

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Ewa Pasieczna

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

OSZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA METODĄ KOSZTOWĄ – STUDIUM PRZYPADKU

1. Wstęp

Gospodarkę rynkową w Polsce, podobnie jak w innych krajach, dzielimy na oficjalną i szarą – ukrywaną przed fiskusem, która nie płaci podatków, ceł, akcyzy, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Co roku Rządowe Centrum Studiów Strategicznych szacuje produkt krajowy brutto. W prognozie tej uwzględnia się szarą strefę gospodarki, którą wlicza oficjalnie do PKB Główny Urząd Statystyczny. Przyjmuje się ponad 13-procentowy udział ukrytej gospodarki w tworzeniu PKB, co daje corocznie wartość szarej strefy ok. 100-130 mld zł, a to oznacza, że niezapłacone podatki związane z produkcją i usługami wynoszą w gospodarce cienia ok. 20-30 mld zł. Nie da się wprawdzie całkowicie zlikwidować szarej strefy, ale można próbować z nią walczyć. Jednym z narzędzi przewidzianych do walki ze zjawiskiem uchylania się od opodatkowania w przepisach polskiego prawa podatkowego jest instytucja ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania.

2. Podstawy prawne stosowania metody kosztowej

Katalog metod oszacowania podstawy opodatkowania zawarty jest w art. 23 §3 Ordynacji podatkowej. Odwołują się one do szeregu elementów ekonomicznych, takich jak obrót, dochód, majątek, zdolność produkcyjna. Jak wskazuje R. Masztalski: „Przepisy te stanowią typowy przykład norm prawnych odsyłających do wartości pozaprawnych, w tym przypadku ekonomicznych. Posługiwanie się tymi metodami wymaga przede wszystkim odpowiedniej znajomości ekonomiki oraz otoczenia społecznego i gospodarczego, w jakim funkcjonuje przedsiębiorca” [5, s. 187]. Wśród tych metod w pkt 5 wymieniona jest metoda kosztowa, którą ustawodawca zdefiniował jako polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysoko-

ści kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziału tych kosztów w obrocie.

Przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej, pomimo braku uregulowań prawnych w zakresie metod oszacowania, metody kosztowe oszacowania podstawy opodatkowania były jednak znane i często wymieniane zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie. Działo się tak za sprawą treści Okólnika Ministra Skarbu z 9 maja 1947 r. [5] oraz instrukcji Ministerstwa Finansów z 16 grudnia 1968 r. [9]. W pierwszym z tych dokumentów wśród metod wymieniono metodę kosztów handlowych, natomiast w drugim jest mowa o ustaleniu obrotu przedsiębiorstwa na podstawie receptur poszczególnych wyrobów.

Metoda kosztów handlowych „jest to sposób ustalenia obrotu na podstawie kosztów handlowych lub kosztów produkcji, całkowitych lub częściowych (płace personelu, wysokość komornego itp.), przy posiadaniu wiadomości, jaki jest udział tych kosztów w ogólnym obrocie przedsiębiorstwa (np. wynagrodzenie pracowników zakładu fryzjerskiego wyniosło 5 000 000 zł, a stanowiło 50% obrotu przedsiębiorstwa)” [6]. Natomiast ustalenie obrotu przedsiębiorstwa produkcyjnego na podstawie receptur poszczególnych wyrobów polega na przeprowadzeniu obliczeń na podstawie zużycia surowców stosowanych w produkcji wynikającego z receptur stosowanych przez przedsiębiorstwo bądź innych, tzw. wzorcowych, zalecanych w specjalistycznej literaturze branżowej.

Jak zauważa M. Staniszewski, aby można było zastosować tę metodę, należy znać „nie nasuwającą zastrzeżeń ilość określonego, zużytego do produkcji, materiału, wynikającą ze stosowanej receptury, ilość materiału, który wchodzi w jednostkę produkowanego wyrobu, ceny jednostkowe wyrobu” [9, s. 46]. Trudno zgodzić się z takim stanowiskiem, gdyż w praktyce kontroli skarbowych właśnie te dane, tj. stosowane przez kontrolowanego receptury, ceny jednostkowe oraz wielkość ubytków powstałych przy użytkowaniu danego parku maszynowego są nieujawnione przez kontrolowanego lub podawane w wielkościach nieprawdziwych. Wprawdzie art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania w taki sposób, aby jej wysokość była zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania, powstaje jednak pytanie, w jaki sposób ocenić, czy w danej sprawie podjęto wszystkie kroki niezbędne w celu ustalenia wysokości podstawy opodatkowania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wysokości. Organ podatkowy zobowiązany jest do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz jego oceny w celu uzyskania, w wyniku postępowania, takiego obrazu faktycznego, który jest zgodny z rzeczywistością. W praktyce kontroli skarbowych spełnienie tego obowiązku jest bardzo trudne, zwłaszcza gdy jest on realizowany pod naciskiem opinii publicznej i prasy – przykładem takiej kontroli jest postępowanie przeprowadzone w P.W. INKOP – BIS Waldemara Gronowskiego.

3. Studium przypadku – oszacowanie podstawy opodatkowania w Przedsiębiorstwie Wielobranżowym INKOP – BIS

Na podstawie nowej regulacji tajemnicy skarbowej, która weszła w życie 11 listopada 2006 r., na podstawie art. 34 ust. 1a-1c ustawy o kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wyraził zgodę na ujawnienie informacji, jak również dokumentów dotyczących postępowania w Przedsiębiorstwie Wielobranżowym INKOP – BIS w Legnicy należącym do pana Waldemara Gronowskiego. W odpowiedzi na krytyczne artykuły prasy informującej o sprawie „piekarza z Legnicy” – pana Waldemara Gronowskiego – przedstawianego jako filantropa doprowadzonego przez administrację skarbową do bankructwa, Ministerstwo Finansów przygotowało i opublikowało dokument, którego celem było przedstawienie prawdziwego przebiegu i efektu postępowania kontrolnego przeprowadzonego w P.W. INKOP – BIS [3].

Przedsiębiorstwo Wielobranżowe INKOP – BIS w kontrolowanym 2003 r. prowadziło działalność gospodarczą m.in. w zakresie produkcji i sprzedaży pieczywa. Sprzedaż dla odbiorców hurtowych potwierdzana była fakturami VAT wystawianymi najczęściej raz w tygodniu na podstawie dowodów dostaw. Sprzedaż detaliczna prowadzona była w należącym do przedsiębiorstwa sklepie – piekarni, położonym w centrum miasta, w zabudowie mieszkaniowej, czynnym przez 6 dni w tygodniu, od poniedziałku do piątku od godz. 6 do godz. 18, w sobotę od godz. 6 do godz. 14, oraz ewidencjonowana za pomocą kas fiskalnych.

W wyniku sprawdzania wydawanych paragonów w trakcie akcji „weź paragon”, pan Gronowski został dwukrotnie ukarany mandatem karnym za pomijanie kasy fiskalnej w trakcie sprzedaży. Wykroczenie to jest jednym z zachowań typowych dla szarej strefy – pomijając kasę fiskalną, unika się ewidencjonowania sprzedaży, a w rezultacie zmniejsza się podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług. Ponadto otrzymano sygnały o zatrudnianiu przez Waldemara Gronowskiego pracowników bez umowy o pracę.

Kontrolujący, oceniając obrót miesięczny na podstawie ilości sprzedanego towaru wynikającej z paragonów, stwierdzili, że wielkość zrealizowanego obrotu jest niewspółmierna do ponoszonych kosztów utrzymania tego punktu sprzedaży. Zatrudniano w nim dwóch sprzedawców, których koszty zatrudnienia przekraczały osiągnięte przychody ze sprzedaży detalicznej, nie mówiąc o koszcie wytworzenia pieczywa zaewidencjonowanego i ewentualnym zysku właściciela. Dokonano zatem pogłębionej analizy paragonów z kasy fiskalnej użytkowanej w sklepie przy piekarni pana Gronowskiego, która wykazała m.in., że:

- „w 2003 r. podatnik zaewidencjonował 9942 transakcje udokumentowane paragonem fiskalnym, co daje średnio 32,9 transakcji dziennie – oznaczałoby to, że sklep pana Gronowskiego odwiedzało dziennie 32-33 klientów;
- rozpoczynanie w danym dniu ewidencji transakcji sprzedaży za pomocą kasy odbywało się dość nieregularnie, pomimo że sklep był zawsze czynny od go-

dziny 6.00, np. w dniu 14.01.2003 r. pierwszą sprzedaż odnotowano o godz. 11.22, w dniu 13.02.2003 r. o godz. 12.30;

- pomiędzy kolejnymi zaewidencjonowanymi za pomocą kasy transakcjami występowały długie odstępy czasu; przerwy te wynosiły nawet około 5 godzin, np. w środę 5.02.2003 r. nie odnotowano żadnej sprzedaży pomiędzy godz. 9.22 a 14.30” [3, s. 1].

Dokonano również analizy porównawczej wewnętrznej pomiędzy sprzedażą zaewidencjonowaną z użyciem kasy fiskalnej w kontrolowanym 2003 r. a sprzedażą w 2005 r. – czyli w trakcie trwania postępowania kontrolnego. Porównanie wielkości sprzedaży za styczeń, kwiecień i maj 2005 r. (przedstawionych w tab. 1) do sprzedaży zaewidencjonowanej w 2003 r. pozwoliło na postawienie wniosku, że pan Gronowski nie ewidencjonował w 2003 r. za pomocą kasy fiskalnej całości zrealizowanej sprzedaży.

Tabela 1. Zestawienie sprzedaży ewidencjonowanej w 2005 r. przy użyciu kasy fiskalnej

Wyszczególnienie	Styczeń 2005 r.	Kwiecień 2005 r.	Maj 2005 r.
Wartość sprzedaży	2 264,82 zł	3 973,06 zł	15 157,49 zł
Średni utarg dzienny	90,60 zł	152,81 zł	631,60 zł
Liczba wydanych paragonów	971	1 646	6 338
Liczba wydanych paragonów dziennie (średnia)	38,9	63,3	264

Źródło: [3, s. 2].

Na uwagę zasługuje również fakt, że wartość sprzedaży tylko z maja 2005 r. stanowiła 64,2% całej wykazanej kwoty sprzedaży brutto za 2003 r. i była ponad 7 razy większa od osiągniętych przez P.W. INKOP – BIS średnich wartości za maj 2003 r.

Wyliczenie hipotetycznie zrealizowanej przez INKOP – BIS ilości produkcji na podstawie ilości zakupionych surowców wymagało wiedzy specjalistycznej, dlatego też z listy biegłych Sądu Okręgowego w Szczecinie został powołany biegły w dziedzinie piekarnictwa, ciastkarstwa, cukiernictwa. Wydał on opinię, w której dokonał rozliczenia technologicznego piekarni, czyli wyliczenia ilości wyprodukowanego pieczywa na podstawie ilości wydanych do zużycia materiałów produkcyjnych. Opinia sporządzona została na podstawie dokumentów zebranych w toku czynności kontrolnych, jak również na podstawie kilkakrotnie składanych przez pana Gronowskiego wyjaśnień dotyczących m.in. maszyn i urządzeń wykorzystywanych do produkcji pieczywa, powierzchni magazynu do przechowywania mąki i pomieszczeń wykorzystywanych do produkcji produkowanego asortymentu, norm zakładowych zużycia mąki, ostatecznych receptur wykorzystywanych do produkcji poszczególnych produktów oraz wielkości ubytków niezwiązanych z recepturami i normami zakładowymi.

Według biegłego wielkość surowców, które nie znalazły pokrycia w wykazanej w 2003 r. sprzedaży, była taka, jaką przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2. Zestawienie surowców (w kg)

Nazwa surowca	Ilość nieznajdująca pokrycia w sprzedaży
Mąka	216 707,0 kg (ponad 216 ton)
Sól	6 279,7
Drożdże	10 866,6
Polepszacz	925,0
Cukier kryształ	1 413,7
Olej jadalny	1 185,8
Margaryna	611,2
Marmolada	707,0
Ziarnix	165,0
Esencje spożywcze	20,85

Źródło: [3, s. 2].

Biorąc pod uwagę, że zakupione surowce – jak wynikało z materiału dowodowego – zostały zużyte w 2003 r., w ocenie biegłego firma pana Gronowskiego w 2003 r. zrealizowała wyższą produkcję pieczywa niż wykazana została w ewidencji sprzedaży.

Zgromadzony materiał dowodowy w postaci dokumentów źródłowych i ewidencji oraz opinia biegłego pozwoliły na stwierdzenie, że prowadzona w 2003 r. przez pana Gronowskiego podatkowa księga przychodów i rozchodów nie zawiera kompletnych danych o wysokości faktycznej sprzedaży wyprodukowanego pieczywa oraz kosztów tej sprzedaży, a tym samym brak jest kompletnych danych do określenia prawidłowej wielkości dochodu. Konsekwencją było uznanie, na podstawie art. 193 § 4 i § 6 Ordynacji podatkowej i § 11 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2000 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów [7], podatkowej księgi przychodów i rozchodów za nierzetelną i niemogącą stanowić dowodu w prowadzonym postępowaniu.

Stwierdzone przez biegłego różnice w zakresie surowców nieznajdujących pokrycia w zaewidencjonowanej produkcji pozwoliły na wyliczenie ich wartości przy przyjęciu najniższych cen jednostkowych ustalonych na podstawie faktur zakupu tych surowców na kwotę, która przekroczyła 0,5% kosztów wykazanych w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

W tej sytuacji, nie uznając podatkowej księgi przychodów i rozchodów za dowód, dokonano określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania na podstawie przepisu art. 23 § 1 Ordynacji. Zastosowano w oszacowaniu metodę kosztową polegającą na obliczeniu obrotu w oparciu na zużyciu pewnych surowców w produkcji przy znanych recepturach produkcji. Oceniono, że określenie wielkości wyprodukowanego w 2003 r. pieczywa w oparciu na wielkości zakupionych i zużytych surowców do produkcji pieczywa, przy uwzględnieniu powszechnych

nie stosowanych receptur piekarskich, które według biegłego obowiązują w produkcji piekarskiej, pozwolą na określenie obrotu w wysokości najbardziej zbliżonej do stanu faktycznego. Biegły w swojej opinii jednoznacznie stwierdził, że w produkcji piekarskiej obowiązuje zasada ścisłego dozowania surowców zgodnie z recepturami. Średnia wydajność pieczywa, będąca elementem receptury, uwzględnia: średnie wartości wypiekowe mąki, przeciętnie występujące ubytki, naważki kęsów ciasta i przeciętne warunki techniczne piekarni.

Organ podatkowy uznał, że wyliczenia zawarte w opinii biegłego możliwej do zrealizowania dodatkowej produkcji pieczywa wypełniają wymogi przyjętej metody obliczenia obrotu w oparciu na zużyciu w produkcji pewnych surowców (surowców zakupionych w 2003 r.), przy znanych recepturach produkcji. Uzyskana przez rzeczoznawcę wielkość produkcji zaprezentowana w tab. 3 znacznie odbiegała od wykazanej.

Tabela 3. Sprzedaż zaewidencjonowana i oszacowana przez biegłego

Wyszczególnienie	Wielkość zaewidencjonowanej sprzedaży w szt.	Wielkość niezaewidencjonowanej sprzedaży według wyliczeń biegłego w szt.	Wielkość sprzedaży łącznie w szt.
Chleb	615 115	384 610	999 725
Bułki zwykłe	288 446	563 328	851 774
Bułki słodkie	16 238	38 764	55 002

Źródło: [3, s. 3].

Kolejnym problemem było ustalenie wielkości zwrotów, które, jak twierdził pan Gronowski, stanowiły darowizny na rzecz różnych instytucji charytatywnych. Utrzymywał, że przekazując w formie darowizny pieczywo niesprzedane i pochodzące ze zwrotów, dokonywał w ten sposób jego likwidacji i w związku z tym nie posiada żadnych dowodów na ich przekazanie. W celu ustalenia dokładnej wielkości zwrotów przeprowadzono 26 czynności sprawdzających u kontrahentów kontrolowanego. W ich wyniku ustalono, że odbiorcy – kontrahenci P.W. INKOP – BIS, w większości przypadków nie mają żadnych dowodów dostaw pieczywa. Pan Gronowski, pomimo wystawiania takich dokumentów w momencie sprzedaży, nie przechowywał ich kopii, gdyż – jego zdaniem – podstawą rozliczeń były jedynie faktury potwierdzające sprzedaż. Brak dowodów dostaw spowodował sytuację, w której również i ta wielkość musiała zostać ustalona szacunkowo. Dokonano tego w oparciu na wskaźniku zwrotów wynikającym z ewidencji udostępnionej przez jednego z kontrahentów strony, który prowadził szczegółową ewidencję zwrotów.

Kontrolerzy wystąpili do instytucji charytatywnych z prośbą o potwierdzenie otrzymania darowizn, w szczególności o przedstawienie pokwitowań odbioru pieczywa lub innych dokumentów potwierdzających wielkość otrzymanego pieczywa w drodze darowizny, sprawozdań o przeznaczeniu darowizn na działalność chary-

tatywną. Łącznie zwrócono się do 15 organizacji, z których jedynie 5 oświadczyło, że kontrolowany przekazywał im nieodpłatnie pieczywo. Jednakże żadna z nich nie mogła przedstawić dokumentacji dotyczącej otrzymanych darowizn.

Strona nie dysponowała rzetelnymi dowodami w sprawie przekazywania darowizn pieczywa, w związku z czym przyjęto, że wielkość pieczywa darowanego wynosi tyle, ile wskazała strona, po ograniczeniu tej wielkości do wyszacowanej wielkości zwrotów. Do wyliczenia przekazanych wyrobów w formie darowizny przyjęto ceny najniższe stosowane przez stronę z głównymi odbiorcami. Natomiast różnicę pomiędzy produkcją ustaloną przez biegłego a sprzedaną, po odjęciu wyszacowanych darowizn i zwrotów, wyceniono przy użyciu średniej ceny miesięcznej z podziałem na poszczególne asortymenty wyrobów.

W rezultacie kwota należnego podatku VAT od oszacowanej przez kontrolę skarbową wielkości darowizn przekazanych przez pana Waldemara Gronowskiego stanowiła jedynie 6% kwoty ustalonej do wpłaty z tytułu podatku VAT i podatku dochodowego. Pozostałe 94% to zobowiązanie wynikające z tytułu niezawinionej sprzedaży.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oddalił dwie skargi pana Gronowskiego w zakresie nieprawidłowego odprowadzania podatku dochodowego od osób fizycznych i nieuiszczenia podatku od towarów i usług. Sąd, przedstawiając ustne uzasadnienie rozstrzygnięć, uznał w całości bezbłądność dokonanych przez organy podatkowe I i II instancji ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy, jak również prawidłowość wyciągniętych wniosków.

4. Podsumowanie

Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania winno następować jedynie, gdy brak danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej jej wielkości. W przypadku szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania ścisłe ustalenie jej wysokości, zgodnie ze stanem rzeczywistym, z reguły nie jest możliwe. Przykład sprawy pana Gronowskiego dowodzi, że możliwe jest takie przeprowadzenie oszacowania podstawy opodatkowania, które w ocenie sądu jest zbliżone do wartości rzeczywistej. Niestety nie zawsze postępowanie kończy się oddaleniem skargi przez sąd. Należałoby zastanowić się, czy rozwiązaniem nie byłoby wprowadzenie uproszczonych norm szacunkowych. Wprawdzie mogłoby to doprowadzić do sytuacji, w której niektórzy podatnicy byłiby nadmiernie opodatkowani, a inni z kolei ponosiliby niższe od rzeczywistych obciążenia podatkowe, ale skróciłoby to zdecydowanie czas prowadzonego postępowania kontrolnego, zminimalizowałoby jego koszty i ograniczyło skargi do sądu, a podatnik wiedziałby dokładnie, co go czeka, jeżeli stwierdzi się nierzetelność lub brak jego ksiąg podatkowych.

Literatura

- [1] Białobrzeski J., Donner M., Opydo J., *Postępowanie podatkowe i przepisy o księgach handlowych i podatkowych*, Warszawa 1952.
- [2] *Darmowe przekazanie towaru nie zwalnia z zapłaty podatku*, „Gazeta Prawna” 2008, nr 11.
- [3] *Informacja w sprawie kontroli dotyczącej przedsiębiorstwa wielobranżowego INKOP – BIS w Legnicy, należącego do pana Waldemara Gronowskiego*, Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.
- [4] Masztalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V – rozszerzone i zaktualizowane na 2002 r., Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2002.
- [5] Okólnik Ministerstwa Skarbu nr 61 z 9 maja 1947 r., L.D.V. 1729/1/47.
- [6] *Po przegranej w WSA piekarz z Legnicy wniesie skargę do NSA*, „Gazeta Prawna” 2008, nr 12.
- [7] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2000 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, DzU nr 116, poz. 1222 ze zm.
- [8] Sowiński R., *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7.
- [9] Staniszewski M., *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002.
- [10] Wyrok WSA z 9 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1047/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- [11] Wyrok WSA z 11 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 970/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

TAX BASE ESTIMATION BY THE COST METHOD – A CASE STUDY

Summary

Tax base estimation by the cost method can be done in two ways: by business expenses and through establishing manufacturing enterprise turnover on the basis of prescriptions of individual products. The aim of this article is to present a case study of turnover estimation using the latter approach. The article includes a presentation of a tax base estimation process during the tax inspection conducted in P.W. INKOP – BIS in Legnica owned by Mr Waldemar Gronowski. It was possible thanks to The General Tax Inspector's consent to disclose information and documents connected with these proceedings. The review of judgments of administrative courts confirms that the INKOP – BIS case is by no means individual, and is typical for the phenomenon of grey area and constitutes an example of the methods adopted by taxpayers in order to underestimate tax base.