

Prawo

Szacowanie podstawy opodatkowania

Agata Kłosińska



Szacowanie podstawy opodatkowania



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Prawo

Szacowanie podstawy opodatkowania

Agata Kłosińska

Agata Kłosińska – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

Anna Jurkowska-Zeidler

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Trzy kropki – Joanna Maż

SKŁAD I ŁAMANIE

Munda – Maciej Torz

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efektoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/bluebay2014

© Copyright by Agata Kłosińska, Łódź 2020

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.09176.19.0.M

Ark. wyd. 11,5; ark. druk. 11,875

ISBN 978-83-8142-723-4

e-ISBN 978-83-8142-724-1

<https://doi.org/10.18778/8142-723-4>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Wykaz najważniejszych skrótów	11
Wstęp	13
Rozdział I	
Pojęcie i geneza szacowania podstawy opodatkowania	17
1. Uwagi ogólne	17
2. Pojęcia szacowania i szacunku w znaczeniu słownikowym	17
3. Rola i cel instytucji szacowania podstawy opodatkowania	18
4. Ewolucja uregulowań szacowania podstawy opodatkowania w polskim prawie podatkowym	20
4.1. Szacowanie podstawy opodatkowania w okresie międzywojennym	20
4.2. Szacowanie podstawy opodatkowania w dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym	23
4.3. Szacowanie podstawy opodatkowania w ustawie o zobowiązaniach podatkowych z dnia 19 grudnia 1980 r.	25
4.4. Szacowanie podstawy opodatkowania w Ordynacji podatkowej z 1997 r.	27
5. Instytucja szacowania podstawy opodatkowania w aktualnym stanie prawnym	31
6. Szacowanie podstawy opodatkowania w projekcie Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego	32
7. Podsumowanie	33
Rozdział II	
Miejsce instytucji szacowania podstawy opodatkowania w polskim systemie prawa podatkowego	37
1. Uwagi ogólne	37
2. Szacowanie podstawy opodatkowania a inne instytucje prawa podatkowego, w których występują elementy szacowania	37
2.1. Określanie wartości budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na gruncie podatku od nieruchomości	38

6 Spis treści

2.2. Określanie wartości rynkowej nabytych rzeczy i praw majątkowych na gruncie podatku od spadków i darowizn	40
2.3. Określanie wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych	41
2.4. Ustalanie wartości sprzedaży opodatkowanej na gruncie podatku od towarów i usług	42
2.5. Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych	44
2.5.1. Szacowanie dochodu na podstawie art. 24b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych	44
2.5.2. Ustalanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej	44
2.5.3. Szacowanie dochodów w przypadku transakcji między podmiotami powiązаныmi	45
2.5.4. Ustalanie wartości pieniężnej świadczeń w naturze i świadczeń nieodpłatnych	47
2.5.5. Ustalanie wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych	47
2.6. Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych	48
3. Miejsce szacowania podstawy opodatkowania w systemie powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych w Polsce	49
3.1. Szacowanie podstawy opodatkowania jako reakcja na wadliwy samowymiar zobowiązania podatkowego	49
3.2. Szacowanie podstawy opodatkowania a opodatkowanie dochodów nieujawnionych	53
4. Podsumowanie	55

Rozdział III

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania a zasady i wartości konstytucyjne	57
1. Uwagi ogólne	57
2. Zasady i wartości konstytucyjne na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania	57
3. Szacowanie podstawy opodatkowania a zasada powszechności opodatkowania	58
4. Szacowanie podstawy opodatkowania a zasada równości opodatkowania	60
5. Szacowanie podstawy opodatkowania a ochrona prawa własności podatnika	62
6. Szacowanie podstawy opodatkowania a normy wynikające z art. 217 Konstytucji RP	65
7. Standardy, jakim powinny odpowiadać przepisy o szacowaniu podstawy opodatkowania w świetle Konstytucji RP	66
8. Podsumowanie	69

Rozdział IV

Szacowanie podstawy opodatkowania w ujęciu prawnoporównawczym **73**

1. Uwagi ogólne 73
2. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Włoch 73
 - 2.1. Miejsce procedur szacunkowych we włoskim systemie procedur wymiarowych 73
 - 2.2. Poszczególne metody wymiarowe 74
 - 2.2.1. Korekta samowymiaru decyzją podatkową przez ustalanie rzeczywistego dochodu z poszczególnych źródeł (*accertamento analitico*) 75
 - 2.2.2. Metoda wymiaru szacunkowego w oparciu o wskaźniki świadczące o wysokości osiągniętego dochodu (*accertamento sintetico*) 76
 - 2.2.3. Metoda szacowania dochodu na podstawie danych spoza ksiąg podatkowych (*accertamento induttivo*) 77
 - 2.2.4. Metoda oparta na analizie sektora danej branży (*accertamento analitico-induttivo*) 77
3. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Francji 78
 - 3.1. Opodatkowanie z urzędu (*taxation d'office*) i oszacowanie z urzędu (*l'evaluation d'office*) 79
 - 3.1.1. Regulacja prawna 79
 - 3.1.2. Procedury wymiaru z urzędu w systemie francuskich procedur wymiaru zobowiązania podatkowego 79
 - 3.1.3. Przestanki opodatkowania z urzędu (*taxation d'office*) 80
 - 3.1.4. Przestanki oszacowania z urzędu (*l'evaluation d'office*) 81
 - 3.1.5. Metody wymiaru 81
 - 3.2. Oszacowanie za zgodą podatnika – *forfait* 82
 - 3.2.1. Metoda szacowania standardowego dochodu podatnika 82
 - 3.2.2. Metoda ustalania przeciętnego dochodu w danej branży 83
 - 3.2.3. Oszacowanie rzeczywistego dochodu 83
4. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Niemiec 83
 - 4.1. Regulacja prawna i zakres stosowania instytucji szacowania w niemieckim systemie prawnym 83
 - 4.2. Przestanki szacowania podstawy opodatkowania 84
 - 4.3. Metody szacowania podstawy opodatkowania 85
5. Podsumowanie 86

Rozdział V

Charakter prawny instytucji szacowania podstawy opodatkowania **89**

1. Uwagi ogólne 89
2. Charakter materialno-proceduralny 89
3. Charakter obligatoryjny 91
4. Charakter wyjątkowy 92
5. Charakter niesamoistny 93

8 Spis treści

6. Charakter neutralny	94
7. Podsumowanie	96

Rozdział VI

Przesłanki szacowania podstawy opodatkowania **99**

1. Uwagi ogólne	99
2. Przesłanki szacowania podstawy opodatkowania na gruncie obowiązującej regulacji prawnej	100
3. Pozytywne przesłanki szacowania podstawy opodatkowania	103
3.1. Brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania	103
3.1.1. Księgi rachunkowe	104
3.1.2. Podatkowa księga przychodów i rozchodów	106
3.1.3. Ewidencje i rejestry	106
3.1.4. Inne dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania	107
3.2. Dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania	107
3.2.1. Szczególna moc dowodowa ksiąg podatkowych	108
3.3. Naruszenie warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania	112
3.3.1. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	113
3.3.2. Karta podatkowa	114
4. Przesłanki negatywne szacowania	116
5. Przyczyna braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych a szacowanie podstawy opodatkowania	121
6. Podsumowanie	122

Rozdział VII

Metody szacowania podstawy opodatkowania **125**

1. Uwagi ogólne	125
2. Regulacja prawna w zakresie metod szacowania podstawy opodatkowania	125
3. Pojęcie metody szacowania – analiza i ocena poglądów doktryny i orzecznictwa	126
4. Szacunkowe wielkości odniesienia w ramach metod szacowania	129
5. Zastosowanie metody szacowania	130
6. Metody szacowania podstawy opodatkowania określone ustawowo	132
6.1. Metoda porównawcza wewnętrzna	132
6.2. Metoda porównawcza zewnętrzna	134
6.3. Metoda remanentowa	136
6.4. Metoda produkcyjna	137
6.5. Metoda kosztowa	139
6.6. Metoda udziału dochodu w obrocie	140
7. Metody szacowania nieokreślone wprost w ustawie	141
8. Dyrektywy wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania	144
9. Podsumowanie	147

Rozdział VIII

Pozycja podatnika w postępowaniu w sprawie szacowania podstawy opodatkowania	151
1. Uwagi ogólne	151
2. Przyczyny osłabienia pozycji podatnika w postępowaniu szacunkowym w stosunku do postępowania na zasadach ogólnych	151
3. Znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego przy zastosowaniu instytucji szacowania podstawy opodatkowania	153
3.1. Realizacja zasady legalizmu w postępowaniu szacunkowym	153
3.2. Zasada prawdy materialnej w postępowaniu szacunkowym	155
3.3. Zasada przekonywania w postępowaniu szacunkowym	157
3.4. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu szacunkowym	160
4. Dążenie do określenia podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej jako podstawowa dyrektywa wymiaru szacunkowego	161
5. Ocena instytucji szacowania pod kątem występowania w jej ramach elementów uznania administracyjnego	164
6. Pozycja podatnika w ramach procedury szacowania podstawy opodatkowania na gruncie projektu Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego	168
7. Podsumowanie	170
Zakończenie	173
Bibliografia	177
Wykaz orzecznictwa	183
Wykaz aktów prawnych	189

Wykaz najważniejszych skrótów

Akty normatywne

Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze prost. i zm.)
k.p.a.	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: z 2018 r. poz. 2096 ze zm.)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
r.p.k.p.r.	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 728 ze zm.)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
u.p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.t.u.	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
u.z.p.	ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)
u.z.p.d.	ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm.)

Publikatory urzędowe

Dz.U. Dziennik Ustaw

Organy

NSA Naczelny Sąd Administracyjny
NTA Najwyższy Trybunał Administracyjny
SN Sąd Najwyższy
TK Trybunał Konstytucyjny
WSA Wojewódzki Sąd Administracyjny

Bazy informacji prawnej

CBOSA Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Legalis Legalis. System Informacji Prawnej Wydawnictwa C.H. Beck
Lex Lex. System Informacji Prawnej Wydawnictwa Wolters Kluwer

Wstęp

Przedmiotem monografii jest instytucja szacowania podstawy opodatkowania uregulowana w art. 23 o.p.

Szacowanie podstawy opodatkowania jest przyjętą przez polskiego ustawodawcę formą reakcji prawnej państwa na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Ma ono na celu umożliwienie wymierzenia zobowiązania podatkowego mimo niewywiązywania się przez podatnika z obowiązku ewidencjonowania zdarzeń składających się na podatkowoprawny stan faktyczny lub mimo zaistnienia innych okoliczności, z powodu których brak jest dowodów, na podstawie których mógłby zostać dokonany wymiar podatku.

Przy zastosowaniu omawianej instytucji ustalenie podstawy opodatkowania następuje w oparciu o metodę szacowania. Organy podatkowe są uprawnione do wykorzystania jednej z metod wymienionych wprost w ustawie lub do opracowania własnej metody dla potrzeb stanu faktycznego w konkretnej sprawie. Prawidłowy wybór metody szacowania jest kwestią o newralgicznym znaczeniu, w zależności bowiem od przyjętej metody ustalona podstawa opodatkowania, a w konsekwencji wysokość zobowiązania podatkowego, może się od siebie różnić.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania szczególnie silnie ujawnia kolizję interesu fiskalnego oraz interesu podatnika.

Z punktu widzenia podatnika wymierzone zobowiązanie podatkowe powinno odpowiadać w sposób precyzyjny treści powstałego obowiązku podatkowego, co w przypadku braku danych nie jest możliwe.

Z punktu widzenia interesu fiskalnego brak danych umożliwiających określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania nie może uzasadniać odstąpienia od wymiaru podatku. Z tego powodu szacowanie podstawy opodatkowania opiera się na założeniu, że opodatkowaniu będzie podlegał stan faktyczny organowi nieznan, a nałożony podatek nie będzie równy temu, jaki byłby określony na podstawie ustawy zastosowanej do prawidłowo ustalonego stanu faktycznego.

Należyte wyważenie obydwu konkurujących ze sobą interesów na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania stanowi wyzwanie dla prawa pozytywnego.

Zamiarem autorki było stworzenie kompleksowej i pogłębionej monografii na temat instytucji szacowania podstawy opodatkowania oraz przedstawienie

postulatów co do treści unormowań prawnych rządzących jej funkcjonowaniem z uwzględnieniem roli, jaką instytucja odgrywa w systemie prawnym, oraz potrzeby zachowania gwarancji podatnika. Zrealizowanie wskazanego celu wymagało określenia:

- 1) *ratio legis* instytucji szacowania podstawy opodatkowania,
- 2) jej charakteru prawnego i skutków, jakie wywołuje,
- 3) konstytutywnych cech instytucji szacowania podstawy opodatkowania, odróżniających ją od innych instytucji prawa podatkowego.

Konieczne było wreszcie dokonanie oceny regulacji prawnej instytucji szacowania podstawy opodatkowania w zakresie przesłanek jej uruchomienia, metod szacowania oraz rezultatu wymiaru szacunkowego.

Realizacji powyższych częściowych celów podporządkowana została kompozycja pracy, na którą składa się osiem rozdziałów, wstęp i zakończenie.

Rozdział pierwszy poświęcony jest pojęciu szacowania podstawy opodatkowania oraz genezie tej instytucji prawnej. W jego ramach przedstawiono definicję szacowania w języku ogólnym. Została scharakteryzowana funkcja instytucji szacowania w systemie prawnym, a także ewolucja uregulowań szacowania podstawy opodatkowania w polskim prawie podatkowym, począwszy od okresu międzywojennego do aktualnie obowiązującej regulacji prawnej. Analizie poddano również rozwiązania przewidziane w projekcie Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

W rozdziale drugim określono miejsce instytucji szacowania w polskim systemie prawa podatkowego. Szacowanie podstawy opodatkowania zostało porównane z innymi instytucjami występującymi w prawie podatkowym, w których również występują elementy szacowania. Wskazane porównanie posłużyło do zdefiniowania cech konstytutywnych instytucji szacowania podstawy opodatkowania. Określono również miejsce procedury szacowania wśród innych procedur wymiarowych.

W rozdziale trzecim instytucja szacowania podstawy opodatkowania została przedstawiona w kontekście zasad i wartości wynikających z Konstytucji RP, w szczególności zasad powszechności i równości opodatkowania, a także konstytucyjnych norm dotyczących ochrony prawa własności oraz wymogu ustawowego nakładania podatków.

Rozdział czwarty ma charakter prawno-porównawczy. W jego treści przedstawiono sposób reakcji prawnej ustawodawstw Niemiec, Francji i Włoch na sytuację braku danych dla ustalenia podstawy opodatkowania.

W rozdziale piątym określono charakter procedury szacowania podstawy opodatkowania. Przyjętym przez autorkę założeniem jest, że ramy konstytucyjne, w szczególności wyznaczone przez przepisy art. 84, 64 oraz 217 Konstytucji RP, nadają procedurze z art. 23 o.p. swoiste cechy.

Rozdział szósty pracy dotyczy przesłanek szacowania podstawy opodatkowania. Wskazano w nim na taki sposób ukształtowania tych przesłanek, który naj-

pełniej służy realizacji założonego celu tej instytucji i jej zgodności z normami Konstytucji RP.

W rozdziale siódmym zostały poddane analizie zagadnienia związane z metodami szacowania podstawy opodatkowania. Ustalenia w ramach tego rozdziału zmierzają do sformułowania definicji metody szacowania podstawy opodatkowania oraz wyodrębnienia elementów tworzących metodę szacowania. Dokonano charakterystyki metod szacowania wymienionych w art. 23 o.p. pod względem czynników wpływających na przydatność poszczególnych z nich. Osobna część rozdziału została poświęcona zagadnieniom stosowania metod szacowania nieokreślonych wprost w ustawie, w szczególności standardom, którym każda z takich metod powinna odpowiadać.

Rozdział ósmy dotyczy pozycji podatnika w postępowaniu w sprawie szacowania podstawy opodatkowania. Ocena pozycji strony postępowania opartego na szacowaniu została dokonana przez pryzmat celu instytucji szacowania oraz ogólnych zasad postępowania podatkowego.

Przyjętą w ramach pracy metodą badawczą była przede wszystkim metoda dogmatycznoprawna. Uzupełniająco została wykorzystana metoda prawnoporównawcza oraz historycznoprawna. Metoda historycznoprawna pozwoliła na dokonanie analizy rozwiązań przyjętych przez polskiego ustawodawcę w zakresie regulacji prawnej szacowania podstawy opodatkowania, począwszy od okresu międzywojennego do chwili obecnej. Metoda prawnoporównawcza posłużyła do analizy rozwiązań prawnych przyjętych w porządkach prawnych Włoch, Francji oraz Niemiec oraz porównania ich z polską instytucją szacowania podstawy opodatkowania.

W opracowaniu posłużono się literaturą krajową oraz zagraniczną. Wykorzystano dorobek orzecznicy sądów administracyjnych, Sądu Najwyższego oraz Trybunału Konstytucyjnego.

Niniejsza monografia stanowi zaktualizowaną i uzupełnioną wersję rozprawy doktorskiej obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2018 r.

Szczególne podziękowania autorka kieruje do promotora rozprawy Pana prof. nadzw. dr. hab. Henryka Dzwonkowskiego oraz do recenzentów pracy – Pani prof. nadzw. dr. hab. Anny Jurkowskiej-Zeidler i Pana prof. nadzw. dr. hab. Pawła Smolenia.

Opracowanie uwzględnia stan prawny na 1 listopada 2019 r.

Rozdział I

Pojęcie i geneza szacowania podstawy opodatkowania

1. Uwagi ogólne

Z punktu widzenia ochrony interesu fiskalnego państwa niezbędne jest wprowadzenie do porządku prawnego instytucji, która pozwoli uchronić wierzyciela publicznoprawnego przed uszczupleniem należności, będącym skutkiem braku danych o przebiegu zdarzeń podlegających opodatkowaniu. Ze względu na ryzyko zawinionego bądź niezawinionego przez podatnika nieposiadania wymaganej ewidencji podatkowej konieczne jest obowiązywanie takiej konstrukcji prawnej, która umożliwi organom podatkowym ustalenie podstawy opodatkowania w inny sposób niż w oparciu o rzetelne dowody. W polskim porządku prawnym wskazany cel jest realizowany przez instytucję szacowania podstawy opodatkowania uregulowaną w art. 23 o.p.

2. Pojęcia szacowania i szacunku w znaczeniu słownikowym

Rzeczownik „szacunek” został zapożyczony do języka polskiego z języka niemieckiego¹. Pierwotnie występował w postaci słowa „szacunek” (niem. *Schatzung*) i był związany z czasownikiem „szacować” (niem. *schätzen*). Szacunek pierwotnie, na wzór języka niemieckiego, oznaczał „oszacowanie, cenę, wynikającą z oszacowania czegoś”². Szacunek był definiowany również jako określenie wartości

1 S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 624.

2 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, PWN, Warszawa 1978, s. 389.

materialnej, a jako jego synonimy wskazywano „ocenę, oszacowanie, otaksowanie, wycenę”³.

Pojęcie „szacunek” w języku ogólnym aktualnie definiowane jest jako „przybliżone określenie wartości, wielkości lub ilości”⁴. Wskazuje się także, że szacunek „jest to wartość umowna”⁵. Pojęcie szacunku bywa utożsamiane z samym pojęciem szacowania.

Dla potrzeb dokonania analizy procedury szacowania podstawy opodatkowania niezbędne jest rozróżnienie, również na płaszczyźnie terminologicznej, pojęcia szacowania od pojęcia szacunku. Szacunek w tym ujęciu stanowi rezultat przeprowadzonego w toku postępowania szacowania.

3. Rola i cel instytucji szacowania podstawy opodatkowania

Szacowanie podstawy opodatkowania jest jedną, lecz nie jedyną, z możliwych form reakcji prawnej ustawodawcy na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Co do zasady podstawa opodatkowania powinna odzwierciedlać rzeczywisty przebieg zdarzeń składających się na stan faktyczny podlegający opodatkowaniu. Jest to możliwe pod warunkiem istnienia kompletnych i rzetelnych dowodów pozwalających odtworzyć stan faktyczny. W sytuacji jednak, gdy brak jest danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania, możliwe są do przyjęcia przez ustawodawcę różne modele postępowania.

Pierwszym rozwiązaniem jest nałożenie na organy obowiązku odtwarzania podstawy opodatkowania i ustalenie jej w wysokości najbliższej do rzeczywistej. Możliwe jest wprowadzenie przez ustawodawcę w tym celu regulacji metod szacowania, w drodze których powinien nastąpić wymiar. Organom może być też pozostawiona swoboda zastosowania każdej metody lub kombinacji metod, najbardziej odpowiednich do okoliczności danej sprawy. Wymiar może być oparty m.in. na porównaniu z wynikami finansowymi innych podatników, jak również porównaniu z wynikami finansowymi osiąganymi przez podatnika w innych okresach.

Alternatywnym modelem postępowania jest zrezygnowanie z obciążonego trudnościami dowodowymi ustalenia przez organy podatkowe podstawy opodatkowania możliwie jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej na rzecz wymiaru podatku zryczałtowanego. W takim przypadku nie następuje opodatkowanie faktycznie

3 S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik...*

4 M. Szymczak (red.), *Słownik...*, t. III.

5 T. Pszczołowski, *Mata encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Warszawa 1978, s. 240.

osiągniętego dochodu (lub uzyskanego obrotu), lecz opodatkowanie niejako uśrednionego dochodu (obrotu). Tego rodzaju konstrukcja oparta jest na domniemaniu, że podatek ryczałtowy odpowiada osiągniętemu dochodowi (obrotowi)⁶. Ustawodawca zwalnia w ramach tej konstrukcji organy podatkowe z ciężaru prowadzenia niekiedy bardzo rozbudowanego postępowania dowodowego, którego celem jest jak najdokładniejsze odtworzenie przebiegu zdarzeń składających się na stan faktyczny podlegający opodatkowaniu. Im bardziej sztywne i nieskomplikowane są przyjęte metody obliczania podatku ryczałtowego, tym bardziej ustalony w ten sposób podatek jest oderwany od rzeczywistego dochodu osiągniętego przez podatnika⁷.

Procedura szacowania podstawy opodatkowania opisana w art. 23 o.p. wpisuje się w pierwszy z przedstawionych modeli.

Głównym celem wprowadzenia instytucji szacowania do polskiego porządku prawnego jest potrzeba ochrony interesu fiskalnego państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnej na skutek braku danych do ustalania wysokości należnego podatku.

Na podatnikach ciążyą wprawdzie wynikające z przepisów prawa obowiązki ewidencyjne, których realizacja ma gwarantować istnienie danych niezbędnych do dokonania wymiaru. W praktyce występują jednak sytuacje, w których podatnicy z tych obowiązków się nie wywiązują, nie prowadząc wymaganej dokumentacji bądź prowadząc ją w sposób nierzetelny lub wadliwy. Brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania może być też skutkiem zdarzeń przez podatników niezawinionych, jak np. utrata ksiąg podatkowych na skutek działania siły wyższej.

Niezależnie od przyczyny braku niezbędnych danych instytucja szacowania umożliwia w takich przypadkach wymiar zobowiązania podatkowego. Gdyby nie instytucja szacowania, organy podatkowe byłyby zmuszone odstąpić od wymiaru podatku ze względu na brak dowodów, które w postępowaniu na zasadach ogólnych są wykorzystywane do ustalenia podstawy opodatkowania.

Rolą instytucji szacowania jest odtworzenie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej mimo braku danych o zdarzeniach podlegających opodatkowaniu.

Celem instytucji szacowania jest takie określenie podstawy opodatkowania, aby była ona jak najbardziej zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Wymiar szacunkowy jest obarczony wprawdzie ryzykiem błędu, że ustalony rezultat nie będzie w sposób ścisły odpowiadał rzeczywistości, jest to jednak naturalną konsekwencją ogólnej przesłanki szacowania, jaką jest brak danych do dokonania wymiaru. Wykluczony na gruncie art. 23 o.p. jest dowolny, arbitralny sposób działania organu podatkowego, prowadzący do wymiaru podstawy opodatkowania oderwanej od rzeczywistego stanu faktycznego.

6 A. Lipodith, *The use of estimation for the assessment of taxable business income*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1977, s. 32.

7 *Ibidem*, s. 35.

W kontekście definiowania roli szacowania w polskim systemie prawnym należy podkreślić, że instytucja ta nie ma na celu ukarania podatnika z tytułu nieprowadzenia wymaganej dokumentacji podatkowej. Mogłoby to przejawiać się w niedopuszczalnym na gruncie instytucji szacowania celowym zawyżaniu przez organy podatkowe podstawy opodatkowania po to, aby podatnik odczuł szczególną dolegliwość związaną z wymiarem podatku w tym trybie. Szacowanie podstawy opodatkowania, służąc jedynie odtworzeniu treści obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy, powinno zachować neutralny, niesankcyjny dla podatnika charakter.

Należy zaznaczyć, że polski system prawny zawiera normy, które penalizują zachowanie podatnika skutkujące pozbawieniem organów podatkowych danych niezbędnych do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach zastosowanie znajdują przepisy Kodeksu karnego skarbowego⁸, który w art. 60 typizuje m.in. czyn zabroniony w postaci nieprowadzenia ksiąg podatkowych. Czyn ten stanowi przestępstwo skarbowe podlegające karze grzywny. Jest to jednak odrębny od odpowiedzialności podatkowej reżim odpowiedzialności.

Niezależnie od realizacji przedstawionego podstawowego celu instytucji wprowadzenie przepisów regulujących szacowanie podstawy opodatkowania powinno chronić stronę postępowania wymiarowego przed arbitralnym i dowolnym działaniem organów podatkowych. W przypadku braku ustawowego ukształtowania norm rządzących procedurą szacowania brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania mógłby stanowić okoliczność sprzyjającą nadużyciom ze strony organów podatkowych.

4. Ewolucja uregulowań szacowania podstawy opodatkowania w polskim prawie podatkowym

4.1. Szacowanie podstawy opodatkowania w okresie międzywojennym

W Polsce okresu międzywojennego, do czasu wejścia w życie Ordynacji podatkowej z dnia 15 marca 1934 r.⁹, postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe były unormowane w aktach prawnych regulujących poszczegól-

8 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.).

9 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa z 1934 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.), dalej: Ordynacja z 1934 r.

ne podatki¹⁰. Procedura umożliwiająca ustalenie podstawy opodatkowania w przypadku braku danych do dokonania wymiaru była uregulowana w ustawie z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym¹¹.

Zgodnie z treścią art. 64 powołanej ustawy (zachowując jego pisownię oryginalną), „o ile komisja uzna dane, jakimi rozporządza za niedostateczne do obliczenia wysokości dochodu, może ustalić ogólny dochód, podlegający podatkowi, na podstawie zewnętrznych oznak, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym ekonomicznym położeniu. Te oznaki zewnętrzne komisja powinna szczegółowo przytoczyć w swojej uchwale”. Ustalenie dochodu nawiązywało do znamion zewnętrznych świadczących o wydatkach ponoszonych przez podatnika, co właściwe jest dla konstrukcji opodatkowania dochodów nieujawnionych. Przepis nie przewidywał, jak ma to miejsce obecnie, odrębnych procedur w sprawie szacowania podstawy opodatkowania oraz opodatkowania dochodów nieujawnionych.

Podobny sposób reakcji prawnej na okoliczność braku danych do ustaleniu podstawy opodatkowania zawierała kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego zawarta w ustawie z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa. Analogicznie do unormowań przyjętych w ustawie o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym z 1920 r. w Ordynacji z 1934 r. konstrukcja szacowania nawiązywała do znamion zewnętrznych świadczących o wydatkach ponoszonych przez podatnika. Szacowanie podstawy opodatkowania następowało w trybie przepisu regulującego procedurę opodatkowania dochodów nieujawnionych. Nie przewidziano w tym zakresie odrębnych instytucji.

Regulacja zawarta była w art. 98 (po zmianie numeracji w art. 92) Ordynacji z 1934 r. Powołany przepis był zawarty w części II „Postępowanie przy wymiarze podatków”, w dziale II „Postępowanie wymiarowe”, w rozdziale II „Ustalenie podstaw wymiaru i obliczenia podatku”. Zgodnie z treścią powołanego przepisu: „§ 1 Jeżeli przy wymiarze podatku dochodowego władza wymiarowa dojdzie do przekonania, że zebrany przez nią materiał faktyczny nie wystarcza do obliczenia ogólnego dochodu, podlegającego opodatkowaniu, może ustalić dochód płatnika¹² na podstawie zewnętrznych znamion, świadczących o jego położeniu ekonomicznym. Przy tej ocenie powinny być brane pod uwagę w szczególności jego wydatki domowe i osobiste oraz stosunek ich do jego znanych źródeł dochodu. § 2. Znamiona zewnętrzne powinny być szczegółowo przytoczone w orzeczeniu władzy wymiarowej”.

10 R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2000, s. 8.

11 Tekst jedn.: Dz.U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6 ze zm.

12 Pojęcie płatnika w Ordynacji z 1934 r. odpowiadało co do zasady dzisiejszemu pojęciu podatnika.

Na gruncie Ordynacji z 1934 r. zasadą był wymiar w oparciu o istniejący materiał dowodowy, przy czym każdy wymiar podatkowy powinien być zgodny z rzeczywistym obrotem lub dochodem podatnika¹³. Ustalenie wielkości dochodów na podstawie art. 92 Ordynacji z 1934 r. miało charakter wyjątku od zasady, jaką stanowił wymiar na zasadach ogólnych¹⁴. Wymiar ten zastępował ustalanie dochodu z poszczególnych źródeł na podstawie istniejących danych. Metoda wymiaru szacunkowego z art. 92 Ordynacji z 1934 r. nie mogła być zastosowana w przypadku, gdy nie zostały wcześniej wyczerpane wszystkie sposoby ustalenia dochodu odrębnie dla każdego źródła¹⁵. Organ podatkowy w pierwszej kolejności miał obowiązek wdrożyć postępowanie wyjaśniające i dopiero w przypadku bezskuteczności tego postępowania można było ustalić dochód globalny na podstawie znamion zewnętrznych¹⁶.

Na podstawie powołanego przepisu w oparciu o znamiona zewnętrzne dokonywano ustalenia dochodu globalnego (ogólnego)¹⁷. Nie dokonywano ustalenia wielkości dochodów częściowych¹⁸.

Ogólną przesłanką odstąpienia od wymiaru w oparciu o zebrany materiał faktyczny był brak wystarczających danych do ustalenia ogólnego dochodu. Przepis nie precyzował – jak ma to miejsce obecnie – jakie konkretnie okoliczności skutkujące brakiem danych do ustalenia podstawy opodatkowania uzasadniają wymiar w trybie art. 92 Ordynacji z 1934 r.

Co do zasady w postępowaniu na zasadach ogólnych wymiar następował w oparciu o przedstawione księgi handlowe i gospodarcze. Księgi handlowe i gospodarcze, obok zeznań podatkowych, stanowiły podstawowe źródło wiedzy o wysokości osiągniętego dochodu. Regulacja dotycząca mocy dowodowej ksiąg w postępowaniu zawarta była w art. 86–95 Ordynacji z 1934 r., w części II „Postępowanie przy wymiarze podatków”, w dziale II „Postępowanie wymiarowe”, w rozdziale I „Obowiązki i uprawnienia władz i płatników w toku postępowania wymiarowego”, w oddziale VI „Księgi handlowe i gospodarcze”. Zgodnie z treścią regulacji prawnej we wskazanym zakresie księgi prowadzone prawidłowo i rzetelnie stanowią podstawę dla wymiaru podatków. Za prawidłowe uważane były księgi prowadzone w myśl przepisów obowiązującego Kodeksu

13 Okólnik Ministra Skarbu z dnia 29 stycznia 1935 r., Dziennik Urzędowy Ministerstwa Sprawiedliwości 3/35.

14 I. Weinfeld, *Glosa do wyroku NTA z 4.05.1932, l. rej. 7158/29*, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych” 1933, poz. 174, s. 156.

15 A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Centralny Związek Przemysłu Polskiego, Warszawa 1937, s. 279.

16 *Ibidem*, s. 279; R. Langrod, A. Franz, *Państwowy podatek dochodowy*, Biblioteka Prawnicza, Warszawa 1933, s. 232.

17 *Ibidem*, s. 279.

18 Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 16 marca 1934 r., sygn. akt 1803/31, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych” 1935, poz. 630, s. 220.

handlowego, zasad księgowości i zwyczajów handlowych. Za rzetelne uważane były księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością. Nieprzyjęcie ksiąg jako podstawy wymiaru podatku mogło nastąpić w wyniku przeprowadzonego badania (rewizji) ksiąg, w ramach którego zostało wykazane, że księgi są prowadzone nieprawidłowo lub nierzetelnie. W Ordynacji z 1934 r. nie przewidziano typowych, właściwych dla występujących w późniejszych regulacjach metod szacowania czy też norm szacunkowych.

Przepisy przedwojennej Ordynacji podatkowej nie regulowały w sposób szczegółowy zasad ustalania wysokości przychodów ustalanych na podstawie znamion zewnętrznych. W treści przepisu ustawodawca wskazywał jedynie, że przy tej ocenie powinny być brane pod uwagę w szczególności wydatki domowe i osobiste oraz stosunek ich do znanych źródeł dochodu. Wysokość wydatków była punktem wyjścia dla szacowania dochodu¹⁹.

4.2. Szacowanie podstawy opodatkowania w dekrete z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym

Na gruncie dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym²⁰ po raz pierwszy w polskim porządku prawnym instytucji szacowania podstawy opodatkowania nadano charakter odrębny od procedury opodatkowania dochodów nieujawnionych²¹. Procedurze szacowania podstawy opodatkowania poświęcony był art. 130 dekretu o postępowaniu podatkowym, podczas gdy opodatkowania dochodów nieujawnionych dotyczył art. 131 dekretu.

Przesłanką zastosowania każdej z tych instytucji był brak danych niezbędnych dla ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania. Obydwie procedury odróżniał jednak sposób ustalenia dochodu. Ustalenie dochodu w oparciu o znamiona zewnętrzne dokonywane było na podstawie wielkości poniesionych wydatków, świadczących o uzyskaniu przez podatnika dochodów. W przypadku szacowania wymiar był ustalany w oparciu o różne środki dowodowe. Ponadto, w przeciwieństwie do procedury z art. 131 dekretu o postępowaniu podatkowym, szacowaniu podlegał dochód pochodzący ze źródeł organowi znanych²².

Zgodnie z art. 130 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym przesłankę szacowania podstawy opodatkowania stanowił brak danych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania. Wyliczenie przykładowych okoliczności

19 A. Rosenkranz, *Ordynacja...*, s. 279.

20 Tekst jedn.: Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60, dalej: dekret o postępowaniu podatkowym, dekret.

21 R. Sowiński, *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2003, z. 3, s. 5.

22 R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, „Prace Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego”, Seria A, nr 158, Wrocław 1973, s. 95.

skutkujących brakiem danych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania określał art. 130 ust. 4 dekretu. Zachodziło to w szczególności wówczas, gdy organ finansowy zbadał powołane przez podatnika księgi i na podstawie przepisów dekretu nie uznał ich za dowód, gdy księgi zostały w postępowaniu podatkowym pominięte, a także gdy podatnik bez zgody organu finansowego w ciągu roku podatkowego zmienił rodzaj prowadzonych ksiąg albo zaniechał prowadzenia ksiąg. Sformułowanie przesłanek szacowania nawiązywało więc do zakwestionowania w toku postępowania jako dowodu ksiąg podatkowych i nieprawidłowości w ich prowadzeniu przez podatnika. Zgodnie z art. 80 dekretu księgi podatkowe mogły być pominięte jako dowód w postępowaniu, w przypadku gdy w złożonym zeznaniu podatkowym nie powołano się na prowadzone księgi handlowe, podatkowe lub rachunkowe i mimo wezwania braku tego nie usunięto, jak również wtedy, gdy do złożonego w terminie zeznania nie dołączono wymaganych ksiąg podatkowych.

Artykuł 130 ust. 2 dekretu dotyczył szacowania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg podatkowych lub ich pominięcia z innych powodów w wyjątkowych, uzasadnionych szczególnymi okolicznościami sprawy przypadkach. Ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania mogło być wówczas oparte na wynikach księgowych uzupełnionych danymi zebranymi w toku postępowania wyjaśniającego. Zgodnie z treścią art. 130 dekretu przy oszacowaniu organ finansowy obowiązany jest brać pod uwagę wszystkie istotne okoliczności, mające znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania, może przy tym stosować także normy szacunkowe. Jak stanowił art. 130 ust. 5 dekretu, normy szacunkowe opracowywały organy finansowe. Podlegały one zatwierdzeniu przez Ministra Finansów po wysłuchaniu opinii komisji odwoławczych przy organach finansowych drugiej instancji lub organizacji zawodowych albo innych organizacji reprezentujących gospodarkę nieuspołecznioną.

Normy szacunkowe na gruncie dekretu z 1946 r. miały szerokie zastosowanie, tracąc później stopniowo na znaczeniu, aż do całkowitego ich wyeliminowania z postępowania podatkowego²³. Występowały one jako szacunkowe normy zysku brutto i netto i były ustalane w formie okólnika Ministra Finansów, jednolicie dla całego kraju²⁴. Miały charakter wiążący dla organów podatkowych. Przy ich zastosowaniu należało uwzględnić specyfikę prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Normy szacunkowe miały najczęściej charakter minimalnych i maksymalnych kwot zysku osiąganego z działalności określonego rodzaju²⁵.

23 R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 51.

24 *Ibidem*.

25 *Ibidem*.

4.3. Szacowanie podstawy opodatkowania w ustawie o zobowiązaniach podatkowych z dnia 19 grudnia 1980 r.

W ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁶ instytucja szacowania podstawy opodatkowania unormowana była w art. 11. Instytucja miała zastosowanie wówczas, gdy rozstrzygnięcie w zakresie wymiaru podatku nie mogło być oparte na ustaleniu rzeczywistego przebiegu określonych zdarzeń i działań²⁷. Wymiar szacunkowy znajdował zastosowanie głównie w podatkach o charakterze przychodowym i dochodowym²⁸.

Treść regulacji prawnej dotyczącej szacowania podstawy opodatkowania była mniej szczegółowa zarówno w porównaniu do dekretu o postępowaniu podatkowym, jak i w stosunku do aktualnie obowiązującej regulacji.

W art. 11 ust. 1 u.z.p. przewidziana była ogólna przesłanka szacowania podstawy opodatkowania. Przepis stanowił, że organ podatkowy ustala podstawę obliczenia podatku w drodze szacunkowej, jeżeli brak jest danych niezbędnych do ustalenia tej podstawy.

Jeżeli chodzi o przesłankę zastosowania instytucji szacowania, ustawodawca określał ją jedynie w sposób ogólny, jako brak danych do ustalenia podstawy obliczenia podatku. Przepis nie precyzował, jak czyni to obecnie, jakie konkretnie okoliczności, skutkujące brakiem danych do ustalenia podstawy opodatkowania, uzasadniają oszacowanie podstawy opodatkowania. W szczególności przepis nie nawiązywał wprost do kryterium nierzetelności lub wadliwości ksiąg podatkowych prowadzonych przez podatnika. Na gruncie powołanego przepisu wskazywano, że najczęściej spotykane w praktyce sytuacje, w których może znaleźć zastosowanie instytucja ustalania podstawy obliczenia podatku w drodze szacunkowej, to: ustalenie przez organ podatkowy, że zeznanie podatkowe (wykaz, deklaracja) jest nierzetelne, nieuznanie ksiąg prowadzonych przez podatnika za dowód w postępowaniu podatkowym, brak danych dotyczących podstawy obliczenia podatku w wypadku, gdy podatnik wyłączony zostaje z prawa do korzystania z opodatkowania w formie karty podatkowej²⁹.

W okresie obowiązywania art. 11 u.z.p. rola ksiąg podatkowych w postępowaniu podatkowym oraz procedura zakwestionowania ksiąg podatkowych jako dowodu w postępowaniu uregulowana była w art. 169 k.p.a. Przepis art. 169 § 1 k.p.a. w ówczesnym brzmieniu stanowił, że księgi prowadzone przez podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jeżeli są prowadzone rzetelnie i zgodnie z ustalonymi wymaganiami. Artykuł 169 § 2 k.p.a. określał okoliczności

26 Tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm., dalej: u.z.p.

27 W. Olszowy, *Podjęcie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994, s. 59.

28 *Ibidem*.

29 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, TNOiK, Toruń 1995, s. 63 i n.

uzasadniające nieuznanie za dowód w postępowaniu podatkowym ksiąg prowadzonych przez podatnika. Było to dopuszczalne w przypadku, gdy analiza ksiąg wykazała istnienie sprzeczności poszczególnych składników działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika lub znacznie niższy obrót od przeciętnego osiąganego w danej branży i podobnych warunkach prowadzenia działalności albo też dochód rażąco niższy od tego, jaki byłby konieczny dla pokrycia wydatków ponoszonych przez podatnika, a podatnik tych okoliczności nie wyjaśnił. W decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy był obowiązany uzasadnić nieuznanie ksiąg za dowód.

Szczegółowe zasady stosowania procedury szacowania podstawy opodatkowania na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych sformułowało orzecznictwo. Instytucji szacowania nadano w nim charakter wyjątku od zasady, jaką był wymiar na zasadach ogólnych. Wskazywano, że w sytuacji braku księgi podatkowej lub jej nierzetelnego prowadzenia szacowanie podstawy opodatkowania jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy organ podatkowy nie dysponuje innymi dowodami niezbędnymi do jej ustalenia³⁰. Wskazywano także, że szacowanie dopuszczalne jest wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje wystarczającymi dowodami, by przedstawione przez podatnika zeznania i inne materiały uznać za nierzetelne bądź choćby niewystarczające dla ustalenia rzeczywistej wysokości zobowiązania podatkowego³¹. Sam brak ksiąg podatkowych nie stanowił okoliczności wystarczającej do dokonania oszacowania, lecz musiał zachodzić również brak innych dowodów, które umożliwiałyby wymiar rzeczywistej podstawy opodatkowania³².

Na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie wprowadzono regulacji metod szacowania. Ustawa nie wprowadzała wyliczenia oraz definicji metod, w drodze których miał nastąpić wymiar. Uprawnienie do wyboru metody szacowania przysługiwało organowi podatkowemu. Artykuł 11 ust. 2 u.z.p. zawierał delegację ustawową uprawniającą Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego normy ustalania podstaw obliczania podatków w drodze szacunkowej. Normy szacunkowe znajdowały najczęściej zastosowanie do szacowania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym³³. Do ustalenia wysokości obrotów natomiast w praktyce najczęściej miały zastosowanie takie metody, jak: metoda porównawcza, metoda udziału niektórych artykułów w ogólnym obrocie przedsiębiorstwa, metoda remanentowa, metoda kosztów handlowych, metoda produkcji³⁴.

30 Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1988 r., sygn. akt SA/Ka 831/87, Lex nr 23035.

31 Wyrok SN z dnia 11 października 1990 r., sygn. akt III ARN 21/90, Lex nr 10770.

32 Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Lu 1296/95, Lex nr 1691488.

33 W. Olszowy, *Podjęcie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994, s. 63.

34 J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1984, s. 51.

W orzecznictwie wskazywano na potrzebę indywidualnego potraktowania każdego stanu faktycznego oraz uwzględnienia przy dokonywaniu wymiaru szacunkowego okoliczności danej sprawy, wskazując, że ustalenie podstawy opodatkowania w drodze szacunkowej w oparciu o wybraną metodę szacowania nie zwalnia organu od obowiązku korekty tej podstawy opodatkowania, jeżeli jest to uzasadnione indywidualnymi okolicznościami odnoszącymi się do opodatkowanej działalności³⁵.

4.4. Szacowanie podstawy opodatkowania w Ordynacji podatkowej z 1997 r.

Wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w stosunku do regulacji zawartej w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, zmianie uległa m.in. regulacja prawna szacowania podstawy opodatkowania.

W Ordynacji podatkowej z 1997 r. został zachowany charakter szacowania podstawy opodatkowania, jako instytucji odrębnej od opodatkowania dochodów nieujawnionych. W zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych zastosowanie miały bowiem przepisy art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r.³⁶

Normy dotyczące szacowania podstawy opodatkowania zostały zawarte w art. 23 o.p. w dziale III „Zobowiązania podatkowe”, w rozdziale I „Powstawanie zobowiązania podatkowego”. Przepis art. 23 o.p. w pierwotnym brzmieniu stanowił, że: „§ 1. Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli brak jest danych niezbędnych do jej określenia, a także gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również w przypadku naruszenia przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

§ 3. 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 opodatkowania.

§ 4. Jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a na podatniku ciążył obowiązek zapłacenia zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość każdej z zaliczek proporcjonalnie do wysokości zaległości podatkowej, z uwzględnieniem okresu, w którym zaległość powstała.

§ 5. Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii właściwych organizacji samorządu społeczno-zawodowego i gospodarczego, może określić, w drodze roz-

35 Wyrok NSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 1985 r., sygn. akt SA/Kr 1191/85, Lex nr 36937.

36 Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926.

porządzenia, dla niektórych rodzajów działalności, uproszczone normy służące oszacowaniu podstawy opodatkowania”.

Przepis art. 23 o.p. w § 1 i 2 normował pozytywne przesłanki szacowania, zaś w § 3 – przesłanki odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania.

W zakresie sformułowania przesłanek szacowania podstawy opodatkowania przepis art. 23 o.p. nawiązywał po pierwsze do sytuacji braku danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania oraz braku możliwości ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o dane wynikające z ksiąg podatkowych.

Na gruncie Ordynacji podatkowej z 1997 r. księgom podatkowym została przyznana szczególna moc dowodowa. Zgodnie z art. 193 § 1 o.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Definicje rzetelności wadliwości uregulowano w art. 193 § 2 i 3 o.p., zgodnie z którymi księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty, zaś za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

Odrębną, samoistną przesłanką szacowania było także naruszenie przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Na gruncie tak sformułowanych przepisów funkcjonował pogląd, że szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania powinno występować w każdym przypadku, gdy jest brak danych do ustalenia rzeczywistej jej wielkości – samo odrzucenie dowodów przedstawionych przez podatnika nie upoważnia organu do ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dysponuje on danymi niezbędnymi do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania³⁷.

Przepis art. 23 o.p. w pierwotnym brzmieniu nie zawierał wyliczenia metod szacowania. W treści przepisu art. 23 o.p. wprowadzono również, obowiązującą uprzednio na gruncie art. 11 u.z.p., delegację ustawową obejmującą uprawnienie dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego uproszczone normy służące oszacowaniu podstawy opodatkowania dla niektórych rodzajów działalności.

Praktyka stosowania przepisów o szacowaniu na gruncie Ordynacji podatkowej z 1997 r. w pierwotnym brzmieniu pozwalała wyodrębnić najczęściej stosowane metody szacowania. Była to po pierwsze metoda porównawcza, która polegała na porównaniu wielkości obrotów dwóch lub większej liczby przedsiębiorstw o podobnym profilu działalności, działających w podobnych warunkach³⁸. Zastosowanie znajdowały też metoda produkcyjna (polegająca na ustaleniu obrotów w oparciu o ocenę zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa), metoda remanentowa (polegająca na ustaleniu obrotów w drodze wnioskowania opartego na znajomości remanentu początkowego, remanentu końcowego i tzw. wskaźnika szybkości obrotu), metoda kosztów (polegająca na ustaleniu obrotów na podstawie znanej wysokości poniesionych kosztów, w sytuacji, gdy znany jest wskaźnik udziału tych

37 R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 41.

38 Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 1984 r., sygn. akt SA/P 999/84, Lex nr 36936.

kosztów w obrocie), a także metoda udziału w obrocie (polegająca na ustaleniu obrotów ogółem, na podstawie znanej wysokości sprzedaży określonego rodzaju towarów oraz znanego wskaźnika udziału tej sprzedaży w całym obrocie)³⁹.

Istotna zmiana przepisu art. 23 o.p. weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴⁰. Nowelizacja objęła swoim zakresem regulację zarówno przesłanek, jak i metod szacowania.

W zakresie przesłanek szacowania zgodnie z art. 23 § 1 o.p. w nowym brzmieniu: „Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

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

Artykuł 23 § 2 o.p. formułował przesłankę odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania, stanowiąc, że: „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 opodatkowania”.

W przepisie art. 23 § 3 i 4 o.p. wprowadzono po raz pierwszy regulację metod szacowania podstawy opodatkowania. Przede wszystkim ustawodawca przewidział możliwość zastosowania przez organy podatkowe jednej z sześciu metod ustawowych, które wymienione i zdefiniowane były w treści art. 23 § 3 o.p. Zgodnie z jego treścią:

„Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:

- 1) porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu,
- 2) porównawczą zewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach,
- 3) remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu,
- 4) produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa,

39 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do Działu I, II i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999, s. 100.

40 Dz.U. Nr 169, poz. 1387.

- 5) kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie,
- 6) udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie”.

Ustawodawca dopuszczał również uprawnienie do zastosowania metod spoza katalogu ustawowego. Na podstawie art. 23 § 4 o.p. w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować metod, o których mowa w art. 23 § 3 o.p. organ podatkowy mógł w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania.

Przepis art. 23 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. wprowadził w § 5 podstawową dyrektywę szacowania podstawy opodatkowania. Zgodnie z jej treścią: „Określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania”. Powołany przepis w zdaniu drugim wprowadził też obowiązek organu podatkowego do uzasadnienia wyboru metody szacowania.

Przepis art. 23 o.p. w przedstawionym brzmieniu obowiązywał do 31 grudnia 2015 r. Na podstawie ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁴¹ zostało mu nadane nowe, obowiązujące aktualnie brzmienie. Zmiany, które na mocy powołanej ustawy weszły w życie, wprowadziły modyfikacje w zakresie przesłanek odstąpienia od szacowania oraz zasad stosowania metody szacowania spoza katalogu ustawowego.

Zmiana przepisu art. 23 o.p. polegała na dodaniu do treści § 2 dodatkowej negatywnej przesłanki szacowania, tj. przesłanki odstąpienia od szacowania wówczas, gdy „pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania”. W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej wskazano, że „treść przepisów art. 23 § 1 pkt 1 i § 2 Ordynacji podatkowej może sugerować, że brak ksiąg podatkowych bezwzględnie obliuguje do oszacowania podstawy opodatkowania, nawet gdy istnieją dowody pozwalające na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. Pragmatyka postępowania uzasadnia jednak wykorzystanie znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego dowodów, pozwalających na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania bez korzystania z wyjątkowej instytucji szacowania. W celu usunięcia powyższych wątpliwości zasadne jest doprecyzowanie art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby wynikało z niego, że należy odstąpić od szacowania podstawy opodatkowania mimo braku ksiąg podatkowych, jeśli istnieją dowody pozwalające na określenie tej podstawy”⁴².

41 Dz.U. poz. 1649 ze zm.

42 Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przyjętego przez Radę Ministrów dnia 18 marca 2014 r.

Zmiana przepisu objęła również art. 23 § 3 o.p. Na mocy znowelizowanego przepisu ustawodawca poprzedza wyliczenie metod szacowania sformułowaniem „w szczególności”, z czego należy wywodzić uprawnienie organu podatkowego do zastosowania nie tylko metod ustawowych, lecz także metody indywidualnie przez organ opracowanej.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. stracił również moc art. 23 § 4 o.p., przewidujący ograniczenia w zakresie uprawnienia do zastosowania przez organ metody szacowania spoza katalogu metod wymienionych w ustawie.

5. Instytucja szacowania podstawy opodatkowania w aktualnym stanie prawnym

Obowiązująca obecnie regulacja prawna instytucji szacowania podstawy opodatkowania zawarta jest w art. 23 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. W treści art. 23 § 1 o.p. wymienione są pozytywne przesłanki szacowania podstawy opodatkowania. Zgodnie z jego treścią: „Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

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

Artykuł 23 § 2 o.p. wskazuje aktualnie dwie odrębne przesłanki uzasadniające odstąpienie od szacowania podstawy opodatkowania na rzecz dokonania wymiaru na zasadach ogólnych, w oparciu o istniejące dane. Zgodnie z treścią przepisu: „Organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania”.

Przepis art. 23 § 3 o.p. zawiera regulację prawną metod szacowania podstawy opodatkowania. W jego treści zawarte jest wyliczenie sześciu metod szacowania wraz ze wskazaniem, na czym polega każda z metod. Zgodnie z treścią przepisu: „Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w szczególności następujące metody:

- 1) porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu;
- 2) porównawczą zewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach;
- 3) remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu;
- 4) produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa;
- 5) kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie;
- 6) udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie”.

Artykuł 23 § 5 zdanie pierwsze o.p. zawiera dyrektywę, zgodnie z którą: „Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania”.

Zgodnie z art. 23 § 5 zdanie drugie o.p.: „Organ podatkowy, określając podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, uzasadnia wybór metody oszacowania”.

6. Szacowanie podstawy opodatkowania w projekcie Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

W projekcie Ordynacji podatkowej opracowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego⁴³ regulacja prawna w zakresie instytucji szacowania podstawy opodatkowania zawarta jest w dziale II „Zobowiązania podatkowe”, w rozdziale III.

Odpowiednikiem obecnie obowiązującego art. 23 o.p. jest art. 141 projektu, zgodnie z którym:

⁴³ Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., opublikowany na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl (dostęp: 23.10.2017 r.), dalej: projekt.

„§ 1. Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

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

§ 2. Organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

§ 3. Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

§ 4. Organ podatkowy, określając podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, uzasadnia wybór metody oszacowania. Organ podatkowy może odstąpić od uzasadnienia wyboru metody oszacowania, w przypadku w którym podatnik wyrazi zgodę za zastosowanie wybranej przez organ podatkowy metody szacowania podstawy opodatkowania”.

Zmiany postulowane przez Autorów projektu, w stosunku do aktualnej treści przepisu, sprowadzają się, po pierwsze, do wyeliminowania z treści przepisu wyliczenia ustawowych metod szacowania oraz, po drugie, do wprowadzenia uprawnienia dla organu podatkowego do odstąpienia od uzasadnienia wyboru metody szacowania, w przypadku gdy podatnik wyrazi zgodę na zastosowanie wybranej przez organ podatkowy metody szacowania podstawy opodatkowania.

Regulacja w zakresie przesłanek szacowania oraz odstąpienia od szacowania, jak również dyrektywa wymiaru, zgodnie z którą określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania, stanowią powielenie treści obowiązującego obecnie art. 23 o.p.

7. Podsumowanie

Institucja szacowania podstawy opodatkowania stanowi przyjętą przez polskiego ustawodawcę formę reakcji prawnej na sytuację niedysponowania przez organy podatkowe, dokonujące wymiaru zobowiązania podatkowego, danymi do usta-

lenia podstawy opodatkowania. Mimo że na podatnikach ciężą obowiązki w zakresie ewidencjonowania zdarzeń podlegających opodatkowaniu, może dojść do sytuacji, w której z przyczyn przez podatników zawinionych bądź niezawinionych brak jest danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania. Instytucja szacowania podstawy opodatkowania chroni w takich przypadkach interes fiskalny państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnej, umożliwiając, mimo braku dowodów, wymiar zobowiązania podatkowego.

Podstawową funkcją instytucji szacowania podstawy opodatkowania jest odtworzenie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej, mimo braku danych o zdarzeniach podlegających opodatkowaniu. Ustalona w drodze szacowania podstawa opodatkowania powinna być jak najbardziej zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Oszacowanie podstawy opodatkowania, w kształcie nadanym przez polskiego ustawodawcę, nie powinno stanowić dla podatnika sankcji z tytułu nieprowadzenia wymaganej dokumentacji, lecz prowadzić do odtworzenia podstawy opodatkowania jak najbardziej zbliżonej do tej, która zostałaby ustalona w oparciu o rzetelne dowody.

Kształt legislacyjny instytucji szacowania w polskim porządku prawnym ewoluował. Początkowo w ramach szacowania podstawy opodatkowania wymiar podatku opierał się na znamionach zewnętrznych, świadczących o wydatkach poniesionych przez podatnika. Był to tryb postępowania właściwy dla okoliczności związanych zarówno z brakiem bądź nierzetelnością wymaganych ksiąg, jak i nieujawnieniem przez podatnika źródeł przychodu. Szacowanie podstawy opodatkowania nie było wyodrębnione w sensie instytucjonalnym od opodatkowania dochodów nieujawnionych.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania przyjęła postać autonomiczną w stosunku do procedury opodatkowania dochodów nieujawnionych dopiero na gruncie dekretu o postępowaniu podatkowym z 1946 r., a następnie ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

Sposób uregulowania przepisów o szacowaniu stanowi wyraz coraz silniejszego akcentowania przez ustawodawcę wyjątkowego charakteru tej instytucji oraz potrzeby precyzyjnego określania katalogu przypadków, w których ma ona zastosowanie. Zarówno w dekrecie o postępowaniu podatkowym, jak i w ustawie o zobowiązaniach podatkowych przesłanka szacowania podstawy opodatkowania była określona w sposób bardzo ogólny, jako odpowiednio brak danych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania i brak danych niezbędnych do ustalenia podstawy obliczenia podatku. Tymczasem na gruncie Ordynacji podatkowej z 1997 r. ustawodawca doprecyzowywał sukcesywnie katalog przesłanek szacowania. Obecnie zakres stosowania instytucji związany jest z brakiem ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania, sytuacją, w której dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, oraz utratą przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Dostrzegalna jest również tendencja do eksponowania przez ustawodawcę w regulacji szacowania konieczności dążenia do realizacji zasady prawdy materialnej i nałożenia na organy podatkowe obowiązku odtworzenia podstawy opodatkowania w wysokości jak najbardziej zbliżonej do tej, jaka byłaby ustalona w oparciu o rzetelne księgi podatkowe. Istotnym tego przejawem było wyeliminowanie z przepisów o szacowaniu obowiązującego na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych i początkowo na gruncie Ordynacji podatkowej z 1997 r. uprawnienia do stosowania norm szacunkowych dochodu (które nie nawiązywały do dochodów rzeczywiście osiągniętych, lecz dochodów przeciętnie osiąganym w danej branży) i zastąpienie ich metodami szacowania, których celem jest odtworzenie dochodu faktycznie osiągniętego przez podatnika, z uwzględnieniem indywidualnych cech prowadzonej przez niego działalności.

Ponadto z dniem 1 stycznia 2003 r. do treści przepisów o szacowaniu wprowadzono obowiązującą obecnie w niezmiennym brzmieniu dyrektywę, z której wprost wynika, że celem szacowania jest ustalenie podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Ewolucja przepisów o szacowaniu pozwala obserwować także tendencję ustawodawcy do przyznawania organom podatkowym coraz szerszej swobody w zakresie wyboru metody szacowania, w tym metody spoza katalogu ustawowego, dostosowanej do okoliczności konkretnego stanu faktycznego. Z dniem 1 stycznia 2016 r. uchylono art. 23 § 4 o.p., który zawężył uprawnienie do zastosowania metod spoza katalogu ustawowego wyłącznie do szczególnie uzasadnionych przypadków, gdy nie było możliwe oszacowanie z wykorzystaniem metod wymienionych w art. 23 § 3 o.p. Obecnie w każdym przypadku organy podatkowe uprawnione są do zastosowania opracowanej indywidualnie metody szacowania.

Rozdział II

Miejsce instytucji szacowania podstawy opodatkowania w polskim systemie prawa podatkowego

1. Uwagi ogólne

Materia szacowania w prawie podatkowym jest niespójna w sensie funkcjonalnym. Zarówno w Ordynacji podatkowej, jak i w ustawach materialnego prawa podatkowego występuje wiele instytucji, w których ustalenie wartości podstawy opodatkowania w całości lub części opiera się na szacowaniu, rozumianym jako ustalanie wartości przybliżonych. W ramach tych instytucji zróżnicowane są przesłanki szacowania, metody szacowania, jak również rezultat, który w wyniku szacowania ma zostać osiągnięty.

2. Szacowanie podstawy opodatkowania a inne instytucje prawa podatkowego, w których występują elementy szacowania

O szacowaniu na gruncie polskiego prawa podatkowego można mówić w ujęciu szerokim (szacowanie *sensu largo*) oraz w ujęciu wąskim (szacowanie *sensu stricto*). Szacowanie *sensu largo* obejmuje wszelkie te konstrukcje prawne, gdzie wymiar podstawy opodatkowania w sposób ścisły i precyzyjny zostaje zastąpiony ustaleniem podstawy opodatkowania w sposób przybliżony, niezależnie od przyczyny, z powodu której wymiar precyzyjny nie jest możliwy oraz niezależnie od tego, jaki rezultat w ramach szacowania ma zostać osiągnięty.

Szacowanie *sensu stricto* odnosi się do instytucji uregulowanej w art. 23 o.p. i tych instytucji, w których ogólną przesłanką szacowania jest brak danych do określenia podstawy opodatkowania, a rezultatem szacowania powinno być

ustalenie podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

W dalszej części pracy zostanie przedstawiony przegląd poszczególnych ustaw materialnego prawa podatkowego pod kątem występowania w ich treści konstrukcji opartych na szacowaniu w szerokim znaczeniu. Kryterium uznania poszczególnych instytucji prawa podatkowego za oparte na konstrukcji szacowania nie jest wyłącznie posługiwanie się ustawodawcy w odniesieniu do nich wprost pojęciem szacunku. Decydujące znaczenie ma treść uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów kształtujących poszczególne instytucje.

2.1. Określanie wartości budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na gruncie podatku od nieruchomości

Na gruncie podatku od nieruchomości¹ szacowanie może mieć zastosowanie w celu ustalenia podstawy opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej².

Podstawą opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest co do zasady wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepominiejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.). Wartość budowli podatnik jest zobowiązany samodzielnie określić w treści deklaracji (informacji) o nieruchomościach i obiektach budowlanych, o których mowa w art. 6 ust. 6 u.p.o.l. Zgodnie z art. 4 ust. 7 u.p.o.l., jeżeli podatnik nie określił wartości budowli lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który tę wartość ustali.

Przesłanką oszacowania podstawy opodatkowania budowli jest brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania, wynikający z niezłożenia przez podatnika wymaganych informacji, bądź nieprawidłowość przedstawionych przez podatni-

1 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

2 L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 135; B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 93; W. Krok, *Budowla w podatku od nieruchomości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 21; W. Morawski, [w:] W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych*, ODDK, Gdańsk 2009, s. 372.

ka danych, polegająca na wskazaniu przez podatnika wartości budowli odbiegającej od wartości rynkowej.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera regulacji dotyczącej metod szacowania podstawy opodatkowania budowli. Zgodnie z dominującym poglądem³ szacowanie wartości nieruchomości powinno być dokonane z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o gospodarce nieruchomościami⁴.

Zgodnie z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami wycena nieruchomości może nastąpić m.in. przez określenie jej wartości rynkowej lub określenie wartości odtworzeniowej⁵. Wartość rynkową określa się dla nieruchomości, które są lub mogą być przedmiotem obrotu (art. 150 ust. 2 u.g.n.). Wartość rynkową nieruchomości stanowi najbardziej prawdopodobna jej cena, możliwa do uzyskania na rynku, określona z uwzględnieniem cen transakcyjnych, przy przyjęciu założeń, że strony umowy były od siebie niezależne, nie działały w sytuacji przymusowej, miały stanowczy zamiar zawarcia umowy, a także że upłynął czas niezbędny do wyeksponowania nieruchomości na rynku i do wynegocjowania warunków umowy⁶. Wartość odtworzeniową określa się dla nieruchomości, które ze względu na rodzaj, obecne użytkowanie lub przeznaczenie nie są lub nie mogą być przedmiotem obrotu rynkowego (art. 150 ust. 3 u.g.n.). Wartość odtworzeniowa nieruchomości jest równa kosztom jej odtworzenia, z uwzględnieniem stopnia zużycia.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami przewiduje cztery podejścia (metody) określania wartości nieruchomości: porównawcze, dochodowe, kosztowe albo mieszane. Przy zastosowaniu podejścia porównawczego lub dochodowego określa się wartość rynkową nieruchomości. Podejście porównawcze polega na określeniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom, jakie uzyskano za nieruchomości podobne, które były przedmiotem obrotu rynkowego. Ceny te koryguje się ze względu na cechy różniące nieruchomości podobne od nieruchomości wycenianej oraz uwzględnia się zmiany poziomu cen wskutek upływu czasu. Podejście porównawcze stosuje się, jeżeli są znane ceny i cechy nieruchomości podobnych do nieruchomości wycenianej.

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

3 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 1685/16, Lex nr 2190418.

4 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.), dalej: u.g.n.

5 G. Panek, *Wartość rynkowa nieruchomości w warunkach polskich oraz w świetle europejskich i międzynarodowych standardów wyceny*, „Nieruchomość” 2009, nr 4, s. 9.

6 S. Kalus (red.), *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2012, s. 893.

Jeżeli istniejące uwarunkowania nie pozwalają na zastosowanie podejścia porównawczego lub dochodowego, wartość rynkową nieruchomości określa się w podejściu mieszanym.

Podejście kosztowe polega na określaniu wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada kosztom jej odtworzenia pomniejszonym o wartość zużycia nieruchomości⁷. Przy zastosowaniu podejścia kosztowego określa się wartość odtworzeniową nieruchomości.

W zależności od tego, jaka metoda określania wartości budowli zostanie zastosowana, wartość nieruchomości może być inna⁸. Wybór metody oszacowania rzeczoznawca majątkowy obowiązany jest uzasadnić⁹.

2.2. Określanie wartości rynkowej nabytych rzeczy i praw majątkowych na gruncie podatku od spadków i darowizn

Szacowanie w szerokim rozumieniu może mieć zastosowanie również w odniesieniu do podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn¹⁰.

W podatku od spadków i darowizn podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego¹¹.

Wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw, a wartość praw do wkładów oszczędnościowych – w wysokości tych wkładów. Wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego.

Jeżeli nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika

⁷ *Ibidem*.

⁸ Wyrok SN z dnia 23 maja 2013 r., sygn. akt I CSK 701/12, Lex nr 1353071.

⁹ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2008 r., sygn. akt I OSK 852/07, Lex nr 496165.

¹⁰ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.).

¹¹ K. Winiarski, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, ODDK, Gdańsk 2015, s. 265; R. Styczyński, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Lexis Nexis, Warszawa 2014, s. 211; K. Chustecka, [w:] K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa i podatek od spadków i darowizn*, Lexis Nexis, Warszawa 2008, s. 171; A. Kurowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011, s. 154; B. Brzeziński, J. Jezierski, *Zagadnienie ustalania podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Prawo” 1991, z. 154, s. 21.

urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy¹².

Przedstawiony sposób postępowania ma zastosowanie również wtedy, jeżeli kilku nabywców rzeczy lub prawa majątkowego wskazało ich różne wartości. Przesłankami szacowania podstawy opodatkowania na gruncie podatku od spadków i darowizn jest brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania wynikający z nieokreślenia przez podatnika wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych lub wskazanie przez podatnika ich wartości, która nie odpowiada wartości rynkowej.

Stosowana metoda szacowania wymaga uwzględnienia przeciętnych cen obowiązujących w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego.

2.3. Określanie wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych

Podstawa opodatkowania w podatku od czynności cywilnoprawnych¹³ nie jest jednorodna, lecz została zróżnicowana w zależności od kategorii czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu. Podstawę opodatkowania stanowi, w zależności od rodzaju czynności cywilnoprawnej, wartość rynkowa, wartość świadczeń, wartość wkładów, wartość dopłat, wartość długów i ciężarów albo zobowiązań, kwota lub wartość pożyczki albo depozytu, wartość majątku, wartość kapitału zakładowego czy też – w przypadku czynności prawnej ustanowienia hipoteki (art. 6 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁴) – kwota zabezpieczonej hipoteką wierzytelności.

12 P. Smoleń, [w:] P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Oficyna Wydawnicza Branta, Lublin 2002, s. 290; P. Smoleń, *Podatki i opłaty lokalne*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 246.

13 H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 245; K. Winiarski, [w:] S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 2014, s. 190.

14 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.).

Wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów.

Jeżeli podatnik nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny organu podatkowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej wstępnej oceny. Jeżeli podatnik, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy¹⁵.

2.4. Ustalanie wartości sprzedaży opodatkowanej na gruncie podatku od towarów i usług

W ustawie o podatku od towarów i usług¹⁶ szacowanie *sensu largo* ma zastosowanie na gruncie art. 109 i 110 u.p.t.u., a przedmiotem szacowania jest wartość sprzedaży opodatkowanej.

Na gruncie obydwu powołanych przepisów obowiązek oszacowania stanowi konsekwencję nieprowadzenia przez podatników, których sprzedaż jest zwolniona od podatku, ewidencji sprzedaży.

Zgodnie z art. 109 u.p.t.u. podatnicy, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u., są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi wymaganej ewidencji albo prowadzi ją w sposób nierzetelny, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wartości sprzedaży, właściwy organ określi, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustali od niej kwotę podatku należnego¹⁷.

15 S. Bogucki, *Wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnych i określanie jej przez organ podatkowy*, [w:] S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, *Podatek od czynności...*, s. 215; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 187; M. Chranuk-Stępnia, *Oszacowanie w podatku od towarów i usług – analiza instytucji na podstawie wybranego orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Munnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013, s. 85.

16 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), dalej: u.p.t.u.

17 T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1232.

Zgodnie z art. 110 u.p.t.u. w przypadku gdy osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nie są obowiązane do prowadzenia ewidencji określonej w art. 109 ust. 3 u.p.t.u. w związku z dokonywaniem sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3 u.p.t.u., dokonają sprzedaży opodatkowanej i nie zapłacą podatku należnego, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wartości tej sprzedaży, właściwy organ określi, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustali od niej kwotę podatku należnego.

Ogólną przesłanką szacowania wartości sprzedaży jest brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania wynikający z braku ewidencji lub przedstawienia przez podatnika ewidencji nieodzwierciedlającej rzeczywistej sprzedaży. Brak ewidencji lub ewidencja nierzetelna nie skutkuje jednak oszacowaniem, jeżeli ustalenie wartości sprzedaży jest możliwe na podstawie posiadanej dokumentacji.

Organ podatkowy powinien zatem w pierwszej kolejności podjąć próbę ustalenia rzeczywistej wartości sprzedaży, a dopiero wówczas, gdy nie jest to możliwe, dokonać oszacowania tej wartości. Pomocna dla ustalenia wartości sprzedaży może być każda dokumentacja, choćby prowadzona dla własnych celów przez podatnika¹⁸.

Przedmiotem oszacowania jest wyłącznie sprzedaż niezarejestrowana. Nie można przez szacunek podwyższyć wartości sprzedaży (obrotów) z czynności, które zostały ujęte w ewidencji sprzedaży¹⁹.

Ustalenie wartości niezarejestrowanej sprzedaży w drodze oszacowania obejmuje ściśle określone czynności²⁰, nie dotyczy zaś pełnego miesiąca, za który następuje rozliczenie, czy też jakiegoś okresu roku kalendarzowego. Szacowanie obejmuje wyłącznie sprzedaż opodatkowaną, nie dotyczy zaś sprzedaży zwolnionej przedmiotowo lub podmiotowo²¹. W obydwu przypadkach podmiotem dokonującym szacowania jest właściwy organ podatkowy, wydający w sprawie decyzję wymiarową. Powołana regulacja nie przewiduje szacowania wartości sprzedaży przez samego podatnika.

W treści regulacji nie wskazano metod szacowania wartości sprzedaży opodatkowanej. W literaturze wskazuje się, że organ podatkowy ma w zasadzie swobodę w zakresie wyboru metody szacowania, przy czym metoda ta powinna być dostosowana do charakteru działalności podatnika²². Organ powinien uzasadnić wybór metody szacowania²³.

18 A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 1311.

19 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1155/11, Lex nr 1131914.

20 Wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., sygn. akt SA/Lu 1487/95, Lex nr 30247.

21 A. Bartosiewicz, *VAT...*, s. 1311.

22 *Ibidem*, s. 1310.

23 *Ibidem*, s. 1311.

2.5. Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

2.5.1. Szacowanie dochodu na podstawie art. 24b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Zastosowanie procedury szacowania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁴ przewiduje art. 24b u.p.d.o.f. Przedmiotem szacowania na gruncie powołanej regulacji może być dochód lub strata.

Szacowanie stanowi wyjątek od zasady ustalenia dochodu (straty) na zasadach przewidzianych w art. 24 i 24a u.p.d.o.f. W treści art. 24 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. ustawodawca określa zasady ustalania dochodu w odniesieniu do podatników prowadzących odpowiednio księgi rachunkowe i podatkową księgę przychodów i rozchodów. W dalszej części przepisu ustawa wskazuje szczególne zasady ustalania dochodu z likwidacji działalności gospodarczej, z działów specjalnych produkcji rolnej, z udziału w zyskach osób prawnych, z odpłatnego zbycia rzeczy. Artykuł 24a u.p.d.o.f. reguluje zakres obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz ksiąg rachunkowych. Zgodnie z art. 24b ust. 1 u.p.d.o.f. jeżeli ustalenie dochodu (straty) w sposób przewidziany w art. 24 i 24a nie jest możliwe, dochód (stratę) ustala się w drodze oszacowania.

Szacowanie podstawy opodatkowania nastąpi w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ksiąg podatkowych zgodnie z wymogami ustawowymi bądź w sytuacji, gdy księgi są prowadzone, lecz dane z nich wynikające nie pozwalają na ustalenie podstawy opodatkowania²⁵.

Szczególna regulacja dotyczy podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Gdy w odniesieniu do tych podatników określenie dochodu na podstawie ksiąg nie jest możliwe, dochód określa się w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu. Wskaźnik ten jest określony procentowo (5–80%) i jest zróżnicowany w zależności od przedmiotu działalności gospodarczej.

2.5.2. Ustalanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych szacowanie może mieć również zastosowanie do określania dochodu (straty) z działów specjalnych produkcji rolnej. Zgodnie z art. 24 ust. 4 u.p.d.o.f. dochodem (stratą) z działów specjalnych produkcji rolnej jest różnica między przychodem z tytułu prowadzenia tych działów a poniesionymi kosztami ich uzyskania, powiększona o wartość przyrostu stada

24 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

25 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 1007; J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 705.

zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początek roku i pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego.

Sposób ustalania dochodów uzyskanych przez podatnika z działalności specjalnej produkcji rolnej został przez ustawodawcę uzależniony od decyzji podatnika w zakresie prowadzenia ewidencji podatkowej²⁶.

W przypadku, gdy podatnik nie prowadzi ksiąg wykazujących przychody (art. 15 u.p.d.o.f.), dochód z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej, określonych w załączniku nr 2 do ustawy.

Aktualnie normy szacunkowe dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej są ogłaszane w drodze rozporządzenia wydanego na podstawie art. 24 ust. 7 u.p.d.o.f. Norma szacunkowa dochodu rocznego jest zróżnicowana w zależności od rodzaju uprawy lub produkcji i jest odnoszona do dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub ilości inwentarza żywego.

2.5.3. Szacowanie dochodów w przypadku transakcji między podmiotami powiązаныmi

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych szacowanie może mieć zastosowanie w odniesieniu do dochodu, w przypadku dokonywania transakcji między podmiotami powiązаныmi (art. 23o i n. u.p.d.o.f.), w ramach procedury opodatkowania dochodu przerzuczonego²⁷.

Szacowanie dochodów podmiotów powiązanych odbywa się na innych podstawach faktycznych i prawnych niż szacowanie dochodów, o którym mowa w art. 24b u.p.d.o.f. Dla możliwości oszacowania dochodów podmiotów powiązanych nie mają znaczenia kwestie rzetelności oraz niewadliwości ksiąg podatkowych²⁸.

Przesłankami szacowania na podstawie art. 23o u.p.d.o.f. jest występowanie między podatnikiem i innym podmiotem powiązаныmi, skutkujących ustaleniem ceny transferowej na warunkach odbiegających od tych, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

W przypadku spełnienia ustawowych przesłanek dochody podatnika oraz należny podatek określa się w drodze szacowania, bez uwzględnienia warunków wynikających z istniejących powiązаныmi. Przedmiotem szacowania jest dochód podatnika wynikający z transakcji zawartych na warunkach odbiegających od warunków rynkowych²⁹.

26 T. Miłek, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, ODDK, Gdańsk 2014, s. 795.

27 J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 41.

28 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT...*

29 M. Kozłowski, J. Józwiak, *Zasada ceny rynkowej – podstawowe kryterium analizy cen transferowych*, „Serwis Monitora Podatkowego. Monitor Podatkowy” 2010, nr 5, s. 7; M. Zub, R. Sadowski, *Unikanie podwójnego opodatkowania w przypadku doszacowania cen transferowych*, „Serwis Monitora Podatkowego. Monitor Podatkowy” 2010, nr 11, s. 12.

Oszacowanie następuje z wykorzystaniem metod szacowania dochodu, wymienionych w art. 23 p u.p.d.o.f., do których należą: metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda ceny odprzedaży, metoda koszt plus, metoda marży transakcyjnej netto, metoda podziału zysku. Zgodnie z art. 23p ust. 2 u.p.d.o.f. w przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie wymienionych metod, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. Szczegółowe zasady stosowania poszczególnych metod reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych³⁰.

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i ustaleniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej (§ 10 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r.).

Metoda ceny odprzedaży polega na kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego w drodze obniżenia ceny sprzedaży tego towaru lub tej usługi podmiotowi niepowiązanemu o marżę ceny odprzedaży (§ 11 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r.).

Metoda koszt plus polega na ustaleniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej (§ 12 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r.).

Metoda podziału zysku polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka (§ 13 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r.).

Metoda marży transakcyjnej netto polega na określeniu wskaźnika finansowego, odzwierciedlającego relację marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej, do odpowiedniej bazy (§ 14 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r.).

Zgodnie z art. 23p u.p.d.o.f. przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania.

Kryteria oceny porównywalności transakcji określa rozdział 2 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r.

30 Dz.U. poz. 2502, dalej: rozporządzenie z dnia 21 grudnia 2018 r.

2.5.4. Ustalanie wartości pieniężnej świadczeń w naturze i świadczeń nieodpłatnych

Szacowanie *sensu largo* znajduje także zastosowanie w odniesieniu do określania wartości świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, na podstawie art. 11 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f.

Wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się co do zasady na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania³¹.

Zasady ustalania wartości pieniężnej nieodpłatnych świadczeń są zróżnicowane w zależności od przedmiotu świadczenia. Jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia, wartość ustala się według cen stosowanych wobec innych odbiorców. Jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione, wartość ustala się według cen zakupu. Jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku. W pozostałych przypadkach wartość pieniężną świadczenia ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Szacowania dokonuje sam podatnik, dokonując samowymiaru zobowiązania podatkowego, lub organ podatkowy kwestionujący prawidłowość wymiaru dokonanego przez podatnika, w ramach decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przesłanką szacowania jest sam charakter spełnionego świadczenia (świadczenie w naturze, świadczenie nieodpłatne). Metoda szacowania ma charakter porównawczy. Polega na ustaleniu wartości rynkowej przedmiotu świadczenia przez odniesienie do wartości innych porównywalnych świadczeń.

2.5.5. Ustalanie wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych

Procedura szacowania ma również zastosowanie w odniesieniu do ustalania wartości rynkowej przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, praw majątkowych oraz innych rzeczy.

Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., jest co do zasady ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Wartość rynkową rzeczy

31 J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy...*, s. 121; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT...*, s. 202.

lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Organ podatkowy określa ww. wartość rynkową z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Przesłanką szacowania jest zastosowanie przez strony umowy odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. Metoda szacowania ma charakter porównawczy, polega na ustaleniu wartości rynkowej rzeczy lub prawa. Środkiem dowodowym stosowanym w ramach tej metody jest opinia biegłego. Szacowania dokonuje organ podatkowy, określając wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji wymiarowej.

2.6. Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³² szacowanie znajduje zastosowanie w sytuacjach analogicznych w stosunku do regulacji podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przede wszystkim szacowanie ma zastosowanie w przypadku, gdy ustalenie dochodu (straty) nie jest możliwe na podstawie prowadzonej przez podatnika ewidencji rachunkowej (art. 9 ust. 2 u.p.d.o.p.). Podobnie jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają regulacji w zakresie metod, w drodze których następuje szacowanie³³. Szacowania dochodu dokonuje organ podatkowy w ramach decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.

W odniesieniu do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu dochód określa się w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu w wysokości (art. 9 ust. 2a u.p.d.o.p.).

Analogicznie do procedury, o której mowa w art. 23o i n. u.p.d.o.f., na podstawie art. 11a i n. u.p.d.o.p. organ podatkowy dokonuje szacowania dochodu podatnika w przypadku przerwania dochodów między podmiotami powiązany³⁴. Zastosowanie mają tożsame w stosunku do przedstawionych w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych metody szacowania ceny rynkowej transakcji.

32 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.

33 W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2011, s. 127.

34 W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 163.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych występuje też konstrukcja szacowania, stosowanego w celu ustalania cen rynkowych rzeczy lub prawa majątkowego podlegającego zbyciu³⁵ (art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p.) oraz wartości świadczeń w naturze i świadczeń nieodpłatnych³⁶ (art. 12 ust. 5 i n. u.p.d.o.p.).

3. Miejsce szacowania podstawy opodatkowania w systemie powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych w Polsce

3.1. Szacowanie podstawy opodatkowania jako reakcja na wadliwy samowymiar zobowiązania podatkowego

Określenie miejsca instytucji szacowania podstawy opodatkowania wśród procedur wymiaru zobowiązań podatkowych wymaga przedstawienia dwóch istniejących w tym zakresie w doktrynie poglądów.

Zgodnie z dominującym w literaturze stanowiskiem³⁷ zobowiązania podatkowe powstają z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.) albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Zobowiązania powstające w pierwszy z wymienionych sposobów określane są jako zobowiązania powstające z mocy prawa, zaś druga grupa to zobowiązania powstające z mocy decyzji organu podatkowego.

W odniesieniu do części podatków ustawodawca przewiduje obowiązek dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze decyzji wymiarowej organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.)³⁸. Decyzje wydawane w tym trybie określane są jako decyzje konstytutywne³⁹. Wydanie decyzji poprzedza złożenie przez podatnika deklaracji o charakterze informacyjnym, w oparciu

35 P. Mikuła, [w:] K. Gil (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 364.

36 *Ibidem*, s. 344.

37 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 67.

38 Wymiar decyzyjny występuje w podatku od spadków i darowizn, podatku od nieruchomości osób fizycznych, podatku rolnym i leśnym osób fizycznych, zobowiązaniu z tytułu opodatkowania dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych.

39 A. Gomułowicz, J. Matecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2006, s. 336.

o którą organ dokonujący wymiaru ustala stan faktyczny podlegający opodatkowaniu⁴⁰.

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.). W takich przypadkach w ramach składanej deklaracji podatnik dokonuje samoobliczenia zobowiązania podatkowego⁴¹.

Obowiązkowi dokonania samoobliczenia zobowiązania podatkowego przez podatnika towarzyszy uprawnienie organów podatkowych do weryfikacji jego prawidłowości, a w przypadku, gdy jest ono wadliwe, do określenia w drodze decyzji prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Zgodnie z treścią art. 21 § 3 o.p. jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Wymiar dokonywany przez organy podatkowe ma wówczas charakter kontrolny⁴².

W tym ujęciu szacowanie podstawy opodatkowania nie stanowi odrębnej procedury wymiaru zobowiązań podatkowych, a art. 23 o.p. nie stanowi samodzielnej podstawy prawnej do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe przez organ podatkowy. Szacowanie podstawy opodatkowania stanowi element rozstrzygnięcia wydanego w trybie art. 21 § 3 o.p.

Tryb postępowania w oparciu o art. 21 § 3 o.p. ma na celu co do zasady ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania na podstawie istniejących dowodów. Jest to możliwe wtedy, gdy istnieją kompletne, precyzyjne dane pozwalające ustalić podstawę opodatkowania. Dowodem o podstawowym znaczeniu są w tym postępowaniu rzetelne i niewadliwe księgi podatkowe. Gdy ze względu na brak danych niezbędnych, pozwalających dokonać wymiaru zobowiązania podatkowego, wymiar rzeczywistej podstawy opodatkowania nie jest możliwy, w postępowaniu prowadzonym w trybie art. 21 § 3 o.p. następuje szacowanie podstawy

40 E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, *Prawo finansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2009, s. 341; C. Kosikowski, L. Etel, *Ordynacja podatkowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 179.

41 R. Mastalski, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1980, s. 108–141; T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie obliczenia podatku a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, [w:] M. Wilke (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Kameleon, Poznań 1997, s. 66 i n.

42 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 219; M. Szustek-Janowska, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe część ogólna i szczegółowa*, Oficyna Wydawnicza Branta, Lublin 2004, s. 52.

opodatkowania. Jego rezultatem jest wynik, który nie odpowiada w sposób ścisły rzeczywistości, na skutek braku dowodów, pozwalających w sposób precyzyjny ustalić stan faktyczny.

W literaturze funkcjonuje również inny pogląd w zakresie miejsca instytucji szacowania podstawy opodatkowania wśród procedur wymiaru zobowiązań podatkowych, znajdujący oparcie w koncepcji powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych⁴³.

Podstawowym założeniem tej teorii jest wyodrębnienie pojęć obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego jako stosunku prawnego w jego dwóch niezależnych fazach – powstawania i wymiaru zobowiązania podatkowego. Treść stosunku prawnego powstającego z mocy prawa (obowiązek podatkowy) jest poznawany przez wymiar (zobowiązanie podatkowe)⁴⁴. Bez wymiaru stosunek prawnopodatkowy obowiązku podatkowego jest niepoznawalny⁴⁵.

Zgodnie z systematyką przedstawioną przez H. Dzwonkowskiego obowiązek podatkowy zawsze powstaje z mocy prawa wskutek wstąpienia podatnika w pole obowiązku podatkowego, co przepisy określają jako zaistnienie zdarzenia, z którym prawo wiąże obowiązek podatkowy. Zobowiązanie podatkowe jest natomiast przedmiotem i rezultatem wymiaru, czyli przekształcenia treści obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Pojęcie obowiązku podatkowego jest zatem kategorią należącą do sfery powstawania stosunku prawnopodatkowego, zaś pojęcie zobowiązania podatkowego należy do sfery wymiaru zobowiązań⁴⁶. Zgodnie z przyjętą przez H. Dzwonkowskiego systematyką metody wymiaru zobowiązań podatkowych należy podzielić na pierwotne i wtórne (zastępcze)⁴⁷.

Celem metod pierwotnych jest ujawnienie zobowiązania w zwyczajnym trybie przez podmiot, który ustawodawca wybrał jako najwłaściwszy do realizacji tego zadania w danej kategorii zobowiązań podatkowych⁴⁸. Do pierwotnych metod wymiaru zaliczane są: samowymiar powierzony podatnikowi, wymiar dokonywany przez płatnika oraz wymiar decyzyjny.

43 Zgodnie z koncepcją H. Dzwonkowskiego dotyczącą powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych, szerzej: H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 12; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006; H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 1, s. 3–6; H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 2, s. 3–5; H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, s. 21–24.

44 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 12.

45 *Ibidem*.

46 Szerzej: H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 3.

47 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*

48 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 77.

Metody wtórne wymiaru zobowiązań podatkowych to wszelkiego rodzaju korekty deklaracji podatkowych oraz wymiary zastępcze, jeżeli podatnik nie podał prawidłowych danych w złożonej deklaracji podatkowej albo gdy mimo obowiązku deklaracji nie złożył wcale. Wymiar wtórny następuje wtedy, gdy podatnik nie wywiązuje się wcale lub wywiązuje się nieprawidłowo z obowiązku samowymiaru. We wszystkich tych przypadkach zostaje przeprowadzone postępowanie podatkowe i następuje wymiar zobowiązania podatkowego przez wydanie decyzji. Wtórne metody wymiaru zobowiązań podatkowych można podzielić na zwyczajne i nadzwyczajne⁴⁹.

Zwyczajną wtórną metodą wymiaru zobowiązań podatkowych jest selektywna korekta samowymiaru decyzją podatkową. Procedury tej dotyczy art. 21 § 3 o.p., zgodnie z którym, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Sелеktywna korekta samowymiaru ma na celu osiągnięcie ścisłego rezultatu w oparciu o standardowe i prawidłowe (rzetelne i niewadliwe) dowody⁵⁰.

Do nadzwyczajnych metod wymiaru zobowiązań podatkowych należy zaliczyć procedury: szacowania podstawy opodatkowania, opodatkowania dochodów nieujawnionych oraz opodatkowania dochodu przerzuconego⁵¹.

W tym ujęciu szacowanie podstawy opodatkowania jest odrębną procedurą wymiaru zobowiązań podatkowych, stanowiącą reakcję organów podatkowych na wadliwie dokonany samowymiar zobowiązania podatkowego. Może mieć zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy podatnik nie wywiązał się, bądź wywiązał się w sposób nieprawidłowy, z ciążącego na nim obowiązku samowymiaru, a ponadto brak jest danych do odtworzenia w sposób precyzyjny rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Korekta wymiaru w trybie art. 21 § 3 o.p. pozwala osiągnąć rezultat wymiaru odpowiadający rzeczywistości, procedura szacowania pozwala zaś jedynie ustalić przybliżoną w stosunku do rzeczywistej podstawę opodatkowania. Instytucja uregulowana w art. 23 o.p. ma charakter nadzwyczajny w tym sensie, że wymiar rzeczywistej podstawy opodatkowania zostaje zastąpiony uprawnieniem organów podatkowych do dokonania wymiaru podstawy opodatkowania, która jedynie w przybliżeniu odpowiada rzeczywistej podstawie opodatkowania. Jest to konsekwencją zakresu danych o podatkowoprawnym stanie faktycznym, którymi dys-

49 *Ibidem*, s. 148–149.

50 H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 128.

51 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 65.

ponują organy podatkowe stosujące obydwie procedury. Wymiar w trybie art. 21 § 3 o.p. następuje w oparciu o precyzyjne i kompletne dane, w szczególności rzeczywiste i niewadliwe księgi podatkowe. Dowody te zostają w przypadku instytucji z art. 23 o.p. zastąpione metodami szacowania.

3.2. Szacowanie podstawy opodatkowania a opodatkowanie dochodów nieujawnionych

Instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych i instytucja szacowania podstawy opodatkowania mają obecnie odrębny charakter⁵². Obydwie instytucje można zaliczyć do prerogatyw organów podatkowych, zmierzających w dalszej perspektywie do wyegzekwowania należności podatkowej⁵³. Ich porównanie jest zasadne, biorąc pod uwagę m.in. historyczne kształtowanie się obydwu instytucji. Niezależne obecnie procedury wywodzą się bowiem z jednej regulacji prawnej. Na gruncie art. 64 ustawy z dnia 18 marca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, jak również art. 98 Ordynacji z 1934 r. ustalanie dochodu na podstawie znamion zewnętrznych stanowiło szczególny rodzaj oszacowania⁵⁴. Instytucja ustalania dochodów na podstawie znamion zewnętrznych, będąca pierwowzorem obowiązującej obecnie konstrukcji prawnej podatku od dochodów nieujawnionych, stanowiła kiedyś wyjątkową, określoną normatywnie metodę oszacowania podstawy opodatkowania⁵⁵.

W obowiązującym stanie prawnym procedura opodatkowania dochodów nieujawnionych uregulowana jest w rozdziale 5a u.p.d.o.f. Za przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych uważa się przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach obejmujące przychody ze źródeł wskazanych przez podatnika, ujawnione w nieprawidłowej wysokości (art. 25b ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), jak również przychody ze źródeł nieujawnionych obejmujące przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy (art. 25b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.).

Dochody nieujawnione ustala się w oparciu o wielkość poniesionych przez podatnika wydatków oraz wartość zgromadzonego przez podatnika mienia. Zgodnie z art. 25b ust. 1 u.p.d.o.f. przychody ze źródeł nieujawnionych podlegają opodatkowaniu w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, uzyskanymi przed poniesieniem tego wydatku.

52 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 405; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 324.

53 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 211.

54 *Ibidem*.

55 *Ibidem*.

Podstawę opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych stanowi w roku podatkowym przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. W przypadku wystąpienia w roku podatkowym więcej niż jednej nadwyżki podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów odpowiadających kwocie nadwyżek wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi (art. 25d u.p.d.o.f.). Od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% podstawy opodatkowania.

W aktualnym stanie prawnym instytucja szacowania podstawy opodatkowania oraz opodatkowania dochodów nieujawnionych znajdują zastosowanie w przypadku zaistnienia różnych grup przesłanek. Szacowanie podstawy opodatkowania poprzedza ocena rzetelności ksiąg podatkowych prowadzonych dla znanego źródła przychodów oraz uznanie posiadanych przez organy podatkowe danych wynikających za niewystarczające dla określenia podstawy opodatkowania. Procedura opodatkowania dochodów nieujawnionych ma zaś zastosowanie wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi rozbieżność między poniesionymi przez podatnika wydatkami lub zgromadzonym przez niego mieniem a dochodami zgłoszonymi do opodatkowania.

Cechą odróżniającą obydwie instytucje jest stosowany w ramach każdej z nich wzorzec materialnoprawny podstawy opodatkowania⁵⁶. W przypadku szacowania podstawy opodatkowania znajduje zastosowanie ogólny wzorzec podstawy opodatkowania wynikający z ustawy materialnego prawa podatkowego. Jest to ten sam wzorzec podstawy opodatkowania, który znajduje zastosowanie w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych, w oparciu o rzetelne i niewadliwe księgi podatkowe i inne dane. Obowiązkiem organu podatkowego dokonującego szacowania jest odtworzenie w postępowaniu wymiarowym ustawowego wzorca podstawy opodatkowania.

W przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych zastosowanie ma inny, zastępczy wzorzec podstawy opodatkowania niż znajdujący zastosowanie w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych⁵⁷. Co do zasady w podatku dochodowym konstrukcja dochodu jako podstawy opodatkowania składa się z dwóch elementów, tj. przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu. Tymczasem wzorzec podstawy opodatkowania w przypadku procedury opodatkowania dochodów nieujawnionych tworzą z jednej strony wielkość poniesionych przez podatnika wydatków oraz z drugiej strony zgromadzony przez podatnika majątek⁵⁸.

56 D. Strzelec, *Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 45.

57 T. Nowak, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Difin, Warszawa 2009, s. 65.

58 K. Kandut, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jako narzędzie uszczelniające system podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 52.

W kontekście podobieństw między instytucją szacowania a instytucją opodatkowania dochodów nieujawnionych w literaturze wskazuje się, że ustalanie dochodów nieujawnionych również odbywa się w sposób szacunkowy⁵⁹. Wskazuje się, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych ma charakter szacunkowy w tym sensie, że jako podstawę opodatkowania przyjmuje się przychód wynikający z zestawienia kwoty posiadanego majątku i poniesionych wydatków, mimo że jest z założenia wiadome, że ta wielkość nie odpowiada przychodowi rzeczywistemu⁶⁰.

Wskazuje się także, że w ramach procedury opodatkowania dochodów nieujawnionych występują konstrukcje oparte na szacowaniu. Przykładowo, gdy nie jest możliwe precyzyjne ustalenie kwot poniesionych przez podatnika wydatków, następuje ich oszacowanie⁶¹. W konsekwencji tylko w pewnym stopniu możliwe jest ustalenie rzeczywistej wielkości dochodu nieujawnionego⁶².

Należy jednak odróżnić szacowanie podstawy opodatkowania jako odrębną procedurę wymiaru zobowiązań podatkowych od ustalania przybliżonej wielkości pewnych elementów służących do ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych. Mimo uwarunkowań wynikających z analizy historycznej przepisów regulujących obydwie instytucje szacowanie podstawy opodatkowania oraz opodatkowanie dochodów nieujawnionych stanowią obecnie odrębne sprawy podatkowe.

4. Podsumowanie

O szacowaniu na gruncie prawa podatkowego można mówić w ujęciu szerokim (szacowanie *sensu largo*) oraz w ujęciu wąskim (szacowanie *sensu stricto*). Szacowanie *sensu largo* obejmuje wszelkie te konstrukcje, gdzie wymiar podstawy opodatkowania lub jej części ma za punkt odniesienia pewną wynikającą z ustawy wielkość, która nie jest możliwa do odtworzenia w sposób precyzyjny.

Podmiotem dokonującym szacowania *sensu largo* może być zarówno sam podatnik (np. szacowanie wartości budowli na gruncie podatku od nieruchomości przez podatnika będącego osobą prawną), jak i organ podatkowy, w ramach decyzji wymiarowej.

Szacowanie podstawy opodatkowania *sensu stricto* odnosi się do instytucji uregulowanej w art. 23 o.p. i tych instytucji materialnego prawa podatkowego, co do których spełnione są łącznie dwie cechy.

59 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, s. 216.

60 *Ibidem*.

61 *Ibidem*.

62 A. Mariański (red.), *Dochody nieujawnione*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 48.

Po pierwsze, brak danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania nie jest z góry założony przez ustawodawcę. To odróżnia szacunkową podstawę opodatkowania od ryczałtów, z opodatkowaniem którymi wiąże się zwolnienie podatników z określonych obowiązków ewidencyjnych.

Po drugie, efektem szacowania jest ustalenie wielkości podstawy opodatkowania, która nie odwzorowuje w sposób precyzyjny rzeczywistości, lecz czyni to jedynie w sposób przybliżony.

Szacowanie podstawy opodatkowania w wąskim rozumieniu stanowi sposób wymiaru zobowiązań podatkowych. Ma charakter zastępczy i wyjątkowy w stosunku do wymiaru w oparciu o istniejące dane. Zastępczy charakter szacowania wyraża się w tym, że ma zastosowanie wówczas, gdy podatnik nie dokonał samowymiaru zobowiązania podatkowego lub dokonał go w sposób błędny. Wyjątkowy charakter szacowania polega na tym, że może mieć zastosowanie jedynie wtedy, gdy wymiar zobowiązania w oparciu o istniejące dane nie jest możliwy.

Rozdział III

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania a zasady i wartości konstytucyjne

1. Uwagi ogólne

Procedura szacowania stanowi efekt koniecznego kompromisu między pełną realizacją zasady powszechności i równości opodatkowania a koniecznością ochrony własności podatnika oraz realizacji zasady ustawowego nakładania podatków. Przyczyną, z powodu której kompromis ten musi zostać osiągnięty, jest brak możliwości ustalenia w sposób precyzyjny podatkowoprawnego stanu faktycznego z powodu braku niezbędnych w tym celu danych.

Instytucja stanowi jednocześnie przestrzeń, w której zachodzi ryzyko zaingerowania w szerszym niż dopuszczalny przez prawo stopniu w prawo własności podatnika.

2. Zasady i wartości konstytucyjne na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania

W przypadku braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania interes fiskalny oraz interes podatnika pozostają we wzajemnej opozycji.

W interesie państwa jest, aby nawet mimo braku danych o rzeczywistym przebiegu zdarzeń obejmujących podatkowoprawny stan faktyczny doszło do wymierzenia i wyegzekwowania podatku.

Z punktu widzenia podatnika wymierzone zobowiązanie podatkowe powinno odpowiadać w sposób ścisły treści powstałego obowiązku podatkowego. W sytuacji jednak, gdy danych do ustalenia podstawy opodatkowania nie ma, jest przesądzone, że opodatkowaniu będzie podlegał stan faktyczny organowi nieznany, a nałożony podatek nie będzie odpowiadał w sposób precyzyjny

temu, jaki byłby wymierzony na podstawie ustawy zastosowanej do ustalonego prawidłowo stanu faktycznego.

Wszystkie z powołanych konkurujących wartości są chronione przez Konstytucję RP. Z jednej strony jest to zasada powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), z drugiej zaś są to normy dotyczące ochrony prawa własności (art. 64 Konstytucji RP) oraz zasada ustawowego nakładania podatków (art. 217 Konstytucji RP). Przyjęta przez ustawodawcę reakcja prawna na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania musi stanowić odpowiedź na potrzebę ochrony zarówno interesu fiskalnego, jak i indywidualnego interesu podatnika oraz odpowiadać wskazanym wzorcom konstytucyjnym.

Analizę i ocenę obowiązujących przepisów dotyczących szacowania podstawy opodatkowania powinna z tego powodu poprzedzać charakterystyka konkurujących zasad i wartości w kontekście przyznanej im ochrony konstytucyjnej oraz dokonanie ustaleń, jakie zasady i wartości procedura szacowania ma gwarantować i zabezpieczać.

W tym celu niezbędne jest, po pierwsze, określenie, jakie zasady i wartości konstytucyjne konkurują w przypadku, gdy z powodu braku danych nie jest możliwe precyzyjne odtworzenie podatkowoprawnego stanu faktycznego, a w konsekwencji określona podstawa opodatkowania może jedynie w przybliżony sposób odzwierciedlać podstawę opodatkowania wynikającą z ustawy podatkowej. Po drugie, wymaga ustalenia, czy brak danych do określenia podstawy opodatkowania uzasadnia ograniczenie któregoś z konkurujących praw na rzecz innego i w jakim zakresie. Po trzecie, trzeba ustalić, jakim standardom powinny odpowiadać przepisy o szacowaniu podstawy opodatkowania, aby odpowiadały one wzorcom wyznaczanym przez przepisy Konstytucji RP.

3. Szacowanie podstawy opodatkowania a zasada powszechności opodatkowania

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Obowiązek wynikający z art. 84 Konstytucji RP to obowiązek utrzymywania państwa, wyrażający się w powinności dostarczania wszelkich niezbędnych środków koniecznych dla jego niepodległego bytu, funkcjonowania oraz wypełniania zadań¹. Powszechność obowiązku polega na tym, że obejmuje wszyst-

1 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 124–125.

kich, którzy pozostają w związku z państwem polskim i korzystają z jego opieki prawnej². Obowiązek ten ma charakter stały i nieprzerwany³.

Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek jest świadczeniem publicznoprawnym, które jest ustanawiane nie dla poszczególnych podmiotów, lecz dla wszystkich tych jednostek, ujętych generalnie, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy⁴.

Z punktu widzenia podatników zasada powszechności opodatkowania wyraża się m.in. w nieuchronności ciężenia zobowiązań podatkowych. Skutkiem art. 84 Konstytucji RP jest też psychiczny aspekt obowiązku utrzymywania państwa, oznaczający świadomość konieczności i nieuchronności istnienia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym przede wszystkim danin przeznaczonych na utrzymywanie państwa⁵.

Z punktu widzenia organów podatkowych zasada powszechności opodatkowania wyraża się w obowiązku wymierzania (na podstawie obowiązujących ustaw podatkowych) oraz egzekwowania podatków⁶. W wyroku z dnia 9 listopada 1999 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że powszechność opodatkowania jest wyrazem sprawiedliwości społecznej⁷.

Przenosząc powyższe na grunt szacowania podstawy opodatkowania, z jednej strony obowiązuje zasada powszechności opodatkowania, z której należy wywodzić powinność organów podatkowych do wymierzenia podatku, z drugiej zaś zachodzi obiektywna przeszkoda w dokonaniu wymiaru, jaką jest brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Bez procedury szacowania podstawy opodatkowania – wobec braku możliwości przeprowadzenia postępowania dowodowego według reguł obowiązujących na zasadach ogólnych – organy podatkowe nie mogłyby dokonać wymiaru podatku. Stałoby to w sprzeczności z zasadą powszechności opodatkowania. Mimo obowiązku poniesienia przez podatnika świadczenia publicznego określonego w ustawie, wobec braku możliwości precyzyjnego ustalenia kwoty podatku do zapłaty, podatek nie zostałby w ogóle wymierzony ani uiszczony. Szacowanie podstawy opodatkowania stanowi więc narzędzie prawne umożliwiające realizację zasady powszechności opodatkowania.

2 T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1879.

3 T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji RP*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2003, s. 214.

4 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, J. Głuchowski, H. Dzwonkowski (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2005, s. 156.

5 T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, s. 1879.

6 T. Dębowska-Romanowska, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 22.

7 Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98, Lex nr 39228.

4. Szacowanie podstawy opodatkowania a zasada równości opodatkowania

Oprócz zasady powszechności opodatkowania z Konstytucji RP należy wywodzić zasadę równości (równomierności⁸) opodatkowania. Zgodnie z treścią art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są równi wobec prawa oraz wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Zasada równości wymaga, aby podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu były traktowane równo⁹. Równość oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów. Konstytucyjna zasada równości była wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego¹⁰.

Na gruncie problematyki nakładania podatków zasada równości przejawia się w tym, że wszystkie podmioty, które znajdują się w takich samych istotnych pod względem podatkowym warunkach powinny być traktowane tak samo¹¹. W praktyce oznacza to, że w przypadku zaistnienia u kilku podmiotów identycznego stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu podmioty te powinny zostać obciążone taką samą kwotą podatku.

Powszechność i równomierność opodatkowania stanowią przejaw sprawiedliwości podatkowej¹².

Jeśli chodzi o relację procedury szacowania podstawy opodatkowania do zasady równości opodatkowania, należy zwrócić uwagę na następujące aspekty. Przede wszystkim procedura szacowania pozwala uniknąć najdalej idącej, w komentowanym kontekście, nierówności traktowania podmiotów pozostających w identycznej sytuacji, która przejawiałaby się w tym, że jeden podatnik miałby obowiązek zapłacić podatek, ponieważ istnieją dane niezbędne do dokonania wymiaru, a drugi podatnik w takim samym przypadku podatku by nie płacił, ponieważ organ podatkowy nie posiada dowodów na okoliczność wielkości podstawy opodatkowania. Cechą istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów w zakresie skutków podatkowych jest powstanie w odniesieniu do każdego z nich obowiązku podatkowego. Z punktu widzenia zasady równości opodatkowania

8 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 35.

9 Orzeczenie TK z dnia 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87, Lex nr 25472.

10 Orzeczenia TK z dnia 8 maja 1990 r., sygn. akt K 1/90, Lex nr 25205; z dnia 22 sierpnia 1990 r., sygn. akt K 7/90, Lex nr 25199; z dnia 28 maja 1991 r., sygn. akt K 1/91, Lex nr 25374; z dnia 7 stycznia 1992 r., sygn. akt K 8/91, Lex nr 25280.

11 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 35.

12 *Ibidem*, s. 45; C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 35; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011, s. 80.

niedopuszczalne byłoby, aby podatek zobowiązani byli uiścić jedynie ci podatnicy, w odniesieniu do których organ podatkowy dysponuje danymi do dokonania wymiaru.

Z jednej strony procedura szacowania powinna służyć niwelowaniu różnic między podstawą opodatkowania, która wymierzona jest na zasadach ogólnych, tj. w oparciu o istniejące dane, a szacunkową podstawą opodatkowania, tj. w oparciu o dane probabilistyczne. Aby tak było, procedura szacowania powinna prowadzić do ustalenia podstawy opodatkowania jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Celem szacowania nie może być różnicowanie pozycji podatników w zależności od tego, w jakim stopniu wywiązywali się z ciążących obowiązków ewidencyjnych. Przeciwnie, procedura szacowania powinna umożliwić, aby podatnicy, u których zaistniał identyczny stan faktyczny, zapłacili tę samą, a jeśli to niemożliwe – to przynajmniej jak najbardziej zbliżoną kwotę podatku, niezależnie od zakresu posiadanych przez organy podatkowe dowodów w celu dokonania wymiaru.

Z drugiej strony nie można pominąć, że w przypadku szacowania podstawy opodatkowania nie ma pewności, że kwota określonego zobowiązania podatkowego będzie identyczna w przypadku dwóch podatników, co do których zaistniał identyczny podatkowoprawny stan faktyczny, przy czym u jednego z nich wymiaru dokonano szacunkowo, a u drugiego na zasadach ogólnych. Podobny problem zachodziłby też w przypadku, gdyby u dwóch podatników zaistniał identyczny podatkowoprawny stan faktyczny, a wymiar u każdego następowałby w drodze szacowania. Należy zakładać, że w zależności od przyjętej metody szacowania oraz istniejących w danym stanie faktycznym dowodów wymierzone zobowiązania podatkowe będą się różnić kwotowo.

W kontekście zasady równości powstaje w tym miejscu pytanie, czy okoliczność braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania (odróżniająca sytuację podatnika, którego zobowiązanie wymierzane jest na zasadach ogólnych, od sytuacji podatnika, którego zobowiązanie wymierzane jest szacunkowo) stanowi okoliczność uzasadniającą różne traktowanie tych podmiotów z punktu widzenia skutków podatkowych. Jak zostało bowiem wyżej wskazane, konsekwencją zasady równości opodatkowania jest też odmienne traktowanie podmiotów, których sytuacja jest różna.

Naturalną konsekwencją stosowania przepisów o szacowaniu podstawy opodatkowania jest właśnie takie zróżnicowanie skutków prawnych – i choć nie jest pożądane, jest nieuniknione. Nigdy bowiem wymiar szacunkowy nie będzie tak precyzyjny jak wymiar następujący w oparciu o kompletne, rzetelne dane¹³.

13 T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie obliczenia podatku, a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, [w:] M. Wilke (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Kameleon, Poznań 1997, s. 69.

Wymaga także rozważenia, czy zasadne jest zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników, w przypadku których brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania ma charakter zawiniony, od sytuacji, gdy brak danych ma charakter niezawiniony, gdyż jest np. wynikiem działania siły wyższej.

Szacowanie podstawy opodatkowania najczęściej znajduje zastosowanie w przypadkach, gdy brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania stanowi wynik zawinionego zachowania podatnika, który mimo ciążącego na nim obowiązku nie prowadził ksiąg podatkowych lub prowadził je w sposób nierzetelny. Nie można jednak pomijać, że zdarzają się przypadki, w których przyczyna braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania nie jest zawiniona przez podatnika.

Należy jednak przyjąć, że ze względu na obiektywny charakter obowiązku podatkowego brak jest podstaw, by tego rodzaju rozróżnienie czynić. Okoliczności takie jak wina czy też dobra lub zła wiara podatnika nie powinny mieć wpływu na sposób wymiaru zobowiązania podatkowego i jego wysokość.

Bez instytucji szacowania podstawy opodatkowania konstytucyjna zasada równości nie mogłaby zostać zachowana. Brak tej instytucji w polskim systemie prawnym powodowałby, że nawet gdyby u dwóch podmiotów zaistniał identyczny podatkowopravny stan faktyczny, a u jednego z podatników nie istniałyby dane do dokonania wymiaru podatku, to dochodziłoby do nieuzasadnionego różnicowania skutków prawnych dla obydwu podmiotów. Podatnik, co do którego istniałyby dane do dokonania wymiaru, zapłaciłby podatek wynikający z ustawy, zaś podatnik danych tych nieposiadający podatku by nie zapłacił. Byłaby to sytuacja nie do zaakceptowania z punktu widzenia art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Instytucja szacowania pozwala na niwelowanie wskazanych wyżej różnic w zakresie skutków prawnych i eliminowanie nierówności traktowania podatników.

W konsekwencji procedurę szacowania można uznać za narzędzie służące realizacji zasady równomierności opodatkowania. Zasada ta powinna jednocześnie stanowić jedno z kryteriów kształtujących instytucję szacowania w prawie podatkowym.

5. Szacowanie podstawy opodatkowania a ochrona prawa własności podatnika

Analizując instytucję szacowania podstawy opodatkowania, z punktu widzenia interesu podatnika, należy wziąć pod uwagę naczelne, chronione na mocy art. 64 Konstytucji RP, prawo własności¹⁴. Prawo własności ma rangę zasady ustrojowej (art. 20 Konstytucji RP), art. 64 Konstytucji RP określa zaś obowiązek władzy

14 K. Zaradkiewicz, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, s. 1457.

ustawodawczej tworzenia takich regulacji prawnych, które respektują całokształt konstytucyjnych standardów, wyznaczających ramy stosunków majątkowych w Polsce¹⁵. Mimo swej doniosłości prawo własności nie ma jednak charakteru wartości konstytucyjnej o charakterze bezwzględnym i w pewnych przypadkach może podlegać ograniczeniom.

Podstawę konstytucyjną dla ograniczenia prawa własności stanowi art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim ograniczenie to nie narusza istoty prawa własności¹⁶. O ograniczeniu prawa własności może decydować wyłącznie organ władzy państwowej i to w ściśle określonej formie prawnej¹⁷.

Na wstępie należy zaznaczyć, że gdy jest mowa o styku prawa własności i prawa podatkowego (niezależnie od tego, czy wymiar następuje w oparciu o istniejące dane, czy też w drodze szacowania), nałożenie podatku zawsze wkracza w prawo własności podatnika. Taka ingerencja nie może być jednak utożsamiana z naruszeniem wolności i praw podatnika. Cechy naruszenia prawa własności może mieć tylko wykroczenie poza konstytucyjnie dopuszczalne granice, przewidziane dla nakładania danin i innych ciężarów publicznych¹⁸.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego¹⁹ realizacja obowiązków podatkowych choć łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe podatnika, nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony.

Polegająca na nałożeniu podatków ingerencja w prawo własności podatnika dopuszczalna i uzasadniona jest wyłącznie w takim zakresie, w jakim stanowi o tym ustawa podatkowa, odpowiadająca standardom z art. 217 Konstytucji RP.

Artykuł 217 Konstytucji RP normuje sposób nakładania oraz egzekwowania obywatelskiego obowiązku utrzymywania państwa²⁰, o którym mowa w art. 84 Konstytucji RP.

Przed wszystkim art. 217 Konstytucji RP wskazuje, że jedyną dopuszczalną formą prawną, w jakiej nałożony może być podatek, jest ustawa²¹. W szczególności

15 A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 96.

16 B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 87.

17 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 30.

18 T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji RP*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria...*, s. 214.

19 Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, Lex nr 57100.

20 T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji RP*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria...*, s. 213.

21 C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 40.

źródłem powstania obowiązku podatkowego może być tylko ustawa podatkowa, nie zaś decyzja wymiarowa organu podatkowego. Ponadto art. 217 Konstytucji RP definiuje konieczne elementy składowe ustawy podatkowej²². Z treści art. 217 Konstytucji RP wynikają także wymagania dostatecznej określoności ustaw podatkowych – ustawa podatkowa powinna stanowić tak zbudowaną normę generalną, aby jej odczytanie dawało jedną i jedyną dającą się przewidzieć przez adresatów obowiązku podatkowego kwotę podatku do zapłaty²³.

Zagrożenie dla prawa własności występujące przy szacowaniu przejawia się w dwóch zasadniczych aspektach.

Po pierwsze, w przypadku, gdy brak jest danych do ustalenia podstawy opodatkowania, jest z góry przesądzone, że w postępowaniu wymiarowym nie będzie możliwe odtworzenie jedynej prawidłowej wielkości podstawy opodatkowania w sposób ścisły.

Po drugie, ze względu na fakt, że podstawa opodatkowania w sensie arytmetycznym pozostaje niepoznawalna, nie ma również możliwości zweryfikowania, na ile oszacowana podstawa opodatkowania odbiega od rzeczywistej podstawy opodatkowania. W konsekwencji w praktyce nie ma możliwości jednoznacznego ustalenia, czy nie doszło do ingerencji w prawo własności podatnika w stopniu szerszym, niż pozwala na to ustawa podatkowa.

W przypadku wymiaru na zasadach ogólnych granice obowiązku podatkowego, a w konsekwencji uprawnienia państwa do ingerencji w prawo własności podatnika, są możliwe do ustalenia w sposób precyzyjny. W przypadku wymiaru szacunkowego granice te są niejako rozmyte, ponieważ wynikająca z ustawy podstawa opodatkowania nie może zostać precyzyjnie odtworzona.

W przypadku wymiaru na zasadach ogólnych znacznie łatwiejsze jest też wykazanie przez podatnika, że kwota wymierzonego zobowiązania podatkowego wkracza w prawo własności podatnika w stopniu większym, niż pozwala na to ustawa podatkowa. Wielkość rzeczywistej podstawy opodatkowania wynika w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych z ustawy podatkowej, zastosowanej do stanu faktycznego ustalonego na podstawie rzetelnych i niewadliwych ksiąg podatkowych lub innych danych. Podatnik może więc zweryfikować, czy określona podstawa opodatkowania odpowiada rzeczywistej podstawie opodatkowania. Wielkość rzeczywistej podstawy opodatkowania jest bowiem możliwa do ustalenia. Podatnik może wykazywać, że na skutek błędów organów kwota określonej w postępowaniu podstawy opodatkowania nie odpowiada podstawie opodatkowania ustalonej w wyniku zastosowanej prawidłowo ustawy podatkowej.

22 H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6, s. 1.

23 T. Dębowska-Romanowska, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 24.

W przypadku wymiaru szacunkowego tego rodzaju argumentacja nie może zostać skutecznie przeprowadzona. Wobec braku danych rzeczywista podstawa opodatkowania jest niepoznawalna. Aby wykazać, że określona szacunkowo podstawa opodatkowania jest nieprawidłowa, nie wystarczy odniesienie się do zebranych dowodów i treści ustawy podatkowej. Wadliwość rezultatu w postaci szacunkowej podstawy opodatkowania można wykazać jedynie pośrednio, powołując się na błędy proceduralne popełnione przez organ w toku postępowania, jak np. błędny wybór metody szacowania czy też wadliwy sposób jej zastosowania.

6. Szacowanie podstawy opodatkowania a normy wynikające z art. 217 Konstytucji RP

Dokonując oceny instytucji szacowania z punktu widzenia art. 217 Konstytucji RP, należy zauważyć, że procedura ta w założeniu prowadzi do wymierzenia podatku, który nie odpowiada w sposób precyzyjny obowiązkowi podatkowemu wynikającemu z ustawy podatkowej. Tymczasem zgodnie z art. 217 Konstytucji RP z ustawy podatkowej powinna wynikać jedyna prawidłowa kwota podatku.

Brak możliwości ustalenia jednej i jedynej kwoty podatku wynikającej z ustawy podatkowej może jednak wynikać z różnych przyczyn. Z jednej strony może być to niedostateczna określoność ustawy, czego właśnie dotyczy art. 217 Konstytucji RP. Stanowi to problem należący do sfery stanowienia prawa. Z drugiej strony brak możliwości odtworzenia wynikającego z ustawy obowiązku podatkowego może być też skutkiem braku możliwości ustalenia stanu faktycznego, do którego ustawa podatkowa w procesie subsumpcji powinna zostać zastosowana. Jest to problem należący do sfery stosowania prawa, którego przepis art. 217 Konstytucji RP swoją treścią nie obejmuje.

Gdy mowa o szacowaniu podstawy opodatkowania, przyczyna osiągnięcia rezultatu wymiaru odbiegającego od rzeczywistości nie tkwi w niedostatecznej określoności ustawy materialnego prawa podatkowego czy też odbieganiu przez tę ustawę od innych standardów wyznaczonych przez art. 217 Konstytucji RP. Prawidłowa kwota zobowiązania podatkowego wynika z ustawy podatkowej. Problem nie tkwi w treści ustawy podatkowej, tylko w braku danych do ustalenia stanu faktycznego, do którego tę ustawę należy zastosować.

W przypadku szacowania nie jest też naruszony wynikający z art. 217 Konstytucji RP obowiązek takiego ukształtowania przepisów, aby wielkość zobowiązania podatkowego była na podstawie ustawy materialnego prawa podatkowego dla podatnika przewidywalna. Na gruncie procedury szacowania podatnik, w przeciwieństwie do organu podatkowego, zna w sposób precyzyjny przebieg zdarzeń

obejmujących podatkowoprawy stan faktyczny. Z przyczyn przez siebie zawnionych lub niezawnionych podatnik nie posiada jednak dowodów, które przed organami podatkowymi pozwalałyby ten stan faktyczny udowodnić.

Należy odróżnić przewidywalność zobowiązania podatkowego przez samego podatnika (który zna stan faktyczny) od przewidywalności rezultatu wymiaru dokonanego przez organ podatkowy (który stanu faktycznego nie zna, z powodu braku dowodów). Na gruncie procedury szacowania dla podatnika powinien być przewidywalny również rezultat, który uzyska organ podatkowy, szacując podstawę opodatkowania.

7. Standardy, jakim powinny odpowiadać przepisy o szacowaniu podstawy opodatkowania w świetle Konstytucji RP

Po przedstawieniu rozważań dotyczących zasad i wartości chroniących interes fiskalny państwa oraz indywidualny interes podatnika należy ustalić, czy w sytuacji braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania którymś z wymienionych zasad powinno zostać przyznane pierwszeństwo.

Ustalenie szacunkowej podstawy opodatkowania, jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania, jest zawsze alternatywą dla z jednej strony zaniechania wymiaru zobowiązania podatkowego (co naruszałoby zasadę powszechności opodatkowania) albo z drugiej strony dla określenia podstawy opodatkowania w sposób dowolny, nienawiązujący do rzeczywistej podstawy opodatkowania (co stanowiłoby naruszenie prawa własności).

Zasada powszechności opodatkowania, wymagająca doprowadzenia do wymiaru i wykonania zobowiązania podatkowego w każdym przypadku, gdy powstał obowiązek podatkowy, zyskuje prymat nad interesem indywidualnym, wyrażającym się w uprawnieniu do zapłaty tylko tak wymierzonego podatku, który w sposób ścisły i precyzyjny odpowiada obowiązkowi podatkowemu wynikającemu z ustawy podatkowej.

Z punktu widzenia zasady powszechności i równości opodatkowania nie byłoby akceptowalne takie rozwiązanie, że w sytuacji braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania organy podatkowe rezygnują z wymiaru podatku. Przede wszystkim treść art. 84 Konstytucji RP, stanowiącego kategorycznie, że każdy jest zobowiązany do ponoszenia świadczeń publicznych, nie stwarza podstaw do takiej interpretacji, zgodnie z którą obowiązek zapłaty podatku jest uzależniony od istnienia kompletnych i precyzyjnych danych na okoliczność przebiegu zdarzeń

uzasadniających opodatkowanie. Gdyby taki model postępowania został jednak przyjęty, nie tylko skutkowałoby to negatywnie dla budżetu państwa, lecz również mogłoby się stać przyczyną niewychowawczego działania prawa. Podatnicy rzetelnie wywiązujący się z obowiązków w zakresie ewidencjonowania podatkowoprawnego stanu faktycznego, płacący z tego tytułu podatki, byłiby w pozycji zdecydowanie mniej korzystnej niż podatnicy, którzy tych obowiązków, wbrew ustawowym wymogom, nie realizują. Prowadziłoby to do patologicznej, niedającej się zaakceptować sytuacji, w której prawo nagradza zachowanie, które godzi w interes fiskalny. W konsekwencji zaniechanie wymiaru w sytuacji braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania zachęcałoby do nieprowadzenia ksiąg podatkowych i nieprzedstawiania organom podatkowym danych, na podstawie których możliwy byłby wymiar podatku.

Przedstawione rozważania pozwalają sformułować ogólne standardy, którym powinny odpowiadać przepisy regulujące instytucję szacowania podstawy opodatkowania.

Przede wszystkim przepisy o szacowaniu powinny być tak sformułowane, aby w przypadku braku danych do określenia podstawy opodatkowania zastosowanie instytucji szacowania było obligatoryjne, a nie stanowiło jedynie fakultatywnego uprawnienia organu podatkowego. Stwarza to gwarancję, że zawsze w tych przypadkach, gdy nie ma danych do dokonania wymiaru, dojdzie do określenia podatku, a żaden podmiot niewywiązujący się z obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowej nie zostanie potraktowany przez organy w sposób preferencyjny. Sprzyja to realizacji zasady równego traktowania oraz zasady powszechności opodatkowania.

Niezależnie od konieczności ochrony interesu fiskalnego, mimo braku danych niezbędnych do precyzyjnego wymiaru, należy jednak procedurze szacowania nadać taki charakter, aby w największym stopniu chroniła interes indywidualny i prawo własności prywatnej.

Z tego powodu odstępstwo od wymiaru rzeczywistej podstawy opodatkowania powinno być dopuszczalne tylko na tyle, na ile jest to niezbędne właśnie w celu realizacji zasady powszechności opodatkowania. Szacowanie powinno mieć zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy alternatywą dla niego jest brak możliwości wymierzenia podatku. Natomiast zawsze wtedy, gdy wymiar jest możliwy w oparciu o istniejące dane i zasada powszechności opodatkowania może w ten sposób zostać zrealizowana, brak jest podstaw do szacowania. Oznacza to, że przepisy o szacowaniu powinny być tak ukształtowane, aby wymiar szacunkowy miał charakter wyjątku od zasady, jaką jest wymiar w oparciu o istniejące dane. Przepisy o szacowaniu powinny przewidywać taki wymóg, aby w toku postępowania zostały podjęte wszelkie niezbędne działania, które pozwolą zgromadzić dane pozwalające na dokonanie wymiaru rzeczywistej podstawy opodatkowania. Dopiero wówczas, gdy brak jest jakichkolwiek danych, na podstawie których mógłby nastąpić wymiar, dopuszczalne jest zastosowanie instytucji szacowania.

Ponadto szacowanie tylko wtedy należy uznać za dopuszczalne i zgodne z prawem, gdy służy realizacji zasady równości (równomierności) opodatkowania. Aby tak było, szacunkowa podstawa opodatkowania powinna w jak najpełniejszym stopniu odzwierciedlać stan rzeczywisty. Podstawowym warunkiem, aby szacunkowa podstawa opodatkowania mogła odpowiadać (przynajmniej w przybliżeniu) rzeczywistej podstawie opodatkowania, jest zachowanie przez organy dokonujące wymiaru normatywnego wzorca podstawy opodatkowania, wynikającego z ustawy podatkowej. Organy podatkowe mają obowiązek odtworzyć w postępowaniu szacunkowym ten wzorec wraz ze wszystkimi jego elementami²⁴. Na gruncie podatku dochodowego oznacza to, że organy szacujące podstawę opodatkowania powinny oszacować nie tylko przychód, lecz również koszty uzyskania przychodu. Wzorec podstawy opodatkowania w podatku dochodowym stanowią bowiem co do zasady oba wskazane elementy. O ile szacunkowa podstawa opodatkowania w sensie arytmetycznym może się różnić od rzeczywistej, o tyle organom nie przysługuje prawo do kształtowania innego niż wynika z materialnego prawa podatkowego wzorca normatywnego podstawy opodatkowania.

Kwestią o newralgicznym znaczeniu z punktu widzenia ochrony prawa własności podatnika jest, aby szacunkowa podstawa opodatkowania w sensie arytmetycznym jak najmniej odbiegała od rzeczywistej podstawy opodatkowania. Rozbieżność między rzeczywistą podstawą opodatkowania a szacunkową podstawą opodatkowania może występować tylko w takim zakresie, w jakim jest to nieuniknione z uwagi na brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Wykluczone jest celowe zawyżanie przez organy podstawy opodatkowania, które stanowiłoby wyraz sankcji z tytułu nieprowadzenia wymaganej przez prawo dokumentacji podatkowej. Szacowanie tylko jako instytucja neutralna pozostaje zgodna z zasadą równości, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Ponadto w postępowaniu opartym na szacowaniu dla podatnika powinien być przewidywalny rezultat szacowania osiągnięty w ramach postępowania wymiarowego przez organ podatkowy. Stopień przewidywalności rezultatu wymiaru jest uzależniony od sposobu uregulowania metod szacowania. Jeśli metody szacowania uregulowane są w sposób precyzyjny, a z przepisów wynika jednoznacznie, na czym zastosowanie danej metody polega, podatnik ma możliwość przewidzenia skutków podatkowych, które w odniesieniu do niego powstaną. W przypadku pozostawienia organom podatkowym pełnej swobody wyboru metody szacowania wyrażającej się w tym, że w każdym stanie faktycznym organy mogą zastosować metodę indywidualnie przez siebie opracowaną, nieznaną podatnikowi, dla podatnika rezultat wymiaru nie jest przewidywalny.

24 H. Dzwonkowski, *Zasady ogólne opodatkowania a szacowanie kosztów – prawna czy „arytmetyczna” podstawa opodatkowania?*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 1; H. Dzwonkowski, *Luka dowodowa a szacowanie kosztów uzyskania przychodów*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 12, s. 1.

Definicje metod szacowania powinny precyzyjnie wskazywać, w oparciu o jakie dane i jakie dowody powinien w ramach tych metod nastąpić wymiar. W przypadku, gdy metody mają charakter porównawczy i nawiązują do wyników finansowych osiągniętych przez inne podmioty, ustawa powinna wskazywać kryteria pozwalające uznać podmioty za porównywalne. Niewątpliwie biorąc pod uwagę wielość potencjalnie możliwych do zaistnienia stanów faktycznych, nie jest możliwe stworzenie katalogu metod szacowania, które znajdowałyby zastosowanie w każdym przypadku. Uprawnienie organu do zastosowania metody niewymienionej w ustawie jest z tego powodu niezbędne. Przykładowe wyliczenie i zdefiniowanie w ustawie metod szacowania jest jednak potrzebne, choćby jako punkt odniesienia dla weryfikacji rezultatu osiągniętego w drodze zastosowania metody opracowanej przez organ. Szacunkowa podstawa opodatkowania może być weryfikowana z rezultatami osiągniętymi w wyniku zastosowania innych niż wybrana przez organ metod szacowania, a w szczególności metody porównawczej wewnętrznej. W przypadku istotnej rozbieżności między oszacowaną podstawą opodatkowania a innymi potencjalnie możliwymi do osiągnięcia szacunkami organy podatkowe powinny być zobowiązane do szczegółowego uzasadnienia, dlaczego akurat określona przez nie podstawa opodatkowania w najbliższym stopniu odpowiada rzeczywistości.

8. Podsumowanie

W przypadku, gdy z powodu braku niezbędnych danych nie jest możliwe precyzyjne odtworzenie podatkowoprawnego stanu faktycznego i określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania, interes fiskalny oraz interes podatnika pozostają we wzajemnej opozycji. Obydwa wskazane interesy podlegają ochronie, wynikającej z jednej strony z zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), z drugiej zaś z norm dotyczących ochrony prawa własności (art. 64 Konstytucji RP) oraz zasady ustawowego nakładania podatków (art. 217 Konstytucji RP).

Z punktu widzenia zasady powszechności opodatkowania brak dowodów na okoliczność przebiegu zdarzeń składających się na podatkowoprawny stan faktyczny nie może stanowić przyczyny uzasadniającej zaniechanie przez organy podatkowe wymiaru zobowiązania podatkowego. W związku z tym, że przepis art. 84 Konstytucji RP stanowi kategorycznie, że każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, również w sytuacji braku niezbędnych dowodów świadczących o wysokości rzeczywistej podstawy opodatkowania obowiązek ten powinien zostać wyegzekwowany.

Z punktu widzenia zasady równości opodatkowania niedopuszczalna byłaby nierówność traktowania podmiotów, u których zaistniał obowiązek podatkowy, która polegałaby na tym, że część podatników, w odniesieniu do których organ nie dysponuje danymi do ustalenia podstawy opodatkowania, zostałaby zwolniona z obowiązku zapłaty podatku. Jednak z zasady równości wynika także powinność, aby między podstawą opodatkowania ustaloną w oparciu o istniejące dowody oraz w drodze szacowania nie zachodziła istotna rozbieżność.

Z punktu widzenia ochrony prawa własności podatnika ingerencja państwa w jego prawo własności dopuszczalna jest wyłącznie w takim zakresie, w jakim stanowi o tym ustawa podatkowa, odpowiadająca normom z art. 217 Konstytucji RP. Należy zagwarantować, że w przypadku wymiaru podatku w drodze szacowania nie będzie ona szersza niż wówczas, gdyby wymiar następował w oparciu o kompletne i rzetelne dane, pozwalające odtworzyć precyzyjnie obowiązek podatkowy wynikający z ustawy.

W ramach instytucji szacowania podstawy opodatkowania powinny być realizowane wszystkie wskazane normy konstytucyjne.

Z punktu widzenia interesu fiskalnego szacowanie stanowi narzędzie umożliwiające realizację zasady powszechności opodatkowania. Dzięki wprowadzeniu do polskiego systemu prawnego metod szacowania wymiar zobowiązania podatkowego jest możliwy, mimo że nie istnieją księgi podatkowe lub inne dowody, na których opiera się wymiar na zasadach ogólnych. Procedura szacowania stanowi też narzędzie realizacji zasady równości opodatkowania. Umożliwia równe pod względem podatkowym traktowanie podmiotów, u których powstał obowiązek podatkowy, niezależnie od zakresu posiadanych danych w celu dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego.

Z punktu widzenia podatnika instytucja szacowania stanowi narzędzie służące ochronie prawa własności przed nadmierną ingerencją państwa. Przepisy o szacowaniu podstawy opodatkowania powinny być tak skonstruowane, aby stanowiły gwarancję, że rezultat wymiaru będzie jak najbardziej precyzyjnie odzwierciedlał rzeczywistą podstawę opodatkowania. Gdyby nie normy dotyczące zasad szacowania podstawy opodatkowania, rezultat wymiaru w przypadku braku danych mógłby nie odpowiadać w jakimkolwiek stopniu rzeczywistej podstawie opodatkowania, zarówno w sensie konstrukcyjnym, jak i arytmetycznym.

Aby w ramach instytucji szacowania mogły być jednocześnie realizowane wszystkie wskazane wartości konstytucyjne, przepisy o szacowaniu podstawy opodatkowania powinny odpowiadać określonym standardom.

Po pierwsze, w celu realizacji zasady powszechności opodatkowania instytucja szacowania powinna mieć obligatoryjnie zastosowanie wówczas, gdy brak jest danych do określenia podstawy opodatkowania.

Po drugie, rezygnacja z wymiaru w oparciu o istniejące dane powinna być dopuszczalna wyłącznie wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne dla realizacji zasady powszechności opodatkowania. Szacowanie może mieć

zastosowanie tylko wówczas, gdy brak danych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania nie może zostać usunięty przez uzupełniające postępowanie, w wyniku którego organy podatkowe pozyskałyby dane pozwalające na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Po trzecie, szacunkowa podstawa opodatkowania powinna w jak najpełniejszym stopniu odzwierciedlać rzeczywistą podstawę opodatkowania. Wymaga to stosowania w postępowaniu szacunkowym normatywnego wzorca podstawy opodatkowania obowiązującego na zasadach ogólnych. Niedopuszczalne jest w tym kontekście także traktowanie szacowania jako sankcji dla podatnika z tytułu nieprowadzenia wymaganej dokumentacji, która polegałaby na celowym zawyżaniu wymiaru.

Po czwarte, niezbędne jest zagwarantowanie przewidywalności dla podatnika rezultatu wymiaru szacunkowego przez wprowadzenie precyzyjnej regulacji w zakresie metod wymiaru szacunkowego.

Za celowe należy uznać także wprowadzenie obowiązku weryfikowania rezultatu wymiaru osiągniętego przez organ podatkowy przy zastosowaniu metod niewymienionych w ustawie z rezultatem osiągniętym przez zastosowanie jednej z metod wskazanych w treści art. 23 § 3 o.p.

Rozdział IV

Szacowanie podstawy opodatkowania w ujęciu prawnoporównawczym

1. Uwagi ogólne

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania nie została wprowadzona do systemu podatkowego wyłącznie przez polskiego ustawodawcę. Również w innych prawodawstwach dostrzeżono potrzebę wprowadzenia procedury umożliwiającej wymiar zobowiązania podatkowego mimo braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Przedmiotem porównania w dalszej części niniejszego opracowania są regulacje prawne obowiązujące w Niemczech, we Francji i Włoszech ze względu na przyjęte w tych krajach inne koncepcje systemowe instytucji szacowania. Pomiędzy charakterem instytucji szacowania występujących we wskazanych porządkach prawnych zachodzą istotne różnice. Dotyczą one zakresu stosowania instytucji szacowania, jej przesłanek, jak również stosowanych w celu oszacowania metod.

2. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Włoch

2.1. Miejsce procedur szacunkowych we włoskim systemie procedur wymiarowych

Zasadą obowiązującą w większości podatków w ramach włoskiego systemu podatkowego jest samowymiar (*l'autoliquidazione dei tributi*), ma on zastosowanie do podatków dochodowych oraz włoskiego podatku obrotowego IVA¹.

1 A. Fanotizzii, *Il diritto tributario. Terza edizione*, UTET, Torino 2003, s. 29.

Samowymiar jest dokonywany w ramach składanych przez podatników deklaracji.

Weryfikacja samowymiaru przez organy skarbowe ma charakter wyjątkowy, interweniują one wyłącznie w przypadku niezłożenia przez podatników deklaracji bądź wykazania w deklaracji dochodu nieodpowiadającego stanowi rzeczywistości. W wyniku przeprowadzanej u podatników wybiórczo kontroli samowymiaru może nastąpić stwierdzenie przez administrację podatkową, że wymiar podatku nastąpił w sposób błędny. Ciężar udowodnienia nieprawidłowości samowymiaru spoczywa na organach podatkowych².

Zasady wymiaru korygującego wymiar dokonany przez podatnika (gdy wymiar dokonany jest w sposób błędny) lub zastępującego ten wymiar (w przypadku nieprzedstawienia deklaracji wymiarowej) we włoskiej literaturze określane są mianem metod wymiaru (*metodi di accertamento*)³. Pod pojęciem metod wymiaru we włoskiej literaturze rozumie się metody zmierzające do rekonstrukcji podstawy opodatkowania⁴.

Metody wymiarowe zostały opisane w obowiązujących we Włoszech przepisach prawa, a doktryna dokonała ich klasyfikacji. W literaturze metody te zostały wyodrębnione i nazwane stosownie do charakteru wniosku, na jakim się opierają. Metody te różnią się od siebie stosowanymi narzędziami pozwalającymi na dokonanie rekonstrukcji podstawy opodatkowania, charakterem przesłanek ich zastosowania, jak również grupami podatników, do których mogą mieć zastosowanie.

2.2. Poszczególne metody wymiarowe

Wśród procedur wymiarowych wyróżnić można te, które opierają się bezpośrednio na będących w posiadaniu organów skarbowych danych. Wyjątkiem od ich zastosowania są różnego rodzaju metody o charakterze szacunkowym⁵. Wśród włoskich metod szacunkowych można wyróżnić metodę opierającą się na wskaźnikach świadczących o zdolności podatkowej (tj. tzw. *redditometro*), a także metodę szacowania w oparciu o dane spoza ksiąg podatkowych. W związku z wyjątkowym charakterem metod szacunkowych mają one zastosowanie wyłącznie w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek.

2 R. Micelli, *I metodi di accertamento nel sistema delle imposte sul reddito e dell'IVA*, Sapienza Università di Roma, Roma 2003, s. 12.

3 P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Terza edizione*, Giuffrè editore, Milano 1999, s. 278; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nello accertamento tributario*, Giuffrè editore, Milano 2000, s. 26; R. Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè editore, Milano 2005, s. 426; A. Fanotizzii, *Il diritto...*, s. 195.

4 R. Micelli, *I metodi...*, s. 12.

5 R. Lupi, *Diritto...*, s. 426; A. Fanotizzii, *Il diritto...*, s. 201.

2.2.1. Korekta samowymiaru decyzją podatkową przez ustalenie rzeczywistego dochodu z poszczególnych źródeł (*accertamento analitico*)⁶

Stosowanie metody analitycznej jest zasadą obowiązującą we włoskim systemie podatkowym. Metoda ta polega na skorygowaniu samowymiaru dokonanego przez podatnika w oparciu o szczegółową weryfikację i korektę zadeklarowanych dochodów pochodzących z poszczególnych źródeł⁷. Metoda opiera się na będących w posiadaniu organu bezpośrednich dowodach na wysokość podstawy opodatkowania, nie zaś na szacowaniu.

Metoda ma charakter analityczny, jej zastosowanie polega bowiem na ustaleniu dochodów podatnika osiąganych z poszczególnych źródeł, a nie jedynie dochodu globalnego.

Metoda uregulowana jest w zakresie podatku dochodowego w art. 38 ust. 1–2, art. 39 ust. 1 i art. 40 Dekretu Prezydenta nr 600/1973⁸. W zakresie podatku od wartości dodanej (IVA) zasady stosowania metody analitycznej określa art. 54 Dekretu Prezydenta 633/1972⁹.

Metoda analityczna może mieć zastosowanie do różnych grup podatników.

Pierwsza grupa podmiotów, do których stosowana jest wskazana metoda, obejmuje osoby, na które przepisy prawa nie nakładają obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych (są to przede wszystkim podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej oraz osoby fizyczne, które nie są podatnikami podatku od wartości dodanej IVA).

W takich przypadkach wymiar jest opierany w szczególności na danych pochodzących z:

- deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika;
- danych zebranych przez organy podatkowe w toku kontroli;
- rejestrów i ewidencji podatkowych (*Anagrafe tributaria*).

Druga grupa podmiotów dotyczy tych jednostek, na które przepisy prawa nakładają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Należą do nich wszystkie podmioty wykonujące działalność gospodarczą, w tym osoby fizyczne wykonujące wolne zawody.

Metoda analityczna w takim przypadku opiera się w szczególności na prowadzonych przez podatnika księgach podatkowych, złożonych deklaracjach, sprawozdaniach finansowych, dokumentach źródłowych. Z tego powodu we

6 Dalej również jako: metoda analityczna.

7 R. Lupi, *Diritto...*, s. 420.

8 Dekret Prezydenta Republiki Włoskiej z dnia 16 października 1973 r. nr 600 (dalej: D.P.R. n. 600/1973).

9 Dekret Prezydenta Republiki Włoskiej z dnia 26 października 1972 r. 2 n. 633 (dalej: D.P.R. n. 633/1972).

włoskiej literaturze określana jest jako metoda analityczno-księgową (*accertamento analitico contabile*)¹⁰. Jest to procedura stosowana w przypadku, gdy administracji skarbowej znane są wszystkie źródła przychodu podatnika.

2.2.2. Metoda wymiaru szacunkowego w oparciu o wskaźniki świadczące o wysokości osiągniętego dochodu (*accertamento sintetico*)

Metoda wymiaru w oparciu o wskaźniki świadczące o wysokości osiągniętego dochodu uregulowana jest w art. 38 ust. 3–5 D.P.R. n. 600/1973. Metoda ta ma charakter szacunkowy. Zakres stosowania metody zastrzeżony jest wyłącznie dla ustalania dochodu osób fizycznych.

Podstawową przesłanką jej zastosowania jest, aby całkowity dochód zadeklarowany przez podatnika był co najmniej o jedną piątą niższy niż dochód rzeczywisty.

Uproszczony charakter metody polega na tym, że administracja skarbową ustala podstawę opodatkowania w sposób globalny, kompleksowy, bez ustalania wysokości dochodów z poszczególnych źródeł¹¹. To odróżnia wskazaną metodą od metody analitycznej, w ramach której organy skarbowe dokonują na podstawie dokumentów precyzyjnych ustaleń w zakresie dochodu z odrębnie badanych źródeł przychodu¹².

Ustaleniu podstawy opodatkowania we wskazanym trybie służy metoda opierająca się na wskaźnikach osiąganego dochodu (tzw. *redditometro*). Jest to metoda polegająca na ustaleniu podstawy opodatkowania na podstawie wskaźników świadczących w założeniu ustawodawcy o zdolności podatkowej podatnika¹³.

Zasady szacowania podstawy opodatkowania w oparciu o wskaźniki dochodu reguluje Dekret Ministra Finansów z dnia 3 stycznia 2013 r. Dekret tworzą postanowienia ogólne dotyczące zasad stosowania tej metody oraz załącznik w postaci listy A, w której wymieniono listę szeroko rozumianych dóbr oraz okoliczności świadczących o określonym poziomie finansowym życia, w związku z którymi mogą potencjalnie przez podatnika być ponoszone wydatki. Do znamion zewnętrznych zalicza się m.in. posiadane przez podatnika nieruchomości, ruchomości, w tym wyposażenie domu, zawarte umowy ubezpieczenia, leasingu, dostępne media, sposób spędzania urlopu, poziom i miejsce kształcenia dzieci itd.

Dekret z 2013 r. wskazuje zasady ustalania kwot poniesionych wydatków w związku z nabywaniem określonych dóbr, w szczególności nawiązując do wielkości statystycznych. W oparciu o zebrane w toku postępowania dane, w zestawieniu ze wskaźnikami wynikającymi ze wskazanego Dekretu Ministra Finansów, ustalana jest zdolność podatkowa podatnika, a w konsekwencji podstawa opodatkowania.

Postępowanie prowadzone w oparciu o *redditometro* ma charakter kontradiktoryjny. Organy podatkowe są obowiązane zagwarantować podatnikowi możliwość

10 A. Fanotzii, *Il diritto...*, s. 213.

11 R. Lupi, *Diritto...*, s. 426; A. Fanotzii, *Il diritto...*, s. 215.

12 A. Fanotzii, *Il diritto...*, s. 264.

13 R. Lupi, *Diritto...*, s. 426; A. Fanotzii, *Il diritto...*, s. 241.

wykazania, że poniesione wydatki mają pokrycie w dochodzie zwolnionym z opodatkowania. W szczególności organy powinny wezwać podatnika do złożenia, osobiście lub przez pełnomocnika, wyjaśnień oraz przedstawienia dowodów (art. 38 ust. 7 D.P.R. n. 600/1973). Podatnik może przeprowadzić dowód przeciwny ustaleniom organów podatkowych, wykazując, m.in. że określone wydatki zostały dokonane nie przez samego podatnika, lecz osoby trzecie, jak również, że poniesione w danym celu wydatki były niższe niż ustalone przez administrację skarbową.

2.2.3. Metoda szacowania dochodu na podstawie danych spoza ksiąg podatkowych (*accertamento induttivo*)

Metoda uregulowana w art. 39 ust. 2 D.P.R. n. 600/1973¹⁴ jest zastrzeżona dla podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg podatkowych, ma zastosowanie wyłącznie w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek. Zastępuje wymiar w drodze metody analitycznej, bazującej na księgach podatkowych i dowodach źródłowych. Metoda ma zastosowanie w przypadku spełnienia jednej z poniższych przesłanek, tj. gdy:

- podatnik nie złożył deklaracji o osiągniętym dochodzie;
- brak ksiąg podatkowych;
- księgi podatkowe wprawdzie istnieją, lecz są niewiarygodne z uwagi na pominięcia pewnych faktów lub wskazanie nieprawdziwych danych;
- podatnik odmówił składania wyjaśnień przed organami podatkowymi.

Metoda inaczej jest nazywana metodą pozaksięgową (*accertamento extra-contabile*). Polega na tym, że organ ustala podstawę opodatkowania, bazując nie na istniejących księgach podatkowych, lecz na wszelkich posiadanych danych, informacjach, okolicznościach uprawdopodobnionych. Organ dokonuje wymiaru, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy¹⁵.

Szacowanie podstawy opodatkowania w trybie wskazanej metody następuje niezależnie od tego, czy brak ksiąg podatkowych ma charakter zawiniony czy niezawiniony przez podatnika. Metoda ma zastosowanie również w przypadku, gdy brak ksiąg podatkowych jest wynikiem działania siły wyższej (art. 39 ust. 5 D.P.R. n. 600/1973).

2.2.4. Metoda oparta na analizie sektora danej branży (*accertamento analitico-induttivo*)

Metoda opisana jest w Dekrecie Prezydenta Republiki Włoskiej n. 331 z dnia 30 sierpnia 1993 r. Opiera się na rekonstrukcji podstawy opodatkowania, dla której punktem wyjścia jest analiza przychodów i kosztów uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, oszacowanych na podstawie zespołu parametrów o charakterze jakościowym, ilościowym oraz terytorialnym (np. miejsce prowadzenia działalności, rodzaj działalności, liczba pracowników).

¹⁴ R. Lupi, *Metodi induttivi...*, s. 45.

¹⁵ A. Fanotozii, *Il diritto...*, s. 271.

Metoda w założeniu prowadzi do rezultatu, który nie odpowiada w sposób precyzyjny rzeczywistości. Metoda opiera się na wykorzystaniu systemu informacyjnego (*Ge.Ri.Co – Gestione dei Ricavi o Compensi*), pozwalającego na:

- pogrupowanie przedsiębiorców według różnorodnych kryteriów;
- określenie minimalnych i maksymalnych przychodów dla poszczególnych grup podmiotów;
- porównanie przychodów poszczególnych przedsiębiorców z ww. przychodami przeciętnymi dla danej branży.

W przypadku stwierdzenia, że przychody podatnika w sposób istotny odbiegają od standardowych przychodów w danym sektorze, osiąganych przez podmioty prowadzące działalność porównywalną do działalności podatnika, organy skarbowe wzywają podatnika do złożenia wyjaśnień.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie kwot deklarowanych przychodów organy podatkowe wszczynają postępowanie zmierzające do ustalenia rzeczywistej kwoty podstawy opodatkowania.

W przypadku wszystkich wymienionych metod postępowanie wymiarowe rozpoczyna zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania (*avviso di accertamento*)¹⁶. Zawiadomienie musi zostać doręczone podatnikowi nie później niż 31 grudnia roku czwartego po tym, którego dotyczy złożona deklaracja. W przypadku, gdy deklaracja nie została przez podatnika w ogóle złożona, termin ten jest wydłużony do 5 lat.

Postępowanie wymiarowe obejmuje etap gromadzenia dowodów, które w zależności od przyjętej metody mogą mieć charakter dowodów bezpośrednich lub pośrednich. Postępowanie wymiarowe kończy wydanie decyzji wymiarowej (*atto di accertamento*). Decyzja ta musi zawierać uzasadnienie.

3. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Francji

We francuskim systemie podatkowym nie istnieje procedura, która miałaby charakter w sposób ścisły odpowiadający polskiej procedurze z art. 23 o.p. Znajdują jednak w prawie francuskim zastosowanie procedury, które opierają się na konstrukcji szacowania i polegają na zastąpieniu wymiaru rzeczywistej podstawy opodatkowania wymiarem podstawy opodatkowania, która jedynie w stopniu zbliżonym ma odpowiadać rzeczywistej podstawie opodatkowania¹⁷.

¹⁶ R. Micelli, *I metodi...*, s. 33.

¹⁷ A. Lapidoth, *The use of estimation for the assessment of taxable business income*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1977, s. 61.

Pierwszą grupę ze wskazanych procedur tworzą tzw. opodatkowanie z urzędu (*taxation d'office*) oraz oszacowanie z urzędu (*l'évaluation d'office*)¹⁸. Podobnie jak w przypadku polskiej procedury szacowania wskazane tryby postępowania zastępują wymiar podatku na zasadach ogólnych, w oparciu o prowadzoną przez podatnika ewidencję. Obydwie procedury znajdują zastosowanie w przypadku, gdy obliczenie podatku nie jest możliwe z uwagi na niedopełnianie przez podatnika obowiązków związanych z terminowym złożeniem deklaracji podatkowych. Procedurę tę wymienia się jako jedną z bezpośrednich metod ustalenia wartości, określając ją jako „wycenę swobodną”¹⁹.

Odrębną instytucję we francuskim systemie prawnym, w której występują elementy szacowania, stanowi tzw. *forfait*, zwany we Francji „uzgodnionym dochodem”²⁰. W ramach tej instytucji podatnik zawiera z organami podatkowymi swego rodzaju porozumienie, że rzeczywiście osiągnięty przez podatnika dochód zostanie zastąpiony dochodem przez organy skarbowe oszacowanym. Korzyścią osiąganą przez podatnika jest zwolnienie go z pewnych obowiązków o charakterze ewidencyjnym. Nie jest to konstrukcja prawna, która w zakresie przesłanek stosowania swoim charakterem odpowiada polskiej procedurze szacowania. Regulacja ta wymaga scharakteryzowania, ponieważ metody, które są stosowane do szacowania podstawy opodatkowania, odpowiadają w pewnym zakresie metodom opisanym w art. 23 o.p., a w przypadku niektórych z metod podstawową dyrektywą wymiaru jest ustalenie dochodu zbliżonego jak najbardziej do dochodu rzeczywistego.

3.1. Opodatkowanie z urzędu (*taxation d'office*) i oszacowanie z urzędu (*l'évaluation d'office*)

3.1.1. Regulacja prawna

Obydwie procedury uregulowane są w ustawie *Livre des procédures fiscales*²¹ w art. 65 i następnym, w części dotyczącej wymiaru podatku z urzędu (*Procédures d'imposition d'office*).

3.1.2. Procedury wymiaru z urzędu w systemie francuskich procedur wymiaru zobowiązania podatkowego

W przeciwieństwie do polskiego systemu podatkowego zakres stosowania we Francji instytucji samowymiaru przez podatników ma charakter ograniczony, znajdując zastosowanie w podatku od wartości dodanej oraz w podatku dochodowym

18 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 132.

19 P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1999, s. 521.

20 A. Lapidoth, *The use of estimation...*, s. 99.

21 Ustawa o postępowaniu podatkowym, tekst jedn.: z dnia 5 maja 2017 r., dalej: L.P.F.

od spółek²². W pozostałym zakresie podatek wymierzany jest w drodze decyzji wydawanej przez organ podatkowy. Wydanie decyzji przez organ poprzedza jednak obowiązek złożenia przez podatnika deklaracji, która w większości podatków ma charakter jedynie informacyjny. W oparciu o przedstawione w deklaracjach dane organy podatkowe wymierzają zobowiązanie podatkowe na mocy decyzji doręczanej podatnikowi.

W przypadku wskazania w deklaracji danych błędnych lub niepełnych następuje procedura korekty opodatkowania, określana jako procedura kontradictoryjna, stanowiąca we francuskim systemie tzw. wymiar na zasadach ogólnych (*la procedure de redressement contradictoire*).

W przypadku spełnienia ustawowych przesłanek opodatkowania z urzędu lub oszacowania z urzędu procedury te zastępują tradycyjną korektę zobowiązania. Procedury opodatkowania i oszacowania z urzędu stanowią procedury zastępcze w stosunku do opodatkowania na zasadach ogólnych.

Opodatkowanie z urzędu i oszacowanie z urzędu nie różnią się w sensie proceduralnym, a ich rozróżnienie związane jest z grupami podatków, do których mają zastosowanie. Opodatkowanie z urzędu ma zastosowanie do podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od wartości dodanej (TVA). Oszacowanie z urzędu następuje w odniesieniu do dochodów z działalności przemysłowej, handlowej i rolnictwa.

Należy wskazać, że podobnie jak w polskiej procedurze podatkowej ustawodawca francuski przewiduje odrębną od procedury szacowania podstawy opodatkowania procedurę opodatkowania dochodów nieujawnionych, uregulowaną w art. 168 i n. francuskiego Kodeksu podatkowego²³. Procedura ta opiera się na metodzie wskaźnikowej, polegającej na ustalaniu dochodu w oparciu o znamiona zewnętrzne świadczące o poziomie życia podatnika²⁴.

3.1.3. Przesłanki opodatkowania z urzędu (*taxation d'office*)

Artykuł 66 L.P.F., dotyczący opodatkowania z urzędu, wskazuje szczegółowe przesłanki oszacowania związanego z niezłożeniem przez podatnika deklaracji podatkowej lub opóźnieniem w przedłożeniu deklaracji podatkowej.

Opodatkowanie we wskazanym trybie ma zastosowanie do podatników podatku dochodowego, którzy nie złożyli w terminie oświadczenia o całości osiąganego dochodu (1°), osób prawnych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, które nie złożyły w terminie deklaracji (2°), podatników podatków obrotowych, w sytuacji gdy podatnicy nie złożyli w ustawowym terminie oświadczenia o odpowiedzialności podatkowej (3°), osób zobowiązanych do uiszczenia opłaty rejestracyjnej, w przypadku niedokonania rejestracji w ustawowym

22 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 133.

23 Code Generale des Impots, dalej: C.G.I.

24 P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse...*, s. 522.

terminie (4°), podatników podatku od wynagrodzeń i świadczeń wypłacanych w naturze, w przypadku niezłożenia w ustawowym terminie wymaganych deklaracji przez osoby do tego zobowiązane (5°).

Wskazana procedura nie ma jednak zastosowania w przypadku, gdy podatnik w terminie 30 dni od dnia powiadomienia przez organy skarbowe wywiąże się z obowiązków opisanych w art. 66 1°–4° L.P.F. W takim przypadku następuje opodatkowanie na zasadach ogólnych, nie zaś opodatkowanie oparte na szacowaniu.

Organy podatkowe nie mają jednak obowiązku kierowania do podatnika powiadomienia, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym, w przypadku gdy podatnik przeniósł swoją siedzibę za granicę bez złożenia zeznania o wysokości osiągniętych przychodów lub kontrola podatkowa nie może się odbyć z innych przyczyn obciążających podatnika.

Artykuł 69 L.P.F. dotyczy przypadków opodatkowania z urzędu będącego konsekwencją zaniechania przez podatnika złożenia wymaganych wyjaśnień.

3.1.4. Przesłanki oszacowania z urzędu (*l'évaluation d'office*)

Artykuł 73 L.P.F. wyznacza zakres stosowania instytucji oszacowania z urzędu. Zgodnie z art. 73 L.P.F. oszacowaniu z urzędu podlegają podatnicy uzyskujący przychody z działalności przemysłowej, handlowej, rzemieślniczej lub rolniczej, w przypadku niezłożenia rocznego oświadczenia o dochodach (1°). Zgodnie z art. 74 L.P.F. oszacowanie z urzędu ma zastosowanie również wówczas, gdy postępowanie kontrolne nie może nastąpić z przyczyn leżących po stronie podatnika lub osób trzecich.

Opodatkowanie z urzędu ma zastosowanie w trzech grupach przesłanek²⁵. Po pierwsze, w sytuacji niezłożenia przez podatnika deklaracji podatkowej lub opóźnienia w przedłożeniu deklaracji. Po drugie, w przypadku niezłożenia przez podatnika na żądanie organów wyjaśnień w zakresie wskazanej przez podatnika w złożonej deklaracji podstawy opodatkowania. Po trzecie, w przypadku utrudniania lub uniemożliwiania przeprowadzenia kontroli podatkowej.

3.1.5. Metody wymiaru

W treści francuskiej ustawy o postępowaniu podatkowym nie wskazano szczegółowych metod, w drodze których następuje opodatkowanie z urzędu lub oszacowanie z urzędu.

Podstawowymi metodami wykorzystywanymi do oszacowania jest tzw. metoda wskaźnikowa, w której wymiar oparty jest na znamionach zewnętrznych wskazujących na poziom życia podatnika. Metoda wskaźnikowa jest metodą stosowaną we francuskim systemie podatkowym w ramach procedury opodatkowania dochodów nieujawnionych. Wysokość dochodu ustalana jest na podstawie zewnętrznych znamion opodatkowania odpowiadających normatywne-

25 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 132.

mu poziomowi życia²⁶. Znamiona zewnętrzne zawarte są w tabeli stanowiącej załącznik do art. 168 C.G.I.²⁷ Znamionami zewnętrznymi wskazującymi na poziom życia podatnika są m.in. posiadane przez podatnika mieszkanie (dom) główne, mieszkania (domy) dodatkowe, pracownicy zatrudnieni przy utrzymaniu domów, samochody osobowe, motocykle, jachty²⁸. Każdemu ze wskaźników przypisana jest ryczałtowa wielkość dochodu.

3.2. Oszacowanie za zgodą podatnika – *forfait*

W przypadku tej instytucji szacowanie podstawy opodatkowania nie stanowi konsekwencji naruszenia przez podatnika jakichkolwiek obowiązków, jak złożenie zeznania podatkowego czy dostarczenie organowi podatkowemu niezbędnych danych w celu wymiaru. Odróżnia to przedstawioną konstrukcję od polskiej instytucji szacowania, jak również scharakteryzowanych wyżej francuskich instytucji opodatkowania z urzędu i oszacowania z urzędu. Oszacowanie za zgodą podatnika stanowi konsekwencję wcześniejszego porozumienia zawartego przez podatnika z administracją skarbową, że wymiar podatku od dochodu rzeczywiście uzyskanego zostanie zastąpiony wymiarem szacunkowym.

W takim przypadku podatnicy zostają zwolnieni z obowiązku prowadzenia rozbudowanej ewidencji podatkowej na rzecz ewidencji o charakterze uproszczonym.

Uprawnienie do skorzystania z tej instytucji nie jest dostępne dla wszystkich grup podatników. Z uprawnienia do opodatkowania w tej formie mogą skorzystać osoby prawne oraz osoby fizyczne prowadzące działalność w określonych branżach i osiągające roczne obroty nieprzekraczające pułapów ustawowych²⁹.

Metody szacowania dochodu nie są określone w ustawie, lecz są opisane w podręcznikach i wytycznych dla pracowników organów skarbowych.

Praktyka organów skarbowych wykazuje, że do najczęściej stosowanych metod szacowania podstawy opodatkowania należą: metoda szacowania standardowego (zwykłego) dochodu podatnika, metoda ustalania przeciętnego dochodu w danej branży oraz metoda szacowania rzeczywistego dochodu.

3.2.1. Metoda szacowania standardowego dochodu podatnika

Metoda znajduje szerokie zastosowanie do opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej. Metoda opiera się na ustaleniu średniego dochodu, jaki w określonym, miarodajnym okresie przedsiębiorca uzyskał w okresach poprzednich.

²⁶ *Ibidem*, s. 134.

²⁷ *Ibidem*, s. 135.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ V. Thuronyi, *Presumptive Taxation*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, s. 72.

Okres brany pod uwagę musi być dostatecznie długi, aby ustalona na jego podstawie średnia była miarodajna. Metoda powinna uwzględniać zmiany ekonomiczne, które mogą skutkować zmianą wysokości osiąganego dochodu. Cechą charakterystyczną tej metody jest, że nawiązuje do dochodów osiągniętych w przeszłości przez tego samego podatnika, nie zaś do wyników finansowych osiągniętych przez inne podmioty działające w podobnej branży.

3.2.2. Metoda ustalania przeciętnego dochodu w danej branży

Metoda ustalania przeciętnego dochodu w danej branży różni się od metody szacowania standardowego dochodu podatnika tym, że nie nawiązuje do dochodów osiągniętych przez podatnika w przeszłości, lecz do średniego dochodu osiąganego przez grupy podatników. Metoda ta jest najczęściej stosowana do opodatkowania dochodów z działalności rolniczej. Opiera się wówczas na ustalaniu średniej wielkości plonów z różnego rodzaju upraw w danym roku, na określonym terenie. Metoda nie nawiązuje najczęściej do wielkości plonów uzyskiwanych w przeszłości, a jedynie w roku, którego dotyczyć ma opodatkowanie. Metoda co do zasady nie ma zastosowania do opodatkowania przychodów z działalności innej niż rolnicza.

3.2.3. Oszacowanie rzeczywistego dochodu

Trzecia ze wskazanych metod w największym zakresie zmierza do opodatkowania dochodu, który w danym roku przez podatnika został faktycznie osiągnięty. Najczęściej jest stosowana w odniesieniu do podatników będących osobami fizycznymi wykonującymi wolne zawody. Metoda ta uwzględnia wszystkie okoliczności, które zaistniały w danym roku podatkowym, w szczególności wszelkie okoliczności nadzwyczajne, skutkujące uzyskaniem ponadstandardowych zysków lub poniesieniem większych niż przeciętnie strat.

4. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Niemiec

4.1. Regulacja prawna i zakres stosowania instytucji szacowania w niemieckim systemie prawnym

W niemieckim prawie podatkowym regulacja prawna szacowania podstawy opodatkowania (*Schätzung*) zawarta jest w § 162 Abgabenordnung z dnia 16 marca 1976 r. (dalej: AO), stanowiącym niemiecką ordynację podatkową.

Przepisy dotyczące szacowania podstawy opodatkowania zawarte w niemieckiej ordynacji podatkowej stanowią przepis ogólny, znajdujący rozwinięcie w usta-

wach materialnego prawa podatkowego. Uprawnienie do szacowania, wynikające z § 162 AO, daje możliwość dokonania szacunku, na zasadach określonych w ordynacji podatkowej, w odniesieniu do różnych podatków, z wyjątkiem sytuacji, gdy przepisy prawa materialnego tę możliwość wprost wykluczają.

W związku z niewyodrębnieniem w niemieckim systemie prawnym niezależnej od instytucji szacowania podstawy opodatkowania instytucji opodatkowania dochodów nieujawionych przepis § 162 AO stanowi również podstawę do ustalenia wysokości uzyskanego przez podatnika dochodu na podstawie poniesionych przez niego wydatków oraz wartości zgromadzonego przez niego mienia.

Tak jak w prawie polskim, szacowanie w niemieckim prawie podatkowym ma charakter zastępczy i wyjątkowy w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych. Szacowanie podstawy opodatkowania w prawie niemieckim znajduje zastosowanie, gdy w procesie ustalania stanu faktycznego sprawy nie są wystarczające „tradycyjne” środki dowodowe³⁰. Wprowadzenie do porządku prawnego instytucji szacowania jest w literaturze niemieckiej uzasadniane w ten sposób, że obowiązek zapłaty podatku nie może być uchylony jedynie dlatego, że organ podatkowy nie może w sposób precyzyjny udowodnić przebiegu zdarzeń składających się na podatkowoprawny stan faktyczny³¹.

4.2. Przesłanki szacowania podstawy opodatkowania

Ogólna przesłanka szacowania zawarta jest w treści § 162 ust. 1 AO, zgodnie z którym jeżeli urząd finansowy nie może ustalić lub obliczyć podstawy opodatkowania, ma obowiązek dokonania szacunku. Szczegółowe przesłanki szacowania zostały uregulowane w § 162 ust. 2 AO. Katalog przesłanek szacowania ma charakter otwarty, ponieważ ustawodawca wskazuje, że szacowanie następuje „w szczególności” w przypadkach wymienionych w ustawie.

Pierwsza grupa przesłanek dotyczy sytuacji, w których podatnik uchyla się od złożenia wyjaśnień, nie składa wyjaśnień uzupełniających czy też odmawia złożenia przyrzeczenia potwierdzającego prawdziwość udzielonych informacji.

Druga grupa przesłanek dotyczy przypadków, gdy podatnik narusza obowiązki współdziałania z organami podatkowymi, przewidzianymi w § 90 AO. Zgodnie z § 90 ust. 1 AO obowiązek współdziałania z organami podatkowymi obejmuje w szczególności obowiązek uczestniczenia przez podatnika w ustalaniu faktów mających znaczenie dla opodatkowania. W ramach obowiązku współdziałania z organami podatnik ma obowiązek przedstawienia pełnego i zgodnego z prawdą stanu faktycznego istotnego dla opodatkowania oraz przedstawiać organom dowody.

30 G. Stoll, *Bundesabgabenordnung. Kommentar*, Band 2, Wien 1994, s. 1906.

31 M. Trzaskalik, *Kommentar zu § 162 AO*, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler (red.), *Abgabenordnung, Finanzrecht, Kommentar*, Köln 1995, s. 8.

Trzecia grupa przesłanek szacowania dotyczy sytuacji, w których podatnik nie przedkłada ksiąg podatkowych i ewidencji, do prowadzenia których jest zobowiązany na mocy przepisów podatkowych lub w przypadku, gdy księgi lub ewidencje nie mogą zostać przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z § 158 AO, w przypadku gdy okoliczności sprawy wskazują na ich merytoryczną nieprawidłowość. Wskazana grupa przesłanek dotyczy więc odrzucenia ksiąg podatkowych z powodu ich nierzetelności lub wadliwości. Szczegółowe zasady prowadzenia ksiąg podatkowych w prawie niemieckim sformułowane są w ramach § 140–148 AO.

Szacowanie może mieć miejsce także wówczas, gdy przedstawione ewidencje nie zostały sporządzone w przewidzianych w przepisach terminach.

Sposób sformułowania przesłanek szacowania podstawy opodatkowania w prawie niemieckim różni się istotnie w stosunku do polskiej regulacji prawnej. Przede wszystkim wymienione przesłanki szacowania stanowią jedynie przykładowe wyliczenie okoliczności, w których wymiar na zasadach ogólnych zastępuje wymiar szacunkowy.

W prawie niemieckim zakres stosowania procedury szacowania nie jest ograniczony do sytuacji braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Szacowanie stanowi także konsekwencję naruszenia przez podatnika obowiązków proceduralnych, jak np. złożenie deklaracji po terminie czy też niewspółdziałanie z organami podatkowymi w toku postępowania wymiarowego.

Wskazane sytuacje mogą, lecz nie muszą, skutkować brakiem danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania. Sposób ukształtowania przesłanek szacowania w prawie niemieckim nadaje tej procedurze charakter swego rodzaju sankcji z tytułu niewywiązywania się z nałożonych na podatnika obowiązków.

W literaturze podkreśla się istotną rolę stwierdzenia w sposób pewny i niebudzący wątpliwości w toku postępowania podatkowego zaistnienia przesłanek szacowania. Wskazuje się, że szacowanie ze swej istoty prowadzi do niepewnego wyniku, dlatego przynajmniej przesłanki szacowania powinny być stwierdzone w sposób niewątpliwy³².

4.3. Metody szacowania podstawy opodatkowania

Niemieckie przepisy podatkowe nie wprowadzają szczegółowej, odrębnej regulacji metod szacowania podstawy opodatkowania.

Jeśli zachodzą przesłanki szacowania, wybór metody szacowania należy do organu podatkowego. Zgodnie z dyrektywą wymiaru zawartą w § 162 ust. 1 AO przy

32 M. Trzaskalik, *Kommentar zu § 162 AO*, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler (red.), *Abgabenordnung...*, s. 11.

szacowaniu należy uwzględnić wszelkie okoliczności, jakie mogą mieć znaczenie. W literaturze wskazuje się na możliwość zastosowania różnych metod szacowania podstawy opodatkowania. Nie istnieją w tym zakresie ściśle reguły³³.

W celu wyboru właściwej metody szacowania niezbędne jest rozważenie konkretnego przypadku danej sprawy i jego indywidualnych cech. Przy wyborze metody szacowania organ podatkowy dysponuje swobodą wyboru – ograniczoną tym, aby wybór prowadził do prawidłowego wyniku³⁴. Za dopuszczalne uznaje się również stosowanie w ramach procedury szacowania tych metod, które zostały w niemieckiej ordynacji podatkowej przewidziane dla ustalania dochodu w przypadku nieujawnionych źródeł dochodów.

Niezależnie od tego, że ustawa nie przewiduje wprost katalogu ustawowych metod szacowania, praktyka stosowania przepisów umożliwiła wydanie wytycznych w zakresie wykorzystywanych przez organy podatkowe metod szacowania³⁵. Wytyczne zawierają dane dotyczące średniego dochodu osiąganego przez przedsiębiorstwa w poszczególnych branżach w poprzednich latach.

5. Podsumowanie

Szacowanie podstawy opodatkowania występujące w porządku prawnym Włoch, Francji i Niemiec różni się od instytucji szacowania podstawy opodatkowania przyjętej przez polskiego ustawodawcę.

We włoskim systemie podatkowym procedury wymiaru szacunkowego mają niejednorodny charakter. Ich cechą wspólną jest zakres stosowania ograniczony do przypadku, gdy podatnik nie wywiązał się bądź wywiązał się w sposób błędny z obowiązku samoobliczenia podatku. Wśród włoskich metod wymiaru o charakterze szacunkowym należy wyróżnić metodę opierającą się na wskaźnikach świadczących o zdolności podatkowej podatnika (tzw. *redditometro*, *accertamento sintetico*), metodę szacowania w oparciu o dane spoza ksiąg podatkowych (*accertamento induttivo*), a także metodę opierającą się na analizie sektora danej branży (*accertamento analitico-induttivo*).

W systemie podatkowym Francji metody szacunkowe wymiaru podstawy opodatkowania występują w ramach procedur opodatkowania z urzędu (*taxation*

33 G. Stoll, *Bundesabgabenordnung...*, s. 1931.

34 *Ibidem*, s. 1906.

35 R. Witczak, *Niemieckie przepisy w zakresie szacowania podstawy opodatkowania w ordynacji podatkowej – wnioski dla Polski – wybrane aspekty*, [w:] E. Walińska (red.), *Ekonomia i zarządzanie w teorii i praktyce. Współczesne problemy finansów, rachunkowości i zarządzania*, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 149.

d'office) oraz oszacowania z urzędu (*l'évaluation d'office*). Zastępują one wymiar w oparciu o prowadzone przez podatnika ewidencje i mają zastosowanie wówczas, gdy podatnik nie wywiązał się z obowiązku terminowego złożenia deklaracji podatkowej. Francuski ustawodawca nie przewidział szczegółowej regulacji metod szacowania podstawy opodatkowania. Stosowaną w praktyce metodą wymiaru szacunkowego jest tzw. metoda wskaźnikowa, w ramach której wymiar opiera się na znamionach zewnętrznych, wskazujących na poziom życia podatnika.

W systemie podatkowym Niemiec szacowanie podstawy opodatkowania prowadzone jest na podstawie tego samego przepisu, w trybie którego następuje opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Katalog przesłanek szacowania ma charakter otwarty, obejmuje takie okoliczności, jak: odmowa złożenia przez podatnika wyjaśnień w toku postępowania, odmowa współdziałania z organami podatkowymi, nieprowadzenie wymaganych ksiąg podatkowych lub ich nieterminowe przedstawienie. Ustawodawca niemiecki nie wprowadza katalogu metod szacowania, organy podatkowe są uprawnione do opracowania metody adekwatnej do okoliczności danej sprawy.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że zakres stosowania polskiej instytucji szacowania jest węższy w zestawieniu z przyjętymi do porównania systemami prawnymi. W polskim porządku prawnym instytucja szacowania podstawy opodatkowania powiązana jest wyłącznie z sytuacją braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania, będącej konsekwencją braku bądź nierzetelności ksiąg podatkowych. W innych systemach prawnych zakres stosowania instytucji jest szerszy. Szacowanie ma zastosowanie również w przypadku niewywiązywania się przez podatników z różnego rodzaju obowiązków względem administracji podatkowej, jak np. obowiązku złożenia wyjaśnień, współdziałania z organami podatkowymi w toku postępowania, umożliwienia przeprowadzenia kontroli czy też obowiązku terminowego złożenia deklaracji podatkowej. Brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania stanowi we Włoszech, Francji i w Niemczech tylko jedną z możliwych przyczyn uzasadniających oszacowanie.

Przykłady zagranicznych ustawodawstw pokazują, że szacowanie nie stanowi w nich więc ostateczności mającej zastosowanie tylko wówczas, gdy wymiar na zasadach ogólnych nie jest możliwy. Ponadto szacowanie w porządkach prawnych przyjętych do porównania może być traktowane jako rodzaj sankcji z tytułu niewywiązywania się z określonych obowiązków przez podatnika, co w polskim porządku prawnym, na gruncie obowiązujących przepisów, nie jest dopuszczalne.

W prawie polskim instytucja szacowania jest instytucją odrębną w stosunku do procedury opodatkowania dochodów nieujawnionych. W niektórych porządkach prawnych zarówno oszacowanie podstawy opodatkowania, jak i opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł dokonywane są w oparciu o tę

samą regulację prawną. Szacowanie we Francji i w Niemczech zapożycza metody wymiaru właściwe dla instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych, polegające na ustalaniu poniesionych przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego mienia. Nie wyodrębniono tam, jak w przypadku polskiej regulacji, właściwych wyłącznie dla procedury szacowania metod szacunkowych ustalania podstawy opodatkowania.

Rozdział V

Charakter prawny instytucji szacowania podstawy opodatkowania

1. Uwagi ogólne

Swoiste cechy instytucji szacowania podstawy opodatkowania wyznaczają jej charakter prawny. Szacowanie jest instytucją o charakterze materialno-proceduralnym, obligatoryjnym, wyjątkowym, niesamoistnym i neutralnym. Wyodrębnienie i nazwanie wymienionych cech ma znaczenie nie tylko teoretycznoprawne. Z każdej cechy właściwej dla instytucji szacowania wynikają określone prawa i gwarancje.

2. Charakter materialno-proceduralny

Artykuł 23 o.p., zawierający regulację prawną szacowania podstawy opodatkowania, znajduje się w dziale III „Zobowiązania podatkowe”, co może sugerować, że jest to przepis o charakterze materialnoprawnym. Jednak dokonywanie kwalifikacji przepisów wyłącznie na podstawie kryterium ich usytuowania w akcie normatywnym jest mylące. O charakterze danego przepisu nie przesądza nazwa instytucji, w ramach której został on umieszczony, miejsce w strukturze aktu normatywnego czy też inne względy formalne. Decydujące znaczenie mają uprawnienia i obowiązki wynikające z treści przepisów kształtujących określoną instytucję. Normy zawarte w dziale III o.p. mają bardzo zróżnicowany charakter prawny.

Przynależność przepisów o szacowaniu do norm prawa materialnego bądź norm prawa procesowego wpływa na charakter wywodzonych z treści przepisu uprawnień i obowiązków.

Z prawem materialnym na gruncie prawa podatkowego mamy do czynienia wówczas, gdy w danej normie prawnej istnieje źródło uprawnienia lub obowiązku dla konkretnego materialnego stosunku prawnopodatkowego. Podatkowe

normy materialnoprawne nie mają charakteru jednorodnego. Należą do tej kategorii m.in. takie normy, które są elementami wzorca zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podmiotu, przedmiotu, podstawy, stawki, ulgi lub zwolnienia. Prawo materialne tworzy podstawy do procesu subsumcji, prowadzącej do ustalenia treści stosunku prawnopodatkowego.

Normy proceduralne natomiast nie stanowią źródła uprawnień lub obowiązków materialnoprawnych. Mają one charakter służebny wobec prawa materialnego. Wyznaczają sposób działania zmierzający do ujawnienia i wyznaczenia treści stosunku prawnopodatkowego.

W literaturze istnieją dwa poglądy w przedmiocie charakteru prawnego instytucji szacowania podstawy opodatkowania. Według jednego z nich przepisy dotyczące szacowania podstawy opodatkowania są przepisami prawa materialnego. Argumentem wskazywanym dla poparcia wskazanego poglądu jest, że przepisy o szacowaniu mają zastosowanie w trakcie postępowania podatkowego, ale nie dotyczą kwestii związanych z jego tokiem¹. Autorzy wskazują, że postępowanie podatkowe ma na celu ustalenie w drodze szacunku podstawy opodatkowania na takiej samej zasadzie, jak ustala się wysokość podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy dokonuje się tego w oparciu np. o księgi podatkowe.

W literaturze² i orzecznictwie³ dominuje zasługujący na aprobatę pogląd o proceduralnym charakterze instytucji szacowania podstawy opodatkowania.

Jako argumenty świadczące o takiej kwalifikacji wskazuje się po pierwsze brak własnego, materialnoprawnego wzorca szacunkowej podstawy opodatkowania, a po drugie charakter norm, które tę instytucję tworzą.

Jeśli chodzi o brak własnego, materialnoprawnego wzorca szacunkowej podstawy opodatkowania, należy wskazać, że zgodnie z art. 23 § 5 o.p. określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Z treści powołanego przepisu wynika, że szacunkowa podstawa opodatkowania posiada niezmienny punkt odniesienia, którym jest rzeczywista podstawa opodatkowania. Szacunek ma być jej możliwie najbardziej ścisłym odwzorowaniem. Przez rzeczywistą podstawę opodatkowania należy rozumieć wzorzec obowiązku podatkowego, jaki kształtuje się dla wymiaru na zasadach ogólnych i który jest zawarty w przepisach materialnych ustaw podatkowych. To, że wysokość zobowiązania wymierzonego w drodze szacowania może ary-

1 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007, s. 246.

2 E. Bobrus, *Szacowanie podstawy opodatkowania w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości – zagadnienia wybrane*, [w:] M. Poptawski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Temida 2, Białystok 2011, s. 272; H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 322.

3 Wyroki NSA w Warszawie: z dnia 14 lutego 2017 r., sygn. akt I GSK 1212/15, Lex nr 2260698; z dnia 9 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2538/12, Lex nr 1588090; z dnia 9 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 2003/12, Lex nr 1518978.

metrycznie odbiegać od wysokości, w jakiej zostałyby ono wymierzone na zasadach ogólnych, nie jest konsekwencją uprawnienia do korzystania z innego wzorca podstawy opodatkowania, niż wynika z ustawy podatkowej. Rozbieżność między rezultatem szacunkowym a rzeczywistym jest efektem stosowania w toku postępowania szacunkowych metod wymiaru, które z założenia nie pozwalają osiągnąć precyzyjnego wyniku.

Kolejną cechą świadczącą o proceduralnym charakterze instytucji szacowania jest specyfika norm ją tworzących. Są to normy postępowania określające sposób działania prowadzący do odtworzenia rzeczywistej podstawy opodatkowania. Wśród norm składających się na instytucję szacowania można wyodrębnić, oprócz przepisów ogólnych postępowania podatkowego, normy, które mają zastosowanie wyłącznie przy szacowaniu podstawy opodatkowania. Są to metody szacowania. Stanowią one procedury zastępujące tradycyjne postępowanie dowodowe w zakresie, w jakim brak jest danych niezbędnych do odtworzenia rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Należy w pełni podzielić dominujący w literaturze i orzecznictwie pogląd, że instytucja szacowania podstawy opodatkowania ma w głównej mierze charakter proceduralny. Można jednak dostrzec w jej konstrukcji pewne elementy o charakterze materialnoprawnym. Aspekt materialnoprawny instytucji szacowania wyraża się w tym, że w założeniu ustawodawcy szacunkowa podstawa opodatkowania nie będzie odpowiadała w sposób precyzyjny podstawie opodatkowania wynikającej z ustawy. Aspekt materialnoprawny wyraża się także w nawiązaniu przez ustawodawcę w konstrukcji przepisów o szacowaniu do wzorca podstawy opodatkowania wynikającej z materialnego prawa podatkowego. Ten wzorec podstawy opodatkowania organy stosujące przepisy o szacowaniu obowiązane są każdorazowo zastosować. Wykluczone jest zastępowanie przez organy stosujące prawo wzorca podstawy opodatkowania wynikającego z ustawy podatkowej własną, wypracowaną dla potrzeb wymiaru w konkretnej sprawie konstrukcją podstawy opodatkowania.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że szacowanie podstawy opodatkowania jest instytucją posiadającą materialno-proceduralny charakter. W ramach instytucji szacowania przeważają jednak proceduralne narzędzia realizacji prawa materialnego, które nie zmienia swojego wzorca w stosunku do zasad ogólnych. Procedura jest natomiast zbudowana tak, aby szacunek, czyli rezultat wymiaru, był jak najbardziej zbliżony do rzeczywistości.

3. Charakter obligatoryjny

W razie zaistnienia przesłanek pozytywnych szacowania określonych w art. 23 § 1 o.p., przy jednoczesnym nieziszczeniu przesłanek negatywnych (art. 23 § 2 o.p.), zastosowanie procedury szacowania ma charakter obligatoryjny. Brak danych nie-

zbędnych do określenia podstawy opodatkowania skutkuje tym, że organ podatkowy ma obowiązek ustalenia podstawy w drodze oszacowania. Jest to konsekwencją kategorię sposobu sformułowania przepisu art. 23 § 1 o.p., zgodnie z którym „organ podatkowy *określa* [podkreśl. – A.K.] podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli [...]”. Ustawodawca nie pozostawia organom podatkowym swobody stanowiącej przestrzeń do podjęcia decyzji zależnej od uznania organu.

Nie jest trafny pogląd, zgodnie z którym „nieuznanie przez organ podatkowy za dowód w toczącym się postępowaniu ksiąg podatkowych, przy braku innych dowodów, *umożliwia* [podkreśl. – A.K.] organowi podatkowemu określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania”⁴. Szacowanie w takiej sytuacji nie ma charakteru uprawnienia, z którego organ podatkowy może zrezygnować, ale jest obligatoryjne.

Szacowanie podstawy opodatkowania powinno nastąpić w każdym przypadku, gdy brak jest danych do ustalenia podstawy opodatkowania⁵.

4. Charakter wyjątkowy

Procedura szacowania podstawy opodatkowania jest uprawnieniem do odstąpienia od wymiaru podstawy opodatkowania odwzorowującej w sposób precyzyjny treść obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej, które aktualizuje się wyłącznie w przypadku spełnienia warunków wynikających z ustawy.

Ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z jej rzeczywistymi rozmiarami ma pierwszeństwo przed szacowaniem. Szacowanie podstawy opodatkowania ma zastosowanie wyłącznie wtedy, kiedy organ podatkowy w ogóle nie dysponuje danymi pozwalającymi na ustalenie podstawy opodatkowania. Jeżeli natomiast określenie podstawy opodatkowania jest możliwe na podstawie ksiąg podatkowych lub innych danych, organ podatkowy odstępuje od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (art. 23 § 2 o.p.). Oznacza to, że odstąpienie od oszacowania, jeżeli zaistnieją wskazane w tym przepisie przesłanki, jest obligatoryjne. Wskazuje się, że wymiar szacunkowy powinien być traktowany jako „podatkowa ostateczność”⁶ i „zło konieczne”⁷ i stosowany wyłącznie w sytu-

4 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999, s. 97.

5 R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 50.

6 A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1, s. 30; B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2008, s. 158.

7 G. Adaszkievicz, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 9, s. 9.

acjach, gdy organ podatkowy nie ma możliwości ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych⁸.

Zmiana przepisu art. 23 § 2 o.p., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.⁹, jednoznacznie przesądziła, że sam brak ksiąg podatkowych nie stanowi samoistnej podstawy do oszacowania podstawy opodatkowania, lecz konieczne jest postępowanie zmierzające do ustalenia, czy ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania nie jest możliwe z wykorzystaniem innych dostępnych dowodów.

Pogląd o wyjątkowym charakterze instytucji szacowania nie był jednak jedynym, jaki w tym zakresie został wykształcony w orzecznictwie na gruncie brzmienia przepisu art. 23 o.p. przed dniem 1 stycznia 2016 r. W orzecznictwie wskazywano, że „w sytuacji prowadzenia ksiąg podatkowych, szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania powinno występować w każdym przypadku niemożności ustalenia jej rzeczywistej wielkości w oparciu o dane zawarte w teście księgi”¹⁰. Twierdzenia tego nie można uznać za trafne, również na gruncie treści przepisu sprzed nowelizacji. Wynikałoby bowiem z niego, że na organach ciąży obowiązek szacowania także wtedy, kiedy istnieją dane pozwalające na odtworzenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. Takie postępowanie byłoby sprzeczne z podstawowym celem instytucji szacowania, jakim jest dążenie do ustalenia podstawy opodatkowania w wysokości najbardziej zbliżonej do rzeczywistej. Szacunek, który zawsze prowadzi do rezultatu odbiegającego od rzeczywistości, zyskiwałby pierwszeństwo przed zasadą prawdy materialnej. Istnienie dowodów pozwalających na ustalenie podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych determinuje obowiązek odstąpienia od szacowania.

5. Charakter niesamoistny

O niesamoistnym charakterze procedury szacowania można mówić w aspekcie materialnoprawnym oraz proceduralnym.

Przez niesamoistny charakter procedury szacowania w ujęciu materialnoprawnym należy rozumieć, że szacunkowa podstawa opodatkowania nie posiada własnego, samodzielnego wzorca materialnoprawnego. Organy podatkowe, dokonując szacowania, są zobowiązane do ustalenia podstawy opodatkowania według

8 C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 507.

9 Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.).

10 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 850/05, Lex nr 282609.

wzorca, który obowiązuje w opodatkowaniu na zasadach ogólnych¹¹ i jest zawarty w przepisach prawa materialnego. Oszacowanie nie pozwala na zerwanie związku z wzorcem normatywnym podstawy opodatkowania danego podatku¹².

Zasada ta nie została wyrażona wprost w Ordynacji podatkowej¹³, wynika jednak z norm art. 217 Konstytucji RP, nakładającego obowiązek uregulowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku w akcie normatywnym rangi ustawowej, nie zaś w decyzji organów podatkowych.

Brak samodzielnego wzorca szacunkowej podstawy opodatkowania należy wywodzić też pośrednio z treści przepisu art. 23 § 5 o.p., zgodnie z którym określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Przez rzeczywistą podstawę opodatkowania należy rozumieć wzorzec obowiązku podatkowego, jaki kształtuje się dla wymiaru na zasadach ogólnych¹⁴.

Niesamoistny charakter szacowania w ujęciu procesowym oznacza, że organ dokonujący wymiaru ma obowiązek stosowania w postępowaniu wszystkich przepisów, które znajdują zastosowanie w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych, w tym w szczególności zasad postępowania podatkowego.

6. Charakter neutralny

W ramach procedury szacowania, jak w ramach każdej procedury wymiarowej, konkurują dwa przeciwstawne interesy – indywidualny interes podatnika i interes fiskalny. Ta rozbieżność interesów nabiera w przypadku szacowania szczególnie silnego charakteru, ponieważ szacunek z założenia nie odwzorowuje w sposób ścisły rzeczywistej podstawy opodatkowania. Na gruncie szacowania podstawy opodatkowania pojawia się obustronne ryzyko, że odstąpienie od wymiaru tożsamerzego z rzeczywistą podstawą opodatkowania nastąpi kosztem naruszenia interesu jednej ze stron stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

Z punktu widzenia podatnika istnieje ryzyko, że szacowanie traktowane będzie przez organ podatkowy jako sankcja, związana z brakiem właściwej dokumentacji podatkowej, prowadząca w założeniu do wymiaru podatku w wysokości wyższej, niż miałyby to miejsce na zasadach ogólnych. Z punktu widzenia organu

11 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Go 1208/06, Lex nr 942200.

12 P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 30.

13 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 265.

14 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 267.

podatkowego teoretycznie rezultat osiągnięty w wyniku szacowania może okazać się korzystniejszy dla podatnika niż rezultat, który zostałby osiągnięty w wyniku wymiaru na zasadach ogólnych¹⁵.

W szacowaniu podstawy opodatkowania występuje duże nasilenie elementów swobody organów w wyborze metody szacowania, jej wykorzystywaniu, odstępowaniu od metod przewidzianych w przepisach na rzecz metody oryginalnej, zindywidualizowanej dla danego przypadku oraz w sposobie uzasadniania podjętej decyzji. Nie ma możliwości oceny stopnia trafności i adekwatności wymiaru przez odniesienie do rzeczywistego stanu rzeczy, ponieważ rzeczywista podstawa opodatkowania w sensie arytmetycznym pozostaje niepoznawalna. Ze względu na brak punktu odniesienia nie ma więc możliwości precyzyjnej oceny, czy wymiar odpowiada rzeczywistości, czy też jest zawyżony bądź zaniżony. Z jednej strony stwarza to ryzyko, że organ podatkowy może dążyć do zawyżania wymiaru i traktowania szacunku jako swoistej sankcji podatkowej. Z drugiej strony perspektywa możliwości uzyskania korzystniejszego niż w przypadku zastosowania zasad ogólnych rezultatu wymiaru może skłaniać podatnika do zaniechania wykonywania ciążących na nim z mocy przepisów obowiązków ewidencyjnych.

Charakter prawny szacowania powinien być zatem wyraźnie określony w taki sposób, aby nie dawał podstaw do żadnego z powyższych kierunków interpretacji. Szacowanie spełnia wyłącznie funkcję odtworzenia podstawy opodatkowania, której normatywny wzorzec zawarty jest w przepisach materialnego prawa podatkowego.

Należy zauważyć, że regulacja prawna szacowania nadaje tej instytucji charakter neutralny. Oszacowanie nie stanowi sankcji za naruszenie przepisów prawa podatkowego¹⁶.

O neutralnym charakterze instytucji szacowania świadczy przede wszystkim cel, jaki procedura ta ma realizować, który wynika z dyrektywy zawartej w art. 23 § 5 o.p. Celem tym jest określenie podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Szacowanie jedynie jako instytucja neutralna może realizować przypisaną jej funkcję. Podstawa opodatkowania zawyżona, stanowiąca rodzaj sankcji z tytułu nieprowadzenia przez podatnika wymaganej dokumentacji, nie mogłaby zostać uznana za podstawę opodatkowania w możliwie największym stopniu zbliżoną do rzeczywistej.

Ponadto jednym z najistotniejszych czynników stanowiących gwarancję neutralnego charakteru procedury szacowania jest znajdujący zastosowanie w ramach procedury szacowania normatywny wzorzec podstawy opodatkowania wynikający z przepisów materialnego prawa podatkowego. Dokonując wymiaru zobowiązania podatkowego w ramach procedury opartej na szacowaniu, organy podatkowe mają obowiązek uwzględnić wszystkie elementy składające się na normatywną podstawę opodatkowania w danym podatku. Organy szacujące podsta-

15 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 45/2008, Lex nr 478606.

16 P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy...*, s. 30.

wę opodatkowania nie są uprawnione do tworzenia nowej konstrukcji podstawy opodatkowania, odbiegającej od tej, która opisana jest w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych.

O neutralnym charakterze procedury szacowania świadczy również to, że treść art. 23 o.p. nie uzależnia powstania kompetencji do szacowania podstawy opodatkowania od przyczyn braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Przyczyny braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania nie są w ogóle przedmiotem ustaleń w ramach postępowania szacunkowego. Szacowanie nie może mieć charakteru sankcyjnego¹⁷ nawet wówczas, gdy konieczność jego przeprowadzenia jest konsekwencją zamierzonego działania podatnika¹⁸. W postępowaniu podatkowym okoliczność ta pozostaje bez żadnego znaczenia dla wysokości zobowiązania podatkowego, które ma charakter obiektywny i nie podlega stopniowaniu w zależności od intencji czy stopnia zawinienia¹⁹. Zaniżenie przez podatnika podstawy wymiaru czy też nieprowadzenie wymaganej dokumentacji przy spełnieniu ustawowych przesłanek może być penalizowane na gruncie prawa karnego skarbowego, nie może jednak być sankcjonowane w ramach postępowania podatkowego²⁰.

7. Podsumowanie

O charakterze prawnym instytucji szacowania podstawy opodatkowania przesądzą jej swoiste cechy.

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że instytucja szacowania ma w głównej mierze charakter proceduralny, jednak w jej ramach można dostrzec również pewne elementy materialnoprawne. Instytucja szacowania stanowi przede wszystkim procedurę zmierzającą do realizacji prawa materialnego w oparciu o właściwe dla tej instytucji metody szacowania. Aspekt materialnoprawny instytucji szacowania wyraża się w tym, że celem szacowania jest określenie podstawy opodatkowania, która w założeniu ustawodawcy w sensie arytmetycznym nie będzie odzwierciedlać podstawy opodatkowania wynikającej z ustawy podatkowej. Aspekt materialnoprawny wyraża się także w nawiązaniu przez ustawodawcę

17 A. Dereń, *Zobowiązania podatkowe. Omówienie przepisów znowelizowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, TNOiK, Bydgoszcz 1996, s. 23.

18 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2007, s. 205.

19 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 14/08, Lex nr 456697.

20 W. Olszowy, *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994, s. 62.

w konstrukcji przepisów o szacowaniu do normatywnego wzorca podstawy opodatkowania, wynikającej z materialnego prawa podatkowego.

Z materialno-proceduralnego charakteru instytucji szacowania wynika dla strony postępowania opartego na szacowaniu gwarancja, że określona podstawa opodatkowania nie będzie odbiegać od wzorca normatywnego podstawy opodatkowania wynikającego z ustawy podatkowej. Mimo niedokładności rezultatu w sensie arytmetycznym (ze względu na nieprecyzyjność wymiaru, będącej skutkiem zastosowanej procedury obejmującej metody szacowania) podatnik jest chroniony w sferze prawa materialnego. Ujawnia się w tym spójność regulacji szacowania z ochroną wartości konstytucyjnych, w szczególności prawa własności wyrażonego w art. 64 Konstytucji RP. Mimo braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania prawo podatkowe nie staje się w instytucji szacowania instrumentem konfiskacyjnym. Podatek jest wymierzany w granicach wynikających z norm ustawy podatkowej, a więc granicach dopuszczonych przez Konstytucję RP.

Obligatoryjny charakter instytucji szacowania podstawy opodatkowania wyraża się w tym, że w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek organ podatkowy ma obowiązek dokonania wymiaru w drodze szacowania. Taki charakter instytucji szacowania sprzyja realizacji zasad powszechności i równości opodatkowania. Po pierwsze, niezależnie od woli organu w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek organ ma obowiązek dokonać wymiaru zobowiązania, a nie może wymiaru zaniechać. Po drugie, taki charakter instytucji czyni szacowanie jedyną przewidzianą przez ustawę formą reakcji na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania i jedyną prawnie dopuszczalną drogą działania, która w takim przypadku może znaleźć zastosowanie. Stanowi to gwarancję, że sprawa każdego podatnika, u którego zaistniał brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania, zostanie rozstrzygnięta w drodze tej samej procedury.

Wyjątkowy charakter instytucji szacowania wyraża się w tym, że zastosowanie procedury z art. 23 o.p. dopuszczalne jest wyłącznie wówczas, gdy nie jest możliwy wymiar na zasadach ogólnych, w oparciu o istniejące dane. Wyjątkowy charakter szacowania stanowi gwarancję pierwszeństwa określenia rzeczywistej podstawy opodatkowania przed wymiarem podstawy opodatkowania jedynie przybliżonej. W konsekwencji podatnik jest narażony na ryzyko wymiaru nieprecyzyjnie odpowiadającego rzeczywistości tylko wtedy, gdy alternatywą byłaby konieczność odstąpienia od wymiaru podatku z powodu braku danych niezbędnych.

Niesamoistny charakter instytucji szacowania podstawy opodatkowania wyraża się w tym, że szacunkowa podstawa opodatkowania nie posiada własnego normatywnego wzorca materialnoprawnego. Stanowi to dla podatnika gwarancję, że organy podatkowe zobowiązane są zastosować w postępowaniu szacunkowym wzorzec podstawy opodatkowania wynikający z ustawy podatkowej, a nie są uprawnione do kształtowania tego wzorca.

Wyrazem neutralnego charakteru instytucji jest dyrektywa wymiaru, aby szacunkowa opodatkowania w sensie arytmetycznym jak najbardziej odpowiadała rzeczywistej. Z neutralnego charakteru szacowania wynika gwarancja, że wymiar zobowiązania podatkowego nie zostanie przekształcony w sankcję, z tytułu nieprowadzenia przez podatnika wymaganej ewidencji, a rozbieżność między rzeczywistą podstawą opodatkowania a szacunkową podstawą opodatkowania będzie jak najmniej znacząca. To zaś sprzyja ochronie podatnika przed nadmierną ingerencją państwa w jego prawo własności.

Rozdział VI

Przesłanki szacowania podstawy opodatkowania

1. Uwagi ogólne

Unormowanie przesłanek szacowania podstawy opodatkowania jest zagadnieniem o newralgicznym znaczeniu. Sposób uregulowania przesłanek szacowania podstawy opodatkowania wyznacza zakres stosowania tej instytucji oraz kształtuje w znacznej mierze jej charakter prawny.

Sposób unormowania przesłanek szacowania wpływa m.in. na to, czy szacowanie stanowi instytucję o charakterze wyjątkowym i nadzwyczajnym, czy też stosowaną standardowo. Ponadto regulacja przesłanek szacowania ma wpływ na to, czy w przypadku ich zaistnienia organy podatkowe dysponują swobodą wyboru między szacowaniem a opodatkowaniem na zasadach ogólnych, czy też szacowanie ma charakter obligatoryjny. Od sposobu sformułowania przesłanek szacowania zależy wreszcie, czy instytucja ta ma zastosowanie wyłącznie do przypadków, gdy brak danych niezbędnych do dokonania wymiaru jest wynikiem zdarzeń przez podatnika zawinionych, czy też następuje niezależnie od przyczyny braku danych. Ukształtowanie przesłanek instytucji z art. 23 o.p. przesądza także o tym, czy instytucja ma zastosowanie w każdym przypadku braku ksiąg podatkowych bądź ich nierzetelności, czy też od szacowania należy odstąpić, w przypadku gdy istnieją inne dowody pozwalające dokonać wymiaru rzeczywistej podstawy opodatkowania. W konsekwencji to od sposobu uregulowania przesłanek szacowania zależy, czy rzeczywista podstawa opodatkowania ma pierwszeństwo przed szacunkiem.

Ze wskazanych przyczyn na gruncie sposobu sformułowania przesłanek szacowania ujawnia się silnie kolizja interesu fiskalnego oraz interesu podatnika.

2. Przestanki szacowania podstawy opodatkowania na gruncie obowiązującej regulacji prawnej

Na gruncie obowiązujących przepisów regulacja przesłanek szacowania podstawy opodatkowania zawarta jest w art. 23 § 1 i 2 o.p. Zgodnie z art. 23 § 1 o.p.: „Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

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

Zgodnie z § 2 powołanego przepisu: „Organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania”.

Konstrukcja przepisu art. 23 o.p. w powołanym fragmencie polega na tym, że w § 1 ustawodawca wskazuje trzy przesłanki, w przypadku spełnienia których organ podatkowy dokonuje szacowania podstawy opodatkowania. W § 2 wskazane są natomiast dwie przesłanki, w przypadku zaistnienia których organ podatkowy odstępuje od szacowania podstawy opodatkowania. Również w literaturze kwestie przesłanek szacowania podstawy opodatkowania i przesłanek odstąpienia od szacowania są traktowane i komentowane odrębnie¹. Jednak o przesłankach szacowania podstawy opodatkowania można mówić tylko, analizując § 1 i 2 art. 23 o.p. we wzajemnym powiązaniu. Wyodrębnienie przesłanek szacowania od przesłanek odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania miałoby charakter sztuczny. Odczytywanie art. 23 § 1 o.p. w oderwaniu od pozostałej części przepisu może prowadzić do błędnego wniosku, że spełnienie którejkolwiek z przesłanek wymienionych w treści art. 23 § 1 o.p. skutkuje zawsze powstaniem po stronie organu kompetencji do oszacowania podstawy opodatkowania. Tymczasem aby zaistniała kompetencja organu do szacowania, musi zachodzić co najmniej jedna przesłanka z art. 23 § 1 o.p. i nie może jednocześnie zachodzić żadna przesłanka

1 H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 301; B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2007, s. 188.

z art. 23 § 2 o.p. Trafniejsze wydaje się więc przyjęcie, że art. 23 § 1 o.p. zawiera wyliczenie pozytywnych przesłanek szacowania, zaś art. 23 § 2 o.p. – przesłanek negatywnych szacowania.

Analiza § 1 i 2 art. 23 o.p. prowadzi również do wniosku, że treść art. 23 § 2 o.p. zawiera regulację uzupełniającą w stosunku do art. 23 § 1 o.p.

Przesłanka negatywna, o której mowa w art. 23 § 2 pkt 1 o.p., odnosi się do przesłanki pozytywnej z art. 23 § 1 pkt 1 o.p. Na podstawie art. 23 § 1 pkt 1 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest oszacować podstawę opodatkowania w przypadku, gdy brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania, jednak na podstawie art. 23 § 2 pkt 2 o.p. organ podatkowy odstąpi od oszacowania, jeżeli pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Przesłanka negatywna, o której mowa w art. 23 § 2 pkt 2 o.p., odnosi się do przesłanki pozytywnej z art. 23 § 1 pkt 2 o.p. Na podstawie art. 23 § 2 pkt 2 o.p. organ podatkowy jest zobowiązany dokonać szacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, jednak na podstawie art. 23 § 2 pkt 2 o.p. organ podatkowy odstąpi od szacowania, jeśli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

W odniesieniu do trzeciej przesłanki szacowania w postaci utraty prawa do zryczałtowanej formy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 3 o.p.) w treści art. 23 o.p. nie przewidziano przesłanki negatywnej uzasadniającej odstąpienie od szacowania podstawy opodatkowania. Biorąc pod uwagę treść pozostałych pozytywnych i negatywnych przesłanek szacowania, wyrazem konsekwencji ze strony ustawodawcy byłoby wprowadzenie normy, zgodnie z którą organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania mimo naruszenia przez podatnika warunków do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania, w przypadku gdy istnieją dane pozwalające na określenie podstawy opodatkowania.

Na gruncie powołanego przepisu w literaturze wskazuje się, że wystarczającą przesłanką dokonania oszacowania podstawy opodatkowania jest brak danych (dowodów) niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania². Teza ta znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie³. Także w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej art. 11 u.z.p. jednoznacz-

2 H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4, s. 18.

3 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 398/09, Lex nr 549839; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/OI 248/07, Lex nr 466927; wyrok NSA z dnia 3 września 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 1400/02, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 maja 2014 r., sygn. akt I SA/OI 283/14, Lex nr 1469197; wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1641/11, Lex nr 1343879.

nie wskazywał jako przesłankę zobowiązującą organ podatkowy do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacunkowej brak danych niezbędnych do ustalenia tej podstawy. Istnieją poglądy, że wykraczające obecnie poza tę formułę postanowienia są zbędne, a nawet wprowadzają niejasność⁴.

Katalog przesłanek szacowania ma charakter zamknięty. Nie można podzielić występujących w literaturze poglądów, zgodnie z którymi wyliczenie przesłanek szacowania ma charakter jedynie przykładowy⁵. Ustawodawca kategorycznie wskazuje jedynie trzy sytuacje, w których wymiar na zasadach ogólnych zostaje zastąpiony wymiarem szacunkowym. Wyliczenia przesłanek szacowania w art. 23 § 1 o.p. nie poprzedza sformułowanie „w szczególności” lub „między innymi”, które świadczyłoby o otwartym charakterze ich katalogu. Zaistnienie żadnych innych okoliczności, czy to po stronie podatnika, czy organu podatkowego, nie przyznaje organowi kompetencji do zrezygnowania z wymiaru na zasadach ogólnych na rzecz procedury szacowania podstawy opodatkowania. Tego rodzaju uregulowanie stanowi gwarancję dla podatnika, że rezygnacja z odtworzenia wielkości rzeczywistej podstawy opodatkowania nie będzie zależna od uznania organu podatkowego, a nastąpi jedynie w określonych w ustawie przypadkach.

Ze względu na fakt, że wymiar szacunkowy ma charakter wyjątkowy w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych, a wyliczenie przesłanek szacowania stanowi katalog zamknięty, treść przepisu dotyczącego pozytywnych przesłanek szacowania należy interpretować w sposób ścisły, a nie rozszerzający.

Ziszczenie którejkolwiek przesłanki pozytywnej przy jednoczesnym niezaiszczeniu przesłanki negatywnej powoduje, że dokonanie szacowania ma charakter obligatoryjny. W takim przypadku decyzja organu podatkowego o dokonaniu wymiaru na zasadach ogólnych, czy też wymiaru szacunkowego, nie jest pozostawiona uznaniu organu podatkowego. Powoduje to dwojakiego rodzaju skutki.

Po pierwsze, jest to skutek gwarancyjny z punktu widzenia interesu fiskalnego, że mimo braku danych (w części przypadków spowodowanego naruszeniem przez podatnika obowiązków w zakresie ewidencjonowania dla potrzeb wymiaru podatku zdarzeń gospodarczych) wysokość daniny publicznoprawnej zostanie przez organy podatkowe określona. Mimo braku danych organ ma obowiązek dokonać wymiaru zobowiązania, a nie zaniechać wymiaru. To zaś stanowi przejaw wynikającej z art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności opodatkowania, a także gwarancję pewności, sprawiedliwości i równości prawa podatkowego, jak również nieuchronności jego ciężenia⁶. W przeciwnym razie mogłoby dojść do sytuacji patologicznej, w której celowe niewywiązywanie z nałożonych na podat-

4 A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1, s. 30.

5 A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 128.

6 T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 22.

nika obowiązków ewidencyjnych umożliwiłoby uniknięcie opodatkowania. Po drugie, sposób sformułowania przepisu wyznacza miejsce procedury szacowania podstawy opodatkowania wśród innych metod wymiarowych. W przypadku zaistnienia przesłanek z art. 23 § 1 o.p. szacowanie pozostaje jedyną dopuszczalną i właściwą spośród innych metod wymiaru zobowiązań.

3. Pozytywne przesłanki szacowania podstawy opodatkowania

3.1. Brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania

Pierwszą z pozytywnych przesłanek szacowania podstawy opodatkowania jest brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania.

Księgi podatkowe z punktu widzenia wymiaru zobowiązania podatkowego pełnią szczególną funkcję. W związku z tym, że obecnie zobowiązania podatkowe powstają w przeważającej mierze z mocy prawa, zaś samowymiar jest główną metodą wymiaru podatków, obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych⁷. Po pierwsze, w związku z tym, że służą one do bieżącej rejestracji zdarzeń gospodarczych, ich analiza pozwala na ustalenie w sposób precyzyjny podatkowoprawnego stanu faktycznego. Ich brak utrudnia odtworzenie przebiegu działań gospodarczych w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Po drugie, zapisy w księgach podatkowych są dokonywane na podstawie dowodów źródłowych. W postępowaniu podatkowym znaczenie ksiąg podatkowych wynika więc stąd, że zawierają uporządkowane, usystematyzowane informacje o innych dowodach. Po trzecie, księgi podatkowe korzystają ze szczególnej mocy dowodowej. Zgodnie z art. 193 § 1 o.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Mają zatem moc dowodową silniejszą niż pozostałe środki dowodowe w postępowaniu podatkowym, równą mocy dowodowej dokumentu urzędowego.

Definicja legalna ksiąg podatkowych zawarta jest w słowniku ustawowym, w art. 3 pkt 4 o.p. Zgodnie z treścią definicji księgami podatkowymi są księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry,

⁷ M. Bogucka, *Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych*, „Glosa” 2001, nr 2, s. 9.

do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci⁸. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęć ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ewidencji i rejestrów, o których mowa w art. 3 pkt 4 o.p. Regulacje w tym zakresie zawierają odrębne akty normatywne, regulujące zasady prowadzenia poszczególnych ksiąg podatkowych.

3.1.1. Księgi rachunkowe

Regulację dotyczącą zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych zawiera ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁹. W ustawie nie sformułowano definicji księgi rachunkowej. Uregulowano jednak w szczególności zakres podmiotowy obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, treść ksiąg rachunkowych oraz zasady ich prowadzenia.

Zakres podmiotów podlegających rygorom ustawy o rachunkowości, w tym obowiązkowi prowadzenia ksiąg rachunkowych, określa art. 2 ust. 1 u.r.¹⁰

Księga rachunkowa prowadzona jest na podstawie dowodów, określonych dowodami księgowymi w ustawie o rachunkowości, i ujmuje zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym (art. 4 ust. 3 pkt 2 u.r.). Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.r. w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Artykuł 13 ust. 1 u.r. zawiera wyliczenie elementów, które księga rachunkowa musi obligatoryjnie zawierać. Księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inventarz).

Dziennik zawiera chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Sposób dokonywania zapisów w dzienniku powinien

8 Szerzej o definicji ksiąg podatkowych: L. Mazur, *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa” 1999, nr 5, s. 19; S. Polanowski, *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa” 1998, nr 11, s. 13.

9 Tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm., dalej: u.r.

10 Przepisy ustawy o rachunkowości stosuje się przede wszystkim do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego. W odniesieniu do osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich przepisy ustawy stosuje się, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Osoby fizyczne i prawne mogą także stosować przedstawione reguły rachunkowości, nawet jeśli nie osiągają wynikającego z ustawy progu przychodów, po zawiadomieniu przed rozpoczęciem roku obrotowego właściwego urzędu skarbowego.

umożliwiać ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi.

Konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym, tzn. uporządkowanym według określonych grup¹¹. Zapisów na koncie księgi głównej dokonuje się w kolejności chronologicznej (tzn. w kolejności następujących po sobie operacji i okresów sprawozdawczych, sumowanych co miesiąc narastająco)¹². Konta księgi głównej, ze względu na duży stopień uogólnienia danych, nie zapewniają informacji niezbędnych do skutecznej kontroli dokonywanych operacji czy sporządzenia deklaracji podatkowych. Dlatego istnieje potrzeba prowadzenia dodatkowej ewidencji przez zastosowanie kont ksiąg pomocniczych¹³, które zgodnie z art. 16 ust. 1 u.r. zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Zestawienia obrotów i sald, o których mowa w art. 13 ust. 1 pkt 4 u.r., sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, na podstawie zapisów na kontach księgi głównej.

Księga rachunkowa obejmuje także zgodnie z art. 13 ust. 1 u.r. wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz). Zgodnie z art. 19 ust. 1 u.r. wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz), potwierdzony ich inwentaryzacją, sporządzają jednostki, które uprzednio nie prowadziły ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą. W pozostałych jednostkach funkcję inwentarza spełnia zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych sporządzone na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej (tzw. dowody źródłowe, art. 20 ust. 1 u.r.). Zgodnie z ustawą o rachunkowości dowody źródłowe dzieli się na dowody zewnętrzne (dokumentujące zdarzenia gospodarcze między podatnikiem i innymi podmiotami) oraz dowody wewnętrzne (dokumentujące operacje wewnątrz jednostki).

Dowody zewnętrzne ustawa klasyfikuje na dowody zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów (np. faktury dokumentujące nabycie towarów), oraz zewnętrzne własne – przekazane kontrahentom (np. faktury wystawiane przez jednostkę prowadzącą księgę rachunkową w związku z wykonanymi na rzecz kontrahentów dostawą towarów lub świadczeniem usług).

Dokumenty źródłowe poddawane są także w literaturze innym klasyfikacjom¹⁴. Ze względu na kryterium rodzaju dokumentowanych operacji wyodrębnia się dowody księgowe dokumentujące obrót zapasami (Rw, Pz, Mm, Zw, faktury), środkami pieniężnymi (Kp, Kw, wyciągi bankowe, weksle), środkami trwałymi (OT,

11 T. Kiziukiewicz (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. VII, Lex 2016.

12 *Ibidem*.

13 *Ibidem*.

14 *Ibidem*.

LT, faktury, protokoły przejęcia), rozrachunki z kontrahentami (faktury, rachunki, noty), rozrachunki z pracownikami (karty pracy, karty wynagrodzeń, listy płac, listy obecności).

3.1.2. Podatkowa księga przychodów i rozchodów

Podatkowa księga przychodów i rozchodów stanowi uproszczoną w stosunku do księgi rachunkowej formę ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych. Dotyczy ona przede wszystkim prowadzących działalność gospodarczą osób fizycznych, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych i nie opłacają podatku dochodowego od osób fizycznych w formach zryczałtowanych. Zakres podmiotowy obowiązku prowadzenia księgi przychodów i rozchodów wyznacza art. 24a u.p.d.o.f.

Przepis art. 24a u.p.d.o.f. stanowi, że księgi podatkowe powinny być prowadzone w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy.

Szczegółowe zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów¹⁵. Rozporządzenie to określa m.in. sposób prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać ta księga, aby stanowiła dowód pozwalający na określenie zobowiązań podatkowych, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem.

Podobnie jak w przypadku ksiąg rachunkowych, podstawę zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów stanowią dowody księgowo, przede wszystkim faktury, rachunki oraz dokumenty celne. Jako dokumenty źródłowe ustawodawca traktuje także inne dowody, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem, m.in.: dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem, noty księgowo, dowody przesunięć, dowody opłat pocztowych i bankowych, inne dowody opłat, a także dowody wewnętrzne – na zasadach i w zakresie wynikającym z § 14 r.p.k.p.r.

3.1.3. Ewidencje i rejestry

Unormowania dotyczące innych ewidencji i rejestrów niezbędnych do określania lub ustalania zobowiązań podatkowych zawarte są przede wszystkim w podatkowym prawie materialnym, w aktach dotyczących poszczególnych danin publicznych.

Przykładowo, na podstawie art. 109 u.p.t.u. podatnicy podatku od towarów i usług, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u., są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym.

¹⁵ Tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 728 ze zm., dalej: r.p.k.p.r.

Innym przykładem ewidencji, o której mowa w art. 23 § 1 pkt 1 o.p., jest ewidencja przychodów prowadzona przez osoby fizyczne, będące podatnikami zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych, na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych¹⁶. Zgodnie z § 3 tego rozporządzenia zapisy w ewidencji są dokonywane na podstawie faktur, faktur VAT RR, rachunków oraz dokumentów celnych, wystawionych zgodnie z odrębnymi przepisami, jeżeli sprzedaż jest udokumentowana fakturami, a w przypadku sprzedaży bez faktur – na podstawie wystawionego na koniec dnia dowodu wewnętrznego.

3.1.4. Inne dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania

W ramach art. 23 § 1 pkt 1 o.p. ustawodawca jako niezależną przesłankę szacowania, obok braku ksiąg podatkowych, wskazuje przesłankę braku innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania.

Ustawodawca nie precyzuje pojęcia innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania.

Analiza przepisu art. 23 § 1 o.p., w szczególności w kontekście przepisów ustawy o rachunkowości oraz przepisów regulujących zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, prowadzi do wniosku, że za inne dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 23 § 1 pkt 1 o.p. należy uznać dowody źródłowe, które stanowią podstawę dokonywania zapisów w księgach podatkowych, zgodnie z przepisami regulującymi zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym wskazuje się, że przesłanka z art. 23 § 1 pkt 1 o.p. spełniona jest wówczas, gdy zachodzi brak dokumentacji źródłowej, z którą można by skonfrontować zapisy księgi podatkowej¹⁷. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu brak innych danych do ustalenia podstawy opodatkowania zachodzi wówczas, gdy brak jest dokumentów źródłowych, to jest kompletu faktur, które powinny stanowić podstawę wpisów do podatkowej księgi przychodów i rozchodów¹⁸.

3.2. Dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania

Zgodnie z art. 23 § 1 pkt 2 o.p. organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Aby zaistniała przesłanka

16 Tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 701 ze zm.

17 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 303/11, Lex nr 1291192.

18 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 627/06, Lex nr 468773.

z art. 23 § 1 pkt 2 o.p., musi więc zaistnieć taka sytuacja, w której księgi podatkowe wprawdzie istnieją, lecz ich treść nie pozwala na to, by na ich podstawie określić rzeczywistą podstawę opodatkowania. Sytuacja, o której mowa w zdaniu poprzedzającym, zachodzi w przypadku odrzucenia jako dowodu w postępowaniu podatkowym ksiąg podatkowych z uwagi na ich nierzetelność lub wadliwość na podstawie art. 193 § 4 o.p.

Przesłanka odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 23 § 1 pkt 2 o.p., jest w sposób ścisły związana z treścią art. 193 o.p., który dotyczy szczególnej mocy dowodowej ksiąg podatkowych rzetelnych i niewadliwych, domniemań prawdziwości ksiąg podatkowych, a także trybu i skutków obalenia tych domniemań i pozbawienia ksiąg podatkowych szczególnej mocy dowodowej¹⁹. Mimo że art. 23 o.p. wprost nie odsyła do art. 193 o.p., analiza treści obydwu przepisów prowadzi do wniosku, że art. 193 o.p. wyznacza zakres stosowania art. 23 o.p. Przyjęty przez ustawodawcę model weryfikacji i ustalania nierzetelności ksiąg podatkowych ma zaś przełożenie na charakter procedury szacowania podstawy opodatkowania.

3.2.1. Szczególna moc dowodowa ksiąg podatkowych

W postępowaniu podatkowym wszystkie środki dowodowe mają równorzędną moc dowodową, a organ dokonując oceny zebranego materiału dowodowego, kieruje się zasadą swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.). Jednak szczególna moc dowodowa przyznana jest na podstawie art. 193 o.p. rzetelnym i niewadliwym księgom podatkowym²⁰.

Zgodnie z art. 193 § 1 o.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Z treści powołanego przepisu wywodzone jest przyznanie księgom podatkowym rzetelnym i niewadliwym szczególnej mocy dowodowej i domniemanie ich prawdziwości i zgodności z prawdą²¹. Szczególna moc dowodowa polega na tym, że księgi podatkowe stanowią dowód istnienia faktów, które zostały w nich zarejestrowane. Mają więc podstawowe znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego sprawy²². Mimo że księgi podatkowe są dokumentem prywatnym, ustawodawca przyznaje im taką moc dowodową jak dokumentom urzędowym²³.

Konsekwencją przyznania księgom podatkowym szczególnej mocy dowodowej jest to, że możliwość przyjęcia za podstawę rozstrzygnięcia innego stanu faktycznego niż wynikający z księgi podatkowej zachodzi dopiero wówczas, gdy domniemanie, że księga podatkowa odzwierciedla stan rzeczywisty, zostanie oba-

19 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2004, s. 85.

20 Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1598/13, Lex nr 1590708.

21 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 303.

22 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja...*, Wrocław 2007, s. 753.

23 K. Koperkiewicz-Mordel, *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2006, s. 103.

lone²⁴. Z punktu widzenia oceny skutków szczególnej mocy dowodowej ksiąg podatkowych dla instytucji szacowania należy stwierdzić, że dopóki rzetelność i niewadliwość księgi podatkowej nie zostanie we właściwym trybie przez organ zakwestionowana, nie powstaje kompetencja do oszacowania podstawy opodatkowania.

Instytucja odrzucania ksiąg podatkowych nierzetelnych lub wadliwych chroni prawidłowy, zgodny z prawem wymiar zobowiązań podatkowych przez eliminowanie dowodów, które fałszują podstawę opodatkowania. Służy jednocześnie realizacji w postępowaniu podatkowym zasady prawdy obiektywnej. Ze względu na skutki prawne wynikające z przypisania księgom podatkowym cech rzetelności i niewadliwości podstawową kwestią jest ustalenie zakresu znaczeniowego pojęcia rzetelności i niewadliwości księgi podatkowej.

Pojęcie „nierzetelny” w języku potocznym oznacza „niebudzący zaufania” lub „niezgodny z prawdą”²⁵. Pojęcie nierzetelności jako kategoria odnosząca się do prawa podatkowego dotyczy dowodów, deklaracji, zeznań, jednak najszersze unormowania i legalna definicja rzetelności dotyczą ksiąg podatkowych²⁶. Przepis art. 193 § 2 o.p. zawiera definicję legalną rzetelności ksiąg podatkowych, stanowiąc, że księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Przez rzetelność ksiąg podatkowych należy rozumieć wynik czynności postępowania dowodowego, który potwierdza, że dokonane w księdze zapisy są odzwierciedleniem stanu faktycznego sprawy²⁷. Wzorcem rzetelności księgi jest rzeczywistość – stan faktyczny²⁸.

Szczegółowe wymogi stawiane rzetelnym księgom podatkowym wykształciło orzecznictwo sądów administracyjnych. Wskazuje się, że rzetelne księgi podatkowe powinny zawierać obraz wszystkich zdarzeń gospodarczych mogących mieć wpływ na wysokość podatku. Z kolei nierzetelność ksiąg może polegać na braku zapisu zdarzeń, które miały miejsce w rzeczywistości, lub na ujęciu zdarzeń fikcyjnych²⁹, a także na ewidencjonowaniu kwot w wartościach odbiegających od rzeczywistości, dokonywaniu zapisów niezgodnych z prawdą czy na sprzeczności poszczególnych zapisów z dokumentami źródłowymi³⁰. Rzetelne księgi podatkowe powinny zawierać obraz wszystkich zdarzeń gospodarczych, mogących mieć wpływ na wysokość podatku. Za rzetelne uważane są księgi, jeżeli zawierają wszystkie fakty będące przedmiotem wpisów do ksiąg i to w całości zgodnie

24 Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. akt III SA 497/94, Lex nr 23432; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 3078/06, Lex nr 206591.

25 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, PWN, Warszawa 1978, s. 728.

26 H. Dzwonkowski, *Koncepcje prawne nierzetelności ksiąg podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 5, s. 59.

27 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja...*, Wrocław 2007.

28 H. Dzwonkowski, *Koncepcje prawne...*, s. 59.

29 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2107/15, Lex nr 2087282.

30 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 490/16, Lex nr 2119955.

z prawdą³¹. Księgi są nierzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego. Sytuacja taka może sprowadzać się do braku zapisów zdarzeń, które miały w rzeczywistości miejsce oraz do ujęcia w księgach zdarzeń fikcyjnych³². Księga podatkowa nieodzwierciedlająca stanu rzeczywistego jest księgą nierzetelną. Artykuł 193 o.p. nie przewiduje od tej zasady żadnych wyjątków³³.

Od nierzetelności należy odróżnić niewłaściwe zastosowanie przepisów prawa materialnego. Pojęcie rzetelności i nierzetelności ksiąg odnosi się do zniekształcenia stanu faktycznego, nie ma natomiast związku z błędami stosowania prawa³⁴.

W doktrynie prawa podatkowego wyodrębniono i zdefiniowano różne koncepcje prawne nierzetelności ksiąg podatkowych³⁵. Między przyjętą metodą badania nierzetelności ksiąg podatkowych a zakresem obowiązku oszacowania podstawy opodatkowania zachodzi bezpośredni związek. W polskim prawie podatkowym przyjęto metodę selektywnej oceny dowodów księgowych, która pozwala na wyznaczenie zakresu nierzetelności ksiąg zamiast odrzucenia księgi w całości. Zgodnie z tą metodą stwierdzenie nierzetelności księgi nie powoduje z mocy prawa obowiązku oszacowania podstawy opodatkowania. Powinno natomiast prowadzić do przeprowadzenia postępowania dowodowego zmierzającego do ustalenia zakresu nierzetelności księgi. Dopiero nieuznanie wszystkich dowodów powoduje odrzucenie księgi podatkowej w całości i oszacowanie podstawy opodatkowania.

Alternatywą dla metody selektywnej oceny dowodów księgowych jest metoda ekstrapolacji. W tej metodzie skutki choćby jednego nierzetelnego zapisu uzasadniają stwierdzenie nierzetelności całej księgi i obowiązek oszacowania podstawy opodatkowania³⁶.

Stosowanie metody selektywnej oceny dowodów pozwala uniknąć pomijania dowodów rzetelnych, przydatnych do ustalania rzeczywistej podstawy opodatkowania. Metoda ta pozwala uniknąć przedwczesnego oszacowania podstawy opodatkowania, które z istoty nie odzwierciedla w sposób ścisły rzeczywistości. W pełniejszym niż metoda ekstrapolacji stopniu pozwala na realizację w postępowaniu podatkowym zasady prawdy materialnej i ścisłe odwzorowanie podatkowoprawnego stanu faktycznego.

W polskim prawie podatkowym uzupełnieniem metody selektywnej oceny dowodów jest metoda ustalania nierzetelności księgi na podstawie znamion zewnętrznych. O nierzetelności ksiąg mogą świadczyć bowiem analizy ekonomiczne działalności gospodarczej podatnika. W orzecznictwie sądów admini-

31 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 628/14, Lex nr 1503450.

32 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2107/15, Lex nr 2087282.

33 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 628/14, Lex nr 1503450.

34 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 835.

35 H. Dzwonkowski, *Koncepcje prawne...*, s. 59.

36 *Ibidem*, s. 61.

stracyjnych wskazuje się przykładowo, że „księgi podatkowe mogą być uznane za nierzetelne nie tylko wtedy, gdy ich analiza wskazuje na istnienie sprzeczności poszczególnych składników działalności gospodarczej, ale także wtedy, gdy poszczególne składniki tej działalności, np. marża handlowa, rażąco odbiegają od przeciętnych składników osiąganych w danej branży i podobnych warunkach prowadzonej działalności”³⁷. Przyczyną uznania księgi podatkowej za nierzetelną może być także rażąca nieopłacalność działalności gospodarczej podatnika³⁸.

Odrębnym kryterium uzasadniającym przyznanie księdze podatkowej szczególnej mocy dowodowej jest kryterium niewadliwości. Zgodnie z art. 193 § o.p. za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Kryterium oceny niewadliwości ksiąg podatkowych jest więc przestrzeganie zasad ich prowadzenia wynikające z odrębnych przepisów. Oceny ksiąg z punktu widzenia tego kryterium należy dokonywać przy uwzględnieniu przepisów regulujących zasady prowadzenia danego rodzaju księgi. Przepisy te określają wymagania co do formy ksiąg, jak też dotyczące sposobu dokonywania w nich zapisów. Za niewadliwe będą mogły zostać uznane te księgi, które spełniają wszystkie wymagania formalne przewidziane dla danego rodzaju księgi³⁹.

Wadliwe księgi podatkowe mogą w określonych przypadkach stanowić dowód w sprawie i korzystać z mocy dowodowej przyznanej im na podstawie art. 193 § 1 o.p. Zgodnie bowiem z art. 193 § 5 o.p. organ podatkowy uznaje za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. Przez wady niemające istotnego znaczenia dla sprawy należy rozumieć takie wady, które powstały bez wpływu na ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego⁴⁰. Jak wynika z powyższego, wadliwość ksiąg podatkowych, w przeciwieństwie do ich nierzetelności, może podlegać stopniowaniu.

Rzetelność lub niewadliwość ksiąg podatkowych może zostać zakwestionowana przez organ podatkowy. Domniemanie, jakie wynika z art. 193 § 1 o.p., ma charakter wzruszalny⁴¹. Odrzucenie księgi podatkowej jako dowodu wymaga obalenia domniemania jej zgodności z prawdą. Wzruszenie domniemania może nastąpić przez zakwestionowanie podstawy domniemania, czyli niewadliwości lub rzetelności. Podważenie informacji zawartych w księdze może nastąpić przy wykorzystaniu każdego dowodu, który można uznać za wiarygodny i przekonujący⁴². Ciężar obalenia domniemania spoczywa na organie podatkowym.

37 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Go 135/12, Lex nr 1286845.

38 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3836/13, Lex nr 2036672.

39 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 306.

40 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2007, s. 717.

41 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*

42 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 538/15, Lex nr 1751554.

Obalenie domniemania z art. 193 § 1 o.p. następuje w wyniku podjęcia przez organ podatkowy czynności badania ksiąg podatkowych. Zgodnie z art. 193 § 6 o.p. jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, 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. Protokół badania ksiąg nie jest decyzją ani postanowieniem, nie stanowi także szczególnego czy też swoistego aktu administracyjnego. Jest on zatem formą utrwalenia na piśmie materialno-technicznej czynności procesowej, jaką jest badanie rzetelności oraz wadliwości ksiąg podatkowych⁴³.

Zgodnie z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego brak formalnego stwierdzenia przez organ nierzetelności prowadzenia ksiąg zgodnie z art. 193 § 6 o.p. nie może mieć wpływu na wynik prowadzonego postępowania, w przypadku gdy z protokołu kontroli wynikały okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń przez wniesienie zastrzeżeń⁴⁴.

Konsekwencją skutecznego odrzucenia ksiąg podatnika ze względu na ich nierzetelność lub wadliwość jest utrata przez nie szczególnej mocy dowodowej. Księgi podatkowe, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, ale podlegają, tak jak inne dowody, swobodnej ocenie prawdziwości zawartych w nich zapisów. Nawet nierzetelna i wadliwa księga podatkowa pozostaje dowodem w sprawie, jednak pozbawionym już szczególnej mocy domniemania jej autentyczności i wiarygodności⁴⁵.

3.3. Naruszenie warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania

Ustawodawca jako odrębną pozytywną przesłankę szacowania podstawy opodatkowania wskazuje naruszenie przez podatnika warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 3 o.p.).

Zasady opodatkowania w formach zryczałtowanych reguluje ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁴⁶. Ustawa określa zasady opodatkowania w trzech formach zryczałtowanych, tj. w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych.

43 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3013/14, Lex nr 2190487.

44 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 138/14, Lex nr 2036419.

45 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 410/11, Lex nr 1127221.

46 Tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm., dalej: u.z.p.d.

Istotą opodatkowania w formach zryczałtowanych jest odstąpienie od konstrukcji podstawy opodatkowania występującej w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych. Pozwala na ograniczenie i uproszczenie ciężących na podatnikach obowiązków ewidencyjnych, w porównaniu z zasadami opodatkowania na zasadach ogólnych.

Zgodnie z art. 5 u.z.p.d. podatnicy opodatkowani na zasadach określonych w ustawie nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Pod pojęciem ksiąg ustawa definiuje księgi rachunkowe albo podatkową księgę przychodów i rozchodów, prowadzone na zasadach określonych w odrębnych przepisach⁴⁷.

Należy odróżniać więc pojęcie ksiąg w rozumieniu art. 5 u.z.p.d. od występującego w Ordynacji podatkowej pojęcia ksiąg podatkowych (art. 3 ust. 4 o.p.). Do tych ostatnich zaliczana jest np. ewidencja przychodów czy też ewidencja wyposażenia. Te księgi podatkowe podatnicy opodatkowani w formach zryczałtowych muszą prowadzić⁴⁸.

3.3.1. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Istotą opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych jest uwzględnienie w jego konstrukcji zryczałtowych (a nie rzeczywistych) kosztów uzyskania przychodu⁴⁹. Podstawę opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych stanowi przychód bez pomniejszania go o koszty uzyskania przychodu. Podatnicy opodatkowani w tej formie są obowiązani posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów, prowadzić wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ewidencję wyposażenia oraz, odrębnie za każdy rok podatkowy, ewidencję przychodów (art. 15 u.z.p.d.).

Okoliczności skutkujące utratą uprawnienia do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych określają szczegółowo przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, w tym w szczególności art. 8 u.z.p.d.

Podstawową okolicznością skutkującą utratą prawa do ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych jest przekroczenie w skali roku kwot przychodów określonych w art. 6 ust. 4 u.z.p.d. Pozostałe okoliczności uzasadniające utratę prawa do ryczałtu dotyczą w szczególności osiągania przychodów z określonych rodzajów działalności (m.in. prowadzenie aptek, udzielanie pożyczek pod zastaw, działalność w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych, wytwarzanie wyrobów objętych podatkiem akcyzowym).

47 Art. 4 ust. 1 pkt 9 u.z.p.d.

48 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2011, s. 59.

49 Wyrok WSA w Opolu z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Op 651/13, Lex nr 1410135.

Inną grupę okoliczności skutkujących uratą prawa do ryczałtu stanowi podjęcie przez podatników wykonywania działalności w roku podatkowym (po zmianie działalności wykonywanej samodzielnie na działalność prowadzoną w formie spółki z małżonkiem, w formie spółki z małżonkiem na działalność prowadzoną samodzielnie przez jednego lub każdego z małżonków, lub samodzielnie przez małżonka na działalność prowadzoną samodzielnie przez drugiego małżonka), jeżeli małżonek lub małżonkowie przed zmianą opłacali z tytułu prowadzenia tej działalności podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Ponadto uprawnienie do opodatkowania w formie ryczałtu wyłącza prowadzenie działalności w zakresie wymienionym w załączniku nr 2 do u.z.p.d.

Naruszenie warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania skutkuje powstaniem u podatnika obowiązku zaprowadzenia właściwych ksiąg i opłacania podatku dochodowego na zasadach ogólnych.

Zaistnienie przesłanek utraty prawa do opodatkowania ryczałtem nie powoduje zmian w zakresie opodatkowania za wcześniejszą (tj. przed utratą prawa do ryczałtu) część roku podatkowego. Podatnik jest w tym przypadku przez część roku opodatkowany ryczałtem, zaś przez pozostałą część roku – na zasadach ogólnych⁵⁰.

W stosunku do podatników podlegających za część roku opodatkowaniu na ogólnych zasadach za podstawę do określenia podatku dochodowego przyjmuje się dochód osiągnięty po utracie warunków do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

3.3.2. Karta podatkowa

Karta podatkowa jest najprostszą formą opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne⁵¹. Regulacja prawna dotycząca opodatkowania w formie karty podatkowej zawarta jest w rozdziale 3 u.z.p.d.

W przypadku opodatkowania w formie karty podatkowej wysokość podstawy opodatkowania nie jest zależna od faktycznie uzyskanych przychodów oraz poniesionych kosztów ich uzyskania. Podatek ustalany jest w drodze decyzji organu podatkowego, a jego wysokość jest uzależniona od rodzaju prowadzonej działalności oraz właściwej stawki karty podatkowej⁵².

Z punktu widzenia obowiązku ewidencjonowania przebiegu zdarzeń gospodarczych uproszczenie opodatkowania polega na tym, że podatnicy prowadzący działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej są zwolnieni od obowiązku prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy⁵³.

50 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*

51 J. Serwacki, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 233.

52 Załącznik nr 3 do u.z.p.d. – Tabela miesięcznych stawek podatku dochodowego w formie karty podatkowej.

53 Art. 24 ust. 1 u.z.p.d.

Podstawowym warunkiem uprawnienia do opodatkowania w formie karty podatkowej jest wykonywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności gospodarczej o przedmiocie określonym w art. 23 ust. 1 u.z.p.d., a także spełnienie wymogów określonych w art. 25 ust. 1 u.z.p.d. Do wymogów tych należy zaliczyć w szczególności złożenie wniosku o zastosowanie opodatkowania w tej formie oraz zgłoszenie prowadzenia działalności, do której zastosowanie ma zryczałtowana forma opodatkowania. Ponadto podatnicy przy prowadzeniu działalności nie mogą korzystać z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne. Naruszenie wymienionych warunków skutkuje utratą uprawnienia do opodatkowania w formie karty podatkowej.

W przypadku naruszenia przez podatnika warunków uprawniających do opodatkowania w formie karty podatkowej podatnik ma obowiązek zawiadomić o tym w formie pisemnej naczelnika urzędu skarbowego oraz jest obowiązany, poczynając od dnia, w którym nastąpiła utrata tych warunków, zaprowadzić ewidencję i płacić ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, jeżeli spełnia ku temu warunki, lub właściwe księgi – chyba że jest zwolniony od tego obowiązku – i płacić podatek dochodowy na ogólnych zasadach. W stosunku do ww. podatników podlegających za część roku opodatkowaniu na ogólnych zasadach za podstawę do ustalenia podatku dochodowego za ten okres przyjmuje się dochód osiągnięty od dnia utraty warunków do opodatkowania w formie karty podatkowej.

Za okres do dnia utraty prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej podatnik uiszcza więc podatek zryczałtowany, zaś od dnia utraty prawa do ryczałtu – podatek dochodowy na zasadach ogólnych.

Ustawa przewiduje od tej zasady cztery wyjątki, w przypadku zaistnienia których podatnicy są obowiązani płacić podatek dochodowy na ogólnych zasadach za cały rok podatkowy, a nie jedynie za część roku przypadającą po utracie prawa do ryczałtu.

Dotyczy to sytuacji, w której podatnik nie zawiadamia organu podatkowego o utracie prawa do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania, wydanie decyzji o opodatkowaniu w formie karty nastąpiło w oparciu o przedstawione przez podatnika nieprawdziwe dane, podatnik nie prowadzi ewidencji zatrudnienia lub prowadzi ją w sposób nierzetelny lub w rachunku lub fakturze stwierdzających sprzedaż wyrobu, towaru lub wykonanie usługi poda dane istotnie niezgodne ze stanem faktycznym⁵⁴.

Analiza przepisów dotyczących przesłanki utraty prawa do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania prowadzi do wniosku, że regulacja art. 23 § 1 pkt 3 o.p. nie jest merytorycznie spójna z ustawą o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Sformułowanie przesłanki szacowania jako utraty warunków uprawniających do opodatkowania

54 Art. 40 ust. 1 u.z.p.d.

w zryczałtowanej formie opodatkowania nie jest skorelowane z przepisami ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, która określa w odmienny sposób skutki utraty przez podatnika prawa do korzystania ze zryczałtowanych form opodatkowania.

Co do zasady w przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtowego za okres do utraty uprawnienia do ryczałtu podatnik opłaca podatek w formie ryczałtu, a dopiero od dnia naruszenia warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Od dnia naruszenia warunków do opodatkowania ryczałtowego aktualizuje się także obowiązek zaprowadzenia przez podatnika właściwych ksiąg i ewidencji, które umożliwią opodatkowanie na zasadach ogólnych i ustalenie rzeczywistych przychodów i kosztów ich uzyskania.

Opodatkowanie w drodze szacowania jako konsekwencja utraty prawa do ryczałtu w praktyce może zachodzić jedynie wówczas, gdy na skutek naruszenia warunków uprawniających do ryczałtu opodatkowanie na zasadach ogólnych obejmuje cały rok podatkowy, a nie jedynie okres od utraty prawa do ryczałtu.

Z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia na gruncie art. 40 u.z.p.d., gdzie opodatkowanie na zasadach ogólnych przez cały rok podatkowy stanowi dla podatnika swego rodzaju sankcję z tytułu podania przez podatnika danych nieprawdziwych bądź prowadzenie ewidencji w sposób nierzetelny.

Ponadto należy wskazać, że sformułowanie, że bezpośrednim skutkiem utraty prawa do zryczałtowanej formy opodatkowania jest oszacowanie, stanowi nadmierne uproszczenie. Mimo naruszenia warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania mogą istnieć dane pozwalające na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. Zasadę o obowiązku odstąpienia od szacowania, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, należy odnieść również do przesłanki szacowania, o której mowa w art. 23 § 1 pkt 3 o.p.⁵⁵

4. Przesłanki negatywne szacowania

Zgodnie z art. 23 § 2 o.p.: „Organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;

55 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2014, s. 203.

2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania”.

Przepis art. 23 § 2 o.p. wskazuje dwie przesłanki odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania. Spełnienie którejkolwiek z wymienionych przesłanek skutkuje obowiązkiem organu podatkowego zaniechania szacowania i dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych.

Przesłanki odstąpienia od szacowania stanowią jednocześnie negatywne przesłanki szacowania podstawy opodatkowania.

Przesłanka negatywna szacowania z art. 23 § 2 pkt 1 o.p. odnosi się do przesłanki pozytywnej szacowania, o której mowa w art. 23 § 1 pkt 1 o.p. Nawet bowiem wtedy, gdy brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania, jeżeli dowody uzyskane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, organ podatkowy od szacowania odstąpi.

Przesłanka negatywna szacowania z art. 23 § 2 pkt 2 o.p. odnosi się do przesłanki pozytywnej szacowania, o której mowa w art. 23 § 1 pkt 2 o.p. Nawet wtedy, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, organ odstąpi od szacowania, jeśli dane wynikające z ksiąg, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Przepis art. 23 § 2 o.p. nie zawiera negatywnej przesłanki szacowania, która odnosiłaby się do obowiązku szacowania w przypadku naruszenia warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 3 o.p.). Stanowi to wyraz niekonsekwencji ustawodawcy, który w pozostałych przypadkach daje wyraz zasadzie, że jeśli z wykorzystaniem innych uzupełniających dowodów możliwe jest określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania, od szacowania należy odstąpić. Może bowiem zdarzyć się, że mimo utraty warunków do zryczałtowanej formy opodatkowania i nieprowadzenia przez podatnika wymaganych w opodatkowaniu na zasadach ogólnych ksiąg podatkowych, będą istniały dane, które pozwolą na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 23 § 1 i 2 o.p. może budzić wątpliwości, czy sytuacja taka stanowiłaby podstawę do odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania.

W orzecznictwie istnieją poglądy, że brzmienie przepisu art. 23 § 1 pkt 3 w zw. z art. 23 § 2 o.p. pozwala jednak na odstąpienie od szacowania również w przypadku, gdy obowiązek szacowania wynika z utraty prawa do zryczałtowanej formy opodatkowania. Wskazuje się, że zasadę obowiązku odstąpienia od szacowania, gdy mimo braku ksiąg podatkowych istnieją dane pozwalające na określenie podstawy opodatkowania, należy odnieść również do przesłanki szacowania dotyczącej naruszenia warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania⁵⁶.

56 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 899/10, Lex nr 688895.

Zgodnie z treścią uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 26 października 2010 r, w sytuacji gdy podatnik, który nie prowadził w danym roku podatkowym księgi podatkowej, co mogło wynikać z utraty (wygaśnięcia) uprawnienia do opodatkowania w formie karty podatkowej, posiada dowody pozwalające choćby w części na ustalenie przychodów i kosztów ich uzyskania w wysokości rzeczywistej, w tym dowody dotyczące uzyskanych przychodów, niektórych kosztów ich uzyskania, uzasadnione jest ograniczenie szacowania tylko tych wydatków niezbędnych dla uzyskania przychodów, które zostały poniesione, na które podatnik nie posiada dowodów ich poniesienia⁵⁷.

Pogląd ten należy uznać za trafny. W przeciwnym razie szacunek, który ma z założenia probabilistyczny charakter, zyskiwałby pierwszeństwo przed ustalaniem przez organ podatkowy rzeczywistej podstawy opodatkowania, mimo istnienia danych pozwalających na dokonanie wymiaru na zasadach ogólnych.

Z treści art. 23 § 2 o.p. wynika, że ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z jej rzeczywistymi rozmiarami ma pierwszeństwo przed szacowaniem podstawy opodatkowania⁵⁸. Szacowanie podstawy opodatkowania ma zastosowanie wyłącznie wtedy, kiedy organ podatkowy w ogóle nie dysponuje danymi pozwalającymi na ustalenie podstawy opodatkowania. Jeżeli natomiast dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, organ podatkowy jest zobowiązany do dokonania wymiaru na zasadach ogólnych⁵⁹. W literaturze wskazuje się, że wymiar szacunkowy powinien być traktowany jako „zło konieczne”⁶⁰ i stosowany wyłącznie w sytuacjach, gdy organ podatkowy nie ma możliwości ustalenia wysokości zobowiązania w drodze zwyczajnej metody wymiaru.

Konstrukcja przepisu art. 23 § 2 o.p. jest wyrazem zastępczego oraz warunkowego, w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych, charakteru szacowania podstawy opodatkowania. Pogląd o zastępczym charakterze instytucji szacowania, która może mieć zastosowanie tylko wtedy, gdy nie ma innego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania, zdecydowanie dominuje także w orzecznictwie. Uznaje się, że brak możliwości dokonania wymiaru na zasadach ogólnych musi zostać dostatecznie wyjaśniony przez organ podatkowy⁶¹. Zgodnie

57 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 847/10, Lex nr 751310.

58 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s. 203; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 239; C. Kosikowski, L. Etel, *Ordynacja podatkowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 241.

59 Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 633/99, Lex nr 59114.

60 W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Wydawnictwo KIK Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1997, s. 62.

61 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 205/2008, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 575/99, Lex nr 1694199; wyrok WSA w War-

z przeważającym stanowiskiem sądów stwierdzenie nierzetelności księgi podatkowej nie stwarza automatycznie podstawy do ustalenia opodatkowania w drodze szacunkowej⁶². W pierwszej kolejności organy są zobowiązane do zbadania, czy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Podobnie na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych tryb ten traktowano jako odstępstwo od zasady i jego zastosowanie mogło mieć miejsce tylko w razie braku innej możliwości ustalenia podstaw opodatkowania⁶³. Wskazywano, że stwierdzenie nierzetelności księgi nie stanowi wystarczającej przesłanki do szacunkowego wyliczenia podstawy opodatkowania, gdyż organ podatkowy powinien wykazać, że nie dysponuje innymi danymi pozwalającymi na określenie podstawy opodatkowania w sposób rzetelniejszy niż szacunek⁶⁴.

Odstąpienie od oszacowania, jeżeli zaistnieją wskazane w tym przepisie przesłanki, jest obligatoryjne⁶⁵.

W orzecznictwie istnieje jednak także odosobniony pogląd, zgodnie z którym odstąpienie od szacowania, w sytuacji gdy istnieją dane pozwalające na określenie podstawy opodatkowania, jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem organu. Zgodnie z tym stanowiskiem „organy podatkowe uznając księgę za nierzetelną mają możliwość [podkreśl. – A.K.] określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, w sytuacji, gdy dane wynikające z księgi nie pozwalały na jej określenie lub mogły też określić podstawę opodatkowania w oparciu o dane wynikające z księgi, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania”⁶⁶. Zgodnie z innym orzeczeniem „jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione uzyskanymi w toku postępowania dowodami, umożliwiają [podkreśl. – A.K.] określenie podstawy opodatkowania, organ podatkowy może, a nawet powinien odstąpić od oszacowania”⁶⁷.

Pogląd, zgodnie z którym odstąpienie od szacowania w razie spełnienia ustawowych przesłanek jest zależne od uznania organu podatkowego, nie jest trafny. Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania albo w oparciu

szawie z dnia 30 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1939/2005, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 576/99, Lex nr 74003.

62 Wyrok NSA z dnia 11 września 1996 r., sygn. akt SA/Lu 2266/95, Lex nr 28592.

63 Wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z dnia 21 listopada 1996 r., sygn. akt I SA/Kr 648/96, Lex nr 28933.

64 Wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 19 maja 1999 r., sygn. akt I SA/Lu 306/98, Lex nr 38133.

65 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...* Wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 21 stycznia 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 1223/96, Lex nr 1690864.

66 Wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 7 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 1399/98, Lex nr 1692124.

67 Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2005 r., sygn. akt II FSK 12/2005, Lex nr 173028.

o księgi i istniejące dowody nie jest alternatywą, w ramach której organ może dokonać dowolnego wyboru. Istnienie dowodów pozwalających na ustalenie podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych determinuje obowiązek odstąpienia od szacowania.

Ustawa nie precyzuje, jakiego rodzaju materiał dowodowy stanowi podstawę do odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania na podstawie art. 23 § 2 o.p. Z treści art. 23 § 2 pkt 1 o.p. wynika jedynie, że mają być to dane uzyskane w toku postępowania, pozwalające na określenie podstawy opodatkowania. W przypadku przesłanki z art. 23 § 2 pkt 2 o.p. mają być to dane uzupełniające w stosunku do ksiąg podatkowych.

W orzecznictwie wskazuje się, że uzyskane w toku postępowania dowody uzupełniające w rozumieniu art. 23 § 2 o.p., które organ może uwzględnić, określając wysokość podstawy opodatkowania, to wszelkie środki dowodowe pozwalające na określenie podstawy opodatkowania⁶⁸. Dowody te mogą być dowolnego rodzaju⁶⁹. Istnieją także poglądy, że odstąpienie od szacowania może nastąpić w oparciu o dowody w postaci dokumentów⁷⁰.

Analiza orzecznictwa prowadzi do wniosku, że w praktyce stosowania przepisu art. 23 § 2 o.p. jako dowody pozwalające na odstąpienie od szacowania traktowane są w szczególności faktury, paragony, ewidencje czy też deklaracje, a także listy płac i delegacje⁷¹. W orzecznictwie akcentowana jest też rola dokumentów prywatnych w postaci prowadzonych zapisków dotyczących wielkości sprzedaży. Mogą to być m.in. zapiski w zeszytach wskazujące na rzeczywistą wielkość sprzedaży⁷², zawierające dane pozwalające na określenie podstawy opodatkowania (daty i ceny sprzedaży)⁷³.

W orzecznictwie podkreśla się, że dowody uprawniające do zastosowania art. 23 § 2 o.p. muszą mieć charakter dowodów niebudzących wątpliwości⁷⁴. Dowody te muszą mieć charakter wiarygodny⁷⁵.

68 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 1/15, Lex nr 2106333.

69 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1278/15, Lex nr 2150880.

70 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 122/13, Lex nr 1640450.

71 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 430/16, Lex nr 2098171.

72 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 1/15, Lex nr 2106333.

73 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 315/12, Lex nr 1247394.

74 Wyrok WSA w Opolu z dnia 21 września 2011 r., sygn. akt I SA/Op 238/11, Lex nr 1191017.

75 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1957/14, Lex nr 1747175; wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 936/12, Lex nr 1301064.

5. Przyczyna braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych a szacowanie podstawy opodatkowania

W treści art. 23 o.p. obowiązek szacowania podstawy opodatkowania nie został uzależniony od przyczyn braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania – mogą to być zarówno przyczyny przez podatnika zawinione, jak i od podatnika niezależne⁷⁶.

W orzecznictwie sądów administracyjnych w zasadzie jest jednolity pogląd, że przesłanką oszacowania jest brak danych koniecznych do ustalenia podstawy opodatkowania, niezależnie od tego, jakie są przyczyny tego braku⁷⁷. Wskazuje się, że powoływanie się na to, że nieprowadzenie dokumentacji było wynikiem niewiedzy, a nie złej woli skarżącego dla oceny zasadności ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, nie może odnieść pożądanego skutku⁷⁸.

Okoliczność braku ksiąg podatkowych należy wiązać z nieudostępnieniem ich organowi podatkowemu, fakt że podatnik posiada księgi podatkowe, ale nie chce ich okazać organowi, jest z perspektywy przesłanek szacowania równoznaczny z nieistnieniem ksiąg podatkowych⁷⁹. Należy przyjąć, że w przypadku braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania obowiązek szacowania powstanie nawet wówczas, gdy przyczyna wspomnianego braku danych wynika z rozstrzygnięcia organu podatkowego. Tego rodzaju sytuacja może zaistnieć na gruncie § 7 r.p.k.p.r. Zgodnie z treścią powołanego przepisu w przypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami, zwłaszcza takimi jak: rodzaj i rozmiar wykonywanej działalności, wiek oraz stan zdrowia, naczelnik urzędu skarbowego na wniosek podatnika może zwolnić go od obowiązku prowadzenia księgi, jak również od poszczególnych czynności z zakresu prowadzenia księgi. Zwolnienie przez organ podatnika z obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów może skutkować brakiem danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Wobec braku odrębnej regulacji w tym zakresie wydaje się, że jedynym sposobem określenia wysokości zobowiązania podatkowego w takim przypadku będzie oszacowanie podstawy opodatkowania⁸⁰.

W orzecznictwie wskazuje się także, że szacowanie podstawy opodatkowania powinno nastąpić również wówczas, gdy okresowe nieprowadzenie przez po-

76 W. Modzelewski (red.), *Komentarz do Ordynacji Podatkowej*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2003, s. 88.

77 Wyrok NSA z dnia 28 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1233/05, Lex nr 263793; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 października 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 169/16, Lex nr 2146828.

78 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1641/11, Lex nr 1343879.

79 P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowania podstawy...*, s. 31.

80 M. Pogoński, *Prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Komentarz*, Lex 2017.

datnika ksiąg podatkowych, skutkujące brakiem danych do ustalenia podstawy opodatkowania, wynika z faktu, że księgi podatkowe były w posiadaniu organów skarbowych w celu dokonania ich analizy⁸¹.

6. Podsumowanie

Regulacja przesłanek szacowania podstawy opodatkowania zawarta jest w art. 23 § 1 i 2 o.p.

Artykuł 23 § 1 o.p. zawiera wyliczenie trzech okoliczności, które skutkują szacowaniem podstawy opodatkowania. Należą do nich: brak ksiąg podatkowych lub innych danych do określenia podstawy opodatkowania, sytuacja, w której dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, jak również utrata przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Powyższe okoliczności stanowią pozytywne przesłanki zastosowania instytucji szacowania podstawy opodatkowania.

Artykuł 23 § 2 o.p. wskazuje dwie przesłanki, w przypadku zaistnienia których mimo spełnienia przesłanek z art. 23 § 1 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest odstąpić od szacowania. Dotyczy to sytuacji, gdy pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania lub gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Wskazane okoliczności stanowią negatywne przesłanki szacowania podstawy opodatkowania.

W celu ustalenia dopuszczalności zastosowania instytucji szacowania niezbędne jest odczytanie § 1 i 2 art. 23 o.p. we wzajemnym powiązaniu. W przypadku spełnienia jednej z przesłanek pozytywnych szacowania przy jednoczesnym niezrealizowaniu przesłanki negatywnej dokonanie przez organy podatkowe wymiaru w drodze szacowania ma charakter obligatoryjny.

Katalog przesłanek szacowania ma charakter zamknięty. Zaistnienie żadnych innych przyczyn niż wymienione w ustawie nie może stanowić źródła uprawnienia organów podatkowych do zrezygnowania z wymiaru rzeczywistej podstawy opodatkowania na rzecz wymiaru szacunkowego.

Pierwsza z pozytywnych przesłanek szacowania dotyczy braku ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania. Księgi podatkowe odgrywają w postępowaniu podatkowym szczególną rolę. Ze względu na ich funkcję, jaką jest bieżąca rejestracja zdarzeń, pozwalają one w spo-

81 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 64/07, Lex nr 467207.

sób precyzyjny ustalić podatkowopravny stan faktyczny. Brak ksiąg podatkowych utrudnia określenie wysokości zobowiązania podatkowego, nie zawsze skutkuje jednak oszacowaniem. W przypadku gdy brak jest ksiąg podatkowych, lecz inne dane zebrane w toku postępowania, jak np. dowody źródłowe, na podstawie których dokonywane były zapisy w księgach, pozwalają na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania, organ podatkowy odstępuje od szacowania.

Druza z pozytywnych przesłanek szacowania podstawy opodatkowania dotyczy sytuacji, w której księgi podatkowe podatnika istnieją, lecz ich treść nie pozwala na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. Problematyka ta wiąże się ściśle z zagadnieniem rzetelności i niewadliwości ksiąg podatkowych. Na podstawie art. 193 § 1 o.p. księgom podatkowym prowadzonym rzetelnie i w sposób niewadliwy została przyznana szczególna moc dowodowa, stanowią one bowiem dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

Pozbawienie szczególnej mocy dowodowej ksiąg podatkowych wymaga wykazania przez organ podatkowy, że dokonywane w nich zapisy nie odzwierciedlają rzeczywistości (nierzetelność księgi) lub że księga jest prowadzona niezgodnie z zasadami jej prowadzenia wynikającymi z odrębnych przepisów (wadliwość księgi), przy czym wady mają istotne znaczenie dla sprawy.

Stwierdzenie nierzetelności lub wadliwości księgi nie skutkuje z mocy prawa obowiązkiem oszacowania całej podstawy opodatkowania. Obowiązkiem organów podatkowych jest przeprowadzenie postępowania zmierzającego do ustalenia zakresu nierzetelności lub wadliwości księgi. Dopiero zakwestionowanie wszystkich zapisów księgi skutkuje jej odrzuceniem w całości i oszacowaniem całej podstawy opodatkowania.

Utrata prawa do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania stanowi trzecią z pozytywnych przesłanek szacowania. Z uprawnieniem do zryczałtowanej formy opodatkowania wiążą się uproszczenia w zakresie zasad ewidencjonowania przebiegu zdarzeń gospodarczych. W przypadku gdy podatnik w trakcie roku traci prawo do opodatkowania ryczałtowego, za część roku może być brak dowodów w celu ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych. W praktyce jednak, na gruncie obowiązujących przepisów, sytuacje, w których utrata prawa do ryczałtu skutkuje bezpośrednio obowiązkiem oszacowania podstawy opodatkowania, mają charakter wyjątkowy. Najczęściej utrata prawa do zryczałtowanej formy opodatkowania w trakcie roku podatkowego skutkuje opodatkowaniem w formie ryczałtu za okres do utraty prawa, zaś od następującego dnia – obowiązkiem prowadzenia właściwych ksiąg podatkowych i opłacania podatku na zasadach ogólnych. Uzasadnia to wniosek, że treść art. 23 § 1 pkt 3 o.p. nie jest skorelowana z przepisami normującymi zasady opodatkowania w formach zryczałtowanych.

Na powstanie obowiązku do szacowania podstawy opodatkowania nie ma wpływu przyczyna braku danych do określenia podstawy opodatkowania. W przypadku spełnienia ustawowych przesłanek instytucja szacowania ma zastosowanie

zarówno, gdy brak danych jest konsekwencją zawinionego zachowania podatnika, jak również wówczas, gdy jest on skutkiem zdarzeń od podatnika niezależnych.

Sposób sformułowania przesłanek szacowania powinien być determinowany przede wszystkim przez cel, jakiemu służy instytucja z art. 23 o.p., jakim jest umożliwienie określenia podstawy opodatkowania jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej.

Z tego punktu widzenia przesłanki szacowania powinny zatem być tak skonstruowane, aby ustalanie rzeczywistej podstawy opodatkowania znajdowało pierwszeństwo przed szacowaniem zawsze, gdy tylko pozwalają na to istniejące dowody. Wymaga to niepoprzestawania przez organy na stwierdzeniu nierzetelności księgi podatkowej, lecz przeprowadzenia postępowania w celu pozyskania dowodów umożliwiających wymiar rzeczywistej podstawy opodatkowania. Odstąpienie od szacowania powinno następować zawsze, gdy istnieją dane pozwalające na dokonanie wymiaru na zasadach ogólnych.

Przesłanki szacowania powinny być tak sformułowane, by w przypadku ich zaistnienia wymiar w drodze szacowania miał charakter obligatoryjny, a nie podlegał uznaniu organu podatkowego. Dzięki takiemu unormowaniu w każdym przypadku braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania organy podatkowe będą zobowiązane do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego w oparciu o tę samą procedurę.

Rozdział VII

Metody szacowania podstawy opodatkowania

1. Uwagi ogólne

W ramach instytucji szacowania podstawy opodatkowania określenie podstawy opodatkowania następuje w oparciu o metodę szacowania. Dokonanie przez organ podatkowy wyboru optymalnej metody szacowania jest zagadnieniem o podstawowym znaczeniu. W zależności bowiem od przyjętej metody może nastąpić wymiar zobowiązania podatkowego w innej wysokości.

W zakresie metod szacowania brak jest ustaleń teoretycznych. W szczególności w literaturze nie sformułowano definicji metody szacowania. Pojęcie metody szacowania było dotychczas definiowane jedynie pośrednio, przez definiowanie samej procedury szacowania. Tymczasem sformułowanie autonomicznej definicji metody szacowania, która byłaby niezależna od definicji procedury szacowania, jest niezbędne w celu ustalenia i nazwania relacji między procedurą wymiarową opartą na szacowaniu a stosowaną w jej ramach metodą szacowania.

2. Regulacja prawna w zakresie metod szacowania podstawy opodatkowania

Obowiązująca regulacja prawna dotycząca metod szacowania zawarta jest w treści art. 23 § 3 o.p., zgodnie z którym: „Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w szczególności następujące metody:

- 1) porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu;

- 2) porównawczą zewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach;
- 3) remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu;
- 4) produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa;
- 5) kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie;
- 6) udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie”.

W aktualnym stanie prawnym katalog metod szacowania ma charakter otwarty, o czym świadczy poprzedzenie przez ustawodawcę wyliczenia metod szacowania sformułowaniem „w szczególności”. Organy podatkowe uprawnione są do zastosowania metod wymienionych w treści art. 23 § 3 o.p., jak również metod w treści przepisu niewymienionych, opracowanych przez organ podatkowy dla potrzeb wymiaru w konkretnej sprawie.

3. Pojęcie metody szacowania – analiza i ocena poglądów doktryny i orzecznictwa

Słowo „metoda” pochodzi z języka greckiego (*metha hodos*) i oznacza drogę postępowania. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego przez metodę należy rozumieć świadomie stosowany sposób postępowania mający prowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu¹. Wskazuje się, że metoda, jako sposób postępowania prowadzący do rozwiązania danego problemu oraz osiągnięcia przyjętego celu, składa się z określonych, powtarzalnych etapów².

W ramach podejmowanej w doktrynie charakterystyki metod szacowania wskazuje się przykładowo, że metody szacowania odpowiadają pewnym schematycznym sposobom określania zasadniczych elementów ekonomicznych (obrotu,

1 M. Szymczak (red.), *Słownik...*, t. II, s. 710.

2 H. Schuman, *Metoda i znaczenie w badaniach sondażowych*, Oficyna Naukowa, Warszawa 2013, s. 25.

dochodu, majątku, zdolności produkcyjnej), obrazujących stan gospodarki przedsiębiorcy oraz zachodzące w nim zmiany, które są związane z podatkowoprawnym stanem faktycznym³. Metody szacowania określa się jako typowy przykład norm prawnych odsyłających do wartości pozaprawnych, w tym przypadku ekonomicznych⁴. Przedstawiona definicja nie daje odpowiedzi na zasadnicze pytanie, na czym polega schematyczne określanie dochodu lub obrotu oraz jakim schematem w ramach metody szacowania należy się posługiwać.

Zgodnie z innym poglądem odnoszącym się do metody szacowania w przypadku braku możliwości odtworzenia rzeczywistego przebiegu działań i zdarzeń z powodu braku danych można posługiwać się „pewną schematyzacją i uniformizacją”⁵. Jednak pojęcia pewnej schematyzacji i uniformizacji nie pozwalają na precyzyjne zdefiniowanie metody szacowania, ponieważ są zbyt ogólnikowe.

Zgodnie z innym poglądem oszacowanie podstawy opodatkowania polega na wykazaniu wielkości podstawy opodatkowania metodami innymi niż stosowane normalnie, jednakże zgodnie z wymogami przepisów regulujących poszczególne podatki⁶. Na gruncie przedstawionej definicji nie jest jednak jasne, czym są i na czym polegają metody inne niż stosowane normalnie, czym się różnią od metod stosowanych normalnie oraz jaka jest relacja między nimi. Wskazany pogląd daje się objaśnić w taki sposób, że metody stosowane normalnie to dowody wykorzystywane w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych, czyli dowody, które podatnik powinien gromadzić stosownie do swoich obowiązków w zakresie ewidencji i dokumentacji przebiegu zdarzeń gospodarczych, a organ podatkowy powinien respektować treść tych dowodów, jeśli są rzetelne i niewadliwe. Jeśli jednak dowodów takich brak, organ dokonujący wymiaru ma obowiązek zastosować metody szacowania. Taki opis problematyki szacowania mówi jednak tylko o relacji zasad ogólnych do szacowania, nie wzbogacając wiedzy o samych metodach.

Również w orzecznictwie sądów administracyjnych nie sformułowano definicji metody szacowania. Metoda szacowania definiowana jest jedynie pośrednio, gdy mowa o pojęciu samego szacowania (wskazuje się, że metoda szacowania to „sposób szacowania”⁷). Nieprecyzyjna terminologia stosowana przez sądy powoduje, że poszczególne orzeczenia często są ze sobą sprzeczne.

Rozbieżności w orzecznictwie związane są również z kwestią relacji między dowodem, w znaczeniu środka dowodowego, a metodą szacowania. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego szacowanie ma zastosowanie w przypadku braku bezpośrednich dowodów stwierdzających transakcję⁸. Po-

3 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja...*, Wrocław 2007, s. 256.

4 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 335 i n.

5 R. Mastalski, *Komentarz do art. 23 O. p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2005, s. 203.

6 A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja...*, s. 103.

7 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 921/16, Lex nr 2280920.

8 Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1259/08, Lex nr 552137.

dobnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim, stanowiąc, że konieczność stosowania szacunku następuje wówczas, gdy nie ma danych źródłowych umożliwiających ustalenie faktycznej podstawy opodatkowania⁹.

A contrario należy zatem wnioskować, że szacowanie oparte jest na dowodach pośrednich, innych niż tzw. dowody źródłowe. Brak jest jednak kryteriów odróżnienia dowodów pośrednich od bezpośrednich oraz zasad rządzących tym, jak w ramach metody szacowania należy te dowody stosować. Przytoczone stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego nie pozwala ustalić, jakie są relacje między metodami a dowodami.

Zgodnie z definicją sformułowaną przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie szacowanie z jednej strony stanowi szczególną metodę oceny dowodów¹⁰. Takie stanowisko wydaje się sprzeczne z treścią art. 23 o.p., ponieważ pojęcie „metoda” odnosi się do sposobu szacowania, a nie do oceny dowodów. Przytoczony sposób wykładni zakwestionował także Sąd Najwyższy, który orzekł, że „utożsamianie instytucji szacunku z instytucją oceny dowodów [...] jest zbyt daleko idące”¹¹.

Z drugiej strony w uzasadnieniu przywołanego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wskazano, że szacunkowe ustalenie podstawy obliczenia podatku „powinno dawać wynik odpowiadający rzeczywistej podstawie, to zaś uwarunkowane jest m.in. wyczerpującym zebraniem dowodów dających materiał do wniosków, jakie będzie można wyciągnąć zgodnie z wybraną metodą”¹². Z takiego ujęcia wynika zaś, że dowody są elementami metod szacowania. W treści orzeczenia zachodzi więc wewnętrzna sprzeczność.

Przedstawiona analiza orzecznictwa prowadzi do wniosku, że sądy administracyjne w zakresie samego szacowania, jak również definicji i charakteru metody szacowania zajmują stanowiska, które pozostają we wzajemnej sprzeczności. Szacowanie bywa określane jako metoda oceny dowodów. Twierdzi się jednak również, że szacowanie nie jest metodą oceny dowodów. Wskazuje się, że przesłanką szacowania jest brak dowodów. Formułuje się natomiast jednocześnie obowiązek, by zastosowane w danej metodzie dane znajdowały odzwierciedlenie w materiale dowodowym. Wskazuje się, że w szacowaniu występują dowody pośrednie, a nie bezpośrednie, ale twierdzi się też, że szacowanie nie może być dowodem, który podważa dowód bezpośredni.

Istnieje potrzeba stworzenia jednolitej bazy terminologicznej, która posłużyłaby do wyodrębnienia i nazwania poszczególnych elementów metody szacowania

9 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Go 960/08, Lex nr 485103.

10 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2004 r., sygn. akt III SA 1797/02, Lex nr 703963.

11 Wyrok SN z dnia 11 października 1990 r., sygn. akt III ARN 21/90, Lex nr 10770.

12 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2004 r., sygn. akt III SA 1797/02, Lex nr 703963.

oraz ustalenia, jaka relacja zachodzi między pojęciem metody szacowania a pojęciem dowodu, a także jak się ma metoda szacowania do postępowania dowodowego.

Punktem wyjścia dla ustaleń w zakresie uniwersalnej definicji metody szacowania podstawy opodatkowania jest zidentyfikowanie elementów, które metodę szacowania tworzą.

Stosowanie metody szacowania polega na wykorzystaniu zespołu dowodów w celu ustalenia wielkości stanowiącej tzw. szacunkowe wielkości odniesienia w metodzie szacowania i na ich podstawie, z uwzględnieniem zasad postępowania podatkowego ustalenie wielkości podstawy opodatkowania.

Pozwala to sformułować definicję, zgodnie z którą metoda szacowania jest to zastępczy, w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych, model postępowania, znany z przepisów ustawy albo wypracowany przez organ podatkowy *ad casum*, służący do ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o zespół powiązanych logicznie środków dowodowych i szacunkowych wielkości odniesienia, z uwzględnieniem ogólnych reguł postępowania dowodowego¹³.

W dalszej części opracowania zostaną przedstawione poszczególne elementy tworzące metodę szacowania oraz zasady jej stosowania.

4. Szacunkowe wielkości odniesienia w ramach metod szacowania

Każda z metod szacowania, zarówno metody wymienione w ustawie, jak i metody wprost w ustawie niewymienione, opierają się na określonych wielkościach, które muszą zostać w toku postępowania ustalone, by na ich podstawie wnioskować następnie o szacunkowej podstawie opodatkowania. W ramach niniejszej pracy wielkości te określane są jako szacunkowe wielkości odniesienia (dalej również: wielkość odniesienia). Dla metody porównawczej wielkością odniesienia będzie wysokość obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu, zaś dla metody porównawczej zewnętrznej – wysokość obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach. W ramach metody remanentowej wielkością odniesienia jest wartość majątku

13 A. Kłosińska, *Metody szacowania podstawy opodatkowania – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Bogucka-Felczak, T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014, s. 225 i n.

przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu oraz wskaźnik szybkości obrotu, a w obrębie metody produkcyjnej – zdolność produkcyjna przedsiębiorstwa. Metoda kosztowa opiera się na szacunkowych wielkościach odniesienia w postaci wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo oraz wskaźnikach udziału tych kosztów w obrocie, natomiast metoda udziału dochodu w obrocie odnosi się do wysokości udziału sprzedaży (wykonanych usług) określonych towarów i usług w całym obrocie.

Jak z tego wynika, każda z metod szacowania przewiduje ustalenie pewnej wielkości, na podstawie której będzie możliwe dalsze wnioskowanie o poszukiwanej szacunkowej podstawie opodatkowania. Wykorzystywane w ramach poszczególnych metod szacowania szacunkowe wielkości odniesienia są tym elementem, który odróżnia występujące metody szacowania od siebie.

Wielkości odniesienia wykorzystywane w ramach poszczególnych metod szacowania muszą wynikać z będących w posiadaniu organu dowodów i muszą zostać udowodnione przez organ w toku postępowania.

5. Zastosowanie metody szacowania

Aby możliwe było ustalenie w toku postępowania szacunkowych wielkości odniesienia, organ podatkowy musi dysponować określonym materiałem dowodowym. Katalog środków dowodowych możliwych do wykorzystania w ramach metod szacowania ma charakter otwarty. Zastosowanie znajduje tu ogólna zasada postępowania podatkowego, zgodnie z którą jako dowód w postępowaniu należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 o.p.)

Zebrane w toku postępowania dowody będą uzasadniać wybór tej, a nie innej metody szacowania.

Przykładowo, w przypadku metody porównawczej wewnętrznej dowodami będą np. deklaracje, księgi podatkowe czy też dokumenty źródłowe tego samego przedsiębiorstwa za inne okresy. W ramach metody produkcyjnej środkiem dowodowym może być np. dokumentacja na okoliczność liczby czynnych w przedsiębiorstwie maszyn, zatrudnionych w przedsiębiorstwie pracowników oraz stopnia wykorzystania czynników wytwórczych w roku podatkowym.

Podobny schemat postępowania ma zastosowanie w przypadku, gdy organ podatkowy odrzuci metody szacowania wskazane w art. 23 § 3 o.p. i przystąpi do szacowania w oparciu o wypracowaną przez organ metodę pozaustawową.

W jednym z przypadków dokonując oszacowania przychodu piekarni w oparciu o metodę pozaustawową, organ podatkowy dokonał oszacowania, obliczając

ilość, a następnie wartość wyprodukowanego produktu z ustalonej ilości surowca (przedmiot dowodu)¹⁴. Przychód obliczono przy uwzględnieniu znanych receptur produkcji i zużycia surowców niezbędnych do tej produkcji. Środkami dowodowymi wykorzystanymi przez organ podatkowy były: opinia biegłego, przedłożone przez podatnika ekspertyzy, protokoły strat, receptury, zestawienie dotyczące asortymentu i specyfikacji sprzedawanych wyrobów, protokoły zeznań świadków, pisma odbiorców produktów oraz zastrzeżenia i wyjaśnienia złożone przez podatnika do protokołu z kontroli.

W innym stanie faktycznym dokonując oszacowania dochodu kancelarii adwokackiej metodą pozaustawową¹⁵, organ podatkowy zbadał rodzaj spraw zaewidencjonowanych i określił przeciętne stawki stosowane przez podatnika do poszczególnych rodzajów spraw (wielkości te stanowiły wielkości odniesienia). Środkami dowodowymi w sprawie były zestawienia spraw zaewidencjonowanych i akta sądowe. Na podstawie akt sądowych ustalono rodzaj każdej z niezawidencjonowanych spraw i zastosowano średnią stawkę właściwą dla danego rodzaju sprawy.

W innym stanie faktycznym, na gruncie którego organ dokonał oszacowania obrotu z działalności krawieckiej¹⁶, przedmiotem dowodu było ustalenie ilości faktycznie zużytych tkanin, materiałochłonność poszczególnych grup wyrobów, ich udział w sprzedaży zaewidencjonowanej, a także średnie ceny sprzedaży (były to wielkości odniesienia w ramach zastosowanej metody). Ustalenia tych wielkości dotyczyło przeprowadzone postępowanie dowodowe – na ich podstawie dokonano wymiaru podstawy opodatkowania. Wykorzystanymi w ramach metody szacowania dowodami były: rozliczenie zakupionych surowców do produkcji, zeznania świadków, dokumenty źródłowe.

W ramach metody szacowania, w odniesieniu do stosowanych w jej ramach dowodów, zastosowanie mają przepisy rozdziału 11 działu IV o.p. o dowodach. Przepisy te zawierają szczegółowe zasady dotyczące sposobu gromadzenia, oceny materiału dowodowego, jak również sposobu postępowania organu przeprowadzającego poszczególne dowody.

Jak wskazuje się w orzecznictwie, procedura postępowania podatkowego ma zastosowanie we wszystkich czynnościach szacowania, niezależnie od ich rodzaju oraz bez względu na to, czy reguły szacowania mają charakter normatywny czy pozanormatywny¹⁷. W szczególności organ podatkowy, stosując określoną metodę szacowania, musi – zgodnie z treścią art. 180 § 1 o.p. – jako dowód dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

14 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 10/09, CBOSA.

15 Wyrok WSA w Opolu z dnia 19 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Op 53/10, CBOSA.

16 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 września 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1083/09, CBOSA.

17 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 110/09, Lex nr 496195.

Zgodnie zaś z treścią art. 187 § 1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Ponadto w odniesieniu do zebranych w sprawie dowodów, stosowanych w ramach poszczególnych metod szacowania, znajduje zastosowanie zasada swobodnej oceny dowodów. (art. 191 o.p.). Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność (stosowane w ramach poszczególnych metod dane wyjściowe) została udowodniona.

6. Metody szacowania podstawy opodatkowania określone ustawowo

W treści art. 23 § 3 o.p. wymieniono i zdefiniowano sześć metod szacowania. Należą do nich: metoda porównawcza wewnętrzna, metoda porównawcza zewnętrzna, metoda produkcyjna, metoda remanentowa, metoda kosztowa i metoda udziału dochodu w obrocie.

W dalszej części niniejszego rozdziału zostanie przedstawiona charakterystyka poszczególnych metod szacowania, z uwzględnieniem występowania w ramach metod szacowania poszczególnych jej elementów. Ponadto zostaną przedstawione wynikające z analizy orzecznictwa wnioski w zakresie warunków, które muszą być spełnione, aby w praktyce możliwe było zastosowanie poszczególnych metod ustawowych szacowania i osiągnięcie w ten sposób prawidłowego rezultatu wymiaru.

6.1. Metoda porównawcza wewnętrzna

Zgodnie z treścią art. 23 § 3 pkt 1 o.p. metoda porównawcza wewnętrzna polega na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu.

Zgodnie z brzmieniem przepisu metoda ta znajduje zastosowanie do oszacowania obrotów¹⁸.

Model postępowania polega na ustaleniu nieznaney podstawy opodatkowania w oparciu o dane o wysokości obrotów osiągniętych przez tego samego podatnika w innych okresach, z uwzględnieniem występujących rozbieżności w zakresie warunków prowadzenia działalności w porównywanych okresach.

Środkami dowodowymi wykorzystywanymi w ramach metody porównawczej wewnętrznej mogą być deklaracje składane przez stronę postępowania, dotyczące

18 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 240.

innych niż badany okresów rozliczeniowych, czy też wszelkie inne środki dowodowe na okoliczność obrotu w okresie rozliczeniowym przyjętym do porównania (księgi podatkowe, dokumenty źródłowe, osobowe źródła dowodowe).

Podstawowym warunkiem zastosowania metody porównawczej wewnętrznej jest posiadanie przez organ podatkowy wiedzy o wysokości obrotów osiągniętych przez podatnika w poprzednich okresach¹⁹.

Nie warunkuje możliwości zastosowania metody porównawczej wewnętrznej uprzednie przeprowadzenie przez organy podatkowe kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości rozliczeń podatnika w tych okresach rozliczeniowych, które mogą stanowić punkt odniesienia w celu dokonania porównania wysokości obrotów i zastosowania metody porównawczej wewnętrznej. Zgodnie z orzecznictwem²⁰ przyjęcie odmiennego stanowiska stanowiłoby wyraz nieuzasadnionego braku zaufania do podatnika. Sam w sobie brak kontroli za poprzednie okresy rozliczeniowe nie jest wystarczający, aby stwierdzić, że obroty uzyskane przez podatnika w poprzednich okresach rozliczeniowych nie są znane, jeżeli obroty te zostały zadeklarowane i organ podatkowy nie podważył opartego na nich rozliczenia podatkowego. Z art. 23 § 3 pkt 1 o.p. nie wynika, że obroty znane to obroty, których wysokość została zweryfikowana przez organy podatkowe²¹.

Ponadto organy muszą dysponować wiedzą o obrotach podatnika za okres wystarczająco długi, który w okolicznościach konkretnej sprawy będzie można uznać za miarodajny dla oceny działalności gospodarczej za cały rok podatkowy²². Przykładowo, zgodnie z orzecznictwem za miarodajne nie można uznać w takim przypadku danych z jednego kwartału²³.

Kolejnym warunkiem zastosowania metody jest, aby między wysokością obrotów podatnika w poprzednich okresach rozliczeniowych nie występowały znaczące rozbieżności²⁴.

Ponadto, możliwość zastosowania metody porównawczej wewnętrznej wyklucza także istotna zmienność warunków prowadzonej działalności. Zastosowanie metody porównawczej wewnętrznej wymaga więc nie tylko znajomości samej kwoty obrotu osiągniętego w danym okresie, lecz także ustaleń związanych

19 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1592/09, Lex nr 559605; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Go 463/12, Lex nr 1298339.

20 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1329/15, Lex nr 2260712.

21 *Ibidem*.

22 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt I FSK 1468/14, Lex nr 2032512.

23 *Ibidem*.

24 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1031/16, Lex nr 2200987; wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 194/15, Lex nr 1944687; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1592/09, Lex nr 559605; podobnie W. Modzelewski (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2003, s. 90.

z warunkami uzyskania tego obrotu²⁵. Warunkiem sprzyjającym osiągnięciu poprawnych rezultatów za pomocą tej metody jest uwzględnienie czynników związanych z dynamiką funkcjonowania przedsiębiorstwa podatnika oraz okolicznościami koniunkturalnymi, rzutującymi na wysokość obrotów.

Zastosowanie metody porównawczej wewnętrznej nie jest także możliwe w przypadku prowadzenia działalności, której cechą jest specyfika i odmienność każdej transakcji. Przykładowo, zgodnie z orzecznictwem za działalność do oszacowania obrotu której nie jest przydatna metod porównawcza wewnętrzna, uznano działalność handlową polegającą na sprzedaży samochodów, których wartość jest uzależniona od szeregu zmiennych, jak marka, rok produkcji, stan techniczny, przebieg itd.²⁶ W takim bowiem przypadku dane z poszczególnych okresów mogą nie być miarodajne do poczynienia jak najbardziej zbliżonych do rzeczywistości ustaleń w zakresie obrotów w badanym okresie.

6.2. Metoda porównawcza zewnętrzna

Zgodnie z definicją ustawową metoda porównawcza zewnętrzna polega na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach (art. 23 § 3 pkt 2 o.p.).

Wobec braku danych do ustalenia obrotu podatnika, będącego stroną postępowania, podstawę opodatkowania ustala się, przyjmując dane dotyczące wyników finansowych z działalności prowadzonej przez inne porównywalne podmioty. Metoda porównawcza zewnętrzna opiera się na domniemaniu, że obroty podobnych przedsiębiorstw są analogiczne, a w związku z tym znajomość obrotów jednego z nich pozwala na wnioskowanie o wysokości obrotów przedsiębiorstwa badanego.

Metoda porównawcza zewnętrzna nie może być stosowana częściowo – dla poszczególnych rodzajów działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę. Na efekty gospodarcze ma bowiem wpływ całokształt prowadzonej działalności²⁷.

Podstawowymi warunkami zastosowania metody porównawczej zewnętrznej i uzyskania w oparciu o tę metodę prawidłowego rezultatu jest, po pierwsze, istnienie podmiotu (podmiotów), które prowadzą działalność o podobnym do podatnika zakresie i w podobnych warunkach.

Po drugie, niezbędne jest posiadanie przez organ podatkowy danych o wysokości obrotów osiągniętych przez te podmioty²⁸.

25 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 września 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1083/09, Lex nr 627293; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 września 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1089/09, Lex nr 627295.

26 Wyrok WSA w Opolu z dnia 21 października 2015 r., sygn. akt I SA/Op 451/15, Lex nr 1932391.

27 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1529/06, Lex nr 946386; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1530/06, Lex nr 946388.

28 Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 1984 r., sygn. akt SA/P 999/84, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 1, poz. 17.

Odnosząc się do pierwszego z wymienionych warunków, należy wskazać, że ustawodawca nie wymienia w treści przepisu szczegółowych kryteriów oceny porównywalności warunków ani zakresu prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności.

Tymczasem poprawność zastosowania tej metody jest uzależniona od właściwego doboru materiału porównawczego oraz uwzględnienia okoliczności szczególnych, mogących wpływać na różnicowanie obrotów podobnych co do zasady przedsiębiorstw.

Przy ocenie porównywalności zakresu prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności należy uwzględniać przedmiot działalności przedsiębiorstwa i rodzaj świadczonych usług²⁹ lub dostarczanych towarów. Nie jest jednak wystarczające poprzestanie na wskazaniu podmiotów funkcjonujących w tej samej branży. Konieczne jest również zbadanie, czy warunki tego funkcjonowania są podobne do przedsiębiorstwa będącego przedmiotem badania³⁰. Przy ocenie porównywalności warunków prowadzonej działalności należy brać pod uwagę w szczególności siedzibę przedsiębiorcy³¹, miejsce prowadzenia działalności, czas prowadzenia działalności, doświadczenie zawodowe przedsiębiorcy, okres funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku, renomę. Należy uwzględniać także godziny otwarcia, stan wyposażenia, jak również liczbę zatrudnionych pracowników³². Na wielkość obrotu w porównywanych jednostkach mogą mieć też wpływ ceny zakupu towarów czy specyfika przedmiotu sprzedaży i jego źródła pochodzenia³³.

W prawie podatkowym badanie porównywalności przedsiębiorstw występuje również m.in. na gruncie procedury opodatkowania dochodu przerzuconego, w celu ustalania cen rynkowych transakcji zawartych między podmiotami powiązаныmi. Regulacja prawna we wskazanym zakresie zawarta jest w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych³⁴. W ramach procedury opodatkowania dochodu przerzuconego przedmiotem porównania są wprawdzie poszczególne transakcje, lecz pośrednio także podmioty, między którymi te transakcje są zawierane. Z tego powodu pewne rozwiązania przyjęte w powołanych rozporządzeniach mogą być również przydatne na gruncie stosowania metody porównawczej zewnętrznej w ramach instytucji szacowania podstawy opodatkowania.

29 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Lu 1210/13, Lex nr 1497606.

30 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 273/08, Lex nr 492088.

31 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Lu 1210/13, Lex nr 1497606.

32 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2067/11, CBOSA.

33 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 1253/15, Lex nr 2057756.

34 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2502); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491).

W ramach każdego z powołanych rozporządzeń Ministra Finansów przewidziano postanowienia dotyczące badania porównywalności transakcji.

W § 5 powołanych rozporządzeń wskazano, że za porównywalne można uznać takie transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic między porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej porównywalnej transakcji, lub można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.

W rozporządzeniach w § 3 zawarto także przykładowe kryteria porównywalności transakcji, do których zaliczono:

- 1) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
 - 2) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka,
 - 3) warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki,
 - 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji,
 - 5) strategię gospodarczą
- w zakresie, w jakim kryteria te mają lub mogą mieć istotny wpływ na warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi.

Na gruncie instytucji szacowania, na wzór regulacji dotyczącej ustalania cen transakcji między podmiotami powiązanymi, za celowe należy uznać wprowadzenie kryteriów oceny porównywalności przedsiębiorstw, których wyniki finansowe stanowią wielkość odniesienia dla wymiaru szacunkowego w ramach metody porównawczej zewnętrznej. Od trafnego doboru podmiotów w celu porównania zależy bowiem prawidłowość wyniku osiągniętego w ramach zastosowania metody porównawczej zewnętrznej. Brak ustawowych kryteriów weryfikacji porównywalności podmiotów powoduje, że zachodzi ryzyko dowolnego działania organów w tym zakresie. Czynniki, które powinny być wzięte pod uwagę przy ocenie porównywalności przedsiębiorstw, powinny być w szczególności: siedziba, miejsce prowadzenia działalności, okres funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku, liczba zatrudnionych pracowników, profil klientów – odbiorców usług lub nabywców towarów, czy też przyjęta strategia biznesowa.

6.3. Metoda remanentowa

Zgodnie z definicją legalną metoda remanentowa polega na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu (art. 23 § 3 pkt 3 o.p.). Metoda remanentowa ma zastosowanie w odniesieniu do przedsiębiorstw o charakterze produkcyjnym.

Podstawowym warunkiem zastosowania metody remanentowej jest sporządzenie spisów z natury³⁵, z których wynika ilość oraz wartość majątku obrotowego przedsiębiorstwa. Pojęcie i zasady sporządzania remanentu (spisu z natury) regulują przepisy rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Zgodnie z treścią § 27 ust. 1 r.p.k.p.r. podatnicy są obowiązani do sporządzenia i wpisania do księgi spisu z natury towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, na dzień 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego, na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego, a także w razie utraty w ciągu roku podatkowego prawa do zryczałtowanego opodatkowania podatkiem dochodowym, zmiany współnika, zmiany proporcji udziałów współników lub likwidacji działalności. Podatnik jest również zobowiązany do dokonania wyceny towarów objętych spisem z uwzględnieniem zasad, o których mowa w § 29 r.p.k.p.r.

Zgodnie z brzmieniem definicji metody remanentowej do jej zastosowania wystarczające jest dysponowanie przez organ jedynie dwoma spisami z natury – sporządzonymi na początku i na końcu badanego okresu. Rezultat bliższy rzeczywistości daje jednak oparcie szacowania na większej liczbie pomiarów stanu zapasu.

Oprócz ustalenia wartości majątku obrotowego przedsiębiorstwa w celu zastosowania metody remanentowej niezbędne jest ustalenie wskaźnika szybkości obrotu. Wskaźnik ten oznacza szybkość, z jaką następuje sprzedaż towarów lub produktów. Stosowanie metody remanentowej wymaga uwzględnienia okoliczności, które mają wpływ na odnowę zapasów towarów, jak np. zasobność przedsiębiorcy w kapitał obrotowy, miejsce położenia przedsiębiorstwa, atrakcyjność towarów itp.³⁶

6.4. Metoda produkcyjna

Zgodnie z definicją ustawową metoda produkcyjna polega na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa (art. 23 § 3 pkt 4 o.p.). Przez zdolność produkcyjną przedsiębiorstwa należy rozumieć maksymalną ilość produktu, jaka może zostać wytworzona w określonym czasie³⁷.

Możliwość zastosowania ww. metody jest ograniczona ze względu na charakter prowadzonej przez podatnika działalności – może mieć ona zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do podatników prowadzących działalność gospodarczą o charakterze produkcyjnym. Metoda produkcyjna nie znajduje zastosowania w od-

35 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1172/16, Lex nr 2228018.

36 H. Baron, K. Pośpiech, *Poradnik pracownika skarbowego*, Warszawa 1984, s. 117.

37 D. Waters, *Zarządzanie Operacyjne. Towary i usługi*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 271.

niesieniu do działalności handlowej³⁸, jak również do działalności polegającej na świadczeniu usług³⁹.

W literaturze wskazuje się, że prawidłowo skonstruowana definicja metody produkcyjnej powinna wskazywać, że polega ona na określeniu podstawy opodatkowania w oparciu o stopień wykorzystania zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa⁴⁰, nie zaś w oparciu o zdolność produkcyjną przedsiębiorstwa w sensie maksymalnym. Aktualnie obowiązującej definicji ustawowej zarzuca się, że jest ona nadmiernym skrótem myślowym, ponieważ najczęściej przedsiębiorcy nie wykorzystują w pełni posiadanych zdolności produkcyjnych⁴¹, a prawidłowych ustaleń w oparciu o metodę produkcyjną można dokonać pod warunkiem znajomości stopnia wykorzystania czynników wytwórczych w roku podatkowym. Ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o dane o maksymalnej możliwej do wyprodukowania ilości produktu w badanym okresie (zdolności produkcyjnej) może prowadzić do ustaleń odbiegających od rzeczywistej ilości dokonanej produkcji, a w konsekwencji – do ustalenia podstawy opodatkowania odbiegającej istotnie od rzeczywistej. Przy ustalaniu podstawy opodatkowania na bazie metody produkcyjnej nie należy pomijać, że zdolność produkcyjna przedsiębiorstwa w praktyce powinna być tak ukształtowana, aby była adekwatna do zapotrzebowania rynku na dany towar lub usługę, ponieważ w przeciwnym razie posiadane do produkcji zasoby pozostaną niewykorzystane. Organy podatkowe zatem, stosując metodę produkcyjną, powinny uwzględniać chłonność rynku zbytu oraz popyt na dany produkt, nie zaś poprzestawać na ustaleniu maksymalnych możliwości produkcyjnych danego przedsiębiorstwa. Stosując metodę produkcyjną, należy uwzględnić także straty produkcyjne występujące w procesie produkcji⁴².

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że czynnikami branżowymi pod uwagę przy stosowaniu metody są: skład surowcowy produktów, masa surowców do jednego cyklu produkcyjnego, czas cyklu produkcyjnego, wymiar czasu pracy przedsiębiorstwa, średnia cena sprzedaży⁴³. Zdolność produkcyjna bywa też ustalana w oparciu o wielkość ilości zakupionego surowca oraz normy zużycia tego surowca do produkcji⁴⁴. Możliwości produkcyjne mogą być ustalone również na podstawie m.in. liczby urządzeń, pracowników obsługi i czasu pracy⁴⁵.

38 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1158/16, Lex nr 2227410.

39 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 6/10, Lex nr 1081406.

40 R. Sowiński, *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7.

41 *Ibidem*, s. 49.

42 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 110/12, Lex nr 1612512.

43 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 693/13, Lex nr 1363708.

44 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 października 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 412/10, Lex nr 749258.

45 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Go 589/14, Lex nr 1601849.

Jak wynika z orzecznictwa, środkami dowodowymi wykorzystywanymi w ramach metody produkcyjnej są w szczególności zeznania świadków, oględziny przedsiębiorstwa podatnika, dokumenty źródłowe pozwalające ustalić średnią cenę sprzedaży produktu, a także dokumenty dotyczące specyfikacji, składu produktów (karty produktu) i stosowanych przy produkcji receptur. Istotnym dowodem może być również wykaz środków trwałych⁴⁶ i posiadanych przez podatnika urządzeń w kontrolowanym okresie, związanych z prowadzoną produkcją. Środkiem dowodowym o istotnym znaczeniu w ramach metody produkcyjnej jest dowód z opinii biegłego⁴⁷. Ustalenie zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa o specjalistycznym charakterze działalności może się wiązać bowiem z koniecznością posiadania przez organ wiadomości specjalnych.

6.5. Metoda kosztowa

Zgodnie z definicją ustawową metoda kosztowa polega na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie (art. 23 § 3 pkt 5 o.p.). W literaturze wyodrębnia się dwa ujęcia metody kosztowej⁴⁸. Po pierwsze, metodę kosztów handlowych, polegającą na ustaleniu obrotu na podstawie całkowitych lub częściowych kosztów handlowych lub kosztów produkcji, przy posiadaniu wiadomości o tym, jaki jest udział tych kosztów w ogólnym obrocie przedsiębiorstwa⁴⁹. Po drugie, metoda ta może polegać na ustalaniu obrotu przedsiębiorstwa produkcyjnego na podstawie receptur poszczególnych wyrobów⁵⁰. W tym ujęciu metoda ta polega na obliczeniu obrotu w oparciu o zużycie pewnych surowców w produkcji. Niezbędna jest znajomość ilości określonego surowca zużytego do produkcji materiału wynikającej ze stosownej receptury, ilości materiału, który wchodzi w jednostkę produkowanego wyrobu, cen jednostkowych wyrobu. Metoda ta najczęściej ma zastosowanie przy ustalaniu obrotu w przedsiębiorstwach branży spożywczej i gastronomicznej⁵¹.

Zgodnie z definicją ustawową zastosowanie metody kosztowej do określenia w oparciu o nią podstawy opodatkowania wymaga ustalenia w szczególności

46 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1205/14, Lex nr 1805999.

47 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 3906/13, Lex nr 2081211; wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1205/14, Lex nr 1805999; wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2012 r., sygn. akt I FSK 1235/11, Lex nr 1225477.

48 R. Sowiński, *Metody oszacowania...*, s. 50.

49 Okólnik Ministerstwa Skarbu nr 61 z dnia 9 maja 1947 r., L.D.V. 1729/1/47l.

50 M. Staniszewski, *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002, s. 45.

51 H. Baron, K. Pośpiech, *Poradnik...*, s. 116.

dwóch wielkości⁵². Po pierwsze, niezbędne jest ustalenie w toku postępowania rzeczywistych i rzetelnych kosztów prowadzenia działalności gospodarczej w badanym okresie⁵³. Po drugie, konieczne jest ustalenie wskaźnika udziału kosztów prowadzenia działalności gospodarczej w obrocie.

Wskaźnik udziału kosztów prowadzenia działalności gospodarczej w obrocie może zostać ustalony na bazie wskaźników występujących u danego podatnika w latach poprzedzających badany okres, a w razie braku danych może zostać ustalony u innych przedsiębiorców, którzy prowadziliby działalność gospodarczą w porównywalnym zakresie⁵⁴.

Brak jakichkolwiek dokumentów dotyczących poniesionych przez podatnika kosztów, jak też pozwalających na ustalenie udziału dochodu w obrocie, wyklucza możliwość zastosowania metody kosztowej⁵⁵.

Zgodnie z orzecznictwem warunkiem uzyskania prawidłowego rezultatu przy zastosowaniu metody kosztowej szacowania podstawy w przypadku działalności o charakterze handlowym jest prowadzenie sprzedaży jednolitego asortymentu⁵⁶.

W przedsiębiorstwach handlowych podstawę opodatkowania należy ustalić przez doliczenie zysku brutto do kwoty nabycia towarów (przy uwzględnieniu remanentów początkowego i końcowego), z kolei w przedsiębiorstwach wytwórczych – przez doliczenie do wartości nabycia surowców innych kosztów produkcji oraz zysku brutto przeciętnych dla danej branży.

6.6. Metoda udziału dochodu w obrocie

Metoda udziału dochodu w obrocie polega na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie⁵⁷. Zastosowanie metody wymaga, po pierwsze, wiedzy o wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów lub świadczenia określonych usług. Po drugie, niezbędne jest ustalenie współczynnika wyrażającego udział tej sprzedaży w całym obrocie. Definicji ustawowej metody udziału dochodu w obrocie zarzuca się, że jest ona niejasna⁵⁸. Językowa wykładnia przepisu wskazuje, że metoda polega

52 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2022/15, Lex nr 2270846.

53 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 2 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3798/14, Lex nr 2036669.

54 *Ibidem*.

55 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2022/15, Lex nr 2270846.

56 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1031/16, Lex nr 2200987.

57 R. Sowiński, *Metody oszacowania...*, s. 51; G. Adaszkiwicz, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 9, s. 9.

58 R. Sowiński, *Metody oszacowania...*

na kwotowym określeniu marży ze sprzedaży części towarów i usług, przez wyodrębnienie z dochodu całego przedsiębiorstwa tej części dochodów, które można przypisać sprzedaży tych towarów i usług. Jednak takie rozumienie analizowanego przepisu jest błędne, ponieważ celem szacowania jest określenie obrotu, nie zaś marży ze sprzedaży⁵⁹.

7. Metody szacowania nieokreślone wprost w ustawie

Katalog metod szacowania wymienionych w treści art. 23 § 3 o.p. ma charakter otwarty. Organ podatkowy jest uprawniony do zastosowania również innej, niewymienionej w treści przepisu metody szacowania, opracowanej przez organ dla potrzeb wymiaru w konkretnej, indywidualnej sprawie⁶⁰.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. uprawnienie do zastosowania metody spoza katalogu ustawowego wynikało wprost z treści uchylonego obecnie art. 23 § 4 o.p., zgodnie z którym: „W szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować metod, o których mowa w § 3, organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania”. Począwszy od 1 stycznia 2016 r. uprawnienie do zastosowania metody szacowania nieokreślonej wprost w ustawie należy wywodzić z art. 23 § 3 o.p., zgodnie z którym: „Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w *szczególności* [podkreśl. – A.K.] następujące metody [...]”.

Sfera stosowania przez organy podatkowe metody nieokreślonej w ustawie jest obciążona szczególnym ryzykiem obciążającym stronę postępowania podatkowego. Wobec braku regulacji w zakresie zasad wyboru i zasad stosowania metody pozaustawowej nie istnieją również szczególne, precyzyjne kryteria oceny prawidłowości zastosowania opracowanej przez organ metody, jak również weryfikacji prawidłowości ustalonego rezultatu.

Obowiązujące przepisy nie zawierają szczegółowych dyrektyw, którym powinna odpowiadać pozaustawowa metoda szacowania. Zastosowanie w tym zakresie znajduje jedynie ogólna dyrektywa wymiaru szacunkowego (art. 23 § 5 o.p.), co oznacza, że ustalona w oparciu o metodę niewymienioną w art. 23 o.p. szacunkowa podstawa opodatkowania powinna być zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Podobnie jak treść przepisu, również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych nie dostarcza szczegółowych dyrektyw w zakresie cech, jakim powinna

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 836/16, Lex nr 2193541.

odpowiadać pozaustawowa metoda szacowania. Jest to konsekwencją zakresu kognicji sądu administracyjnego, weryfikującego legalność ostatecznej decyzji opartej na procedurze szacowania, ograniczonego do ustalenia, czy wybór metody szacowania nie był dowolny i czy nie doprowadził do ustaleń sprzecznych z logiką i zasadami doświadczenia życiowego⁶¹.

Analiza orzecznictwa wykazuje, że metody szacowania nieokreślone wprost w ustawie mają bardzo zróżnicowany charakter, ich treść jest uzależniona w szczególności od stanu faktycznego sprawy, materiału dowodowego, którym dysponuje organ postępowania, charakteru działalności prowadzonej przez stronę postępowania, podstawy opodatkowania w danym podatku.

Charakter metody powinien być w sposób ścisły powiązany ze stanem faktycznym konkretnej sprawy, a biorąc pod uwagę nieskończoną ilość potencjalnie możliwych stanów faktycznych, nie jest możliwe stworzenie katalogu pozaustawowych metod szacowania⁶². Można jednak wskazać na wynikające z analizy orzecznictwa przykłady opracowanych przez organy podatkowe metod szacowania:

- metoda szacowania przychodów polegająca na ustaleniu średniej ważonej narzutu na określonym terenie i powiększenie o tak ustalony narzut cen nabycia towarów handlowych⁶³;
- metoda szacowania polegająca na ustaleniu średniej ceny jednostkowej zakupu poszczególnych towarów, przy uwzględnieniu ilości towarów, zastosowaniu najniższej marży wynikającej z zeznań strony w odniesieniu do poszczególnych grup asortymentu⁶⁴;
- ustalenie wielkości marży sprzedaży towarów handlowych przy zastosowaniu średniej ważonej (na podstawie przedłożonych dowodów (faktur zakupu) z podziałem na grupy asortymentowe oraz wyliczonego udziału poszczególnych grup towarowych w ogólnym obrocie)⁶⁵;
- metoda polegająca na powiększeniu wartości zakupu towarów udokumentowanych niezawidencjonowanymi fakturami o wysokość stosowanej przez spółkę marży (ustalona w oparciu o analizę dokumentów księgowych i przesłuchanie stron postępowania)⁶⁶;
- metoda szacowania oparta na przyjęciu wielkości wynikających ze zgromadzonych dokumentów w sprawie, tj. raporcie obrotów użytkownika oraz przelewów bankowych⁶⁷;

61 Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 347/14, CBOSA.

62 Stanowisko przeciwne R. Witczak, *Wybór metod szacowania podstawy opodatkowania jako sposobu zwiększania wpływów budżetowych – wybrane zagadnienia*, [w:] B. Filipiak, J. Fila (red.), *System Finansowy a rozwój gospodarczy szanse i zagrożenia*, Difin, Warszawa 2012, s. 275.

63 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3851/14, Lex nr 2193029.

64 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 836/16, Lex nr 2193541.

65 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1031/16, Lex nr 2200987.

66 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1158/16, Lex nr 2227410.

67 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1172/16, Lex nr 2228018.

- wyliczenie średniej marży na podstawie sumy cen zakupu oraz cen sprzedaży wynikających z rewanentu początkowego i rewanentu końcowego⁶⁸.

Biorąc pod uwagę rolę, jaką w procedurze szacowania odgrywa zastosowanie prawidłowej metody szacowania, zasadne wydaje się sformułowanie ogólnych cech, którym metody szacowania nieokreślone wprost w ustawie powinny odpowiadać oraz ogólnych zasad rządzących stosowaniem takich metod.

Po pierwsze, metoda powinna być wewnętrznie spójna i logiczna. Założenia przyjęte przez organ podatkowy stosujący metodę powinny tworzyć uniwersalny model postępowania, potencjalnie możliwy do zastosowania również w innych stanach faktycznych. Model postępowania powinien być wewnętrznie spójny, a przeprowadzony na jego podstawie tok rozumowania powinien być zgodny z zasadami logiki. Z przyjętych założeń powinny wynikać prawidłowe wnioski.

Po drugie, metoda szacowania powinna być adekwatna do ustawowego wzorca podstawy opodatkowania wynikającego z odpowiedniej ustawy podatkowej. Metoda szacowania powinna uwzględniać wszystkie elementy składające się na wzorec podstawy opodatkowania w danym podatku. Oznacza to przykładowo, że w odniesieniu do szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych powinna być stosowana co do zasady metoda uwzględniająca oszacowanie zarówno przychodu, jak i kosztów jego uzyskania.

Po trzecie, metoda powinna być dostosowana do materiału dowodowego, którym dysponuje organ. Im większa ilość danych wynikających z posiadanych przez organ środków dowodowych jest w ramach metody wykorzystana, tym większe prawdopodobieństwo, że ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania będzie zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Po czwarte, dowody zebrane w toku postępowania, których wiarygodności nie podważono, ale których jednak metoda szacowania swoim zakresem nie obejmuje, powinny służyć pomocniczo do weryfikowania prawidłowości dokonanego wymiaru – wynik uzyskany za pomocą metody szacowania nie powinien być sprzeczny z zebraniem w sprawie materiałem dowodowym, którego wiarygodności nie zakwestionowano.

Po piąte, metoda szacowania nieokreślona wprost w art. 23 o.p. i uzyskany na jej podstawie wynik nie mogą być oderwane od realiów gospodarczych, ekonomicznych prowadzenia działalności przez podatnika. Środkiem służącym realizacji tego celu może być weryfikowanie wyniku osiągniętego przez zastosowanie metody spoza metod wymienionych z ustawie z wynikiem, który zostałby osiągnięty w przypadku zastosowania jednej z ustawowych metod porównawczych. Należy zakładać, że wynik uzyskany przez zastosowanie metody porównawczej może stanowić punkt odniesienia dla oceny prawidłowości dokonanego wymia-

68 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 października 2016 r., sygn. akt I SA/Go 255/16, Lex nr 2151986.

ru. Co do zasady bez uzasadnienia wynik uzyskany przy zastosowaniu metody pozaustawowej nie powinien istotnie odbiegać od wyniku osiągniętego w drodze metod porównawczych.

8. Dyrektywy wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania

W postępowaniu szacunkowym dokonanie przez organ podatkowy wyboru optymalnej metody szacowania jest zagadnieniem o podstawowym znaczeniu. W zależności bowiem od przyjętej metody może nastąpić wymiar zobowiązania podatkowego w innej wysokości.

Wybór metody szacowania podstawy opodatkowania należy do organu podatkowego⁶⁹. Przepis art. 23 o.p. nie zawiera szczegółowych wytycznych, którymi organ podatkowy powinien się kierować, dokonując wyboru metody szacowania. Ustawodawca nie wprowadził sztywnych zasad wyboru metody szacowania, którymi organ byłby związany.

Właściwy wybór i posługiwanie się przez organ podatkowy metodami szacowania wymaga odpowiedniej znajomości ekonomii oraz otoczenia społecznego i gospodarczego, w jakim funkcjonuje przedsiębiorca⁷⁰.

Organom podatkowym dokonującym wyboru metody szacowania został pozostawiony szeroki zakres swobody. Jedyną wynikającą z treści przepisu art. 23 o.p. zasadą jest podstawowa, ogólna dyrektywa wymiaru szacunkowego, zgodnie z którą określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania (art. 23 § 5 o.p.). W konsekwencji wybrana przez organ podatkowy metoda szacowania powinna pozwolić na ustalenie postawy opodatkowania w stopniu najbardziej zbliżonym do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych nie dostarcza szczegółowych dyrektyw wyboru metody szacowania. Sądy administracyjne ograniczają bowiem zakres oceny legalności dokonania wyboru metody do ustalenia, czy wybór ten nie był dowolny i czy nie doprowadził do ustaleń sprzecznych z logiką i zasadami doświadczenia życiowego⁷¹.

69 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 1424/14, Lex nr 1667429; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*, s. 88.

70 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja...*, Wrocław 2014, s. 256.

71 Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 347/14, CBOSA.

W orzecznictwie wskazuje się, że o wyborze metody szacowania decyduje przede wszystkim materiał dowodowy, jaki jest w posiadaniu organów podatkowych, jak również charakter działalności wykonywanej przez danego przedsiębiorcę⁷², a także miejscowe warunki rynkowe⁷³.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. dyrektywą wyboru metody szacowania było pierwszeństwo metod wymienionych w przepisie art. 23 § 3 o.p. przed metodą wypracowaną przez organ (art. 23 § 4 o.p.)⁷⁴. Zgodnie z treścią obowiązującego do końca 2015 r. art. 23 § 4 o.p.: „W szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować metod, o których mowa w § 3, organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania”. Na gruncie art. 23 § 4 o.p., do 31 grudnia 2015 r., aby organ był uprawniony do odstąpienia od zastosowania metod wskazanych w art. 23 § 3 o.p., musiały zaistnieć łącznie dwie przesłanki⁷⁵.

Po pierwsze, stan faktyczny musiał stanowić szczególnie uzasadniony przypadek⁷⁶. Zastosowanie metody szacunku nieokreślonej wprost w ustawie było traktowane jako wyjątek od zasady stosowania metody wymienionej w Ordynacji podatkowej. Aby było to możliwe, konieczne było wykazanie szczególnego charakteru danej sprawy⁷⁷.

Po drugie, musiał zachodzić brak możliwości zastosowania wszystkich metod szacowania wskazanych w art. 23 § 3 o.p. W orzecznictwie podkreślano, że brak możliwości zastosowania metod wymienionych w § 3 musiał mieć charakter obiektywny, a organ musiał w takim przypadku wykazać istnienie realnych przesłód dla zastosowania metod z art. 23 § 3 o.p.⁷⁸

72 Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 347/14, CBOSA; wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3851/14, Lex nr 2193029; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1031/16, Lex nr 2200987.

73 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 299/08, Lex nr 487209; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 1050/07, Lex nr 467090; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I SA/Po 518/09, Lex nr 533803; wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 610/08, Lex nr 528366; wyrok NSA z dnia 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1276/05, Lex nr 280443.

74 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar...*, s. 327 i n.; H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, cz. I, „Glosa” 2000, nr 7, s. 1; H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Glosa” 2000, nr 8, s. 1; R. Sowiński, *Metody oszacowania...*, s. 48; A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1, s. 30; G. Adaszkiwicz, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 9, s. 5.

75 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 173/08, Lex nr 478795; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 136/08, Lex nr 480139.

76 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 276/08, Lex nr 506649; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 812/06, Lex nr 215485; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt III SA 3167/03, Lex nr 169332.

77 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 173/08, Lex nr 478795.

78 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 48/08, Lex nr 518945; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 41/08, Lex nr 515942.

Na gruncie przepisu we wskazanym brzmieniu w szczególności sposób była akcentowana potrzeba szczegółowego uzasadnienia decyzji w zakresie przyczyn odstąpienia od zastosowania metod wymienionych w art. 23 § 3 o.p. na rzecz zastosowania metody opracowanej przez organ⁷⁹. Dominował pogląd, że powinno być to wsparte wyczerpującą argumentacją⁸⁰. Organ musiał w ramach uzasadnienia odnieść się szczegółowo do każdej z sześciu metod szacowania sformułowanych w art. 23 § 3 o.p. i podać przyczyny ich niewykorzystania⁸¹.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. przepis art. 23 o.p. w komentowanym zakresie uległ zmianie w ten sposób, że uchylony w całości został jego § 4, zaś w treści § 3 wskazano, że podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w szczególności wymienione dalej metody (katalog metod i ich definicje pozostały niezmienione).

Wraz z uchYLENIEM art. 23 § 4 o.p. przestały jednak obowiązywać istniejące uprzednio, a wynikające z § 4, istotne ograniczenia w stosowaniu metody spoza katalogu określonego w ustawie.

Skutkiem dokonanej zmiany przepisu art. 23 o.p. było wyeliminowanie pierwszeństwa stosowania metod wskazanych w § 3 przed metodą opracowaną przez organ. Metody ustawowe wymienione w § 3 i metoda opracowana przez organ uzyskały na podstawie przepisu art. 23 o.p. w nowym brzmieniu równorzędny charakter. Stosowanie metody wypracowanej przez organ możliwe jest aktualnie nie tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach i nie tylko wówczas, gdy nie jest możliwe zastosowanie metod określonych w art. 23 § 3 o.p. W konsekwencji należy przyjąć, że organy podatkowe nie są już obecnie zobowiązane do wykazania w treści uzasadnienia decyzji, na czym polega szczególnie uzasadniony przypadek, w związku z którym odstępują od stosowania metod, o których mowa w § 3, a także z jakiego powodu nie jest możliwe zastosowanie metod szacowania przewidzianych przez ustawę.

79 C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Eteł, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz (red.), *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 131.

80 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 173/08, Lex nr 478795; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 września 2006 r., sygn. akt I SA/Po 1385/05, Lex nr 230605; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Go 23/09, Lex nr 491956; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 276/08, Lex nr 506649; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 410/08, Lex nr 475272; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 812/06, Lex nr 215485; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 205/08, Lex nr 471136; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt III SA 3167/03, Lex nr 169332; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 48/08, Lex nr 518945; wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1801/03, Lex nr 134024.

81 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Go 23/09, Lex nr 491956.

9. Podsumowanie

Metoda szacowania jest to zastępczy, w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych, model postępowania, znany z przepisów ustawy albo wypracowany przez organ podatkowy *ad casum*, służący do ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o zespół powiązanych logicznie środków dowodowych i szacunkowych wielkości odniesienia, z uwzględnieniem ogólnych reguł postępowania dowodowego.

Niezależnie od różnic występujących między poszczególnymi metodami szacowania elementem każdej metody szacowania jest szacunkowa wielkość odniesienia, czyli taka wielkość, która musi w toku postępowania zostać ustalona, by na jej podstawie wnioskować o szacunkowej podstawie opodatkowania.

W ramach metod szacowania wykorzystywane są dowody wynikające z zebranego w sprawie materiału, na podstawie których udowodnione zostają wielkości odniesienia. Gromadzeniem materiału dowodowego, postępowaniem z dowodami oraz ich oceną rządzą ogólne zasady postępowania podatkowego, w tym przepisy o dowodach.

W aktualnym stanie prawnym metody szacowania określone w ustawie oraz metoda opracowana przez organ dokonujący wymiaru mają równorzędny charakter. Wylimitowanie przez ustawodawcę pierwszeństwa stosowania metod ustawowych przed metodą opracowaną przez organ należy uznać za rozwiązanie trafne. Osiągnięciu rezultatu wymiaru w postaci podstawy opodatkowania jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej służy potraktowanie każdego wymiaru w sposób indywidualny, nie zaś wprowadzenie sztywnych zasad rządzących wyborem określonych metod wymiaru.

Na wybór metody szacowania mają wpływ każdorazowo inne czynniki. Każdy stan faktyczny powinien zostać potraktowany w sposób indywidualny, z uwzględnieniem specyfiki działalności prowadzonej przez stronę postępowania oraz środków dowodowych, które organ podatkowy ma do dyspozycji. Standaryzacja, wymagająca stosowania przez organ jednej z sześciu wskazanych metod, może utrudniać realizację głównej dyrektywy, którą jest dążenie do osiągnięcia wymiaru jak najbardziej zbliżonego do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Ze względu na różnorodność stanów faktycznych nie można przesądzać, że to metody wymienione w Ordynacji podatkowej okażą się optymalnymi w każdej ze spraw.

Nie można jednak pomijać zagrożeń, które może nieść szeroki zakres swobody, którym dysponuje organ, mogąc w każdym przypadku zastosować metodę opracowaną dla potrzeb danej sprawy. Przede wszystkim powstaje wątpliwość, czy uprawnienie do zastosowania w każdym stanie faktycznym metody opracowanej przez organ nie będzie rodziło po stronie organów podatkowych tendencji do postępowania w sposób dowolny.

Zachodzi także obawa, czy strona dysponuje skutecznymi narzędziami służącymi do weryfikacji metody nieokreślonej wprost w ustawie, przyjętej przez organ. W aktualnym stanie prawnym brak jest bowiem punktu odniesienia, z którym rezultat szacunkowy musiałby zostać skonfrontowany, a taką funkcję pełniły dotychczas stosowane w pierwszej kolejności metody wymienione w ustawie.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie chronią w sposób dostateczny strony postępowania przed wskazanym ryzykiem. Z tego powodu, przy zachowaniu szerokich uprawnień dla organu podatkowego w zakresie wyboru metody szacowania najbardziej adekwatnej do okoliczności danej sprawy, należy zagwarantować stronie postępowania skuteczne narzędzia prawne, pozwalające na dokonanie weryfikacji prawidłowości wymiaru, a w razie potrzeby jego podważenia.

Instrument ochrony podatnika w zakresie prawidłowości wyboru i zastosowania przez organy podatkowe metody szacowania może stanowić wprowadzenie ustawowego obowiązku porównania rezultatu osiągniętego w ramach zastosowanej przez organ metody szacowania z rezultatami, które zostałyby osiągnięte w drodze innych, możliwych do zastosowania w okolicznościach sprawy, metod szacowania. W szczególności rezultat osiągnięty w drodze wybranej przez organ metody mógłby być weryfikowany z rezultatem uzyskanym w ramach jednej z metod porównawczych. Pozwoliłoby to uniknąć sytuacji, w których szacunkowa podstawa opodatkowania pozostaje w oderwaniu od realiów prowadzenia działalności w danej branży i osiąganych z niej dochodów.

W przypadku istotnej rozbieżności między wynikiem uzyskanym w drodze zastosowania metody pozaustawowej a uzyskanym w efekcie zastosowania metod porównawczych organ powinien uzasadnić przyczyny rozbieżności oraz wyjaśnić, dlaczego rezultat uzyskany w wyniku zastosowania metody pozaustawowej jest bardziej zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatkowania niż w przypadku metody pozaustawowej.

W odniesieniu do metody porównawczej wewnętrznej i metody porównawczej zewnętrznej należy doprecyzować kryteria porównywalności, wzorem regulacji obowiązującej na gruncie opodatkowania dochodu przerzuconego. To właściwy dobór podmiotu do porównania przesądza o prawidłowości rezultatu osiągniętego w drodze zastosowania metod porównawczych.

Bardzo istotną rolę w zakresie ochrony podatnika przed nadużyciami związanymi ze sposobem wyboru i zastosowania metody szacowania odgrywa uzasadnienie decyzji wymiarowej opartej na szacowaniu.

Z tego powodu należy rozważyć rozbudowanie wymogów ustawowych stawianych uzasadnieniu decyzji wymiarowej wydawanej w trybie art. 23 o.p. Uzasadnienie decyzji w zakresie uzasadnienia wyboru metody szacowania nie powinno sprowadzać się do samego opisu działania przyjętego przez organ. Organ powinien przedstawić przyjęty model działania, wskazać jakie środki dowodowe zamierza w ramach tego modelu wykorzystać, jakiego rodzaju rezultat zamierza osiągnąć. W szczególności organ powinien uzasadnić, dlaczego akurat przyjęty

model działania pozwala osiągnąć rezultat najbardziej zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Dopiero następnie należy skonfrontować przedstawiony model ze stanem faktycznym sprawy – metoda szacowania, jako teoretyczny model postępowania, weryfikowalny pod względem zgodności z zasadami logiki, stanie się wówczas punktem odniesienia dla weryfikacji prawidłowości sposobu postępowania przyjętego przez organ. W przeciwnym razie to sam sposób postępowania organu będzie jednocześnie wyłącznym punktem odniesienia dla jego weryfikacji.

Rozdział VIII

Pozycja podatnika w postępowaniu w sprawie szacowania podstawy opodatkowania

1. Uwagi ogólne

Ze względu na specyfikę postępowania polegającego na szacowaniu podstawy opodatkowania sytuacja podatnika będącego stroną takiego postępowania ulega osłabieniu w porównaniu z wymiarem w oparciu o kompletne i rzetelne dane. Jest to konsekwencją ogólnej przesłanki zastosowania instytucji szacowania w postaci braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Podatnik ponosi ryzyko, że ustalona w sposób szacunkowy podstawa opodatkowania nie będzie precyzyjnie odzwierciedlać rzeczywistości oraz ma ograniczone, w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych, faktyczne możliwości weryfikacji prawidłowości rezultatu osiągniętego w drodze szacowania.

2. Przyczyny osłabienia pozycji podatnika w postępowaniu szacunkowym w stosunku do postępowania na zasadach ogólnych

Pozycja strony postępowania prowadzonego w trybie art. 23 o.p. jest osłabiona w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych. Osłabienie pozycji strony postępowania opierającego się na szacowaniu przejawia się w kilku aspektach.

Po pierwsze, oszacowana podstawa opodatkowania może odbiegać od podstawy opodatkowania, jaka zostałaby ustalona, gdyby wymiar zobowiązania następował na zasadach ogólnych. Podatnik ponosi więc ryzyko, że ciężar podatkowy będzie większy, niż wynikałby z ustawy podatkowej, w odniesieniu do prawidłowo ustalonego podatkowoprawnego stanu faktycznego.

Po drugie, ze względu na fakt, że w sensie arytmetycznym rzeczywista podstawa opodatkowania z powodu braku danych jest niepoznawalna, brak jest punktu odniesienia do oceny, na ile szacunkowa podstawa opodatkowania odbiega od rzeczywistej. W praktyce, z punktu widzenia podatnika, nie ma więc możliwości wykazania w sposób pewny, że szacunkowa podstawa opodatkowania na tyle istotnie odbiega od rzeczywistej podstawy opodatkowania, że nie można jej już uznać za zbliżoną do rzeczywistej podstawy, a zatem że wymiar jest nieprawidłowy.

Po trzecie, ustawodawca pozostawia organom podatkowym bardzo szeroki, niewystępujący ani na zasadach ogólnych, ani w innych procedurach podatkowych, zakres swobody w zakresie wyboru i stosowania metody wymiaru, jaką jest metoda szacowania. Tymczasem wielkość podstawy opodatkowania ustalona przy zastosowaniu różnych metod szacowania będzie się od siebie różnić. Z tego powodu kwestia wyboru metody szacowania jest zagadnieniem kluczowym z punktu widzenia podatnika. Nie istnieją jednak żadne ustawowe kryteria oceny, która z metod daje w danym stanie faktycznym bardziej prawidłowy rezultat.

Po czwarte, w każdym stanie faktycznym organ podatkowy jest uprawniony do zastosowania indywidualnie opracowanej przez siebie metody. Jeśli zaś chodzi o stosowanie metody indywidualnej, sposób postępowania organu obarczony jest szczególnie dużą swobodą. Organ podatkowy jest uprawniony do samodzielnego opracowania schematu działania, według którego nastąpi wymiar.

Po piąte, w aktualnym stanie prawnym w stosunku do dotychczasowego brzmienia przepisu ograniczono zakres wymogów w zakresie treści uzasadnienia decyzji opartej na szacowaniu. Organ podatkowy jest zobowiązany jedynie do uzasadnienia wyboru metody szacowania. Aktualnie organ podatkowy nie ma obowiązku uzasadniania przyczyn niezastosowania poszczególnych metod ustawowych oraz wykazywania szczególnego charakteru sprawy, uzasadniającego zastosowanie metody opracowanej przez organ.

Po szóste, konstrukcja przepisu nie wprowadza obowiązku weryfikowania rezultatu osiągniętego w drodze jednej metody przez zastosowanie innej metody szacowania. Wynik zastosowany przy użyciu wybranej przez organ metody nie podlega więc żadnym obiektywnym kryteriom oceny, z wyjątkiem zgodności przebiegu postępowania z zasadami ogólnymi postępowania podatkowego.

Podatnik jest więc pozbawiony realnych narzędzi obrony przed nieprawidłowym wymiarem organu podatkowego, będącym skutkiem zastosowania niewłaściwej metody szacowania. Jak wynika z orzecznictwa, kryteriami weryfikacji prawidłowości wyboru metody szacowania są w głównej mierze zasady logiki i doświadczenia życiowego. Wydaje się, że z punktu widzenia zagwarantowania prawidłowości wymiaru kryteria te są zbyt ogólne.

3. Znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego przy zastosowaniu instytucji szacowania podstawy opodatkowania

Szacowanie jako procedura wymiaru zobowiązań podatkowych podlega ogólnym przepisom o postępowaniu podatkowym. W szczególności do procedury tej mają zastosowanie zasady ogólne postępowania podatkowego¹. Ze względu na specyfikę postępowania z art. 23 o.p., z punktu widzenia potrzeby ochrony strony postępowania w sprawie szacowania podstawy opodatkowania, następujące aspekty w ramach wybranych zasad postępowania podatkowego wymagają wyeksponowania.

3.1. Realizacja zasady legalizmu w postępowaniu szacunkowym

Artykuł 120 o.p. normuje zasadę legalizmu w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z treścią powołanego przepisu organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Wskazana zasada znajduje umocowanie w przepisach Konstytucji RP, która w art. 7 stanowi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Ustalenie zakresu znaczeniowego pojęcia prawa w rozumieniu powołanego przepisu Ordynacji podatkowej jest związane z zagadnieniem źródeł prawa podatkowego².

Należy zaznaczyć, że działanie na podstawie przepisów prawa to nie tylko zgodność podejmowanego przez organ rozstrzygnięcia z przepisem materialnego prawa podatkowego, lecz także formalna poprawność postępowania podatkowego, które poprzedziło podjęcie rozstrzygnięcia³. Zasada praworządności oznacza, że każda dokonana w toku postępowania czynność musi mieć umocowanie w obowiązujących przepisach prawa podatkowego⁴. Wśród źródeł prawa podatkowego Konstytucja RP szczególne miejsce przyznaje ustawie. Zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od

1 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 1988 r., sygn. akt III SA 11432/87, Lex nr 1688659; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 68/08, Lex nr 481319; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 117/08, Lex nr 479944.

2 C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983; W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe część ogólna i część szczegółowa*, Oficyna Wydawnicza Branta, Lublin 2005, s. 143.

3 A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 111.

4 W. Wójtowicz, P. Smoleń (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 147.

podatków następuje w drodze ustawy. Jedną z norm prawnych wynikających z treści art. 217 Konstytucji RP⁵ jest obowiązek unormowania elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie, nie zaś w akcie normatywnym innej rangi⁶. Z treści art. 217 Konstytucji RP należy wywodzić także zastrzeżenie przez prawodawcę uprawnienia do określania elementów konstrukcyjnych podatku w procesie stanowienia prawa, nie zaś stosowania prawa przez organy wymierzające podatek.

Mimo że w treści przepisu art. 217 Konstytucji RP nie wymieniono wprost, obok podmiotów, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych – podstawy opodatkowania, należy podzielić pogląd, że art. 217 Konstytucji RP obejmuje wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w tym również podstawę opodatkowania⁷. Normy prawne dotyczące podstawy opodatkowania są bowiem zawarte w normach określających przedmiot opodatkowania⁸.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt procedury szacowania podstawy opodatkowania, należy zauważyć, że istotnym aspektem zasady legalności jest obowiązek stosowania przez organy podatkowe w ramach postępowania prowadzonego w trybie art. 23 o.p. wzorca podstawy opodatkowania, wynikającego z ustawy podatkowej. Uprawnienie do oszacowania podstawy opodatkowania nie obejmuje uprawnienia do odstąpienia od stosowania wzorca podstawy opodatkowania wynikającego z prawa materialnego, a w to miejsce – do indywidualnego kształtowania przez organy podatkowe wzorca podstawy opodatkowania.

Praktyka organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych dostarczają jednak we wskazanym zakresie przykładów, które w kontekście zasady legalności należy ocenić negatywnie. Tendencja do odstępowania przez organy dokonujące szacowania podstawy opodatkowania od wzorca podstawy opodatkowania wynikającego z obowiązujących przepisów jest dostrzegalna w szczególności w odniesieniu do tych podatków, w których podstawa opodatkowania w sensie konstrukcji normatywnej ma złożony charakter. Przykładowo, w podatkach dochodowych podstawę opodatkowania co do zasady stanowi dochód stanowiący różnicę przychodu i kosztów uzyskania przychodu. Szacowaniu w podatkach dochodowych powinna więc podlegać pełna podstawa opodatkowania właściwa dla podatku dochodowego, a zatem zarówno przychód, jak i koszty jego uzyskania⁹.

5 Szerzej o treści norm wynikających z art. 217 Konstytucji RP: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, „Glosa” 1996, nr 12, s. 1; T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne – art. 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria...*, s. 207–228.

6 A. Gomułowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 16, s. 29.

7 H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku*, „Glosa” 1999, nr 6, s. 5.

8 *Ibidem*.

9 H. Dzwonkowski, *Zasady ogólne opodatkowania a szacowanie kosztów – prawna czy „arytmetyczna” podstawa opodatkowania?*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 1, s. 21; H. Dzwonkowski, *Luka dochodowa a szacowanie kosztów uzyskania przychodów*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 12, s. 1.

Tymczasem w przypadku procedury szacowania w podatkach dochodowych dominująca praktyka organów podatkowych, aprobowana przez orzecznictwo sądowe, polega na oszacowaniu przychodu oraz odstąpieniu od szacowania kosztów uzyskania przychodu¹⁰. W orzecznictwie wskazuje się, że instytucja szacowania podstawy opodatkowania nie ma zastosowania do kosztów¹¹. Kwota oszacowanego przychodu jest pomniejszana jedynie o przedstawione przez podatnika dowody na okoliczność poniesionych kosztów.

Przedstawiony sposób działania stanowi naruszenie nie tylko prawa materialnego, lecz także przepisów postępowania. Artykuł 23 § 1 o.p. stanowi bowiem, że organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania. Przez podstawę opodatkowania należy rozumieć podstawę opodatkowania właściwą dla danego podatku, wynikającą z ustawy podatkowej. Przepis ustawy nie przewiduje w tym zakresie wyjątków, nie zawiera uprawnienia do odstąpienia od oszacowania niektórych elementów składających się na podstawę opodatkowania.

Działanie odmienne nie ma umocowania w przepisach obowiązującego prawa i stanowi naruszenie m.in. zasady praworządności.

3.2. Zasada prawdy materialnej w postępowaniu szacunkowym

Zasada prawdy materialnej¹² wyrażona jest w art. 122 o.p., zgodnie z którym w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada prawdy materialnej w ogólnym postępowaniu podatkowym przejawia się w szczególności w obowiązku wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa¹³. Z zasady tej wynika obowiązek organu podatkowego do zgromadzenia dowodów co do faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy¹⁴. Podstawowym narzędziem realizacji zasady prawdy obiektywnej jest postępowanie dowodowe.

10 Wyroki NSA: z dnia 24 lipca 2007 r., sygn. akt II FSK 974/06, Lex nr 276165; z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1650/08, Lex nr 591812; z dnia 4 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 218/08, Lex nr 511138; z dnia 6 października 2009 r., sygn. akt II FSK 644/08, Lex nr 533059; z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 615/09, Lex nr 784707; z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. akt FSK 426/11, CBOSA.

11 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Go 448/16, Lex nr 2277023.

12 P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 29; P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy...*, s. 35.

13 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, PWN, Warszawa 1962, s. 108.

14 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt I GSK 317/15, CBOSA.

Przedmiotem opodatkowania powinny być rzeczy lub zjawiska w ich rzeczywistym – dającym się odtworzyć – przebiegu. Zastępowanie ich przez inne konstrukcje prawne nie może być zasadą, lecz wyjątkiem od tak rozumianej pewności opodatkowania – w sensie odzwierciedlenia prawdy obiektywnej¹⁵. Konstrukcja zastępcza w stosunku do ustalania w sposób ścisły rzeczywistego stanu faktycznego musi być więc poprzedzona udowodnieniem, że realnego przedmiotu, a co za tym idzie podstawy, odtworzyć się nie da¹⁶.

W przypadku art. 23 o.p. realizacja zasady prawdy materialnej ma specyficzny charakter, wyznaczony przez cechy instytucji szacowania podstawy opodatkowania. Z jednej strony bowiem ogólną przesłankę szacowania stanowi brak danych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania, a zatem pośrednio brak jest możliwości ustalenia rzeczywistego prawnopodatkowego stanu faktycznego. W tym sensie prawda materialna jest w toku postępowania niepoznawalna. Z drugiej strony metoda szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania nie może stanowić pretekstu do ograniczenia zasady prawdy obiektywnej przez organy podatkowe¹⁷.

Treść art. 122 o.p. w odniesieniu do procedury szacowania powinna być interpretowana w powiązaniu z art. 23 § 5 o.p. Mimo że jest z góry przesądzone, że w przypadku, gdy ma zastosowanie procedura szacowania, odtworzenie stanu faktycznego nie jest możliwe w sposób precyzyjny, organy podatkowe powinny podejmować w toku postępowania wszelkie działania, aby ustalona podstawa opodatkowania była w jak największym stopniu zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania. W konsekwencji organ nie może przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych lub przypadkowych¹⁸. Realizacja podstawowej dyrektywy szacowania, jaką jest ustalenie podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania, jest możliwa wyłącznie wówczas, gdy w toku postępowania będzie zrealizowana zasada prawdy materialnej. Ustalenie szacunkowej podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej jest możliwe wyłącznie w oparciu o wyczerpująco wyjaśnione okoliczności faktyczne¹⁹. Organ podatkowy, realizując zasadę prawdy materialnej, powinien przeprowadzić wnikliwe postępowanie dowodowe zmierzające do ustalenia tych wielkości, na których będzie oparty szacunek. Wielkości te powinny mieć oparcie w zebra- nym w sprawie materiale dowodowym i powinny zostać udowodnione.

15 T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Prof. Apoloniusza Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Dom Organizatora, Toruń 1998, s. 42.

16 *Ibidem*.

17 H. Dzwonkowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 59.

18 Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1985 r., sygn. akt III SA 601/85, Lex nr 9849.

19 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1167/08, Lex nr 545184.

3.3. Zasada przekonywania w postępowaniu szacunkowym

Zgodnie z treścią art. 124 o.p. organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Zasada przekonywania jest w postępowaniu podatkowym realizowana w szczególności przez prawidłowe, odpowiadające standardom ustawowym, uzasadnienie decyzji wymiarowej. Uzasadnienie decyzji podatkowej odgrywa bardzo ważną rolę procesową, warunkuje prawo do obrony, prawo odwołania i pośrednio realizację zasady dwuinstancyjności postępowania²⁰. Brak uzasadnienia decyzji, czy też uzasadnienie wadliwe, stanowi naruszenie uprawnień strony postępowania podatkowego, która w takim przypadku zostaje pozbawiona możliwości poznania podstaw przyjętego przez organ rozstrzygnięcia, a przez to prawa do obrony swoich interesów.

Zasada przekonywania odgrywa w postępowaniu opartym na szacowaniu szczególną rolę. Organ podatkowy dysponuje bowiem w tym postępowaniu znacznie szerszym zakresem swobody niż w przypadku tradycyjnej drogi wymiaru. Jest to m.in. wynikiem przyznanej organowi kompetencji do wyboru metody szacowania, również spoza katalogu metod ustawowych. Ponadto na organie podatkowym szacującym podstawę opodatkowania nie ciąży obowiązek ustalenia podstawy opodatkowania precyzyjnie odpowiadającej rzeczywistości, ustawa przewiduje w tym zakresie pewien margines błędu.

W ramach postępowania opartego na procedurze szacowania kwestia prawidłowego, wyczerpującego i odpowiadającego standardom ustawowym uzasadnienia decyzji wymiarowej ma znaczenie szczególnej wagi. Wyczerpujące uzasadnienie decyzji wymiarowej opartej na szacowaniu stanowi istotną gwarancję z punktu widzenia ochrony praw strony postępowania, która ujawnia się w pełnym zakresie zwłaszcza wówczas, gdy przyjęta przez organ podatkowy metoda szacowania jest przedmiotem sporu organu z podatnikiem²¹.

Wskazuje się, że uzasadnienie decyzji jest jedynym odniesieniem dla weryfikacji szacunku, na podstawie uzasadnienia decyzji można bowiem dokonać co najmniej takiej oceny, czy użyte metody wywodzą się z prawidłowych założeń i są zgodne z zasadami logicznego rozumowania²². Podkreśla się, że w związku z tym, że zastosowanie konkretnej metody zależy głównie od rodzaju rezultatu, który ma osiągnąć organ dokonujący szacunku, w decyzji dotyczącej wymiaru szacunkowego dochodzi do ścisłego powiązania osnowy decyzji z uzasadnieniem. Każdy wątek uzasadnienia stanowi integralną część rozstrzygnięcia, a wybór metody i uzasadnienie sposobu jej stosowania stanowią jedność merytoryczną²³.

20 H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 1282.

21 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 131.

22 Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 1996 r., sygn. akt SA/Wr 661/95, Lex nr 26639.

23 H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 277.

Odosobniony jest przeciwny pogląd, zgodnie z którym nie ma merytorycznego znaczenia, jak zostanie uzasadniony wybór metody szacowania przez organ podatkowy. Zgodnie z tym stanowiskiem ponieważ rzeczywista podstawa opodatkowania z założenia nie jest znana, to niemożliwa jest ocena, która z metod daje oczekiwany, choć niesprawdzalny rezultat²⁴.

W konsekwencji w przypadku decyzji opartej na szacowaniu zakres uzasadnienia decyzji wymiarowej powinien obejmować także inne elementy, niż następuje to w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych.

Uzasadnienie decyzji opartej na szacowaniu powinno odnosić się nie tylko do wyboru metody szacowania, lecz również spełnienia w konkretnym stanie faktycznym przesłanek szacowania, charakterystyki wybranej metody szacowania, oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego, a także oceny rezultatu wymiaru z punktu widzenia głównej dyrektywy szacowania, tj. aby szacunkowa podstawa opodatkowania była zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Przede wszystkim uzasadnienie decyzji wymiarowej opartej na szacowaniu powinno obejmować swoją treścią kwestię spełnienia ustawowych przesłanek do szacowania (art. 23 § 1 o.p.). Organ powinien w sposób jednoznaczny wskazać konkretną przesłankę szacowania, uzasadniającą odstępianie od wymiaru na zasadach ogólnych na rzecz wymiaru szacunkowego.

Organ podatkowy ma również obowiązek wykazania w ramach uzasadnienia decyzji, że nie zachodzą negatywne przesłanki szacowania (art. 23 § 2 o.p.), tj. że dowody zebrane w toku postępowania nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych.

Z punktu widzenia ochrony interesu podatnika istotne jest, aby w treści uzasadnienia nie poprzestano jedynie na ogólnym wskazaniu, że dane zebrane w toku postępowania nie pozwalają na dokonanie wymiaru na zasadach ogólnych, w oparciu o istniejące dowody. Organ podatkowy powinien w sposób szczegółowy w uzasadnieniu wskazać, jakimi dowodami dysponował i wykazać, że dane te nie pozwalają na ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania oraz że konieczne jest przystąpienie do oszacowania podstawy opodatkowania.

Opisany wyżej element decyzji szacunkowej ma znaczenie ze względu na wyjątkowy, zastępczy w stosunku do wymiaru na zasadach ogólnych charakter procedury szacowania podstawy opodatkowania. Aby strona postępowania mogła skutecznie weryfikować zasadność odstępiania od ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania, uzasadnienie decyzji powinno zawierać szczegółowe, a nie jedynie pozorne i fasadowe odniesienie do spełnienia przesłanek szacowania w realiach konkretnej sprawy.

Kolejnym aspektem, który powinno zawierać uzasadnienie decyzji wymiarowej opartej na szacowaniu, są kwestie związane z zastosowaną metodą szacowania. W tym zakresie przepis art. 23 § 5 zdanie drugie o.p. wskazuje jedynie, że or-

24 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 210.

gan podatkowy ma obowiązek uzasadnienia wyboru metody szacowania. Sposób sformułowania przepisu wydaje się zbyt lakoniczny, biorąc pod uwagę fundamentalne znaczenie, jakie w procedurze szacowania ma prawidłowy wybór, a także prawidłowe zastosowanie adekwatnej do stanu faktycznego, wewnętrznie spójnej metody szacowania.

Przed wszystkim organ podatkowy powinien precyzyjnie wskazać, na czym polega zastosowana przez organ metoda szacowania. Nabiera to szczególnego znaczenia w przypadku, gdy organ odstępuje od zastosowania zdefiniowanych w ustawie metod szacowania na rzecz metody pozaustawowej, wypracowanej dla potrzeb wymiaru w indywidualnej sprawie. W takim bowiem przypadku, poza ogólnymi przepisami postępowania podatkowego, brak jest reguł, którym przyjęty przez organ model postępowania powinien podlegać.

Organ powinien przedstawić przyjęty model działania, który będzie mógł zostać oceniony z punktu widzenia jego spójności, zgodności z zasadami logiki, możliwością uzyskania przez jego zastosowanie rezultatu zbliżonego do rzeczywistego.

Ponadto w uzasadnieniu decyzji powinno zostać wskazane, jakim materiałem dowodowym dysponuje organ podatkowy w celu zastosowania wybranej przez organ metody szacowania. Materiał dowodowy powinien zostać poddany swobodnej ocenie dowodów, co powinno również zostać odzwierciedlone w treści uzasadnienia decyzji szacunkowej.

Kolejnym aspektem decyzji opartej na szacowaniu powinno być wykazanie przez organ podatkowy, że zastosowana metoda szacowania odpowiada standardom, o którym mowa w art. 23 § 5 zdanie pierwsze o.p., tj. że zastosowana metoda szacowania pozwala osiągnąć rezultat zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów organ podatkowy odstępujący od zastosowania metody ustawowej szacowania, na rzecz metody wypracowanej przez organ, nie ma obowiązku uzasadniania przyczyny niezastosowania metod ustawowych. W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. konieczność uzasadnienia przyczyn niezastosowania metod wymienionych w ustawie nie budziła wątpliwości. Sądy wskazywały, że odstępianie od zastosowania metod wymienionych w art. 23 § 5 o.p. na rzecz metody wypracowanej przez organ powinno być w uzasadnieniu decyzji wsparte wyczerpującą argumentacją²⁵, przy czym organ

25 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 173/08, Lex nr 478795; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 września 2006 r., sygn. akt I SA/Po 1385/05, Lex nr 230605; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Go 23/09, Lex nr 491956; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 276/08, Lex nr 506649; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 410/08, Lex nr 475272; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 812/06, Lex nr 215485; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 205/08, Lex nr 471136; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt III SA 3167/03, Lex nr 169332; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Wr

musiał wskazać powody takiej decyzji, odnieść się szczegółowo do każdej z sześciu metod szacowania sformułowanych w art. 23 § 3 o.p. i podać powody ich niewykorzystania²⁶. Podobne stanowisko dominowało w tym zakresie w literaturze²⁷.

W aktualnym stanie prawnym, wobec nadania metodom ustawowym i pozaustawowym równorzędnego charakteru oraz wyeliminowania pierwszeństwa stosowania metod ustawowych przed metodami pozaustawowymi, organy podatkowe nie mają obowiązku wyjaśniania przyczyn niezastosowania metod ustawowych. Celowe wydaje się jednak wprowadzenie obowiązku uzasadnienia wyboru określonej metody szacowania w przypadku, gdy w danym stanie faktycznym możliwe jest zastosowanie więcej niż jednej metody szacowania. Różne możliwe do zastosowania metody szacowania mogą dać bowiem różne rezultaty wymiaru. Z tego powodu organ powinien wykazać, że przyjęta metoda szacowania niezależnie od tego, czy jest to metoda ustawowa, czy pozaustawowa, daje rezultat najbardziej zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

3.4. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu szacunkowym

Zgodnie z art. 123 § 1 o.p. organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu wyraża się przede wszystkim w obowiązku prawidłowego zawiadomienia strony o wszczęciu postępowania, umożliwienia stronie aktywnego udziału w czynnościach postępowania dowodowego oraz wypowiedzenia się w przedmiocie zebranego w sprawie materiału²⁸. W orzecznictwie akcentuje się, że czynny udział strony w postępowaniu wyraża się także w tym, że strona ma prawo nie tylko być obecna przy czynnościach dowodowych, ale również mieć wpływ na ustalenie stanu faktycznego sprawy przez składanie wniosków dowodowych²⁹.

W przypadku szacowania podstawy opodatkowania istotnym aspektem realizacji w toku postępowania zasady czynnego udziału strony w postępowaniu powinno być poinformowanie strony na odpowiednio wczesnym stadium postępowania o wybranej przez organ metodzie szacowania, w drodze której nastąpi wymiar. Aktualna praktyka organów podatkowych polega jednak na tym, że

48/08, Lex nr 518945; wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1801/03, Lex nr 134024.

26 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Go 23/09, Lex nr 491956.

27 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 242.

28 A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, s. 121.

29 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 marca 2001 r., sygn. akt III SA 1672/00, Lex nr 656769.

strona ma możliwość uzyskania wiedzy o przyjętej metodzie szacowania dopiero z treści decyzji wymiarowej. Praktykę tę należy ocenić krytycznie.

Aby w przypadku postępowania szacunkowego zasada czynnego udziału strony miała realny, a nie jedynie fasadowy charakter, strona postępowania powinna być w toku postępowania, przed wydaniem decyzji w I instancji, powiadomiona o wybranej metodzie szacowania, w oparciu o którą nastąpi wymiar. Organ powinien szczegółowo wyjaśnić, jaka metoda będzie miała zastosowanie w sprawie oraz na jakich w ramach tej metody szacunkowych wielkościach odniesienia i dowodach oprze się organ dokonujący szacunku. Wybór metody szacowania wyznacza bowiem kierunek, w którym prowadzone jest postępowanie dowodowe. Między poszczególnymi metodami szacowania zachodzą w tym zakresie istotne różnice. Przykładowo, zupełnie inna grupa dowodów ma zastosowanie w przypadku szacowania w oparciu o metodę porównawczą zewnętrzną, a zupełnie inna w przypadku szacowania z wykorzystaniem metody produkcyjnej czy remanentowej. Wiedza strony o tym, jaka metoda szacowania będzie miała zastosowanie, jest warunkiem umożliwienia stronie zgłaszania takich dowodów, które w ramach metody będą mogły być wykorzystane lub takich, które pozwolą podważyć trafność wyboru metody szacowania.

Poinformowanie strony o stosowanej metodzie szacowania ma szczególne znaczenie w przypadku stosowania przez organ podatkowy metody szacowania spoza katalogu ustawowego. Nie można bowiem oczekiwać od strony przewidywania, według jakiego schematu, w oparciu o posiadane dowody, organ postanowi ustalić podstawę opodatkowania. Jednym z istotnym aspektów prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu jest uprawnienie do wypowiedzenia się w sprawie zebranych materiałów i dowodów przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.). W sytuacji gdy strona nie zostaje przed wydaniem decyzji poinformowana o metodzie szacowania, w drodze której nastąpi wymiar, prawo do zajęcia merytorycznego stanowiska w sprawie ma charakter pozorny, a tym samym prawo czynnego udziału w postępowaniu jest ograniczone.

4. Dążenie do określenia podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej jako podstawowa dyrektywa wymiaru szacunkowego

Podstawową zasadą rządzącą procedurą szacowania jest wynikająca z art. 23 § 5 o.p. dyrektywa wymiaru, aby szacunkowa podstawa opodatkowania była zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania³⁰. Zgodnie z treścią powołanego

30 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., I FSK 1329/15, Lex nr 2260712.

przepisu określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Ustawodawca nie wyjaśnia, co należy rozumieć pod pojęciem rzeczywistej podstawy opodatkowania. Rozwiązanie to należy ocenić krytycznie. Treść art. 23 § 5 o.p. jest bowiem podstawową gwarancją dla podatnika, że wymiar szacunkowy nie będzie oznaczał dowolności działania organu podatkowego. Ustawodawca czyni zaś punktem odniesienia dla oceny prawidłowości wymiaru pojęcie, którego znaczenia nie wyjaśnia.

Systemowa wykładnia art. 23 § 5 o.p. nakazuje przyjąć, że pod pojęciem rzeczywistej podstawy opodatkowania należy rozumieć podstawę opodatkowania faktycznie zaistniałą, zgodną z rzeczywistością, opartą na dowodach i realizującą zasadę prawdy obiektywnej. Treść art. 23 § 5 o.p. nie nawiązuje natomiast wprost do wzorca normatywnego podstawy opodatkowania. Przepis nie wskazuje, choć powinien, że podstawa opodatkowania powinna być ustalona zgodnie z wzorcem danego podatku, w sposób jak najbardziej zbliżony do stanu rzeczywistego. Dopiero posłużenie się wzorcem normatywnym i powiązanie go z procesową regułą dowodową tworzy regulację, która jasno wskazuje, jaki jest charakter szacowania.

Szacunkowa podstawa opodatkowania nie ma własnego wzorca materialno-prawnego. Jest nim wzorzec normatywny podstawy opodatkowania, zawarty w przepisach prawa materialnego, tożsamy dla wymiaru na zasadach ogólnych oraz wymiaru szacunkowego³¹. Uprawnienie do szacowania nie modyfikuje normatywnej podstawy opodatkowania, nie oznacza odstąpienia od wzorca normatywnego, ale uprawnia do odtworzenia go za pomocą procedury dającej mniej precyzyjny rezultat. Oznacza to, że na organach podatkowych dokonujących wymiaru cięży obowiązek stosowania wszystkich norm dotyczących podstawy opodatkowania w danym podatku, a rezultat szacowania powinien uwzględniać wszystkie elementy wzorca podstawy opodatkowania.

Z treści art. 23 § 5 o.p. należy wywodzić kilka norm o charakterze gwarancyjnym dla podatnika.

Z treści art. 23 § 5 o.p. wynika po pierwsze, że szacunkowa podstawa opodatkowania nie musi być tożsama z rzeczywistą podstawą opodatkowania³². Celem oszacowania jest określenie jedynie przybliżonej, prawdopodobnej wartości podstawy opodatkowania³³. Należy jednak podkreślić, że to rachunkowej, a nie normatywnej podstawy opodatkowania dotyczy brak wymogu tożsamości z rzeczywistą podstawą opodatkowania. Normatywna podstawa opodatkowania jest

31 H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 268.

32 Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Op 36/17, Lex nr 2275249.

33 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 21 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Go 673/14, Lex nr 1643363.

identyczna niezależnie od tego, czy wymiar następuje na zasadach ogólnych, czy też w drodze szacowania. O ile nieosiągnięcie ścisłego rezultatu wymiaru w znaczeniu rachunkowym jest w szacowaniu przez ustawodawcę legitymizowane, o tyle odstępianie od normatywnego wzorca podstawy opodatkowania stanowi naruszenie przepisów materialnego prawa podatkowego.

Po drugie, z art. 23 § 5 o.p. należy wywodzić, że szacunkowa podstawa opodatkowania nie może być dowolna, lecz powinna być zbliżona w sensie arytmetycznym do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Jak wskazuje się w orzecznictwie, obowiązkiem organu jest ustalenie podstawy opodatkowania w sposób dający rękojmię możliwie najwyższego prawdopodobieństwa uzyskania rezultatu zbliżonego do rzeczywistej podstawy opodatkowania³⁴. Szacunek powinien być jak najbardziej zbliżony do stanu rzeczywistego. Zasadą szacowania jest dążenie do tego, aby ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania była jak najbardziej zbliżona do tej, jaka zostałaby ustalona, gdyby istniały dane niezbędne do jej określenia lub gdyby dane wynikające z ksiąg podatkowych pozwalały na określenie podstawy opodatkowania³⁵.

Po trzecie, z treści art. 23 § o.p. można wywieść, że rzeczywista podstawa opodatkowania stanowi punkt odniesienia służący do weryfikacji prawidłowości osiągniętego w wyniku postępowania rezultatu, jakim jest szacunkowa podstawa opodatkowania. Jeśli ustalona w drodze szacowania podstawa opodatkowania jest zbliżona do rzeczywistej, wymiar należy uznać za dokonany prawidłowo. W przypadku gdy oszacowana podstawa opodatkowania znacznie odbiega od rzeczywistej podstawy opodatkowania, nie jest do niej zbliżona, wymiar należy uznać za błędny.

Problem tkwi jednak w tym, że rzeczywista, arytmetyczna podstawa opodatkowania jest niepoznawalna. Niepoznawalność rzeczywistej podstawy opodatkowania stanowi zresztą przyczynę, z powodu której wymiar na zasadach ogólnych zostaje zastąpiony szacowaniem. Wobec tego zweryfikowanie prawidłowości wymiaru szacunkowego przez odniesienie do rzeczywistej podstawy opodatkowania nie jest możliwe. Prawidłowość wymiaru w sensie arytmetycznym nie jest weryfikowalna.

Ustalenie, czy szacunkowa podstawa opodatkowania jest zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania, nie nastąpi więc przez proste zestawienie dwóch wartości liczbowych. Weryfikacja rezultatu następuje przez sprawdzenie, czy szacunkowa podstawa opodatkowania odpowiada wzorcowi normatywnemu podstawy opodatkowania wynikającemu z przepisów prawa materialnego, czy prawidłowo została wybrana oraz zastosowana metoda wymiaru szacunkowego oraz czy postępowanie było prowadzone z zachowaniem ogólnych reguł postępowania podatkowego.

34 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 963/13, Lex nr 1774672.

35 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 488/10, Lex nr 990694.

5. Ocena instytucji szacowania pod kątem występowania w jej ramach elementów uznania administracyjnego

W postępowaniu opartym na szacowaniu organy podatkowe dysponują szerszym zakresem swobody działania niż w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych. Swoboda ta przejawia się przede wszystkim w uprawnieniu do wyboru metody szacowania, która w ocenie organu jest adekwatna do okoliczności danej sprawy, jak również w uprawnieniu do opracowania indywidualnej metody spoza katalogu metod ustawowych. Organy, szacując podstawę opodatkowania, zostają zwolnione z obowiązku precyzyjnego wymiaru, odpowiadającego ściśle rzeczywistej podstawie opodatkowania. Ustawodawca legitymizuje bowiem różnicę, która może zaistnieć między rezultatem wymiaru osiągniętym w drodze szacowania a rezultatem, który zostałby osiągnięty w oparciu o kompletne, rzetelne dowody.

Ze względu na szeroki zakres swobody organów podatkowych w postępowaniu, o którym mowa w art. 23 o.p., sądy administracyjne, definiując pojęcie szacowania podstawy opodatkowania i określając jego cechy, w części orzeczeń nawiązują do pojęcia uznania administracyjnego. W sposobie definiowania relacji zachodzącej między instytucją szacowania a konstrukcją uznania administracyjnego brak jest jednak spójności terminologicznej³⁶.

Zgodnie z treścią uzasadnienia jednego z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, „szacowanie ma w znacznej mierze charakter uznaniowy”³⁷. Zgodnie z innym sformułowaniem „sposób ustalania podstawy wymiaru podatku w drodze szacunkowej opiera się na uznaniu organu podatkowego”³⁸. Wskazuje się także, że w ramach szacowania „organy podejmują działania o charakterze uznaniowym”³⁹.

Dla oceny, czy procedura szacowania podstawy opodatkowania opiera się na konstrukcji uznania administracyjnego i w jakim ewentualnie zakresie, niezbędnym jest zdefiniowanie pojęcia uznania administracyjnego oraz określenie jego charakteru prawnego.

Uznanie administracyjne nie ma samodzielnego charakteru, jest ono elementem konstrukcji występującym w ramach określonej instytucji prawnej. W lite-

36 W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Wydawnictwo KIK Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1997, s. 59.

37 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1276/05, Lex nr 280443.

38 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Go 1209/06, Lex nr 942201.

39 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 929/10, Lex nr 952174.

raturze uznanie bywa definiowane jako konstrukcja prawna, pozwalająca organowi na wyprowadzenie różnych konsekwencji prawnych z zaistniałego stanu faktycznego. Zgodnie z inną definicją uznanie stanowi przestrzeń swobodnego działania administracji w procesie stosowania prawa, ale w oznaczonych granicach⁴⁰. Uznanie administracyjne polega na wynikającym z przepisów prawa upoważnieniu organu administracji do wyboru jednego z kilku wariantów kształtowania konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego w sprawie indywidualnej⁴¹. Uznanie administracyjne pojawia się w ostatniej fazie stosowania prawa, gdy prawodawca dopuszcza wybór przez organ konsekwencji prawnych (co jest też zwane luzem decyzyjnym)⁴². Przedmiotem uznania nie jest ani ustalanie znaczenia tekstu prawnego, ani ocena występujących faktów, lecz określenie skutku prawnego⁴³.

Mimo konstytuującej uznanie administracyjne swobody organu stosującego prawo uznanie administracyjne nie ma charakteru dowolnego. Obowiązek wyznaczenia granic uznania administracyjnego wynika już z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP)⁴⁴. Przede wszystkim organ administracji jest uprawniony do podjęcia rozstrzygnięcia w ramach uznania, tylko wtedy gdy zostaną spełnione ustawowe przesłanki podjęcia działania i do samodzielnego ustalenia skutku prawnego. Upoważnienia do stosowania uznania administracyjnego nie można domniemywać ani wyprowadzać z przepisów zawierających luki w prawie bądź posługujących się jedynie pojęciami niedookreślonymi⁴⁵.

Działanie w trybie uznania administracyjnego nie oznacza dowolności przy wydawaniu decyzji, organy powinny bowiem wykazać, że w konkretnej sprawie istniały przesłanki uzasadniające podjęte rozstrzygnięcie⁴⁶. Organ administracji zanim podejmie rozstrzygnięcie i zdecyduje, w jakim zakresie uczyni użytek ze swoich uprawnień, ma obowiązek wyjaśnić wnikliwie i wszechstronnie stan faktyczny sprawy, przed wydaniem decyzji rozpatrzyć stan faktyczny w świetle wszystkich przepisów prawa materialnego mogących mieć zastosowanie w sprawie⁴⁷.

40 M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 198.

41 J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009, s. 246; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2008, s. 237 i n.; B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 252 za S. Babiarcz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 252.

42 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 451–452.

43 M. Mincer, *Uznanie...*, s. 63.

44 Orzeczenie TK z dnia 29 września 1993 r., K 17/92, Lex nr 25444.

45 M. Mincer, *Uznanie...*, s. 35; S. Babiarcz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 252.

46 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2016 r., sygn. akt I OSK 1382/14, Lex nr 2032712.

47 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r., sygn. akt II SA/Po 332/14, Lex nr 1503880.

Upoważnienie do rozstrzygania spraw indywidualnych w drodze wyboru wariantu rozstrzygnięcia pozostawionego uznaniu organu zachowuje w prawie podatkowym ten sam charakter, co w prawie administracyjnym⁴⁸. Zakres stosowania konstrukcji uznania administracyjnego w ramach instytucji prawa podatkowego wymaga jednak uwzględnienia celu tej regulacji, a także rozwiązań ustrojowych, ograniczających możliwość podejmowania przez organy decyzji o charakterze uznaniowym.

Przy ocenie uprawnienia do stosowania uznania administracyjnego w prawie podatkowym należy uwzględnić w szczególności przepisy art. 84 i 217 Konstytucji RP. Konsekwencją przywołanych uregulowań jest, że obowiązek podatkowy powstaje z mocy prawa samoistnie w tym sensie, że uprawnienia i obowiązki zawiązują się na skutek zaistnienia zdarzeń uzasadniających opodatkowanie, przewidzianych w ustawach prawa podatkowego. Na mocy decyzji organu podatkowego, jako aktu stosowania prawa, nie może dojść do powstania obowiązku podatkowego.

W świetle powyższych uwag nie może być mowy o uznaniu organu podatkowego w kwestii powstania obowiązku podatkowego, skoro jest ono obiektywnym następstwem zaistnienia podatkowoprawnego stanu faktycznego. Nie można pozostawiać uznaniu organu wysokości zobowiązania podatkowego, ponieważ elementy określające tę wielkość są określone w ustawach. Upoważnienie do działania na zasadach uznania administracyjnego nie może wpływać na powstanie bądź treść obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej, ponieważ pozostawałoby to w sprzeczności z treścią art. 84 i 217 Konstytucji RP. Upoważnienie do działania w ramach uznania może być zatem związane wyłącznie z realizacją obowiązku podatkowego.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt instytucji szacowania podstawy opodatkowania, należy wskazać, że ze względu na fakt, że obowiązek podatkowy wynika z ustawy podatkowej, a celem szacowania jest odtworzenie treści tego stosunku prawnego, szacowanie podstawy opodatkowania jako metoda wymiaru nie może mieć uznaniowego charakteru. Oparcie wymiaru w drodze szacowania podstawy opodatkowania na uznaniu administracyjnym, uprawniające organ do oderwania od materialnoprawnego wzorca podstawy opodatkowania, prowadziłoby do naruszenia zasad równości i sprawiedliwości przy dokonywaniu wymiaru podatków.

Analiza przepisu art. 23 o.p. prowadzi też do wniosku, że uprawnienie do stosowania uznania administracyjnego nie występuje na żadnym etapie stosowania tej procedury przez organ podatkowy.

W szczególności uprawnienie do działania na zasadzie uznania administracyjnego nie występuje na etapie podejmowania przez organ decyzji o tym, czy w spra-

48 J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe...*, s. 466.

wie zastosowanie będzie miał wymiar na zasadach ogólnych, czy też wymiar szacunkowy. W przypadku wystąpienia ustawowych przesłanek dokonanie wymiaru w drodze szacowania ma charakter obligatoryjny. Ustawodawca nie przewiduje też konstrukcji uznania administracyjnego na etapie podejmowania przez organ decyzji o odstąpieniu od szacowania podstawy opodatkowania. Przepis art. 23 § 2 o.p. stanowi kategorycznie, że organ podatkowy odstąpi od szacowania, jeżeli spełniona jest jedna z dwóch wskazanych w treści przepisu przesłanek.

Ustawodawca nie pozostawia także przestrzeni dla uznania administracyjnego w zakresie sposobu wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze szacowania. W treści art. 23 § 3 o.p. wskazano jednoznacznie, że podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując jedną z metod szacowania.

Pewne elementy swobody działania organu podatkowego pojawiają się dopiero na etapie wyboru metody szacowania. Organ jest uprawniony do wyboru jednej z metod ustawowych (art. 23 § 3 o.p.) bądź opracowania własnej, pozaustawowej metody szacowania i zastosowania jej w danym stanie faktycznym w celu dokonania wymiaru. Uprawnienie do wyboru metody szacowania nie jest tożsame z uznaniem administracyjnym, rozumianym jako uprawnienie do wywodzenia z określonego stanu faktycznego więcej niż jednego skutku prawnego. Celem wyboru najtrafniejszej metody jest zawsze ustalenie podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Organ, dokonując wyboru metody szacowania, jest tą dyrektywą związany. Nie jest to więc działanie o charakterze uznaniowym, ale zdeterminowane wskazanym w przepisie celem, o którym mowa w art. 23 § 5 o.p.

Pozostawiając organowi kompetencję do wyboru metody szacowania, ustawodawca wprowadza wprawdzie pewną elastyczność, która jest konieczna ze względu na wielość możliwych stanów faktycznych i brak możliwości uregulowania w ustawie metody uniwersalnej, przyznane prawo wyboru metody szacowania nie ma jednak charakteru uznania administracyjnego.

Pewien zakres swobody organu podatkowego w ramach procedury szacowania pojawia się także na etapie oceny zebranych dowodów. Oceny tej należy dokonać zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Swobodnej oceny dowodów nie należy jednak utożsamiać z uznaniem administracyjnym, ponieważ dotyczy ona sfery ustalania stanu faktycznego, nie zaś wywodzenia ze stanu faktycznego skutków prawnych⁴⁹.

Podsumowując, ustawodawca dopuszcza, że szacunkowa podstawa opodatkowania nie będzie w sposób idealny odzwierciedlać rzeczywistej podstawy opodatkowania. Występowanie w zakresie wymiaru szacunkowego pewnego marginesu błędu nie jest jednak konsekwencją oparcia procedury szacowania na konstrukcji uznania administracyjnego. Jest to związane z ogólną przesłanką szacowania, jaką jest brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania, oraz probabilistycznym

49 B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 237.

charakterem metod wymiaru stosowanych w ramach procedury szacowania. Szacowanie podstawy opodatkowania jako procedura wymiaru zobowiązań podatkowych nie jest oparta na konstrukcji uznania administracyjnego w rozumieniu nadanemu temu pojęciu przez doktrynę postępowania administracyjnego oraz podatkowego.

W ramach procedury szacowania występują jednak pewne konstrukcje stwarzające swobodę działania organu podatkowego. Najważniejszą z nich jest kompetencja do dokonania wyboru jednej z ustawowych metod szacowania lub zastosowania wypracowanej przez organ pozaustawowej metody szacowania. Kompetencja do dokonania wskazanego wyboru nie ma jednak cech uznania administracyjnego. Sposób działania organu jest zdeterminowany celem, jakim ma służyć szacowanie, tj. określeniu podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

6. Pozycja podatnika w ramach procedury szacowania podstawy opodatkowania na gruncie projektu Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Rozwiązania przyjęte w projekcie nowej Ordynacji podatkowej⁵⁰ w zakresie dotyczącym instytucji szacowania podstawy opodatkowania w zasadniczej części stanowią powielenie regulacji prawnej aktualnie obowiązującego art. 23 o.p. Proponowane zmiany nie zmieniają charakteru prawnego instytucji oraz zakresu i przesłanek jej stosowania.

Niemniej należy zwrócić uwagę na skutki postulowanych przez autorów Projektu modyfikacji przepisu w obecnym brzmieniu, z punktu widzenia ochrony praw strony postępowania opierającego się na szacowaniu podstawy opodatkowania.

Podstawowa zmiana w stosunku do treści obowiązującego art. 23 o.p. polega na wyeliminowaniu ustawowego wyliczenia metod szacowania oraz definicji poszczególnych metod.

W uzasadnieniu Projektu⁵¹ w komentowanym zakresie wskazano, że przyczyną usunięcia z treści przepisu katalogu metod szacowania jest charakter obecnych

50 Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., opublikowany na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl (dostęp: 23.10.2017 r.).

51 Uzasadnienie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl (dostęp: 23.10.2017 r.), s. 171 i n.

norm, niewskazujący na kolejność stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania, oraz otwarty katalog tych metod. W ocenie autorów Projektu rozwiązanie to będzie sprzyjało zwiększeniu swobody w wyborze metody szacowania i dostosowania jej do okoliczności konkretnej sprawy⁵².

Jakkolwiek wskazane postulaty zwiększenia swobody w wyborze metody szacowania i dostosowania jej do określonego stanu faktycznego należy co do zasady uznać za trafne, to całkowite wyeliminowanie z treści przepisu ustawowego katalogu metod szacowania wydaje się posunięciem zbyt daleko idącym, skutkującym osłabieniem gwarancji strony postępowania prowadzonego w tym trybie⁵³.

Usunięcie katalogu metod szacowania będzie skutkowało brakiem jakiegokolwiek punktu odniesienia pozwalającego na weryfikację prawidłowości rezultatu wymiaru szacunkowego.

Takim punktem odniesienia mógłby być rezultat osiągnięty przez zastosowanie jednej z metod ustawowych – obecnie wskazane w treści przepisu metody ustawowe porównawcze w większości przypadków mogą być zastosowane w odniesieniu do podatników nieprowadzących działalności o niestandardowym charakterze.

Odniesienie do metod ustawowych szacowania może więc służyć organowi podatkowemu do sprawdzenia, czy osiągnięty w wyniku szacowania rezultat wymiaru nie jest oderwany od realiów ekonomicznych prowadzenia działalności o podobnym zakresie w danej branży, a także stanowić narzędzie pozwalające za kwestionować podatnikowi prawidłowość dokonanego wymiaru.

Pozycji strony postępowania nie wzmacnia również druga postulowana przez autorów Projektu zmiana, polegająca na wprowadzeniu uprawnienia do odstąpienia od uzasadnienia wyboru metody szacowania w przypadku zaakceptowania tej metody przez podatnika. To właśnie uzasadnienie decyzji opartej na szacowaniu w zakresie wyboru metody pozwala poznać tok rozumowania organu podatkowego stosującego daną metodę, a w konsekwencji podważyć trafność rozstrzygnięcia organu podatkowego. Podatnik, zwłaszcza w przypadku, gdy nie jest reprezentowany przez profesjonalnego pełnomocnika, nie musi być przygotowany do tego, by jeszcze przed zakończeniem postępowania i poznaniem rezultatu wymiaru przewidywać, czy dana metoda jest trafna i czy da właściwy rezultat wymiaru. Kwestia wyboru właściwej metody szacowania wymaga niejednokrotnie specjalistycznej wiedzy, którą podatnik nie musi dysponować.

Należy też zwrócić uwagę, że w przypadku odstąpienia od uzasadnienia decyzji w zakresie wyboru metody szacowania zostanie ograniczony w istocie zakres zaskarżenia takiej decyzji. Będzie ona bowiem uchylać się kontroli instancyjnej w zakresie, w jakim nie została przez organ podatkowy uzasadniona.

52 *Ibidem*.

53 A. Kłosińska, *Zasada pewności prawa i zasada bezpieczeństwa prawnego na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 201 i n.

7. Podsumowanie

Oslabienie pozycji strony postępowania prowadzonego na podstawie art. 23 o.p. związane jest przede wszystkim z faktem, że ustalona w jego toku szacunkowa podstawa opodatkowania nie odzwierciedla w sposób precyzyjny wynikającej z ustawy rzeczywistej podstawy opodatkowania. Jest to ryzyko nieuniknione, będące konsekwencją braku dowodów niezbędnych w celu ustalenia podstawy opodatkowania.

Zwłaszcza w przypadku, gdy szacowanie następuje w oparciu o metodę nieokreśloną wprost w ustawie, jedynymi wyznacznikami prawidłowości działania organu podatkowego są przepisy Ordynacji podatkowej regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego oraz wynikająca z art. 23 § 5 o.p. podstawowa dyrektywa wymiaru, aby szacunkowa podstawa opodatkowania była zbliżona do rzeczywistej.

Ze względu na sytuację podatnika będącego stroną postępowania opartego na szacowaniu przestrzeganie w pełnym zakresie zasad postępowania podatkowego w toku postępowania prowadzonego na podstawie art. 23 o.p. jest zagadnieniem szczególnej wagi.

Z zasady legalizmu w postępowaniu szacunkowym wynika obowiązek stosowania przez organy podatkowe, dokonujące szacowania podstawy opodatkowania, wzorca normatywnego podstawy opodatkowania, wynikającego z ustaw podatkowych. Organom podatkowym nie przysługuje uprawnienie do kształtowania tego wzorca w sposób indywidualny, dla potrzeb wymiaru w poszczególnych sprawach. Na gruncie podatków dochodowych oznacza to co do zasady, że organy podatkowe mają obowiązek oszacowania podstawy opodatkowania wraz z wszystkimi jej normatywnymi elementami, tj. zarówno przychodu, jak i kosztów uzyskania przychodu.

Z zasady prawdy materialnej w postępowaniu szacunkowym wynika obowiązek dążenia przez organy podatkowe do tego, by mimo braku danych w jak najbardziej precyzyjny sposób odtworzyć zaistniały stan faktyczny. Szacunkowe wielkości odniesienia, na których opiera się wymiar, powinny mieć oparcie w zebranym w sprawie materiale dowodowym.

Z zasady przekonywania w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 23 o.p. wynika obowiązek dopełnienia standardów, którym powinno odpowiadać uzasadnienie decyzji wymiarowej opartej na szacowaniu. Powinno ono odnosić się nie tylko do wyboru metody szacowania, lecz także do spełnienia w stanie faktycznym danej sprawy przesłanek szacowania, charakterystyki zastosowanej metody szacowania, oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego, jak również weryfikacji rezultatu wymiaru z punktu widzenia realizacji głównej dyrektywy szacowania, aby szacunkowa podstawa opodatkowania była zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Przejawem realizacji zasady czynnego udziału strony w postępowaniu szacunkowym powinno być poinformowanie podatnika, na odpowiednio wczesnym etapie postępowania, o przyjętej przez organ metodzie szacowania. Organ powinien wyjaśnić, jaka metoda będzie miała w sprawie zastosowanie oraz na jakich szacunkowych wielkościach odniesienia i dowodach oprze się organ dokonujący wymiaru. Strona postępowania, wypowiadając się przed wydaniem decyzji w sprawie zebranych dowodów na podstawie art. 200 o.p., powinna mieć możliwość ustosunkowania się również do wskazanych kwestii.

Wynikająca z art. 23 § 5 o.p. dyrektywa wymiaru, zgodnie z którą szacunkowa podstawa opodatkowania powinna być zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania, nie stanowi realnej ochrony dla strony postępowania podatkowego. Z dyrektywy tej wynika wprawdzie, że szacunek nie może mieć charakteru dowolnego, a uzyskany szacunkowy wynik powinien odpowiadać rzeczywistości, rzeczywista podstawa opodatkowania w sensie arytmetycznym jest jednak niepoznawalna. Nie może zatem stanowić w sensie rachunkowym punktu odniesienia do weryfikacji prawidłowości wymiaru szacunkowego.

W celu wzmocnienia sytuacji strony postępowania opartego na szacowaniu można jednak rozważyć wprowadzenie innych mierników, które będą stanowiły punkt odniesienia do weryfikacji prawidłowości szacunku. Wielkościami takimi mogłyby być rezultaty osiągnięte w ramach innych, możliwych do zastosowania w okolicznościach danej sprawy, metod szacowania. W przypadku istotnych rozbieżności wyników organ powinien uzasadnić ich źródło oraz przyczyny wyboru tej, a nie innej metody szacowania.

W szczególności podatnikowi powinno przysługiwać uprawnienie do wskazania metody szacowania, która w jego ocenie w sposób trafny pozwala ustalić szacunkową podstawę opodatkowania. Oczywiście wybór metody dokonany przez podatnika nie wiązałby organu podatkowego, który jednak byłby zobowiązany uzasadnić, dlaczego metodę wybraną przez organ uznaje za bardziej właściwą niż wskazaną przez podatnika i umożliwiającą wymiar podstawy opodatkowania w pełniejszym stopniu zbliżonej do rzeczywistej.

Zakończenie

Konstrukcje prawne umożliwiające organom podatkowym wymiar zobowiązania podatkowego w przypadku braku danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania stanowią trwałe i konieczny element tych systemów prawnych, w których na podatników zostają nałożone obowiązki w zakresie ewidencjonowania dla potrzeb wymiaru podatków zdarzeń składających się na podatkowopravny stan faktyczny. Z powinnością wypełniania przez podatników wskazanych obowiązków wiąże się bowiem nieuchronnie ryzyko ich niezrealizowania bądź zrealizowania w sposób wadliwy. Nie można również wykluczyć, że utrata danych niezbędnych do dokonania wymiaru nastąpi z przyczyn przez podatników niezawinionych. W takich przypadkach, w razie nieuregulowania konsekwencji prawnych braku danych do dokonania wymiaru i niewprowadzenia w tym zakresie odpowiedniego trybu postępowania, wierzyciel publicznoprawny może zostać narażony na uszczuplenie należności podatkowej, która z powodu braku dowodów nie mogłaby zostać wymierzona, a następnie wyegzekwowana.

W polskim porządku prawnym formę reakcji ustawodawcy na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania stanowi instytucja szacowania podstawy opodatkowania uregulowana w art. 23 o.p.

Potrzeba ochrony interesu fiskalnego państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnej na skutek braku danych do ustalania wysokości należnego podatku stanowi podstawowy cel wprowadzenia tej instytucji. Ze względu na osłabioną, w stosunku wymiaru na zasadach ogólnych, pozycję podatnika w toku postępowania szacunkowego przy wprowadzeniu regulacji prawnej normującej szacowanie podstawy opodatkowania uwzględnienia wymaga również zapewnienie standardów służących ochronie strony postępowania prowadzonego w tym trybie.

Szacowanie podstawy opodatkowania nie jest jedyną instytucją występującą w prawie podatkowym, która opiera się na ustalaniu wielkości przybliżonych, nieprecyzyjnych.

W szczególności należy zauważyć, że przesłanką szacowania jest brak danych do określenia podstawy opodatkowania, który nie jest skutkiem decyzji ustawodawcy o ograniczeniu obowiązków ewidencyjnych w odniesieniu do niektórych grup podatników. To odróżnia instytucję szacowania podstawy opodatkowania

od ryczałtów, gdzie również zachodzi brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania, a wymiar rzeczywistej podstawy opodatkowania zostaje zastąpiony wymiarem zryczałtowanej, nieodpowiadającej precyzyjnie rzeczywistości podstawy opodatkowania.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania zabezpiecza realizację wartości konstytucyjnych, chroniących zarówno interes fiskalny, jak i interes podatnika. Charakter prawny szacowania podstawy opodatkowania należy rozpatrywać z uwzględnieniem art. 84, 32 ust. 1, art. 64 oraz 217 Konstytucji RP.

Umożliwiając dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w przypadku braku danych niezbędnych, instytucja służy przede wszystkim realizacji zasady powszechności opodatkowania. Gdyby nie instytucja szacowania, niektórzy podatnicy nie ponieśliby ciężaru podatku, ponieważ wysokość daniny nie mogłaby zostać ustalona z powodu braku dowodów. Ponadto instytucja uregulowana w art. 23 o.p. służy realizacji zasady równości opodatkowania, gwarantując, że podatnik, u którego zaistniał brak danych do dokonania wymiaru, zostanie obciążony kwotą podatku możliwie jak najbardziej zbliżoną do kwoty podatku, jaką w identycznym podatkowoprawnym stanie faktycznym zapłaciłby podatnik, u którego dane do dokonania wymiaru istniały. Z tych powodów szacowanie ma charakter obligatoryjny w przypadku ziszczenia ustawowych przesłanek. Organom podatkowym nie przysługuje swoboda w wyborze konsekwencji prawnych sytuacji braku danych do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania, pod warunkiem jej prawidłowego stosowania, chroni również prawo własności podatnika przed nadmierną, nieuprawnioną ingerencją ustawodawcy. Instytucja ta powinna gwarantować, że rezultat wymiaru będzie jak najbardziej precyzyjnie odzwierciedlał rzeczywistą podstawę opodatkowania, wynikającą z ustawy podatkowej.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania w polskim porządku prawnym jest jedną z instytucji wymiaru zobowiązań podatkowych. Jej zastosowanie stanowi najczęściej konsekwencję zaniechania przez podatnika samowymiaru lub dokonania samowymiaru w sposób błędny. W odróżnieniu od innych przysługujących organom podatkowym instrumentów reakcji na nieprawidłowy samowymiar szacowanie zostaje uruchomione w przypadku, gdy ponadto w toku postępowania organ podatkowy ustali, że brak jest danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Szacowanie podstawy opodatkowania stanowi zatem reakcję na tę postać nieprawidłowości samowymiaru, której najczęstszym źródłem jest niewywiązanie się przez podatnika z obowiązków ewidencyjnych. Jeśli zaś organ podatkowy dysponuje rzetelnymi dowodami, wyeliminowanie nieprawidłowego samowymiaru następuje przez wydanie decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p., której podstawa faktyczna oparta jest na tych dowodach i nie ma konieczności ani kompetencji do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania. Jeśli zaś ujawnienie nieprawidłowego samowymiaru dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych i jest oparte na danych o poniesionych przez podatnika wydat-

kach lub wartości zgromadzonego przez niego mienia, nieznajdujących pokrycia w dochodach już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, to wówczas organ podatkowy dokonuje wymiaru przy zastosowaniu instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych. Nie ma wówczas potrzeby wykazywania braku danych niezbędnych ani nie stosuje się metod szacowania, zaś wydatki i mienie całkowicie zastępują wzorzec podstawy opodatkowania wynikający z przepisów prawa materialnego.

Przeprowadzona w ramach pracy analiza prawnoporównawcza prowadzi do wniosku, że przyjęty przez polskiego ustawodawcę model instytucji szacowania podstawy opodatkowania jest tylko jedną z możliwych form reakcji prawnej ustawodawcy na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. W polskim porządku prawnym, jako jedynym z systemów przyjętych do porównania, szacowanie podstawy opodatkowania nie ma charakteru sankcji z tytułu niewywiązywania się z obowiązków względem administracji podatkowej. W innych prawodawstwach szacowanie następuje nie tylko wówczas, gdy brak jest danych do dokonania wymiaru, lecz także wtedy, gdy dane te istnieją, ale podatnik nie współpracował z organami podatkowymi (Niemcy), odmówił złożenia wyjaśnień (Włochy), czy też nieterminowo złożył deklarację podatkową (Francja). Biorąc pod uwagę sposób ukształtowania przesłanek szacowania, zakres stosowania instytucji szacowania w przyjętych do porównania systemach prawnych ma charakter szerszy niż w polskim porządku prawnym.

Kształt instytucji szacowania, w ramach wyznaczonych przez przepisy Konstytucji RP, jest zdeterminowany sposobem uregulowania przesłanek szacowania oraz metod szacowania.

Ukształtowanie przesłanek szacowania i metod szacowania powinno być podporządkowane głównej dyrektywie szacowania, jaką jest dążenie do ustalenia podstawy opodatkowania jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

Z punktu widzenia regulacji przesłanek szacowania podstawy opodatkowania oznacza to, że przesłanki szacowania powinny być tak sformułowane, aby wymiar rzeczywistej podstawy opodatkowania miał pierwszeństwo przed wymiarem szacunkowym. Katalog przesłanek szacowania powinien mieć charakter zamknięty, a instytucja powinna mieć zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy brak danych do dokonania wymiaru na zasadach ogólnych ma charakter nieusuwalny.

Z punktu widzenia regulacji metod szacowania oznacza to, że organy podatkowe nie powinny być związane sztywnymi zasadami wyboru metody szacowania. Organy powinny dysponować w tym zakresie szeroką swobodą. Ochrona podatnika powinna być wdrożona nie przez usztywnienie zasad wyboru metody szacowania, lecz wprowadzenie skutecznych mechanizmów weryfikacji prawidłowości rezultatu szacunkowego.

Wyłącznie jako instytucja o charakterze neutralnym, a nie sankcyjnym, szacowanie może realizować cel, jakim jest określenie podstawy opodatkowania

w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Warunkiem neutralnego charakteru szacowania jest uwzględnianie przez organy podatkowe dokonujące wymiaru szacunkowego wszystkich elementów tworzących normatywną podstawę opodatkowania wynikającą z ustawy podatkowej. W przypadku podatków dochodowych oznacza to, że szacowaniu powinny podlegać zarówno przychody, jak i koszty uzyskania przychodów. W celu zapewnienia neutralnego charakteru szacowania zakres stosowania instytucji nie powinien być uzależniony od przyczyn, z powodu których brak jest danych do dokonania wymiaru na zasadach ogólnych.

Wzmocnienie pozycji podatnika w postępowaniu opartym na szacowaniu powinno nastąpić przez uregulowanie zasad weryfikacji rezultatu szacunkowego. W aktualnym stanie prawnym jedynym kryterium weryfikacji rezultatu jest punkt odniesienia w postaci rzeczywistej podstawy opodatkowania, która w sensie arytmetycznym jest niepoznawalna. Należy wprowadzić obowiązek weryfikowania rezultatu osiągniętego w ramach wymiaru szacunkowego z rezultatem osiągniętym w ramach co najmniej jednej innej metody szacowania, np. jednej z metod porównawczych. W przypadku rozbieżności rezultatów organ podatkowy powinien w sposób szczegółowy uzasadnić, dlaczego zastosowana metoda szacowania, spośród innych metod, daje rezultat zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Ponadto podatnikowi powinno przysługiwać uprawnienie do wskazania metody szacowania, która w jego ocenie w sposób trafny pozwala ustalić szacunkową podstawę opodatkowania. W przypadku niezastosowania metody wskazanej przez podatnika organ podatkowy powinien uzasadnić, dlaczego metoda ta nie daje rezultatu zbliżonego do rzeczywistości. Podatnik powinien być informowany o wybranej metodzie szacowania jeszcze w toku postępowania, nie zaś dopiero w ramach decyzji wymiarowej.

Kryterium weryfikacji prawidłowości rezultatu osiągniętego w wyniku szacowania powinna być rzeczywista podstawa opodatkowania w dwojakim znaczeniu: normatywnym oraz arytmetycznym. Pod pojęciem rzeczywistej normatywnej podstawy opodatkowania należy rozumieć wzorzec normatywny podstawy opodatkowania wynikający z ustawy podatkowej. Pod pojęciem rzeczywistej arytmetycznej podstawy opodatkowania należy rozumieć kwotę podstawy opodatkowania, która zostałaby ustalona w oparciu o kompletne i rzetelne dane. Szacunkowa podstawa opodatkowania musi odpowiadać precyzyjnie rzeczywistej normatywnej podstawie opodatkowania w sensie normatywnym. Może natomiast odbiegać (lub być zbliżona) do rzeczywistej podstawy opodatkowania podstawy w sensie arytmetycznym. Wskazane rozróżnienie powinno zostać odzwierciedlone w treści obowiązujących przepisów.

Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2003.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2005.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2007.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2014.
- Adaszkiewicz G., *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 9.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2007.
- Baron H., Pośpiech K., *Poradnik pracownika skarbowego*, Warszawa 1984.
- Bartosiewicz A., *VAT Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2004.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2011.
- Białobrzeski J., *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1984.
- Bogucka M., *Charakter prawny obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych*, „Glosa” 2001, nr 2.
- Bogucki S., Cudak A., Pietrasz P., *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, ODDK, Gdańsk 2015.
- Bogucki S., Dumas A., Stachurski W., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 2014.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2008.
- Brzeziński B. (red.), *Prawo finansów publicznych*, TNOiK, Toruń 2008.
- Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.

- Brzeziński B., Jezierski J., *Zagadnienie ustalania podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Prawo” 1991, z. 154.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, TNOiK, Toruń 1995.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999.
- Buczek A., Dzwonkowski H., Etel L., *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Chojna-Duch E., Litwińczuk H., *Prawo finansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2009.
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., *Ustawa i podarku od spadków i darowizn*, Lexis Nexis, Warszawa 2008.
- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, PWN, Warszawa 1962.
- Dereń A., *Zobowiązania podatkowe. Omówienie przepisów znowelizowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, TNOiK, Bydgoszcz 1996.
- Dębowska-Romanowska T., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne – art. 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2003.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie obliczenia podatku a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, [w:] M. Wilke (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Kameleon, Poznań 1997.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, „Glosa” 1996, nr 12.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Prof. Apoloniusza Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Dom Organizatora, Toruń 1998.
- Dłuska R., Kubińska J., *Porównywalność transakcji w analizie cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 12.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Dzwonkowski H., *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6.
- Dzwonkowski H., *Koncepcje prawne nierzetelności ksiąg podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 5.

- Dzwonkowski H., *Luka dowodowa a szacowanie kosztów uzyskania przychodów*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 12.
- Dzwonkowski H., *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 3.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie zobowiązań podatkowych, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 1, s. 3–6.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie zobowiązań podatkowych, cz. 2*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 2, s. 3–5.
- Dzwonkowski H., *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4.
- Dzwonkowski H., *Szacowanie podstawy opodatkowania, część I*, „Glosa” 2000, nr 7.
- Dzwonkowski H., *Zasady ogólne opodatkowania a szacowanie kosztów – prawna czy „arytmetyczna” podstawa opodatkowania?*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 1.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski H., Biskupski M., Bogucka M., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Difin, Warszawa 2009.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Fanotizzii A., *Il diritto tributario. Terza edizione*, UTET, Torino 2003.
- Filipczyk H., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1999.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 16.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] A. Pomorska, J. Szotno-Koguc, J. Głuchowski, H. Dzwonkowski (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2005.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Matecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2006.
- Huchla A., *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1.
- Kalus S. (red.), *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa 2012.
- Kandut K., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jako narzędzie uszczelniające system podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

- Każmierski K., *Przerzucanie dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 11.
- Kiziukiewicz T. (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. VII, Lex 2016.
- Kłosińska A., *Metody szacowania podstawy opodatkowania – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Bogucka-Felczak, T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014.
- Kłosińska A., *Zasada pewności prawa i zasada bezpieczeństwa prawnego na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Koperkiewicz-Mordel K., *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983.
- Kosikowski C., Etel L., *Ordynacja podatkowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
- Kozłowski M., Józwiak J., *Zasada ceny rynkowej – podstawowe kryterium analizy cen transferowych*, „Serwis Monitora Podatkowego. Monitor Podatkowy” 2010, nr 5.
- Krok W., *Budowla w podatku od nieruchomości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011.
- Kurowski A., Liszewski G., Smoleń P., *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.
- Langrod R., Franz A., *Państwowy podatek dochodowy*, Biblioteka Prawnicza, Warszawa 1933.
- Lapidoth A., *The use of estimation for the assessment of taxable business income*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1977.
- Lupi R., *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè editore, Milano 2005.
- Lupi R., *Metodi induttivi e presunzioni nello accertamento tributario*, Giuffrè editore, Milano 2000.
- Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Mariański A. (red.), *Dochody nieujawnione*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Mariański A., Strzelec D., *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, ODDK, Gdańsk 2007.
- Mastalski R., *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1980.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Mastalski R., *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, „Prace Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego”, Seria A, nr 158, Wrocław 1973.

- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2000.
- Mazur L., *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa” 1999, nr 5.
- Micelli R., *I metodi di accertamento nel sistema delle imposte sul reddito e dell'IVA*, Sapienza Università di Roma, Roma 2003.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Mikuła P., [w:] K. Gil (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Mincer M., *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983.
- Modzelewski W. (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2003.
- Morawski W., [w:] W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych*, ODDK, Gdańsk 2009.
- Nykiel W. (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2011.
- Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, ODDK, Gdańsk 2011.
- Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, ODDK, Gdańsk 2014.
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Wydawnictwo KIK Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1997.
- Olszowy W., *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1994.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Panek G., *Wartość rynkowa nieruchomości w warunkach polskich oraz w świetle europejskich i międzynarodowych standardów wyceny*, „Nieruchomość” 2009, nr 4.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej, cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej, cz. II*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11.
- Pogoński M., *Prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Komentarz*, Lex 2017.
- Polanowski S., *Definicja ksiąg podatkowych*, „Glosa” 1998, nr 11.
- Poptawski M. (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Temida 2, Białystok 2011.
- Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Warszawa 1978.
- Rosenkranz A., *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Centralny Związek Przemysłu Polskiego, Warszawa 1937.
- Russo P., *Manuale di diritto tributario, Terza edizione*, Giuffrè editore, Milano 1999.
- Rutkowski B., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999.
- Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Schuman H., *Metoda i znaczenie w badaniach sondażowych*, Oficyna Naukowa, Warszawa 2013.
- Smoleń P., *Podatek od spadków i darowizn. Orzecznictwo. Przepisy*, Lublin 2000.
- Smoleń P., *Podatki i opłaty lokalne*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

- Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Smoleń P., Szustek-Janowska M., Wójtowicz W., *Prawo podatkowe*, Oficyna Wydawnicza Branta, Lublin 2002.
- Sowiński R., *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2003, z. 3.
- Sowiński R., *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7.
- Stachurski W., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 2014.
- Staniszewski M., *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002.
- Stoll G., *Bundesabgabenordnung. Kommentar*, Band 2, Wien 1994.
- Styczyński R., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Lexis Nexis, Warszawa 2014.
- Szczurek B., *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, PWN, Warszawa 1978.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, PWN, Warszawa 1978.
- Thuronyi V., *Presumptive Taxation*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996.
- Trzaskalik M., [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler (red.), *Abgabenordnung, Finanzrecht, Kommentar, Kommentar zu § 162 AO*, Köln 1995.
- Waters D., *Zarządzanie Operacyjne. Towary i usługi*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Weinfeld I., *Glosa do wyroku NTA z 4.05.1932, l. rej. 7158/29*, „Orzecnictwo sądów najwyższych w prawach podatkowych i administracyjnych” 1933, poz. 174.
- Witczak R., *Niemieckie przepisy w zakresie szacowania podstawy opodatkowania w ordynacji podatkowej – wnioski dla Polski – wybrane aspekty*, [w:] E. Walińska (red.), *Ekonomia i zarządzanie w teorii i praktyce. Współczesne problemy finansów, rachunkowości i zarządzania*, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
- Witczak R., *Wybór metod szacowania podstawy opodatkowania jako sposobu zwiększania wpływów budżetowych – wybrane zagadnienia*, [w:] B. Filipiak, J. Fila (red.), *System Finansowy a rozwój gospodarczy szanse i zagrożenia*, Difin, Warszawa 2012.
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe część ogólna i część szczegółowa*, Oficyna Wydawnicza Branta, Lublin 2005.
- Wójtowicz W., Smoleń P. (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Wyciśłok J., *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Zaradkiewicz K., [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Zdunek A. (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013.
- Zub M., Sadowski R., *Unikanie podwójnego opodatkowania w przypadku doszacowania cen transferowych*, „Serwis Monitora Podatkowego. Monitor Podatkowy” 2010, nr 11.

Wykaz orzecnictwa

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

Orzeczenie TK z dnia 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87, Lex nr 25472.

Orzeczenie TK z dnia 8 maja 1990 r., sygn. akt K 1/90, Lex nr 25205.

Orzeczenie TK z dnia 22 sierpnia 1990 r., sygn. akt K 7/90, Lex nr 25199.

Orzeczenie TK z dnia 28 maja 1991 r., sygn. akt K 1/91, Lex nr 25374.

Orzeczenie TK z dnia 7 stycznia 1992 r., sygn. akt K 8/91, Lex nr 25280.

Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98, Lex nr 39228.

Orzeczenia Sądu Najwyższego

Wyrok SN z dnia 11 października 1990 r., sygn. akt III ARN 21/90, Lex nr 10770.

Wyrok SN z dnia 23 maja 2013 r., sygn. akt I CSK 701/12, Lex nr 1353071.

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok NSA z 21 grudnia 1984 r., sygn. akt SA/P 999/84, „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 1992, z. 1, poz. 17.

Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 1985 r., sygn. akt SA/Kr 1191/85, Lex nr 36937.

Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1988 r., sygn. akt SA/Ka 831/87, Lex nr 23035.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 1988 r., sygn. akt III SA 11432/87, Lex nr 1688659.

Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. akt III SA 497/94, Lex nr 23432.

Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 1996 r., sygn. akt SA/Wr 661/95, Lex nr 26639.

- Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Lu 1296/95, Lex nr 1691488.
- Wyrok NSA z dnia 11 września 1996 r., sygn. akt SA/Lu 2266/95, Lex nr 28592.
- Wyrok NSA z dnia 21 listopada 1996 r., sygn. akt I SA/Kr 648/96, Lex nr 28933.
- Wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., sygn. akt SA/Lu 1487/95, Lex nr 30247.
- Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 1223/96, Lex nr 1690864.
- Wyrok NSA z dnia 19 maja 1999 r., sygn. akt I SA/Lu 306/98, Lex nr 38133.
- Wyrok NSA z dnia 8 października 1999 r., sygn. akt I SA/Łd 1353/97, Lex nr 40135.
- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 1399/98, Lex nr 1692124.
- Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 633/99, Lex nr 59114.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 marca 2001 r., sygn. akt III SA 1672/00, Lex nr 656769.
- wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 575/99, Lex nr 1694199.
- Wyrok NSA z dnia 3 września 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 1400/02, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2005 r., sygn. akt II FSK 12/05, Lex nr 173028.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 850/05, Lex nr 282609.
- Wyrok NSA z dnia 28 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1233/05, Lex nr 263793.
- Wyrok NSA z dnia 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1276/05, Lex nr 280443.
- Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2007 r., sygn. akt II FSK 974/06, Lex nr 276165.
- Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2008 r., sygn. akt I OSK 852/07, Lex nr 496165.
- Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 218/08, Lex nr 511138.
- Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1259/08, Lex nr 552137.
- Wyrok NSA z dnia 6 października 2009 r., sygn. akt II FSK 644/08, Lex nr 533059.
- Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1650/08, Lex nr 591812.
- Wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 615/09, Lex nr 784707.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 6/10, Lex nr 1081406.
- Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. akt FSK 426/11, CBOSA.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2012 r., sygn. akt I FSK 1235/11, Lex nr 1225477.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 303/11, Lex nr 1291192.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1641/11, Lex nr 1343879.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2067/11, CBOSA.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2013 r., sygn. akt I FSK 1702/02, Lex nr 1427318.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 2003/12, Lex nr 1518978.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 9 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2538/12, Lex nr 1588090.
- Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1598/13, Lex nr 1590708.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 122/13, Lex nr 1640450.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 963/13, Lex nr 1774672.
- Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 347/14, CBOSA.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2016 r., sygn. akt I OSK 1382/14, Lex nr 2032712.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt I FSK 1468/14, Lex nr 2032512.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 2 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3798/14, Lex nr 2036669.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3836/13, Lex nr 2036672.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 138/14, Lex nr 2036419.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 3906/13, Lex nr 2081211.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 548/14, CBOSA.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 1/15, Lex nr 2106333.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 1685/16, Lex nr 2190418.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3013/14, Lex nr 2190487.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3851/14, Lex nr 2193029.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1329/15, Lex nr 2260712.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2017 r., sygn. akt I GSK 1212/15, Lex nr 2260698.

Orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 136/08, Lex nr 480139.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 117/08, Lex nr 479944.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 68/08, Lex nr 481319.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 110/09, Lex nr 496195.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 315/12, Lex nr 1247394.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 1253/15, Lex nr 2057756.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 października 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 169/16, Lex nr 2146828.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 899/10, Lex nr 688895.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 812/06, Lex nr 215485.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 1050/07, Lex nr 467090.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 410/08, Lex nr 475272.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 10/09, CBOSA.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 693/13, Lex nr 1363708.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 628/14, Lex nr 1503450.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 1424/14, Lex nr 1667429.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 538/15, Lex nr 1751554.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 921/16, Lex nr 2280920.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 488/10, Lex nr 990694.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Go 1209/06, Lex nr 942201.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Go 1208/06, Lex nr 942200.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Go 960/08, Lex nr 485103.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Go 23/09, Lex nr 491956.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Go 134/09, Lex nr 501805.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Go 135/12, Lex nr 1286845.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Go 463/12, Lex nr 1298339.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Go 673/14, Lex nr 1643363.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Go 589/14, Lex nr 1601849.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 października 2016 r., sygn. akt I SA/Go 255/16, Lex nr 2151986.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Go 448/16, Lex nr 2277023.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1801/03, Lex nr 134024.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 14/08, Lex nr 456697.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 936/12, Lex nr 1301064.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 194/15, Lex nr 1944687.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 490/16, Lex nr 2119955.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 64/07, Lex nr 467207.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 45/2008, Lex nr 478606.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 października 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 412/10, Lex nr 749258.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 410/11, Lex nr 1127221.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1205/14, Lex nr 1805999.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1172/16, Lex nr 2228018.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1158/16, Lex nr 2227410.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 610/08, Lex nr 528366.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 299/08, Lex nr 487209.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 398/09, Lex nr 549839.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 110/12, Lex nr 1612512.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Lu 1210/13, Lex nr 1497606.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/Ol 248/07, Lex nr 466927.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 173/08, Lex nr 478795.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Ol 283/14, Lex nr 1469197.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 19 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Op 53/10, CBOSA.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 21 września 2011 r., sygn. akt I SA/Op 238/11, Lex nr 1191017.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Op 651/13, Lex nr 1410135.
Wyrok WSA w Opolu z dnia 21 października 2015 r., sygn. akt I SA/Op 451/15, Lex nr 1932391.
Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Op 36/17, Lex nr 2275249.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 września 2006 r., sygn. akt I SA/Po 1385/05, Lex nr 230605.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1529/06, Lex nr 946386.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1530/06, Lex nr 946388.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 627/06, Lex nr 468773.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I SA/Po 518/09, Lex nr 533803.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2014 r., sygn. akt II SA/Po 332/14, Lex nr 1503880.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2107/15, Lex nr 2087282.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1031/16, Lex nr 2200987.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 430/16, Lex nr 2098171.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2004 r., sygn. akt III SA 1797/02, Lex nr 70396.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt III SA 3167/03, Lex nr 169332.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1939/2005, CBOSA.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 3078/06, Lex nr 206591.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 205/08, Lex nr 471136.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1957/14, Lex nr 1747175.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2022/15, Lex nr 2270846.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 41/08, Lex nr 515942.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 48/08, Lex nr 518945.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 273/08, Lex nr 492088.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 276/08, Lex nr 506649.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1167/08, Lex nr 545184.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 września 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1083/09, CBOSA.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1592/09, Lex nr 559605.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 847/10, Lex nr 751310.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1155/11, Lex nr 1131914.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 836/16, Lex nr 2193541.

Wykaz aktów prawnych

Polskie akty prawne

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (tekst jedn.: Dz.U. z 1963 r. Nr 1127, poz. 60).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 728 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2502).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491).

Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.).

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1813).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.).

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

190 Wykaz aktów prawnych

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm.).

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.).

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.).

Zagraniczne akty prawne

Abgabenordnung (niemiecka ordynacja podatkowa z dnia 16 marca 1976 r.).

Code Generale des Impots (francuski Kodeks podatkowy, tekst jedn. z dnia 1 lutego 2019 r.).

Dekret Prezydenta Republiki Włoskiej z dnia 26 października 1972 r. 2 n. 633.

Dekret Prezydenta Republiki Włoskiej z dnia 16 października 1973 r. nr 600.

Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 27 grudnia 1947 r.

Livre des procédures fiscales (francuska ustawa o postępowaniu podatkowym, tekst jedn. z dnia 5 maja 2017 r.).