn. akt I SA/Bd 909/09, opublikowany „Lex” nr 559372.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2009 r. sygn. akt I SA/Po 518/09, opublikowany „Lex” nr 533803.
- Wyrok z dnia 24 czerwca 2009 r. WSA w Białymstoku sygn. akt. I SA/Bk 206/09 opublikowany „Lex” nr 511434.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 kwietnia 2009 r. sygn. akt I SA/Bk 538/08, opublikowany „Lex” nr 496200.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Lu 533/08, opublikowany „Lex” nr 500783.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Go 23/09, opublikowany „Lex” nr 491956.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2009 r. sygn. akt I SA/Gd 527/08, opublikowany „Lex” nr 483151.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r. sygn. akt. I SA/Gd 409/08, opublikowany „Lex” nr 475261.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 lipca 2008 r. sygn. akt. I SA/Wr 68/08, opublikowany „Lex” nr 488021.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2008 r. sygn. akt. I SA/Łd 14/08, opublikowany „Lex” nr 456697.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 grudnia 2004 r. sygn. akt. III SA/Wa, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

TAX BASE ASSESSMENT – CHOSEN ISSUES

Summary: The financial crisis has caused the increase of public deficit. The way of increasing of tax income can be the counteracting of the tax fraud. One way is the tax base assessment. The methods of the tax base assessment are presented. The factors influencing the using of the methods of the tax base assessment are described. Drawing up of precise rules for the methods of the tax base assessment are proposed.