

Andrzej Lutyński

SZACUNKOWE USTALANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W ORDYNACJI PODATKOWEJ JAKO SZCZEGÓLNA INSTYTUCJA PRAWA PODATKOWEGO WEDŁUG ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Celem artykułu jest przeanalizowanie instytucji szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania w Ordynacji podatkowej¹, przedstawienie jej istoty oraz przesłanek zastosowania, a także metod ustalania stosowanych przez organy podatkowe. Autor wskazuje na niedostateczną regulację prawną omawianej instytucji sygnalizując jednocześnie ważną rolę orzecznictwa administracyjnego, wpływającego na jej kształt.

Zgodnie z art. 23 § 1 Ordynacji podatkowej, w sytuacji braku możliwości ustalenia podstawy opodatkowania na podstawie prowadzonych przez podatnika ksiąg podatkowych lub innych danych umożliwiających jej prawidłowe określenie, lub gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub ostatecznie gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania, podstawa opodatkowania określana jest w sposób szacunkowy. Szacunkowe ustalenia podstawy opodatkowania stanowi szczególną instytucję prawa podatkowego [Dzwonkowski 2013, 245]².

Mgr ANDRZEJ LUTYŃSKI, doktorant w Katedrze Prawa Administracyjnego, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II; Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin, Polska; e-mail: alutyński@kul.lublin.pl; <https://orcid.org/0000-0002-9429-7874>

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm. [dalej cyt.: *Ordynacja podatkowa*], art. 23 § 1.

² Autor stwierdza, że „szacowanie jest zastępczą i nadzwyczajną metodą wymiaru zobowiązań”.

1. Istota oraz cel szacowania podstawy opodatkowania

Rozpoczynając rozważania na temat instytucji szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, konieczne jest wyjaśnienie znaczenia słów „szacunek” i „szacowanie”, które częstokroć bywają używane zamiennie oraz zdefiniowanie pojęcia „podstawy opodatkowania”, jako elementu zmiennego w konstrukcji podatku.

Zgodnie ze znaczeniem określonym w *Słowniku języka polskiego* słowo szacunek to: „przybliżone określenie wartości, wielkości lub ilości czegoś”³. Natomiast słowo szacowanie to: „określanie w przybliżeniu wartości, wielkość lub ilość czegoś”⁴. Ze znaczenia słów „szacunek” i „szacowanie” wyłania się pewien związek znaczeniowy i funkcjonalny, polegający na tym, że wynikiem szacowania jest wskazanie jakiejś wielkości w sposób szacunkowy, czyli przybliżony do jego prawdziwej wielkości. Szacunek jest niejako rezultatem procesu szacowania.

Dla potrzeb niniejszego opracowania posłużono się słowem „szacowanie”, rozumianym jako sposób postępowania organów podatkowych, zmierzający do określania prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, poprzez szacunkowe ustalanie podstawy opodatkowania. Z kolei podstawa opodatkowania traktowana jako element zmienny podatku stanowi „konkretyzację przedmiotu opodatkowania” [Wójtowicz 2017, 13]. Może być to konkretyzacja zarówno, co do ilości jak i co do wartości. Podstawa opodatkowania „jest to bliższe określenie abstrakcyjnie ujętego w przepisach prawnych stanu faktycznego opodatkowania” [Mastalski 2006, 47]. Podstawa opodatkowania traktowana jest jako „określony wartościowo przedmiot podatku” [Dzwonkowski 1999, 3]. „Podstawa opodatkowania mająca postać wartościową wyrażana jest w wartości rzeczywistej albo tzw. szacunkowej” [Wójtowicz 2017, 13].

Przechodząc natomiast do istoty instytucji szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, należy zaznaczyć, że oszacowanie występuje „nie tylko jako instytucja nadzwyczajna, zastępcza i korygująca

³ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/szacunek.html> [dostęp: 9.10.2018].

⁴ Tamże.

samoobliczenie podatku” [Dębowska–Romanowska 1998, 33], w pewnych sytuacjach jest to jedyny sposób ustalenia obowiązku podatkowego (np. ustalanie wartości rynkowych rzeczy, nieruchomości, majątku spadkowego).

„Szacowanie stanowi szczególną, wyjątkową instytucję, stosowaną w przypadku odstępstwa od sytuacji, określonej w przepisach podatkowych jako norma. Cechy szczególne to specjalny wzorzec podstawy opodatkowania i zespół procedur, które umożliwiają ujawnienie zobowiązania w przypadku, gdy ustalenia tego nie można dokonać na zasadach ogólnych” [Dzwonkowski 2003, 327]. Istota oszacowania polega na tym, że nie można oczekiwać, iż szacunek będzie rzeczywiście odzwierciedlał podstawę opodatkowania. Jego celem jest natomiast dążenie „do jak najwierniejszego jej odtworzenia” [Tenże i Durczyńska 2016, 231].

Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania polega na wykazaniu, w sytuacji wystąpienia określonych prawem przesłanek, wielkości tej podstawy, w oparciu o metody przewidziane przepisami prawa. W ujęciu praktycznym oszacowanie wiąże się z określeniem podatkowo istotnych wielkości: obrotu i dochodu. Pozostaje to w głównej mierze w ścisłym związku z zawinionymi przez podatnika nieprawidłowościami. Szacowanie podstawy opodatkowania rozumiane w ujęciu instytucji nadzwyczajnej i zastępczej należy traktować jako instytucję wyjątkową, która narusza „zwykły tryb wymiaru podatku”. Ustalona w ten sposób podstawa wymiaru podatku powinna w sposób jak najbliższy korespondować z wielkością zaistniałą rzeczywiście⁵.

Usankcjonowaniem powyższego jest art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania”. Z kolei za „rzeczywistą podstawę opodatkowania” piśmiennictwo uznaje wzorzec obowiązku podatkowego, ukształtowany dla wymiaru na zasadach ogólnych. Natomiast szacowanie zmierza do odtworzenia tego wzorca przy zastosowaniu przewidzianych prawem metod i procedur [Dzwonkowski i Zgierski 2006, 264].

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 436/16, LEX nr 2439430.

Potwierdzeniem obowiązku dążenia organów podatkowych do ustalenia podstawy opodatkowania w sposób jak najbliższy jej rzeczywistemu wymiarowi jest również szeroka linia orzecznicza sądownictwa administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: „każda metoda szacunkowa wynikająca z art. 23 Ordynacji podatkowej nie ma nigdy cech metody doskonałej, ale jest to konieczność i konsekwencja wynikająca z nierzetelnego prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów przez podatnika. Ustalenie podstawy obliczenia podatku w drodze szacunku polega na dokonywaniu ustaleń przybliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamego”⁶.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie orzekł, że „ustalenie podstawy opodatkowania podatku w drodze szacunku polega na dokonywaniu ustaleń przybliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamego. Ustalenie takie zawiera zatem w swej istocie ryzyko, że podstawa opodatkowania nie będzie dokładnie taka sama jak rzeczywista podstawa opodatkowania. Ryzyko to jednak obciąża podatnika, który z przyczyn od niego zależnych prowadzi ewidencję w sposób nierzetelny lub nie prowadzi jej wcale”⁷.

Jednocześnie szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania „stanowi ingerencję w pieniężne przejawy prowadzonej działalności” [Huchla 1999, 30]. Jest to szczególna instytucja prawa podatkowego, gdzie prawa i obowiązki podatnika skorelowane są z prawami i obowiązkami organu podatkowego, który występując w roli nadrzędnej jest zobowiązany do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania w ściśle określonych ustawowo przypadkach.

Działaniu organów podatkowych zmierzającym do szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania nie można jednakże nadać cech sankcji. „Szacunek jest z reguły mniej korzystny dla podatnika, ponieważ nie ma możliwości określenia rzeczywistej podstawy opodatkowania zgodnie z postępowaniem prowadzonym na zasadach ogólnych i ustalenia jej, wykorzystując ściśle dowody, ale oparty jest na założeniach

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 maja 2000 r., sygn. akt SA/Bk 592/99, LEX nr 43402.

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 139/18, LEX nr 2487476.

szacunkowych, charakteryzujących się brakiem cechy pewności. Nie jest on przy tym sankcją dla podatnika, ale stanowi jedynie przejaw ochrony interesu wierzyciela podatkowego, którym jest Skarb Państwa” [Dzwonkowski i Durczyńska 2016, 232]. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: „zaistnienie warunków do szacowania podstawy opodatkowania nie może być rozumiane jako sankcja prowadząca do wymiaru przewyższających rzeczywiście podstawę”⁸.

2. Prawne przesłanki szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania

Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania wymaga wystąpienia określonych w art. 23 § 1 Ordynacji podatkowej przesłanek. Zgodnie z literalnym brzmieniem powołanego przepisu, 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. Z powyższego wynika, że przepisy Ordynacji podatkowej wyznaczają zamknięty katalog przesłanek zastosowania instytucji oszacowania, zestawiając je w relacji z brakiem ksiąg podatkowych lub innych danych, ich nieprawidłowościami lub w ostateczności naruszeniem warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowej formy rozliczenia podatku.

Ponadto należy zauważyć, że określony w Ordynacji podatkowej katalog przesłanek szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, stanowi z jednej strony uzasadnienie szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania, a jednocześnie zobowiązuje organ podatkowy do zastosowania tej metody ustalenia wysokości podstawy opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej. Zamknięty katalog przesłanek zastosowania omawianej instytucji stanowi jednocześnie gwarancję tego, że organ podatkowy przystąpi do oszacowania wyłącznie

⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1339/15, LEX nr 2323294.

w sytuacji zaistnienia opisanych w nich stanów faktycznych, a nie w sposób dowolny.

Z drugiej zaś strony sformułowanie omawianego przepisu, zawierające w swej treści obowiązek określonego działania organu podatkowego, stanowi gwarancję respektowania podstawowych zasad systemu podatkowego, zasady powszechności i równości opodatkowania [Dzwonkowski i Durczyńska 2016, 239].

Przesłanka braku ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia właściwej podstawy opodatkowania odnosi się do sytuacji, w której organ podatkowy w ogóle nie dysponuje danymi umożliwiającymi ustalenie podstawy opodatkowania. Spowodowane może to być różnymi okolicznościami, uniemożliwiającymi określenie podstawy opodatkowania na ich podstawie (np. ich zniszczeniem).

Definicja legalna stanowi, że jako księgi podatkowe, należy rozumieć „księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci” (Ordynacja podatkowa, art. 3 pkt 4). Zakres pojęciowy ksiąg podatkowych jest dość obszerny, mogą nimi być wszelkie urzędy rachunkowe chyba, że te ostatnie są wyraźnie nazwane i stanowią szczegółową odmianę ksiąg rachunkowych, prowadzonych dla określonych konkretnie celów.

Jeżeli natomiast mowa o „innych danych” niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania, to można stwierdzić, iż chodzi w tym przypadku o inne dokumenty źródłowe, z którymi można skonfrontować zapisy podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Do oszacowania podstawy opodatkowania na podstawie analizowanej przesłanki można dojść również w sytuacji, w której podatnik nie był zobowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych, np. w opodatkowaniu dochodów ze źródeł nieujawnionych. Kolejna przesłanka określania podstawy opodatkowania w sposób szacunkowy zawarta została w art. 23 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej i odnosi się do braku możliwości ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o istniejące księgi podatkowe. Spowodowane to może być zarówno wadliwością istniejących ksiąg podatkowych, jak i ich nierzetelnością.

W myśl art. 193 § 3 Ordynacji podatkowej „za niewadliwe uznaje się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów odrębnych”, którymi w danym przypadku są przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁹, oraz ustawa o rachunkowości¹⁰, określające wymagania formalne ksiąg podatkowych oraz sposób ich prowadzenia. A *contrario* wadliwe są księgi prowadzone niezgodnie z przepisami odrębnymi, wskazanymi powyżej. Wadliwość ksiąg podatkowych ma charakter formalny i polega ona na niezgodności ich zapisów z wzorcem prawnym określonym w przepisach odrębnych. Jednocześnie ustawodawca w art. 193 § 5 Ordynacji podatkowej wprowadza pewną stopniowalność wadliwości ksiąg podatkowych: „organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy”. Dopiero taki poziom wadliwości ksiąg podatkowych, który ma charakter istotny, zobowiązuje organ podatkowy do ustalenia tej wielkości w sposób szacunkowy.

Definicję słowa „nierzetelność” ksiąg podatkowych wywieść można z przepisów Ordynacji podatkowej. W myśl art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej „księgi podatkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty”, a *contrario* księga nierzetelna to taka, której zapisy nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że nierzetelności ksiąg podatkowych, podobnie jak ich wadliwość formalna, nie przesądza w każdym przypadku o konieczności szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że „stwierdzona nierzetelność księgi podatkowej nie stwarza automatycznie podstawy do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacunku. Zastosowanie tego

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. z 2017 r., poz. 728 z późn. zm.

¹⁰ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.

typu działań może mieć miejsce tylko wtedy, gdy nie ma innego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania”¹¹.

Organ podatkowy dokonując oceny rzetelności prowadzonych ksiąg podatkowych nie bierze pod uwagę winy podatnika lub też jej braku. Ocena ta ma zawsze charakter obiektywny. Potwierdził to Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając, że „rzetelność jest kryterium o charakterze obiektywnym i oznacza, że bez znaczenia dla uznania księgi za nierzetelną są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistości. Nierzetelna będzie zarówno księga, do której nie wpisano dokonanej transakcji w celu ukrycia rzeczywistego obrotu, jak i księga, do której nie wpisano dokonanej transakcji przez zapomnienie lub przeoczenie”¹².

Kolejna i jednocześnie ostatnia przesłanka szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, ma związek z ryczałtową formą rozliczania podatku. Zgodnie z brzmieniem art. 23 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej organ podatkowy ustala podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy w sytuacji, gdy podatnik naruszy warunki uprawniającego go do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Takim naruszeniem warunków może być np. przekroczenie ustalonego przez ustawodawcę kwotowego limitu obrotów w roku podatkowym, bądź rozpoczęcie prowadzenia działalności gospodarczej wykluczającej zastosowanie zryczałtowanej formy opodatkowania.

Na koniec odnotować należy, że w literaturze przedmiotu panuje pogląd o niewystarczalności zakresu regulacji oszacowania w Ordynacji podatkowej, z czym należy się zgodzić. Ordynacja podatkowa jako akt prawa ogólnego powinna wyczerpywać wszystkie przypadki zastosowania instytucji szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania [Dzwonkowski i Zgierski 2006, 262]. W tym kontekście można stwierdzić, że omawiana instytucja uregulowana w Ordynacji podatkowej, stanowi *lex generalis* w stosunku do regulacji innych ustaw podatkowych,

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 września 2000 r., sygn. akt I SA/Ld 1633/98, LEX nr 47018.

¹² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 1992 r., sygn. akt III SA 1432/91, LEX nr 23068; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 23 kwietnia 2004 r., sygn. akt I SA/Lu 565/03, LEX nr 715128.

zawierających w swej treści metodę szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania. Nadal każda instytucja prawa podatkowego, w której występuje szacowanie podstawy opodatkowania, co do zasady zawiera swoje własne przesłanki stosowania szacunku, co poddać należy krytyce.

3. Odstąpienie od szacowania przez organy podatkowe

Zaistnienie przesłanek oszacowania podstawy opodatkowania nie zawsze uprawnia organ podatkowy do zastosowania tej instytucji. Ustawodawca w art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej stanowi o dwóch przypadkach, kiedy organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Pierwszym z nich jest sytuacja, w której pomimo braku ksiąg podatkowych, dowody uzyskane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Drugim natomiast jest okoliczność, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Zgodnie z orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego „uznanie księgi podatkowej za nierzetelną lub wadliwą w całości lub w części jest jedynie przesłanką do określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, a nie okolicznością, której zaistnienie obliuguje do dokonania oszacowania”¹³. Z powyższego wynika, że nierzetelność lub wadliwość ksiąg podatkowych albo nawet ich brak oznacza jedynie, że organ w pierwszej kolejności powinien przedsięwziąć działania zmierzające do poszukiwania dokumentów pozwalających na odtworzenie zdarzeń gospodarczych i na tej podstawie zgromadzonego materiału określić podstawę opodatkowania. Decyzja organu podatkowego co do szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania powinna być każdorazowo poprzedzona wnikliwą analizą stanu faktycznego, zgromadzonego materiału dowodowego i powzięta dopiero po wykorzystaniu w postępowaniu podatkowym wszystkich możliwości i dowodów pozwalających na określenie podstawy opodatkowania zgodnie ze stanem rzeczywistym, z uwzględnieniem zasady prawdy materialnej.

¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2547/15, LEX nr 2407193.

4. Metody szacowania podstawy opodatkowania

Organ podatkowy przystępując do szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania ma prawną możliwość wyboru metody oszacowania, w szczególności z tych, określonych w art. 23 § 3 Ordynacji podatkowej. Należy jednak odnotować, iż z uwagi na użyty zwrot „w szczególności” katalog metod wyszczególnionych w Ordynacji podatkowej ma charakter katalogu otwartego, tym samym organ podatkowy ma prawną możliwość zastosowywania innego sposobu, gdy metody ustawowe okażą się bezskuteczne lub nieodpowiednie do zaistniałego stanu faktycznego.

Ordynacja podatkowa wymienia sześć metod szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania: 1) porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu; 2) porównawczą zewnętrzną – w swej istocie podobną jest do pierwszej metody, jednak mającą szerszy zakres, gdyż dotyczy ona porównania wysokości obrotów dwóch lub większej liczby przedsiębiorstw o podobnym profilu działalności i występujących w porównywalnych uwarunkowaniach; 3) remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu rozliczeniowego, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu; 4) produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej danego przedsiębiorstwa; 5) kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wysokości udziału tych kosztów w obrocie; 6) udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów lub świadczenia usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej czynności w całym obrocie.

Nie są to jedyne sposoby ustalania podstawy opodatkowania, otwarty charakter katalogu z art. 23 § 3 umożliwi organowi zastosowanie „innej metody”, zmierzającej do prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania. Organy podatkowe nie mają jednak zupełnie dowolności w wyborze metody szacowania, w głównej mierze wybór ten jest uwarunkowany stanem faktycznym oraz materiałem dowodowym. Zgodnie z orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, „wybór metody szacowania determinowany jest materiałem dowodowym, jakim dysponuje

organ, jak również charakterem działalności prowadzonej przez podatnika”¹⁴. Z drugiej zaś strony „sam wybór metody szacowania nie podlega kontroli sądowej, a zatem jest on pozostawiony organowi podatkowemu. Należy zatem przyjąć, że organ ma prawo wybrać metodę szacowania według swego uznania”¹⁵.

Regulacja ustawowa dotycząca metod szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, sprzed nowelizacji Ordynacji podatkowej stanowiła, że organ podatkowy dokonując szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania zobowiązany był w pierwszej kolejności do skorzystania z metod określonych w art. 23 § 3. Dopiero w sytuacji zaistnienia „szczególnie uzasadnionego przypadku” oraz braku możliwości wykorzystania metod określonych w przepisach Ordynacji podatkowej, organ uprawniony był do dokonania szacunku „innym sposobem”. Jednocześnie organ podatkowy zobowiązany był do szczegółowego uzasadnienia odstąpienia od jednej z metod ustawowych na rzecz „innych sposobów” oszacowania podstawy opodatkowania¹⁶. Natomiast brak takiego uzasadnienia stanowił naruszenie art. 23 § 4, a także art. 124 i art. 210 § 4 ówczesnie obowiązującej ustawy, co wielokrotnie potwierdziło orzecznictwo sądów administracyjnych¹⁷.

W kontekście funkcjonujących uregulowań dotyczących metod szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, poprzednie uregulowania ocenić należy negatywnie. Obowiązek organu podatkowego, uzasadniania swojej decyzji co do rezygnacji z metod ustawowych i wyboru „innego sposobu” oszacowania, wielokrotnie wpływał negatywnie na długość prowadzonego postępowania podatkowego, zmierzającego do określenia podstawy opodatkowania. Uzasadnienie niezastosowania jednej z metod ustawowych wymagało również od organu

¹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1191/16, LEX nr 2497042.

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 800/16, LEX nr 2495740.

¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 1801/03, LEX nr 134024.

¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 4 stycznia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 812/06, LEX nr 215485; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 410/08, LEX nr 475272.

w wielu przypadkach wiedzy specjalistycznej z pogranicza ekonomii, zarządzania. W obecnym stanie prawnym organ podatkowy ma swobodną możliwość skorzystania z „innych sposobów” niż ustawowe metod szacowania podstawy opodatkowania (metody ustawowe utraciły pierwszeństwo). Wybór właściwej metody lub sposobu ograniczony jest jedynie zaistniałym stanem faktycznym, realiami gospodarczymi oraz zebrany materiał dowodowy¹⁸. Takie rozwiązanie wynikające z nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, należy ocenić pozytywnie.

Zakończenie

Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania jest warunkowym sposobem oznaczenia tej wielkości. Prowadzi on do pominięcia przepisów zawierających wzorzec określania podstawy opodatkowania uregulowany w ustawach podatkowych. Jednakże takie działanie organu musi być zgodne w najwyższym stopniu z rzeczywistą wartością stanowiącą podstawę opodatkowania. Dlatego, aby cel ten został osiągnięty, organ podatkowy ma do dyspozycji szereg metod i sposobów szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania. Pomimo, że instytucja szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania pozwala w specyficzny sposób określić podstawę opodatkowania, to działanie takie musi być zgodne ze standardowymi regułami rządzącymi postępowaniem podatkowym. Omówiona instytucja stanowi jedną z procedur podatkowych. W związku z tym podlega ona ogólnym zasadom postępowania podatkowego. W przypadku zastosowania tej instytucji, kluczową rolę odgrywa jedna z podstawowych zasad prawa podatkowego, tj. zasada prawdy materialnej. Wyznacza ona zakres możliwych działań podejmowanych przez organ podatkowy, w celu prawidłowego, zgodnego z prawem określenia wielkości podstawy opodatkowania. Ponadto zasada prawdy materialnej nakłada na organ podatkowy dokonujący szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania, obowiązek przeprowadzenia postępowania, którego efektem jest wyczerpujące zebranie materiału dowodowego,

¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 14 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 1817/17, LEX nr 2452082.

stanowiącego podstawę właściwego oszacowania podstawy opodatkowania.

Na organie podatkowym stosującym procedurę szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania ciąży obowiązek dokładnego i wnikliwego przeanalizowania wszelkich okoliczności mających wpływ na wybór właściwej metody lub sposobu szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, zmierzających do ustalenia wysokości podstawy opodatkowania w sposób jak najbliższy jej rzeczywistej wysokości. Krytyce poddać należy zbyt ogólną, nieprecyzyjną regulację prawną omawianej instytucji w Ordynacji podatkowej w kontekście jej ważności dla całego systemu podatkowego, problemów związanych z jej stosowaniem przez organy podatkowe, pewności prawa oraz bezpieczeństwa podatnika.

PIŚMIENNICTWO

- Dębowska–Romanowska, Teresa. 1998. „Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich.” *Państwo i Prawo* 7:21-39.
- Dzwonkowski, Henryk. 1999. „Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji.” *Glosa* 6:1-6.
- Dzwonkowski, Henryk. 2003. *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Dzwonkowski, Henryk, red. 2013. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wyd. 4. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Dzwonkowski, Henryk, i Marta Durczyńska. 2016. „Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia podatnika w ramach szacowania podstawy opodatkowania.” W *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. Henryk Dzwonkowski, i Jacek Kulicki, 230-54. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Dzwonkowski, Henryk, i Zygmunt Zgierski. 2006. *Procedury podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo „Difin”.
- Huchła, Andrzej. 1999. „Oszacowanie w przepisach podatkowych.” *Monitor Podatkowy* 1:30-33.
- Mastalski, Ryszard. 2006. *Prawo podatkowe*. Wyd. 4. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Słownik języka polskiego PWN*. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/szacunek.html> [dostęp: 9.10.2018].

Wójtowicz, Wanda. 2017. „Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego.” W *Prawo podatkowe*, red. Paweł Smoleń, Wanda Wójtowicz, Marcin Burzec, i in., wyd. 3, 1-28. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

Szacunkowe ustalanie podstawy opodatkowania w Ordynacji podatkowej jako szczególna instytucja prawa podatkowego według orzecznictwa sądów administracyjnych

Streszczenie

W artykule omówiono instytucję szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania określoną w Ordynacji podatkowej, przedstawiając jej istotę oraz przesłanki zastosowania, a także metody ustalania stosowane przez organy podatkowe. Zaprezentowano szeroką linię orzeczniczą sądów administracyjnych w przedmiocie szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania oraz wskazano na zbyt ogólnikowe regulacje prawne analizowanej instytucji.

Słowa kluczowe: szacowanie, podstawa opodatkowania, zobowiązanie podatkowe, metody szacowania, organ podatkowy, zasada prawdy materialnej, sąd administracyjny

Tax Base Estimation in the Tax Ordinance Act as a Special Institution of Tax Law in the Light of the Jurisprudence of Administrative Courts

Summary

The article presents the institution of tax base estimation described in the Tax Ordinance Act, outlining its significance and the conditions of its application as well as estimation methods used by tax authorities. The article describes the broad spectrum of judgments of administrative courts on the tax base estimation, and brings attention to overly general legal regulations.

Key words: estimation, tax base, tax liability, estimation methods, tax authority, principle of objective truth, administrative court

Information about Author: ANDRZEJ LUTYŃSKI J.C.L., Ph.D. student in the Department of Administrative Law, Faculty of Law, Canon Law and Administration, the John Paul II Catholic University of Lublin; Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin, Poland; e-mail: alutynski@kul.lublin.pl; <https://orcid.org/0000-0002-9429-7874>