

Ewa Pasieczna

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PORÓWNANIE NIEMIECKICH, FRANCUSKICH I POLSKICH REGULACJI Z ZAKRESU SZACOWANIA PODSTAW OPODATKOWANIA

Streszczenie: Kontrola skarbową weryfikuje stosowanie przez podatników instytucji samoobliczenia podatkowego. Jednak bardzo często organy podatkowe spotykają się z sytuacjami, kiedy odtworzenie zdarzeń rodzących powstanie zobowiązania podatkowego jest utrudnione lub niekiedy niemożliwe. Dzieje się tak na przykład w sytuacji, gdy podatnik podejmuje działania mające na celu minimalizację obciążeń podatkowych. W takich sytuacjach na podstawie art. 23 o.p. można posługiwać się, przy odtworzeniu przebiegu zdarzeń gospodarczych i ich wpływu na wysokość opodatkowania, szacunkowym ustaleniem podstawy opodatkowania. Artykuł przedstawia porównanie niemieckich, francuskich i polskich rozwiązań w zakresie szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania.

Słowa kluczowe: zobowiązanie, szacowanie, podstawa opodatkowania, ordynacja podatkowa

1. Wstęp

Szara strefa jest elementem każdej gospodarki, różny jest tylko jej zakres i przyczyny. W krajach wysoko rozwiniętych jej poziom jest zwykle niższy niż w krajach słabo rozwiniętych. Problematykę szarej strefy próbują rozwiązać przepisy polskiego prawa podatkowego, wprowadzając m.in. instytucję ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Jest to jedno z narzędzi przewidzianych przez ustawodawcę do walki ze zjawiskiem uchylania się od opodatkowania. Celem artykułu jest przedstawienie europejskich rozwiązań w zakresie szacowania oraz porównania ich z rozwiązaniami polskimi.

2. Podstawy prawne szacunkowego ustalenia podstaw opodatkowania w trybie ordynacji podatkowej

Kluczowymi zagadnieniami, na których opiera się polskie prawo podatkowe, są obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z art. 4 §1 Ordynacji podatkowej (dalej: o.p.) obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem

zdarzenia określonego w ustawie. Natomiast pojęcie zobowiązania podatkowego definiuje art. 5 o.p. jako wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, podatku w wysokości, terminie i miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z art. 21 §1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo też z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W pierwszym przypadku wysokość należnej kwoty podatku może wynikać bądź bezpośrednio z przepisów prawa, bądź z obliczeń dokonanych przez płatnika podatku, bądź z obliczeń przeprowadzonych przez samego podatnika w ramach tzw. samoobliczenia podatku. W przypadku samoobliczania podatku podatnik zobowiązany jest do składania deklaracji podatkowych, z których wynika ustalona przez niego kwota zobowiązania podatkowego. W drugim przypadku mamy natomiast do czynienia z rozstrzygnięciem sprawy w postaci decyzji administracyjnej (podatkowej) jako efektu przeprowadzonego postępowania administracyjnego. Taka decyzja ma charakter konstytutywny, co oznacza, że dopiero doręczenie jej powoduje przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe.

Wg podstawowych zasad techniki samoobliczania podatkowego podatnik powinien ustalić stan faktyczny, zastosować do niego odpowiednie przepisy prawa podatkowego oraz dobrowolnie zrealizować ciężące na nim zobowiązanie podatkowe. Przyjęcie przez ustawodawcę tej zasady – jako jednego z głównych sposobów powstawania zobowiązań podatkowych – powoduje konieczność dokonywania weryfikacji rozliczeń podatkowych przez organy podatkowe w trakcie kontroli podatkowej.

Jednak bardzo często organy podatkowe spotykają się z sytuacjami, gdy odtworzenie zdarzeń rodzących powstanie zobowiązania podatkowego jest utrudnione lub niekiedy niemożliwe. Dzieje się tak np. w sytuacji, gdy podatnik podejmuje działania mające na celu minimalizację obciążeń podatkowych. Jak twierdzi H. Litwińczuk: „Powszechność opodatkowania wyklucza istnienie zwolnień lub przywilejów podatkowych dla określonych klas, grup społecznych czy zawodowych” [Litwińczuk 2003, s. 58]. W takich sytuacjach na podstawie art. 23 o.p. można posługiwać się, przy odtworzeniu przebiegu zdarzeń gospodarczych i ich wpływu na wysokość opodatkowania, szacunkowym ustaleniem podstawy opodatkowania.

Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania (czyli osiągnięty przez podatnika dochód) w drodze oszacowania wyłącznie w trzech przypadkach: 1) gdy brakuje ksiąg podatkowych lub innych danych, niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania; 2) gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania; 3) gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania nie oznacza dowolności działania organu. Ma on obowiązek zastosować metodę, która zbliży szacunkową pod-

stawę opodatkowania do jej wielkości rzeczywistej i będzie metodą najbardziej optymalną z uwagi na interes podatnika. Wynika to jednoznacznie z treści art. 23 §5 o.p., nakazującego, aby wysokość podstawy opodatkowania, określona w drodze oszacowania, była zbliżona do jej rzeczywistej wielkości, zaś organ podatkowy, dokonujący oszacowania, uzasadnił słuszność wyboru metody oszacowania. Organ podatkowy w żadnym przypadku nie może stosować instytucji szacowania jako sankcji wobec podatnika, choćby konieczność szacowania wynikała z jego winy lub zamierzonego działania. Dlatego też nieprawidłowa jest praktyka organów podatkowych, które stwierdzając zaniżenie przez podatnika wielkości przychodów biorą pod uwagę zasady logiki i warunki prowadzonej przez niego działalności oraz dokonują szacunku tylko tej kategorii, odmawiając mu prawa do uwzględnienia w rachunku oszacowanych kosztów, które musiał ponieść (ale nie ujął ich w księdze).

Wybór sześciu metod możliwych do zastosowania przez organy podatkowe został ujęty w art. 23 §3 o.p. Odwołują się one do wielu elementów ekonomicznych, takich jak obrót, dochód, majątek, zdolność produkcyjna. Ustawodawca, zdając sobie sprawę ze złożoności procesów gospodarczych, w art. 23 §4 o.p. wskazał, że w szczególnie uzasadnionych przypadkach – gdy nie można zastosować metod wymienionych w art. 23 §3 o.p. – organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania. Jest to regulacja słuszna, mająca na celu doprowadzenie, przez szacowanie, do rezultatu zbliżonego do rzeczywistości. W przypadku wprowadzenia „sztywnych” norm szacunkowych dochodziłoby do sytuacji, w których niektórzy podatnicy byłiby nadmiernie opodatkowani, inni zaś ponosiliby obciążenia podatkowe niższe od rzeczywistych.

3. Szacowanie podstaw opodatkowania w niemieckiej ordynacji podatkowej

Niemiecka ordynacja podatkowa (*Abgabenordnung*, dalej: AO) zawiera dwie grupy przepisów dotyczących powstawania i wymiaru zobowiązań, które zamieszczono w dwóch rozdziałach (część w Przepisach ogólnych, część w Ustalaniu podatków). Zgodnie z §38 AO jedynym sposobem powstania roszczenia ze stosunku zobowiązania podatkowego jest zaistnienie podatkowego stanu faktycznego. Jest to zatem koncepcja zupełnie inna niż polska, gdyż na gruncie przepisów niemieckich nie występuje powstanie zobowiązania z mocy decyzji.

Odpowiednikiem polskiego zobowiązania podatkowego jest w prawie niemieckim pojęcie roszczenia podatkowego, które w przeciwieństwie do polskich rozwiązań jest pojęciem szerszym. Obejmuje ono bowiem nie tylko zobowiązania podatnika wobec państwa, lecz także roszczenia podatnika wynikające z wszelkiego rodzaju nadpłat lub zwrotów oraz wszelkiego rodzaju zobowiązania i roszczenia osób trzecich. Odnosi się do zobowiązań o charakterze podstawowym i dodatkowym, np. do odsetek.

W dalszych przepisach niemiecka ordynacja podatkowa charakteryzuje wiele cech ogólnych podatkowego stanu faktycznego, na podstawie których może powstać roszczenie podatkowe.

Zgodnie z §40 AO zachowanie danego podmiotu, sprzeczne z ustawą i dobrymi obyczajami, nie ma znaczenia z punktu widzenia podatkowego. Oznacza to, że opodatkowaniu będą podlegać również te przychody, które zostały osiągnięte przez działanie niezgodne z ustawą lub z dobrymi obyczajami. Natomiast podstawą polskiego prawa podatkowego jest to, że podatek nie jest karą, lecz publicznoprawnym świadczeniem pieniężnym z tytułu dokonania czynności określonych w ustawach podatkowych, zatem polskich ustaw podatkowych nie stosuje się, z zasady, do czynności prawnych sprzecznych z ustawą lub zasadami współżycia społecznego. W wyniku tej różnicy w przepisach prostytucja jest uznawana w Niemczech przez prawo za szczególny rodzaj zawodu.

Z kolei przepis §41 AO normuje następstwa podatkowe nieważnych (nieskutecznych) czynności prawnych i czynności pozornych. Nieważność lub pozorność transakcji i czynności jest z punktu widzenia opodatkowania nieistotna, o ile w ich wyniku doszło do skutku gospodarczego. Jeżeli na skutek czynności pozornej została ukryta inna czynność prawna, ta ukryta czynność prawna jest właściwa do opodatkowania. Przepisy polskiego prawa podatkowego regulują problem czynności pozornych w art. 199a o.p., z którego wynika uprawnienie organów podatkowych do wywodzenia skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej, jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej. I na tym kończą się podobieństwa niemieckich i polskich uregulowań. W art. 199a §3 o.p. wprowadzono bowiem zupełnie nowe rozwiązanie – zobowiązano organy podatkowe do wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, gdy wystąpią wątpliwości w tym zakresie. Co więcej, podatników chroni również obowiązek organów podatkowych do występowania do sądów powszechnych, gdy w sprawie wystąpią wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego.

Niemiecka ordynacja podatkowa zalicza do zbioru cech ogólnych podatkowego stanu faktycznego także nadużycie prawnej swobody kształtowania stosunków pomiędzy stronami. Zakaz obejścia ustawy uregulowany jest w §42 AO, zgodnie z którym kształt stosunku prawnego nie może decydować o wysokości podatku oraz nie może pozwalać na obejście przepisów podatkowych. Niestety, art. 199a polskiej ordynacji podatkowej nie zawiera klauzuli obejścia prawa podatkowego. Przepis ten nie odwołuje się bowiem do przesłanek charakterystycznych dla takiej klauzuli – korzyści podatkowych oraz nietypowego ukształtowania podjętych przez podatnika czynności.

Podsumowując, powstawanie zobowiązania uregulowane jest w przepisach ogólnych niemieckiej ordynacji podatkowej, w których wyraźnie wskazuje się, że zobowiązania (roszczenia) powstają tylko w jeden sposób – z mocy prawa.

Problematyka wymiaru zobowiązań została uregulowana w części niemieckiej ordynacji podatkowej (Ustalanie podatków). Podstawowymi formami niemieckiego wymiaru podatkowego są deklaracja i decyzja podatkowa. Na gruncie niemieckiego prawa podatkowego, w przeciwieństwie do rozwiązań polskich, deklaracja podatkowa ma moc prawną równą decyzji wymiarowej. O równości deklaracji podatkowej z decyzją o wymiarze podatku stanowi wyraźnie §218 ust. 1 zd. 2 AO, co skutkuje, zgodnie z §348 AO, nawet prawem do odwołania od złożonego przez podatnika zeznania.

H. Dzwonkowski wymienia dwie instytucje pełniące w niemieckim prawie podatkowym funkcje samowymiaru [Dzwonkowski 2003, s. 116–125]. Pierwsza to samowymiar właściwy, a druga to decyzja pod warunkiem nadzoru oraz decyzja z zastrzeżeniem dodatkowej kontroli.

Niemiecka ordynacja podatkowa stanowi o szacowaniu w §161 AO. Podobnie jak w rozwiązaniach polskich, zgodnie z ust. 1 tego przepisu, opodatkowanie oszacowanej podstawy opodatkowania ma charakter zastępczy, gdyż organ podatkowy ma obowiązek dokonania szacunku tylko w sytuacji, gdy nie może ustalić lub obliczyć podstawy opodatkowania. Ponadto organ podatkowy ma obowiązek ustalenia wszystkich okoliczności, które są związane z daną podstawą opodatkowania.

W §161 ust. 2 AO ustawodawca niemiecki wymienił przesłanki uprawniające organ do dokonania oszacowania, które – w przeciwieństwie do rozwiązania polskiego tej kwestii – nie stanowią katalogu zamkniętego. Przepis wskazuje bowiem, że organ podatkowy dokonuje szacunku zwłaszcza wtedy, gdy:

- podatek uchyla się od składania wystarczających wyjaśnień, odmawia wyjaśnień uzupełniających, zaręczania w miejsce przysięgi albo gdy narusza obowiązki współdziałania przewidziane w §90 ust. 2 AO; obowiązek współdziałania polega przede wszystkim na pełnym i zgodnym z prawdą przedstawieniu faktów istotnych dla opodatkowania oraz środków dowodowych,
- podatek nie jest w stanie przedłożyć ksiąg i ewidencji, do prowadzenia których jest zobowiązany na mocy przepisów podatkowych, lub jeżeli księgi bądź ewidencja nie mogą zostać przyjęte do ustalania podstawy opodatkowania zgodnie z §158 AO, jeżeli okoliczności danej sprawy wskazują na ich merytoryczną nieprawidłowość; §158 stanowi zatem o mocy dowodowej ksiąg i odwołuje się w tym zakresie do przepisów o zasadach ich prowadzenia.

Jak wynika z powyższego, przesłanki szacowania opierają się – podobnie jak w polskich przepisach – na braku bądź nierzetelności ksiąg i ewidencji. Jednakże niemieckie organy podatkowe mogą dokonywać również szacunku w sytuacji braku współpracy ze strony podatnika, co należy uznać za rozwiązanie racjonalne. W polskiej rzeczywistości kontroli podatkowej podatnicy często odmawiają współpracy, zwłaszcza w sytuacji ustalenia rażących nieprawidłowości. Następnie, w postępowaniu odwoławczym, podatek podnosi naruszenie przepisów, gdyż organ podatkowy nie wyjaśnił sprawy w sposób pozwalający na stwierdzenie, że ustalona w drodze szacunku podstawa opodatkowania jest zbliżona do rzeczywistej podstawy opodat-

kowania. Niemiecki ustawodawca podszedł do sprawy rozsądniej. Po pierwsze, nie wymaga od organu podatkowego nieskończonego dochodzenia „rzeczywistej” podstawy opodatkowania w sytuacji braku współpracy podatnika z organem, wychodząc z założenia, że skoro podatnik nie chce współpracować, to widocznie ma ku temu powody, a skoro tak jest, to organ podatkowy ma prawo dokonać oszacowania na podstawie dowodów, które udało mu się zgromadzić. Po drugie, stosując otwarty katalog przesłanek szacowania, nie wyklucza sytuacji prawno-podatkowej, której jako ustawodawca nie przewidział, a która może również stanowić przesłankę do dokonania szacunku. Polskie rozwiązania już takiej możliwości nie dają. Katalog polskich przesłanek do szacowania jest zamknięty, co nie pozwala na ich rozszerzenie.

4. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych we Francji

Deklarowanie podstaw opodatkowania rozwinęło się także we Francji i występuje tu jako równorzędne wymiarowi dokonywanemu przez administrację.

W porównaniu do rozwiązań polskich i niemieckich zakres samowymiaru we Francji jest znacznie węższy. Właściwie w rozwiązaniach francuskich samowymiar występuje jedynie w podatku od wartości dodanej TVA oraz w podatku solidarnościowym od fortun, gdyż wraz ze złożeniem deklaracji powstaje obowiązek zapłaty. Natomiast w podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązek zapłaty powstaje dopiero po wydaniu decyzji przez organ podatkowy. Zatem francuska deklaracja w podatku dochodowym od osób fizycznych spełnia rolę oświadczenia, w którym podatnik dokonuje samoobliczenia podstawy opodatkowania, a organ podatkowy sankcjonuje je, wydając decyzję wymiarową.

W przeciwieństwie do rozwiązań polskich, w których korekta podatku przez organ podatkowy jest następstwem niezapłacenia podatku lub zapłacenia kwoty innej niż wynikająca z deklaracji, przesłanki zastosowania korekty w przepisach francuskich są sprecyzowane. Korekta podatku, nazywana także domiarem podatkowym, następuje wskutek pominięć, braków lub nieprawidłowości.

Polskiemu szacowaniu podstaw opodatkowania odpowiadają w przepisach francuskich procedury zwane opodatkowaniem z urzędu (*taxation d'office*) i oszacowaniem z urzędu (*l'évaluation d'office*). Rozróżnienie to usankcjonowała tradycja, praktycznie nie oznacza ona żadnych różnic proceduralnych. Zastosowanie danej procedury zależy od rodzaju podatku. Opodatkowanie z urzędu dotyczy sytuacji, gdy podatnik nie złożył bądź złożył po terminie m.in. deklarację w podatku dochodowym od osób fizycznych, deklarację opodatkowania zysku osób prawnych oraz deklarację w podatku od wartości dodanej. Natomiast procedura oszacowania z urzędu znajduje zastosowanie w przypadkach, gdy podatnik nie złożył deklaracji od dochodu z zysków przemysłowych, handlowych czy dochodów z rolnictwa. W literaturze przedmiotu podkreśla się niebezpieczeństwo zastosowania tych procedur wobec podatnika, z uwagi na fakt przerwania na niego ciężaru dowodu. Pewnie

z tego też powodu ustawodawstwo francuskie przewiduje enumeratywnie przypadki ich zastosowania. Opodatkowanie z urzędu ma zatem miejsce w przypadku:

- braku lub opóźnienia w złożeniu deklaracji,
- braku odpowiedzi na żądanie wyjaśnień i uzasadnień do przyjętej przez podatnika podstawy opodatkowania,
- utrudniania lub uniemożliwiania kontroli podatkowej,
- niewyznaczenia pełnomocnika podatkowego we Francji.

Wg H. Dzwonkowskiego [Dzwonkowski 2003, s. 133] opodatkowanie z urzędu, ze względu na brak lub opóźnienie w złożeniu deklaracji, jest uznawane we Francji za środek bardzo surowy, w porównaniu do funkcjonującej w polskim prawie podatkowym przesłanki – szacowania braku lub niewystarczających danych do określenia podstawy opodatkowania – rozwiązania mniej rygorystycznego dla podatników. Twierdzenie to opiera na fakcie, że w warunkach polskich można przeprowadzić szacowanie nawet w sytuacji istnienia deklaracji, jeżeli tylko organ podatkowy wykaże, że dane w niej zawarte nie są wystarczające.

We Francji, nawet mimo niezłożenia deklaracji w terminie, procedura opodatkowania z urzędu nie zawsze znajduje zastosowanie. Jeżeli bowiem podatnik w ciągu 30 dni od wszczęcia postępowania wyjaśni sytuację i złoży deklarację, zastosowanie ma w stosunku do niego opodatkowanie na zasadach ogólnych. W takim przypadku podatnik ponosi jedynie konsekwencje karne za niezłożenie deklaracji w terminie.

Podobnie jak w rozwiązaniach polskich, szacowanie nie oznacza dowolności działania organu. Administracja francuska ma bowiem obowiązek przedłożenia tzw. notyfikacji zawierającej określenie metody szacowania. Notyfikacja przerywa bieg terminu przedawnienia. Wybór metody szacowania należy do francuskiej administracji, ale dowody, na podstawie których dokonano szacunku, podlegają swobodnej ocenie. Podatnik może podważać dowody przyjęte przez organ lub proponować dowody inne, bardziej adekwatne. W tym zakresie polskie przepisy są bardzo zbliżone do rozwiązań francuskich.

5. Podsumowanie

Nie istnieje idealny model wymiaru zobowiązań w przypadku zaniżania podstaw opodatkowania. Potwierdzają to przykłady rozwiązań stosowanych we Francji i w Niemczech. Ten sam cel może być realizowany za pomocą różnych instytucji szacowania. W prawie niemieckim nie występuje np. opodatkowanie dochodu nieujawnionego. Zakres stosowania samowymiaru w naszym kraju, znacznie szerszy niż w Niemczech czy we Francji powoduje, że wzmocnione jest zapotrzebowanie na nadzwyczajne procedury powstawania zobowiązań, takich jak szacowanie, opodatkowanie dochodów nieujawnionych, opodatkowanie dochodu przerzuconego czy instytucji obejścia prawa. Instytucje te powinny być doskonałe, podobnie jak organizacja i sprawność aparatu skarbowego.

Literatura

Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa – komentarz 2005*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2005.

Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 5, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2002.

THE COMPARISON OF GERMAN, FRENCH AND POLISH CONDITIONS OF TAX BASE ESTIMATED SETTING

Summary: Tax inspection verifies taxpayers' application of the instruction of tax self-calculation. However, tax institutions often encounter the situations when reconstructing the events creating the tax liability is difficult or sometimes impossible. It happens, for example, when a taxpayer undertakes the actions aiming at minimizing tax charges. In such situations, on the basis of art. 23 of tax regulations, one may use the tax base estimated setting in order to reconstruct the course of commercial events and their influence on the amount of tax liability. The article describes in what circumstances a tax institution may effectively apply the institution of estimated setting of the tax base.