

## I. ARTYKUŁY

RYSZARD SOWIŃSKI

### INSTYTUCJA OSZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA NA GRUNCIE PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania nie jest na gruncie polskiego prawa instytucją nową. Już przedwojenna ordynacja podatkowa stanowiła, że „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 płatnika na podstawie zewnętrznych znamion świadczących o jego położeniu ekonomicznym”<sup>1</sup>.

W powojennym dekrete z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym<sup>2</sup> instytucji oszacowania opodatkowania nadano wysoką rangę, poświęcając jej cały rozdział 7. W myśl § 130 dekretu przesłanki ustalenia podstawy w drodze oszacowania istniały, gdy:

- brak było danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania,
- organ finansowy zbadał powołane przez podatnika księgi i nie uznał ich za dowód,
- księgi zostały w postępowaniu podatkowym pominięte<sup>3</sup>,
- gdy podatnik bez zgody organu finansowego w ciągu roku podatkowego zmienił rodzaj prowadzonych ksiąg albo zaniechał prowadzenia ksiąg (art. 101 ust. 7).

Dekret nie precyzował bliżej metod oszacowania podstawy opodatkowania. Ustawodawca ograniczył się do stwierdzenia, że 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”. Podobnie jak w przedwojennej ordynacji podatkowej, wyjątkowo w przypadku oszacowania dochodów dekret wskazywał, że w braku danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości dochodu organ finansowy „może ustalić wysokość dochodu podatnika na podstawie znamion zewnętrznych świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym”. Znamiona zewnętrzne powinny być szczegółowo przytoczone w decyzji organu finansowego.

---

<sup>1</sup> Art. 92 ustawa z 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 14 poz. 134 z 1936 r.).

<sup>2</sup> Dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. nr 27 poz. 174 z 1946 r.).

<sup>3</sup> Możliwość pominięcia ksiąg istniała między innymi, gdy w zeznaniu podatkowym nie powołano się na prowadzone księgi i mimo wezwania braku tego nie usunięto; gdy księgi przechowywane były bez zezwolenia organu finansowego poza lokalem przedsiębiorstwa; księgi należały do podatników, którzy nie dopełnili obowiązku zawiadomienia organu finansowego o sporządzeniu remanentu towarów na inny dzień, aniżeli 31 grudnia.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości prowadzonych przez podatnika ksiąg lub ich pominięcia z innych powodów w wyjątkowych, uzasadnionych szczególnymi okolicznościami sprawy przypadkach, ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania mogło być oparte na wynikach księgowych, uzupełnionych danymi zebranymi w toku postępowania wyjaśniającego.

Omawiane przepisy (z wyjątkiem dekretu z 1946 r.) dotyczyły głównie oszacowania dochodu – ich odpowiednikiem jest obecnie art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

## I. PRZEDMIOT SZACUNKU

Podstawa opodatkowania to ilościowo bądź wartościowo ujęty przedmiot podatku<sup>4</sup>. „Ujęcie ilościowe to np. powierzchnia, objętość, ciężar, ilość sztuk itp. Ujęcie wartościowe to np. wartość rynkowa, wartość księgowa (ewidencyjna), przychód, dochód”<sup>5</sup>. Od podstawy opodatkowania należy odróżnić podstawę obliczenia podatku. Podstawa obliczenia podatku to „wielkość kwotowa, do której stosuje się stawki podatkowe”<sup>6</sup>. Podstawę obliczenia podatku otrzymuje się po dokonaniu korekt podstawy opodatkowania o przewidziane w przepisach zwiększenia i zmniejszenia.

Zgodnie z przepisem art. 23 ordynacji, oszacowaniu podlega „podstawa opodatkowania”. Nie musi tu chodzić tylko o całą podstawę. Często dochodzi do sytuacji, w których oszacowaniu powinien podlegać tylko jeden z elementów niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania (np. wskaźnik rentowności, wskaźnik rotacji zapasów), organ podatkowy może dysponować bowiem pozostałymi danymi umożliwiającymi ustalenie stanu faktycznego. Jak potwierdza orzecznictwo, „szacunkowym ustaleniem podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (obecnie art. 23 Ordynacji), jest każde takie ustalenie tej podstawy, której choćby jeden element jest przyjęty na podstawie szacunku”<sup>7</sup>. Podobnie w wyroku NSA z 1995 r. sąd stwierdził, że „ustalenie w drodze szacunkowej wielkości nawet pojedynczego elementu wchodzącego w skład podstawy opodatkowania powoduje, że cała ta podstawa nabiera cech podstawy opodatkowania ustalonej w drodze szacunkowej”<sup>8</sup>.

## II. PRZESŁANKI OSZACOWANIA

Ustawodawca umożliwia zastosowanie szacunku wtedy, gdy:

- brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia,

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 30. R. Mastalski wskazuje, że podstawa opodatkowania to bliższe określenie abstrakcyjnie ujętego w przepisach prawnych stanu faktycznego opodatkowania; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 44.

<sup>5</sup> B. Brzeziński, op. cit., s. 30

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> Wyrok NSA z 10 maja 1995, SA/Bk 75/95, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 11, s. 339-3451.

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 12 października 199, SA/Kr 1263/95, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 4, s. 116.

- dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania,
- podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Jeżeli jednak dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, wówczas organ podatkowy zobowiązany jest do odstąpienia od szacunku.

Warto zwrócić uwagę, iż nieistotne są przyczyny utraty danych niezbędnych do określenia podstawy, a w szczególności to, czy utrata nastąpiła w sposób zawiniony (np. zniszczenie dokumentów) czy niezawiniony (np. pożar, kradzież)<sup>9</sup>.

Szacunek powinien zostać dokonany nie tylko w przypadku braku jakichkolwiek danych. Jeżeli w konkretnym przypadku istnieje bogaty materiał dowodowy, a jedynie w pewnym zakresie braki w materiale nie pozwalają na określenie podstawy w drodze szacunku – postępowanie wymiarowe powinno zostać przeprowadzone tylko w tym zakresie. Omawiane regulacje dotyczą przy tym zarówno sytuacji nieistnienia danych, jak i (co słusznie podkreśla A. Huchla) „istnienia danych nierzetelnych, niepełnych, lub w inny sposób nie nadających się do wykorzystania przy określaniu podstawy”<sup>10</sup>.

Przesłanka do oszacowania w przypadku naruszenia przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania dotyczy przede wszystkim sytuacji określonej w art. 40 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Zgodnie z tą regulacją, podatnicy posługujący się nierzetelnymi danymi tracą prawo do zryczałtowanego opodatkowania przychodów i są zobowiązani płacić podatek dochodowy na ogólnych zasadach przez cały rok podatkowy. Brak ewidencji kosztów spowodować może konieczność dokonania szacunku. Inna sytuacja powodująca możliwość oszacowania wynika z art. 17 omawianej ustawy. Przepis ten wprowadza możliwość oszacowania przychodów w przypadku braku ewidencji, nieprawidłowości uniemożliwiających uznanie jej za dowód, czy też w przypadku istnienia powiązań opisanych w art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Warto przy tym zwrócić uwagę, że art. 17 ustawy o podatku zryczałtowanym nie wprowadza sankcji w postaci utraty prawa do ryczałtu. Jednak choć „nie jest to sytuacja powodująca utratę prawa do opodatkowania zryczałtowanego, [...] oszacowanie będzie dokonane na podstawie przepisów ordynacji podatkowej”<sup>11</sup>.

W myśl art. 193 Ordynacji organ podatkowy nie uznaje za dowód ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy. Nieuznanie ksiąg za dowód nie jest jednak wystarczającą podstawą do zastosowania instytucji szacowania. Wynika to z użycia łącznika „lub” w przepisie art. 23 § 1 Ordynacji oraz z samej istoty szacowania, która jest instytucją

<sup>9</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa - komentarz*, Warszawa 2000, s. 113.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 114.

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 116.

ostateczną, używaną tylko w przypadku, gdy ustalenie stanu faktycznego tradycyjnymi metodami jest niemożliwe. Nieuznanie ksiąg za dowód oznacza w rzeczywistości jedynie obalenie domniemania ich prawdziwości, wynikającego z art. 193 § 1 Ordynacji. Pamiętać należy również, że organ podatkowy zobowiązany jest na podstawie art. 193 § 6 do wskazania w protokole badania ksiąg, „za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów”, a zatem w pozostałym zakresie księgi będą stanowiły dowód w postępowaniu. „Oszacowanie może dotyczyć tylko tej części podstawy opodatkowania, w zakresie której protokół badania ksiąg wykazuje ich nierzetelność lub wadliwość (por. art. 193 § 6 Ordynacji podatkowej)”<sup>12</sup>.

### III. CEL OSZACOWANIA

Jak zauważa T. Dębowska-Romanowska, postępowanie organu podatkowego to działanie „zmierzające do określenia takiej podstawy, która by w sposób uprawdopodobniony była najbliższa podstawie rzeczywistej, będącej nieodtworzalną”<sup>13</sup>. Tak więc celem szacowania jest uzyskanie wyniku możliwie najbliższego rzeczywistej (choć nieznaney) podstawie opodatkowania. Zauważyć należy w szczególności, że szacowanie nie jest sankcją za naruszenie przepisów podatkowych. Jest to szczególnie istotne choćby dlatego, że podatnik nie zawsze ponosi winę za brak danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania (choć przypadki takie nie są zapewne zbyt częste). Sankcje za naruszenie dyspozycji przepisów podatkowych znajdują się w przepisach prawa materialnego i prawa karnego.

Jak słusznie zauważa B. Brzeziński, podstawową zasadą szacowania podstawy opodatkowania jest dążenie do tego, „aby ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania była maksymalnie zbliżona do tej, jaką ustalono by w sytuacji, gdyby istniały dane niezbędne do jej określenia, bądź gdyby dane wynikające z ksiąg podatkowych pozwalały na określenie podstawy opodatkowania”<sup>14</sup>.

Należy założyć, że wynik szacowania rzadko będzie odpowiadał rzeczywistej podstawie. Już w 1952 r. autorzy komentarza do Dekretu o postępowaniu podatkowym z 16 maja 1946 r, stwierdzali, że „z pojęcia ‘oszacowania’ wynika, że ustalenie wysokości oszacowania [...] może ściśle nie odpowiadać wysokości rzeczywistej podstawy”<sup>15</sup>. Autorzy zaznaczali jednak wyraźnie, że organ finansowy ma obowiązek ustalenia tej podstawy w kwocie zbliżonej do rzeczywistości.

Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie. Jak stwierdza NSA: „Również wtedy, gdy organ podatkowy jest uprawniony do ustalenia

<sup>12</sup> Ibidem, s. 115.

<sup>13</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998 r., nr. 7.

<sup>14</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa - komentarz - zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999, s. 98.

<sup>15</sup> J. Białobrzeski, M. Donner, J. Opydo, *Postępowanie podatkowe i przepisy o księgach handlowych i podatkowych*, Warszawa 1952, s. 219.

podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, ciąży na nim obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych kroków dla ustalenia tej podstawy w sposób możliwie zbliżony do jej rzeczywistej wysokości, a zatem nie może on przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych lub przypadkowych<sup>16</sup>.

Wątpliwości wokół celu szacowania rozwiązała ostatecznie nowelizacja wprowadzająca od 1 stycznia zasadę, że „określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania”.

#### IV. METODY OSZACOWANIA

Ustawodawca wymienia sześć metod oszacowania podstawy opodatkowania:

- metodę porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu,
- metodę porównawczą zewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach,
- metodę remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu,
- metodę produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa,
- metodę kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie,
- metodę 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 przypadku gdy nie da się zastosować żadnej z wymienionych wyżej metod, organ podatkowy może użyć innych, wybranych przez siebie sposobów.

Przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej, pomimo braku wskazania w przepisach metod oszacowania, metody takie wielokrotnie wymieniano w literaturze przedmiotu. Okólnik Ministra Skarbu z 9 maja 1947 r.<sup>17</sup> wskazywał na metody, jakie należy stosować przy określeniu podstawy opodatkowania, wymieniając:

- metodę porównawczą,
- metodę udziału niektórych artykułów w ogólnym obrocie przedsiębiorstwa,

<sup>16</sup> Wyrok NSA z 16 lipca 1985 r., III SA 601/85, ONSA 1985, nr 2, poz. 15.

<sup>17</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu nr 61 z 9 maja 1947 r. L.D.V. 1729/1/47.

- metodę remanentową,
- metodę kosztów handlowych,
- metodę zysku netto,
- metodę zdolności produkcyjnych.

Również w Instrukcji Ministerstwa z 16 grudnia 1968 r.<sup>18</sup> został zawarty katalog metod oszacowania. Instrukcja wymieniała następujące metody:

- ustalanie obrotu na zasadzie materiałów informacyjnych,
- ustalanie podstaw opodatkowania metodą norm szacunkowych zysku brutto i netto oraz innych elementów gospodarczo-kalkulacyjnych,
- ustalenie obrotu metodą produkcji,
- ustalenie obrotu przedsiębiorstwa na podstawie receptur poszczególnych wyrobów,
- ustalenie obrotu na podstawie zużycia energii elektrycznej,
- ustalenie obrotu metodą remanentową,
- ustalenie obrotu metodą porównawczą.

Dokładna analiza metod proponowanych przez ustawodawcę pozwala dostrzec pewne niedociągnięcia legislacyjne. I tak np. w metodzie remanentowej ustawodawca nakazuje obliczyć średni stan majątku na podstawie dwóch jedynie pomiarów (z początku i z końca okresu), tymczasem obliczenie średniego stanu zapasów powinno nastąpić w oparciu o pomiary reprezentatywne dla całego badanego okresu. Użycie danych z remanentu początkowego i końcowego powinno być traktowane jako ostateczność.

Złożoność procesów gospodarczych uniemożliwia w praktyce skonstruowanie pełnego i uniwersalnego katalogu metod oszacowania. W tym kontekście kontrowersyjne wydaje się ograniczenie możliwości wyboru innych (nie wymienionych w Ordynacji) metod do „szczególnie uzasadnionych przypadków”.

W rzeczywistości dopuszczalne jest stosowanie szeregu innych metod szacunku będących albo metodami nie wymienianymi w literaturze, albo metodami hybrydowymi – stanowiącymi połączenie elementów wymienionych w Ordynacji metod. Oszacować obroty można na przykład na podstawie wskaźnika rotacji zobowiązań, wskaźnika rotacji należności, wskaźników rentowności przychodów, rentowności majątku, rentowności kapitałów własnych itd. W konkretnych sytuacjach oszacowanie może nastąpić na podstawie danych o przebiegu samochodów, danych dotyczących wielkości zatrudnienia, efektywności pracy itd.

## V. WYBÓR METODY

Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i orzecznictwie podkreśla się, że wybór metody oszacowania należy do organu podatkowego. Jak stwierdza NSA: „Według art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 roku o zobowiązaniach podatkowych sposób ustalania podstaw opodatkowania w drodze szacunkowej pozostawiony jest uznaniu organu podatkowego, jednakże szacowanie tej podstawy winno być oparte na w miarę realnych założeniach

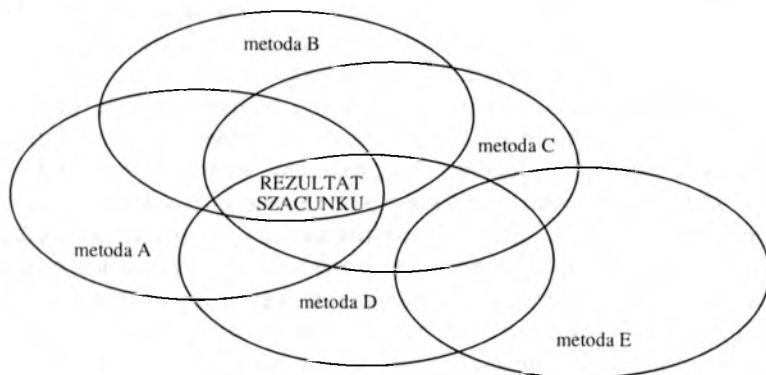
<sup>18</sup> M. Staniszewski, *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Poznań, 2002, s. 45.

i dokonane przy uwzględnieniu logicznych metod rozumowania. Nie może być zgodny z wyżej sformułowaną zasadą szacunek, który opiera się na danej wyjściowej – wielkości obrotu zeznanego przez podatnika – i następnie wyliczeniu tego obrotu jako podstawy opodatkowania na kwotę ponad trzykrotnie wyższą od zeznanej<sup>19</sup>. Podobnie w innym wyroku NSA wskazuje, że „...organ podatkowy sam wybiera metody szacowania obrotu. Nie może postępować jednak przy tym w sposób dowolny, sprzeczny z logiką i doświadczeniem, a ponadto musi wyjaśnić, dlaczego wybrał metodę taką, a nie inną<sup>20</sup>”.

Twierdzenie, jakoby wybór metody pozostawał w gestii organu podatkowego, jest – moim zdaniem – nadmiernym uproszczeniem, w rzeczywistości bowiem to stan faktyczny istniejący w danej sytuacji narzuca organowi podatkowemu sposób postępowania. Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w warunkach niepełnej, wyrwkowej i fragmentarycznej informacji. Rodzaj, ilość i rzetelność posiadanych informacji determinują wybór metody lub metod określenia podstawy opodatkowania. Jeżeli posiadane dane pozwalają na uzyskanie precyzyjnego rezultatu szacowania przy użyciu jednej metody – wystarczy użycie tej metody. Jeżeli jednak (a z taką sytuacją będą miały do czynienia najczęściej organy podatkowe) jedna metoda nie okazuje się wystarczająco pewna – organ jest wręcz zmuszony do zastosowania innych. Tak więc w procesie szacowania to metody dobiera się do posiadanych danych, a nie dane do przyjętych z góry metod.

Wybór metody powinien być podporządkowany głównemu celowi, jakim jest określenie możliwie najbliższej rzeczywistości podstawy opodatkowania. Jak zauważa J. Białobrzeski, „Dokonanie właściwego wyboru metody oszacowania możliwe jest tylko po dokładnym zaznajomieniu się z sytuacją gospodarczą podatników. Z tego względu dane zebrane podczas szczegółowych oględzin przedsiębiorstwa lub kontroli ksiąg połączonej z oględzinami są wartościowym materiałem do ustalania wysokości obrotu<sup>21</sup>”.

Jeżeli w danym stanie faktycznym nie można dobrać metody pozwalającej na stosunkowo precyzyjne określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania, należy zastosować możliwe do użycia metody i ustalić zbiór wspólnych dla tych metod wyników.



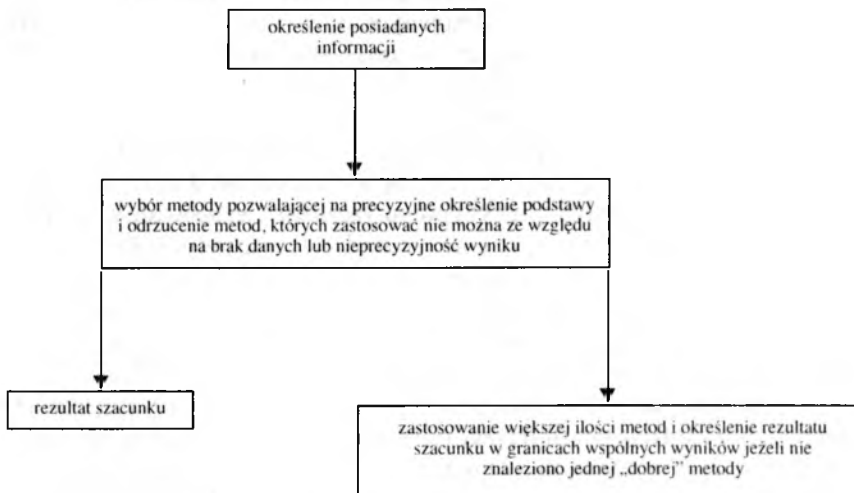
<sup>19</sup> Wyrok NSA z 25 sierpnia 1992 r., SA/Wr 663/92, POP 1994, nr 1 poz. 3.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z 25 września 1992 r. SA/Po 1244/92, POP 1999, nr 2, poz 37.

<sup>21</sup> J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 50-51.

Zgodnie z zasadą ostrożności należałoby w opisanym wyżej przykładzie określić wynik szacunku w dolnych granicach dopuszczalnych wartości znajdujących się w zbiorze wspólnym wyników. Wydaje się także stosowne odrzucenie wyników uzyskanych poprzez zastosowanie metody E, ponieważ w pewnym zakresie zgodne wyniki pozostałych metod podważają jej wiarygodność.

Moim zdaniem dobór metod szacowania powinien przebiegać według następującego algorytmu:



Na konieczność zastosowania większej ilości metod szacunku zwraca uwagę NSA wskazując, że „jeżeli ustalenie podstawy opodatkowania w drodze szacunkowej, o której mowa w art. 11 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jest możliwe przy zastosowaniu różnych metod jej obliczania, to organ podatkowy winien w decyzji szczegółowo uzasadnić, dlaczego przyjął określoną metodę, a inne możliwe do zastosowania i analizowane w sprawie pominął”<sup>22</sup>.

Powstaje pytanie, czy wybór danej metody oszacowania podlega kontroli instancyjnej lub sądowej. Problem wydaje się kontrowersyjny. „W orzecnictwie NSA powszechnie przyjęte jest, że wybór metody szacowania mieści się w zakresie działania organu podatkowego. Skoro organ podatkowy wybierze określoną metodę, to kontroli sądowej podlegać będzie nie wybór metody jako takiej, lecz to, czy zastosowane w tej metodzie dane znajdują odzwierciedlenie w materiale dowodowym i czy wniosek końcowy w postaci ustalenia obrotu (dochodu) wynikający z zastosowania tej metody jest prawidłowy”<sup>23</sup>. Również A. Huchla wskazuje, że to organ podatkowy jest uprawniony do wyboru stosowanej w konkretnym przypadku metody oszacowania. „Na ogół przyjmuje się, że wyboru tego nie poddaje się kontroli instancyjnej lub sądowej przy okazji realizowania procedur weryfikujących decyzję obejmującą szacowanie”<sup>24</sup>. Z drugiej strony, w uzasadnieniu wyroku

<sup>22</sup> Wyrok NSA z 25 stycznia 1985 r., SA/Kr 1322/84, OSPiKA 1986, nr 6 poz. 132.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 29 marca 1990 r. SA/Gd 1439/89, POP 1992, nr 1, poz. 16.

<sup>24</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, op. cit., 117.



NSA z 9 października 1999 r. sąd wskazał, że „wybór metody szacunku należy do organów podatkowych. Kontrola wykonywana przez Sąd w tym zakresie może dotyczyć tylko oczywistych błędów lub wyboru takiej metody, która w danej sprawie nie ma w ogóle zastosowania”<sup>25</sup>. Moim zdaniem zażalenie możliwości oceny prawidłowości wyboru metody nie jest wskazane, organ podatkowy ma bowiem obowiązek wyboru optymalnej w danej sytuacji metody (lub metod), a prawidłowość tego wyboru należy do oceny organu odwoławczego lub sądu. Niezastosowanie optymalnej w danej sytuacji metody stanowi bowiem naruszenie bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa (szczególnie art. 121 § 1, 122, 125 § 1 Ordynacji).

## VI. SPOSÓB UŻYCIA METODY

Jak słusznie zauważa A. Huchla, „każda metoda oszacowania powinna być stosowana rzetelnie [...]. Wszelkie czynności wymiarowe podejmowane w ramach metody oszacowania powinny być, jako istotne kryterium oceny decyzji podatkowej, wnikliwie opisane i umotywowane w jej uzasadnieniu”<sup>26</sup>. Orzecznictwo wskazuje na potrzebę stosowania szacowania zgodnie z zasadami logiki, racjonalnego rozumowania oraz doświadczenia życiowego. „Według art. 11 u.z.p. sposób ustalania podstaw opodatkowania w drodze szacunkowej pozostawiony jest uznaniu organu podatkowego, jednakże szacowanie tej podstawy winno być oparte na w miarę realnych założeniach i dokonane przy uwzględnieniu logicznych metod rozumowania”<sup>27</sup>. Podobnie w wyroku z 1 lipca 1988 r. sąd stwierdza, że „szacunek podstaw opodatkowania nie może być dowolny, sprzeczny z logiką i zasadami doświadczenia życiowego. W przeciwnym razie dochodzi do naruszenia art. 11 u.z.p., jak również przepisów postępowania administracyjnego: art. 7, 77, 80 k.p.a.”<sup>28</sup>

Dokonywanie szacunku odbywa się w oparciu o proceduralne przepisy Ordynacji podatkowej. Pamiętać zatem należy, że w trakcie postępowania organ podatkowy zobowiązany jest w pełni stosować się do zasad ogólnych procedury podatkowej. Na szczególną uwagę (ze względu na charakter opisywanego postępowania) zasługują tu: zasada zaufania, zasada prawdy materialnej i zasada czynnego udziału stron w postępowaniu.

Należy podkreślić, że zasady ogólne postępowania podatkowego, pomimo swoistej stylistyki i „niekonkretności”, mają charakter bezwzględnie obowiązujących norm prawnych, a ich celem, w przeważającej mierze, jest ochrona podatnika w postępowaniu podatkowym. Jak wskazał już w 1982 r. NSA, „zasady ogólne postępowania administracyjnego są integralną częścią przepisów regulujących procedurę administracyjną i są dla organów administracji wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury”<sup>29</sup>. Zasady ogólne są również „wiązącą dyrektywą interpretowania szczegółowych prze-

<sup>25</sup> Wyrok NSA z 8 października 1999 r. I SA/Ld 1353/97 ONSA 2000/4/154.

<sup>26</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, op. cit., s. 118.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 1992, SA/Wr 663/92 OG 1993, nr. 1, poz. 21.

<sup>28</sup> Wyrok NSA z 1 lipca 1988, SA/Gd 1439/89, POP 1992 o.p.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z 4 czerwca 1982, I SA 258/82 za R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 137.

pisów prawnych, są pomocne jako normy interpretacyjne przy usuwaniu wątpliwości, jakie mogą się nasuwać przy rozwiązywaniu poszczególnych spraw<sup>30</sup>.

Bez względu na aksjologiczną ocenę postępowania podatnika nie wypełniającego swoich zobowiązań oraz bez względu na wcześniejsze uwagi ogólne wskazujące na niesankcyjny charakter szacunku – wymienione wyżej zasady ogólne stanowią wystarczającą podstawę do stwierdzenia, iż w postępowaniu wymiarowym należy:

- określić możliwie najprecyzyjniej stan rzeczywisty,
- zapewnić podatnikowi możliwość czynnego udziału w postępowaniu.

Analizując treść zasad ogólnych postępowania podatkowego nie sposób jednak nie zauważyć pojawiającego się potencjalnie konfliktu pomiędzy zasadą prawdy materialnej a zasadą szybkości i prostoty postępowania. Zgodnie z regułą wyrażoną w art. 125 Ordynacji, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

Opisywana zasada postępowania, podobnie jak i pozostałe zasady ogólne, ma na celu głównie ochronę interesów podatnika, a nie umożliwianie organowi podatkowemu upraszczania postępowania poprzez pomijanie dowodów czy unikaniu zbyt skomplikowanych czynności. Jak jednak słusznie zauważa B. Brzeziński, „zasady szybkości i prostoty postępowania nie można rozumieć w ten sposób, iż pozwala ona organom podatkowym na takie uproszczenie postępowania, które przyniosłoby szkody stronie i groziłoby w inne zasady postępowania. W szczególności organ podatkowy nie może odmówić przeprowadzenia określonego dowodu tylko z tej przyczyny, że spowoduje to przedłużenie postępowania lub też ze względu na to, iż dowód jest zbyt skomplikowany lub też wymaga szeregu zabiegów technicznych<sup>31</sup>”.

## VII. STOSUNEK PRZEPISÓW ART. 23 ORDYNACJI DO PRZEPISÓW PRAWA MATERIALNEGO

Istotnym pytaniem jest kwestia zależności pomiędzy przepisami dotyczącymi oszacowania występującymi na gruncie materialnego prawa podatkowego a art. 23 ordynacji. Jak słusznie zauważa M. Staniszewski, „przepisy ordynacji podatkowej są ogólnymi przepisami prawa. Mają więc zastosowanie do wszystkich podatków<sup>32</sup>”. Wnioskować zatem należy, że jeżeli przepisy materialnego prawa podatkowego nie przewidują szczególnych zasad określania podstawy opodatkowania w drodze szacunku – stosować należy przepisy ordynacji podatkowej. Jeżeli natomiast na potrzeby danego podatku takie przepisy stworzono – należy traktować je jako przepisy szczególne, które stosować należy w pierwszej kolejności.

<sup>30</sup> R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 33.

<sup>31</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa - postępowanie, komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 19.

<sup>32</sup> M. Staniszewski, *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Poznań 2002, s. 44.

## VIII. OKREŚLENIE WYSOKOŚCI ZALICZEK

Ponieważ szacowanie podstawy opodatkowania wiąże się na ogół z określeniem wysokości zaległości podatkowej, zachodzi również potrzeba obliczenia odsetek od zaległości podatkowej. Organ dokonujący takiego obliczenia powinien wziąć pod uwagę fakt, że podatnik mógł być zobowiązany do wpłacania zaliczek, ponieważ, zgodnie z treścią art. 51 Ordynacji, za zaległość podatkową uważa się także nie zapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a § 1. Art. 23a nakazuje określić wysokość zaliczek za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana „proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.” Tak więc ustawodawca przyjmuje pewne uproszczenie polegające na tym, iż przyjmuje się, że podstawa opodatkowania powstaje równomiernie w ciągu całego okresu poddanemu szacunkowi. Przepis ten należy poddać osądowi krytycznemu. Wprowadzanie sztywnej reguły w tym względzie jest niezgodne z celem szacowania, jakim jest określenie podstawy opodatkowania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do rzeczywistego. I tak np., jeżeli oszacowaniu dokonywanemu w październiku podlega obrót przedsiębiorstwa turystycznego za okres styczeń-wrzesień, może dojść do istotnego zmniejszenia wysokości odsetek od zaległości podatkowych, jakie powinien zapłacić przedsiębiorca od rzeczywistej zwłoki. Zakładając, że szczyt sezonu turystycznego przypada na 3 kwartał roku, największa część odsetek powinna być naliczana za ten okres. Tymczasem – stosując sztywną regułę art. 23b – zaległość podatkowa zostanie rozłożona równomiernie na cały rok, ze szkodą dla podatnika. Podobnie może dojść do sytuacji, kiedy podatnik skorzysta z omawianego przepisu.

## IX. ZAKOŃCZENIE

Problem oszacowania podstawy opodatkowania jest i pozostanie problemem budzącym kontrowersje. Postulat określoności przepisów prawa wymaga precyzyjnego konstruowania zasad opodatkowania. Z drugiej strony ograniczenie organów podatkowych sztywnymi normami dotyczącymi oszacowania wydaje się niewskazane. Złożoność procesów gospodarczych sprawia, że należy pozostawić organom podatkowym pewną swobodę decyzyjną. Tylko w ten sposób możliwa jest realizacja zasady prawdy materialnej.

### INSTITUTION OF TAX BASE ESTIMATION ON THE BASIS OF THE PROVISIONS OF TAX LAW

#### S u m m a r y

The article examines the issue of tax base estimation, crucial from the theoretical standpoint as well as for practicalities of tax law application. The paper focuses on the analysis of legal regulations adopted in the Tax Law, unfolding the legal origin of the current provisions

and explaining the grounds and reasons for their application. The author presents literature on the subject of tax base estimation relying on the decision of the Supreme Administrative Court, explains the methods used in tax base estimation and assesses the legitimacy of introduction of tax base estimation institution to the Polish tax system. The author argues that the rule of definability of legal regulations requires clear-cut rules on taxation. On the other hand, imposing rigid norms concerning tax base estimation on tax institutions is difficult to accept. The complex nature of economic processes calls for some freedom in decision-making by tax institutions since only then can the rule of material truth be truly implemented.