

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 346

**Finanse publiczne**

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: K. Halina Kocur  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-477-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Agnieszka Deresz, Marian Podstawka:</b> Tendencje zmian dochodów budżetu państwa w latach 2000-2012 .....	11
<b>Joanna Działo:</b> Ewolucja ilościowych reguł fiskalnych w Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego .....	25
<b>Romana Głowicka-Wołoszyn, Feliks Wysocki:</b> Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne samodzielności finansowej gmin województwa wielkopolskiego .....	34
<b>Mateusz Halka:</b> Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP .....	45
<b>Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Świtała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski:</b> Współpraca samorządu terytorialnego z podmiotami ekonomii społecznej w obszarze ochrony zdrowia ....	53
<b>Małgorzata M. Hybka:</b> Transfery i finansowe instrumenty hybrydowe – komponenty agresywnej strategii podatkowej?.....	62
<b>Agnieszka Jachowicz:</b> Project realization in local self-government units after accession to the European Union .....	73
<b>Aleksandra Jurkowska:</b> Czynniki determinujące wycenę kontraktów CDS wystawianych na dług rządowy na świecie i w Polsce .....	81
<b>Dorota Kawiorska:</b> Kryzys zadłużenia jako stymulator reform w systemach ochrony zdrowia państw członkowskich Unii Europejskiej.....	92
<b>Elwira Leśna-Wierszołowicz:</b> Rozwój rynku pracowniczych programów emerytalnych w Polsce .....	103
<b>Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska:</b> Transmisja negatywnych zjawisk kryzysu finansowego na gospodarkę Polski.....	113
<b>Danuta Miłaszewicz:</b> Dążenie do stabilności fiskalnej na przykładzie polskiej gospodarki .....	124
<b>Magdalena Miszczuk:</b> Makroekonomiczne uwarunkowania sytuacji finansowej gmin.....	133
<b>Katarzyna Owsiak:</b> Problem efektywności wydatków jednostek samorządu terytorialnego.....	142
<b>Monika Pasternak-Malicka:</b> Sytuacja na rynku pracy młodych osób i jej wpływ na podejmowanie pracy nielegalnej.....	151
<b>Paweł Piątkowski:</b> Wybrane konsekwencje kryzysu zadłużeniowego w Unii Europejskiej w obszarze długu publicznego.....	166

<b>Elwira Pindyk:</b> Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy .....	181
<b>Wojciech Piontek:</b> Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zagadnienia teoretyczne i prawne .....	192
<b>Adriana Politaj:</b> Wpływ pomocy publicznej na sytuację na rynku pracy w krajach Unii Europejskiej .....	204
<b>Halina Rechul:</b> Część oświatowa subwencji ogólnej jako podstawowe źródło finansowania wydatków na oświatę jednostek samorządu terytorialnego w Polsce .....	215
<b>Magdalena Rękas:</b> Tax instruments as an element of pro-family policy in France and in Poland .....	224
<b>Alicja Sekuła:</b> Analiza dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w gminach województwa pomorskiego .....	235
<b>Przemysław Siudak:</b> Rola specjalnych stref ekonomicznych w przyciąganiu bezpośrednich inwestycji zagranicznych na teren Polski .....	246
<b>Michał Sosnowski:</b> Sprawność fiskalna podatków pośrednich .....	257
<b>Joanna Spychała:</b> Zadłużenie publiczne i wzrost gospodarczy w unii gospodarczej i walutowej w latach 2006-2013 .....	270
<b>Marcin Spychała:</b> Zmiany w strukturze pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorstwom po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej .....	279
<b>Edyta Sygut:</b> Podatki i opłaty lokalne jako źródła dochodów gmin na przykładzie województwa śląskiego .....	289
<b>Maciej Szczepkowski:</b> Zasadność opodatkowania majątku .....	299
<b>Tomasz Śmietanka:</b> Budżet gmin Grójec, Koźienice, Szydłowiec w latach 2003-2012 jako instrument równoważenia rozwoju lokalnego .....	312
<b>Radosław Witczak:</b> Ocena nieprawidłowości w zastosowaniu metod szacowania podstawy opodatkowania dochodu w świetle orzeczeń NSA w 2013 r. ....	327
<b>Iwona Wojciechowska-Toruńska:</b> Fiscal discipline in a Muslim country – a case of Turkey .....	337
<b>Dorota Wyszowska, Marzanna Poniatowicz:</b> Wpływ systemu wyrównywania dochodów na możliwości inwestycyjne gmin w Polsce .....	347
<b>Adam Wyszowski:</b> Preferencje podatkowe jako funkcja obciążeń podatkowych .....	359
<b>Jolanta Zawora:</b> Sytuacja dochodowa samorządów gminnych w Polsce .....	368
<b>Arkadiusz Żabiński:</b> Znaczenie ulg podatkowych w procesie zwiększania wydatków badawczo-rozwojowych przedsiębiorstw .....	377

## Summaries

<b>Agnieszka Deresz, Marian Podstawka:</b> Changes in the government budget revenues in 2000-2012 .....	24
---	----

<b>Joanna Działo:</b> Evolution of numerical fiscal rules in the European Union in the period of economic crisis.....	33
<b>Romana Głowicka-Woloszyn, Feliks Wysocki:</b> Socio-economic background of financial self-sufficiency of Greater Poland communes .....	44
<b>Mateusz Halka:</b> Improving the efficiency of public procurement and SME sector.....	52
<b>Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Świtała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski:</b> Cooperation of local government with social economy entities in the area of healthcare .....	61
<b>Malgorzata M. Hybka:</b> Hybrid transfers and financial instruments – aggressive tax strategy components? .....	72
<b>Agnieszka Jachowicz:</b> Realizacja projektów inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego po akcesji do Unii Europejskiej .....	80
<b>Aleksandra Jurkowska:</b> The determinants of the sovereign CDS pricing on the global market and in Poland .....	91
<b>Dorota Kawiorska:</b> The financial crisis as a stimulator of reforms in the health systems of Member States of the European Union .....	102
<b>Elwira Leśna-Wierszolicz:</b> The development of employee pension programs market in Poland .....	112
<b>Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska:</b> Transmission of negative phenomena of financial crisis on the Polish economy.....	123
<b>Danuta Miłaszewicz:</b> Pursuing fiscal sustainability on the example of the Polish economy.....	132
<b>Magdalena Miszczuk:</b> Macroeconomic conditions of the financial situation of local governments.....	141
<b>Katarzyna Owsiak:</b> Problem of the effectiveness of expenditure of local governments.....	150
<b>Monika Pasternak-Malicka:</b> The impact of the labor market on young people and their willingness to take up illegal employment.....	165
<b>Paweł Piątkowski:</b> Selected consequences of debt crisis in the European Union in the area of public debt .....	180
<b>Elwira Pindyk:</b> Property tax as a source of income vs. municipality development .....	191
<b>Wojciech Piontek:</b> The fee for municipal waste management. Theoretical and legal issues .....	203
<b>Adriana Politaj:</b> State aid for employment vs. a situation on the labour market in the European Union .....	214
<b>Halina Rechul:</b> The educational component of the general subsidy as the main source of financial funding that local government units have for educational expenditures .....	223
<b>Magdalena Rekas:</b> Instrumenty podatkowe jako element polityki rodzinnej we Francji i Polsce.....	234

<b>Alicja Sekuła:</b> Analysis of revenue from shares in the personal income tax in the municipalities of Pomeranian Voivodeship.....	245
<b>Przemysław Siudak:</b> The role of special economic zones in attracting direct foreign investments to Poland .....	256
<b>Michał Sosnowski:</b> Fiscal efficiency of indirect taxes .....	269
<b>Joanna Spychała:</b> Public debt and economic growth in the Economic and Monetary Union in the period 2006-2013 .....	278
<b>Marcin Spychała:</b> Changes in the structure of state aid after Poland's accession to the European Union .....	288
<b>Edyta Sygut:</b> Local taxes and fees as a source of revenue of communes on the example of the Silesian Voivodeship .....	298
<b>Maciej Szczepkowski:</b> Legitimacy of property taxation .....	311
<b>Tomasz Śmietanka:</b> The budget of Kożenice, Grojec, Szydłowiec communes in the years 2003-2012 as an instrument of sustainable development on the local level.....	326
<b>Radosław Witczak:</b> Evaluation of the incorrectness of estimating of tax base in income taxes in the verdicts of Supreme Administrative Court in 2013 .....	336
<b>Iwona Wojciechowska-Toruńska:</b> Dyscyplina fiskalna w kraju muzułmańskim – przykład Turcji .....	346
<b>Dorota Wyszowska, Marianna Poniawicz:</b> System of revenue equalization and investment possibilities of communities in Poland .....	358
<b>Adam Wyszowski:</b> Tax expenditures as a function of burdens of taxation... ..	367
<b>Jolanta Zawora:</b> The income situation of local governments in Poland.....	376
<b>Arkadiusz Żabiński:</b> The importance of tax concessions in the process of increasing the research-development expenditure-in enterprises .....	389

**Radosław Witczak**

Uniwersytet Łódzki

e-mail: [radoslaw.witczak@uni.lodz.pl](mailto:radoslaw.witczak@uni.lodz.pl)

---

## **OCENA NIEPRAWIDŁOŚCI W ZASTOSOWANIU METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA DOCHODU W ŚWIECIE ORZECZEŃ NSA W 2013 R.**

---

**Streszczenie:** Ważnym zadaniem organów podatkowych jest zmniejszanie skali oszustw podatkowych w podatkach dochodowych. Jednym ze sposobów redukcji tego zjawiska jest szacowanie podstawy opodatkowania. Przepisy wskazują różne metody szacowania podstawy opodatkowania. Celem artykułu jest identyfikacja nieprawidłowości popełnianych przez organy podatkowe i skarbowe przy wykorzystaniu metod szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. Przeprowadzono analizę wykorzystania metod szacowania podstawy opodatkowania. Przedmiotem analizy były orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dotyczyły one różnego rodzaju metod wykorzystywanych przez organy podatkowe. W znacznej większości przypadków zastosowanie metod szacowania podstawy opodatkowania było prawidłowe. Występowały jednak sytuacje stosowania korzystniejszych metod dla podatników.

**Słowa kluczowe:** oszustwa podatkowe, szacowanie podstawy opodatkowania, podatek dochodowy.

DOI: 10.15611/pn.2014.346.30

### **1. Wstęp**

Organy administracji skarbowej pełnią istotną rolę w stabilności systemu finansów publicznych. Ich podstawowym zadaniem jest zapewnienie wpływów budżetowych. Występują liczne źródła osiągania dochodów przez sektor publiczny. W rozwiniętych gospodarkach ważną rolę odgrywają podatki dochodowe. Narażone są one na występowanie ucieczek przed podatkami. Służby skarbowe powinny przeciwdziałać takim zjawiskom. Dysponują one różnymi instrumentami służącymi do realizacji tej funkcji. Jednym z nich jest szacowanie podstawy opodatkowania. Wysokość wpływów podatkowych uzależniona jest od prawidłowości zastosowania metod szacowania dochodu podatnika.

Celem artykułu jest identyfikacja nieprawidłowości popełnianych przez organy podatkowe i skarbowe przy wykorzystaniu metod szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. W opracowaniu postawiono następującą hipotezę badawczą. Organy podatkowe i skarbowe nieprawidłowo stosują metody szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. Badania oparte są na podstawie orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, oceniających działania organów administracji skarbowej.

## 2. Szacowanie podstawy opodatkowania – zasady ogólne

W związku z występowaniem oszustw podatkowych w przepisach przewidziano możliwość przeprowadzenia szacowania podstawy opodatkowania. Normy wskazują przesłanki, których wystąpienie daje możliwości szacowania podstawy opodatkowania [Dzwonkowski, Huchla, Kosikowski 2003].

W regulacjach wskazano metody, jakie mogą być wykorzystywane przez organy podatkowe lub skarbowe w celu szacowania podstawy opodatkowania. Wyróżnić można metodę [Dzwonkowski (red.) 2013]:

- porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu,
- porównawczą zewnętrzną – następuje porównanie wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach,
- remanentową – porównującą wartość majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu,
- produkcyjną – wykorzystującą zdolności produkcyjne przedsiębiorstwa,
- kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo,
- 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.

Zgodnie z przepisami istnieje możliwość zastosowania innych metod szacowania podstawy opodatkowania, jeśli nie można dokonać szacunku za pomocą metod wprost, wymienionych w przepisach [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 23, § 3 i 4].

Zarazem normy nakazują organom podatkowym odstępianie od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania [Dzwonkowski, Huchla, Kosikowski 2003].



### 3. Wykorzystanie metod szacowania podstawy opodatkowania podatków dochodowych w świetle badań

Badania zostały opracowane w oparciu o orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego. W przypadku szacowania podstawy opodatkowania organy podatkowe są zobowiązane do wymiaru podatku w formie decyzji. Podatnicy, którzy nie zgadzają się z rozstrzygnięciami organów podatkowych, mogą złożyć na decyzję skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Zadaniem sądu administracyjnego jest kontrolowanie zgodności z prawem decyzji wydawanych przez organy administracji publicznej, w tym organy podatkowe. Zatem sądy rozpatrują również skargi podatników na decyzje związane ze stosowaniem metod szacowania podstawy opodatkowania. Jeżeli jedna ze stron nie zgadza się z wyrokiem wydanym przez WSA, to może złożyć kasację do NSA. Badania zostały przeprowadzone w oparciu o bazę Lex. Objęły wszystkie orzeczenia NSA wydane w 2013 roku, znajdujące się w bazie na dzień 25 lutego 2014 roku.

W bazie znajdowały się 82 orzeczenia, które zostały przyporządkowane do art. 23 ordynacji podatkowej, określającego zasady szacowania. Analizowane orzeczenia dotyczyły różnych podatków, co prezentuje tabela 1.

**Tabela 1.** Rodzaje i liczba podatków objętych przepisami o szacowaniu

Rodzaj podatku	PIT	Udział spraw dotyczących PIT w orzeczeniach ogółem	CIT	Udział spraw dotyczących CIT w orzeczeniach ogółem	VAT	Udział spraw dotyczących VAT w orzeczeniach ogółem	Pozostałe podatki	Udział spraw pozostałych podatków w orzeczeniach ogółem
Liczba spraw	48	58,54%	1	1,22%	27	32,93%	6	7,31%

Źródło: opracowanie własne.

Dane zawarte w tabeli 1 pokazują, że prawie 60% analizowanych orzeczeń dotyczyło podatków dochodowych, przy czym ogromna większość podatku dochodowego od osób fizycznych. Tylko jedno orzeczenie odnosiło się do podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek od towarów i usług był przedmiotem analizy prawie 33% orzeczeń NSA. Nieliczne wyroki dotyczyły innych podatków: zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych, akcyzy, podatku od gier.

W celu dokonania oceny działań organów skarbowych dokładniejszej analizie poddano 49 orzeczeń dotyczących szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. W badaniach nie uwzględniono zryczałtowanych form opodatkowania. Nie we wszystkich badanych sprawach organy podatkowe przeprowadzały szacowanie dochodu (zob. tab. 2).

**Tabela 2.** Liczba orzeczeń, w których organy stosowały metody szacowania, oraz liczba orzeczeń dotyczących innych kwestii związanych z szacowaniem w podatkach dochodowych

Liczba orzeczeń objętych badaniem	Liczba orzeczeń, w których organy podatkowe stosowały metody szacowania	Udział liczby orzeczeń, w których stosowano metody szacowania w orzeczeniach ogółem dotyczących podatków dochodowych	Liczba orzeczeń dotyczących wyłącznie innych kwestii niż stosowanie metod szacowania	Udział liczby orzeczeń dotyczących innych kwestii w orzeczeniach ogółem dotyczących podatków dochodowych
49	27	55,10%	22	44,90%

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych z tabeli 2, w prawie 45% spraw dotyczących podatków dochodowych organy nie stosowały metod szacowania podstawy opodatkowania. Niezastosowanie szacowania było spowodowane różnymi przyczynami: odstąpieniem od szacowania, oceną zaliczania kosztów z tzw. pustych faktur, brakiem zastosowania szacowania.

W 27 analizowanych sprawach dotyczących podatków dochodowych organy administracji skarbowej zastosowały różne metody szacowania podstawy opodatkowania, co obrazuje tabela 3.

**Tabela 3.** Liczba orzeczeń, w których stosowano poszczególne metody szacowania podstawy opodatkowania

Rodzaj metody	Porównawcza zewnętrzna	Udział metody porównawczej zewnętrznej w analizowanych orzeczeniach	Remanentowa	Udział metody remanentowej w analizowanych orzeczeniach	Kosztowa	Udział metody kosztowej w analizowanych orzeczeniach	Inne	Udział innych metod w analizowanych orzeczeniach
Liczba orzeczeń	1	3,7%	2	7,4%	2	7,4%	21	77,8%

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 4.** Liczba uchylonych przez sądy decyzji organów administracji skarbowej

Liczba orzeczeń, w których sądy uchylili decyzje organów podatkowych	Udział orzeczeń, w których sądy uchylili decyzje organów podatkowych, do liczby spraw dotyczących podatków dochodowych, w których zastosowano szacowanie	Liczba orzeczeń, w których sądy nie uchylili decyzji organów podatkowych	Udział orzeczeń, w których sądy nie uchylili decyzji organów podatkowych, do liczby spraw dotyczących podatków dochodowych, w których zastosowano szacowanie
4	14,81%	23	85,19%

Źródło: opracowanie własne.

W zaledwie 20% analizowanych spraw organy podatkowe zastosowały metody wymienione wprost w przepisach. Natomiast ponad 75% decyzji opierało się na innych metodach szacowania. W jednym orzeczeniu nie określono stosowanej metody. Oceniając działania organów podatkowych, warto zwrócić uwagę na liczbę orzeczeń sądowych, które uchyliły decyzje organów podatkowych (zob. tab. 4).

Jak pokazują dane zawarte w tabeli 4, jedynie 14,81% orzeczeń w analizowanych sprawach zakończyło się negatywnie dla organów podatkowych i skarbowych. W zdecydowanej większości przypadków działania organów administracji skarbowej zostały zaakceptowane przez NSA. Dla porównania warto przytoczyć, że w 2012 r. wojewódzkie sądy administracyjne uwzględniły 29,61% skarg dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>1</sup> oraz 41,32% – podatku dochodowego od osób prawnych<sup>2</sup>. Zatem poziom 85% postępowań, w których zaakceptowano działania organów administracji skarbowej, należy uznać za zadowalający.

Należy jednak zauważyć, że powyższa analiza nie oddaje w pełni złożoności kwestii oceny działań organów podatkowych, ponieważ różne mogą być powody uchylenia decyzji lub odrzucenia skargi podatnika. Przekrój analizowanych spraw pod względem prawidłowości działań organów podatkowych z uwzględnieniem różnych przyczyn uchylenia decyzji lub oddalenia skargi przedstawia tabela 5.

**Tabela 5.** Ocena NSA co do stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania.

Rodzaj orzeczeń	Orzeczenia, w których NSA nie akceptuje szacowania przeprowadzonego przez administrację skarbową	Orzeczenia, w których NSA akceptuje szacowanie, lecz uchyła decyzje z innych powodów	Orzeczenia, w których NSA nie wypowiedział się co do szacowania podstawy, odrzucając skargi podatników, uchylając decyzje	Orzeczenia, w których NSA akceptuje szacowanie oraz inne działania organów podatkowych	Orzeczenia, w których NSA akceptuje działania organów podatkowych, ale nie odnosi się do metod szacowania
Liczba	1	1	2	19	4

Źródło: opracowanie własne.

Jak pokazują dane z tabeli 5, w zaledwie jednej sprawie (co stanowi prawie 4% analizowanych orzeczeń) sąd wprost zanegował szacowanie przyjęte przez administrację skarbową. Postępowanie dotyczyło podatnika zajmującego się handlem okrężnym towarami przemysłowymi i odzieżą pochodzącą z importu. Zdaniem służb skarbowych z paragonów fiskalnych wynikało, że w ciągu jednej minuty ewidencjo-

<sup>1</sup> Obejmują również zryczałtowane formy opodatkowania.

<sup>2</sup> Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, *Informacja roczna 2012*, Warszawa 2013, s. 16, <http://www.nsa.gov.pl/index.php/pol/Media/Files/informacja-roczna-2012> (22.04.2014).

nowano kilka transakcji znacznej ilości towaru. Według prowadzących postępowanie ilość sprzedanego towaru i czas trwania transakcji wskazywały, iż nabywcami nie były osoby indywidualne, lecz podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Zatem sprzedaż towaru potwierdzona paragonem i w tak dużym zakresie miała na celu ukrycie faktycznego nabywcy towaru oraz ukrycie rzeczywistych obrotów ze sprzedaży. Podstawę opodatkowania ustalono za pomocą innej metody niż wymieniona w przepisach, wykorzystując średnie ceny nabycia towarów, których sprzedaż zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej, a następnie powiększono ją o średnią ważoną marżę uzyskaną przez podatnika przy sprzedaży udokumentowanej fakturami VAT.

Zdaniem sądu organy podatkowe popełniły błąd polegający na tym, że stwierdzenie wadliwości prowadzonej księgi podatkowej nie dawało podstawy do jej pominięcia jako dowodu w sprawie. W toku przeprowadzonego szacowania nie rozważono ewentualnej rozbieżności co do ilości sprzedanych i zakupionych towarów, lecz oparto się na wyniku prostej analizy składników ekonomiczno-kalkulacyjnych działalności. Według składu orzekającego jest to o tyle niezrozumiałe, że do celów szacowania wzięto pod uwagę w całości dane (wielkości) dotyczące ilości i asortymentu sprzedanych towarów i ujawnione przez podatnika, potwierdzone paragonami fiskalnymi.

W ocenianych sprawach znajduje się orzeczenie, w którym sąd zaakceptował szacowanie, lecz uchylił decyzję z innych powodów. Dotyczyło to podatnika prowadzącego działalność w zakresie usług transportowych. Przychód był szacowany na podstawie zeznań przesłuchanych podwykonawców. Organ podatkowy ocenił zeznania każdego przesłuchanego świadka, uwzględnił ich zeznania w konfrontacji z kserokopiami faktur dotyczących zakupu paliwa celem ustalenia, czy faktycznie wykonywali usługi na rzecz podatnika, ustalił okresy, kiedy usługi te mogły być wykonane, a także możliwe do poniesienia przez podatnika koszty z tytułu zapłaty za wykonane usługi, jak również ustalił możliwe do uzyskania przez podatnika przychód w związku z potrąceniami dokonywanymi z wynagrodzeń wypłacanych podwykonawcom w przypadku uszkodzenia pojazdów. Dokonano również szacowania kosztów zakupu paliwa. Podstawa opodatkowania ustalona w drodze oszacowania uwzględniała możliwą liczbę przejechanych kilometrów oraz możliwą ilość zakupionego przez podatnika paliwa, celem wykonania usług na rzecz kontrahenta. Wykorzystując informacje otrzymane od Polskiej Izby Paliw Płynnych, ustalono średnią cenę oleju napędowego w poszczególnych miesiącach kontrolowanego roku. Na podstawie oświadczenia podatnika ustalono średnie zużycie tego paliwa do wszystkich pojazdów. Trasy przejazdów organ ustalił w oparciu o dane wynikające z faktur otrzymanych od kontrahenta podatnika. Ponadto, korzystając z internetowego programu, obliczono odległości między miejscowościami. Decyzja została jednak uchylona w związku z przekroczeniem zasady swobodnej oceny dowodów na potrzeby ustalenia przychodów i kosztów. Związane one były z zaliczeniem do przychodów uzyskanych przez podatnika odszkodowań za naprawy samochodów.

Jednak zdaniem sądu organ podatkowy, nie dokonując jednoczesnego wyjaśnienia, czy z uzyskaniem tych przychodów były związane koszty napraw pojazdów, naruszył przepisy. Skoro bowiem organy podatkowe ustaliły, w jakiej firmie ubezpieczony był podatnik i w jakiej wysokości uzyskał odszkodowania, to według składu orzekającego nic nie stało na przeszkodzie, by zwrócić się do tego ubezpieczyciela o dalsze informacje dotyczące szkód i ustalenia kosztów.

Szczególny przypadek dotyczył dwóch spraw, w których NSA nie wypowiedział się co do szacowania podstawy, odrzucając skargę podatników. Dotyczyły one przedsiębiorstwa, wobec którego zastosowano inną niż wymienione w przepisach metodę szacowania podstawy opodatkowania. WSA uchylił decyzję organu podatkowego. Skargę na rozstrzygnięcie WSA złożył podatnik. Jego zarzuty podniesione w skardze dotyczyły nieodniesienia się przez WSA do pewnych kwestii proceduralnych, które zdaniem podatnika naruszył organ podatkowy. Podniesiono też w skardze przyjęcie przez sąd konieczności szacowania podstawy opodatkowania. Zdaniem podatnika w tej sprawie istniały dane wynikające z ksiąg podatkowych, które uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania pozwalały na określenie podstawy opodatkowania bez szacowania. NSA oddalił skargę podatnika. W konsekwencji uznał, że samo szacowanie powinno być przeprowadzone. NSA nie odnosił się do metody szacowania, ponieważ nie było to przedmiotem skargi kasacyjnej.

W czterech sprawach trudno jest z pewnością założyć, że organy podatkowe prawidłowo przeprowadzały szacowanie, ponieważ samo zastosowanie metod szacowania nie było przedmiotem oceny NSA. W jednej ze spraw z treści skargi kasacyjnej nie wynikało, by wskazana podstawa prawna szacowania była kwestionowana. Podnoszone były inne kwestie, zatem można uznać, iż sam podatnik nie kwestionował szacowania przeprowadzonego przez organ podatkowy. NSA zdecydował o oddaleniu skargi. W dwóch sprawach NSA w swoich orzeczeniach przede wszystkim zwrócił uwagę na wadliwość skargi kasacyjnej lub użytej argumentacji i tym samym oddalił skargi. W kolejnej sprawie sąd nie oceniał samej metody, ponieważ w skardze do NSA podniesiono błędnie naruszenie art. 23 § 2 ordynacji podatkowej (czyli przepisu, który stanowi o odstąpieniu od szacowania, a nie szacowaniu). Prawdopodobnie celem skargi było jednak zanegowanie szacowania ze względu na użyte w niej argumenty, ale NSA był związany zakresem skargi i w takiej sytuacji musiał ją oddalić. Ostatnie sprawy pokazują, że wybór pełnomocnika podatnika ma również znaczenie dla ochrony jego interesu. Błędy popełnione przez pełnomocników nie pozwalają na ocenę prawidłowości działań organów podatkowych.

W niektórych przypadkach mogą powstać wątpliwości, czy organy podatkowe prawidłowo stosują regulacje dotyczące szacowania, nawet jeśli ich działania nie zostały zakwestionowane przez sądy. Mogą one dotyczyć prawidłowości zastosowanej metody oraz braku szacowania.

Wątpliwości w zakresie prawidłowości wykorzystania metody szacowania wystąpić mogą w dwóch przypadkach zastosowania metody remanentowej. Sytuacja taka zaistniała w przypadku podatnika, który prowadził działalność gospodarczą

w zakresie handlu obuwem i galanterią skórzaną oraz artykułami odzieżowymi, a także uzyskiwał przychody z usług najmu lokali użytkowych oraz z usług najmu miejsc krótkotrwałego zakwaterowania. W wyniku analizy organ podatkowy ustalił dla działalności handlowej fakt występowania różnicy pomiędzy towarami wykazanymi w remanencie końcowym a dowodami zakupu. Z przeprowadzonego porównania dowodów zakupu oraz spisu z natury sporządzonego na koniec roku wynikało, że w tym spisie znajdują się towary, których nabycie nie jest potwierdzone dokumentami zakupu. Do szacunku przychodów tą metodą przyjęto łączne koszty zakupu towarów handlowych, udokumentowane dowodami zakupu, i nadwyżkę wynikającą ze spisu z natury. Przeprowadzając szacunek, wykorzystano również informacje od podatnika i jego pracowników, dotyczące stosowanych marż oraz wysokości ubytków.

Podobna sytuacja wystąpiła u podatnika prowadzącego także działalność handlową. Organ podatkowy ustalił, że w spisie końcowym są ujęte towary handlowe, które nie miały pokrycia w remanencie początkowym i dowodach zakupu. Dochód ustalono na podstawie wartości remanentów oraz przy zastosowaniu średniej marży ważonej dla sprzedanych towarów. Przyjęto marże oraz ubytki podane przez podatnika w toku postępowania. Można mieć wątpliwości, czy oszacowanie powinno jedynie opierać się na wyjaśnieniach podatnika, czy nie powinno uwzględniać również informacji od podmiotów zewnętrznych. Podatnik może być zainteresowany podawaniem niższej wartości stosowanych marż i wyższej ubytków. Występowanie ubytków w działalności handlowej jest normą, jednak ich wielkość może różnić się w zależności od branży. Niemniej można było podjąć próbę skonfrontowania wartości marż i wysokości ubytków podawanych przez podatnika z informacjami od niezależnych podmiotów. Oparcie szacowania jedynie na informacjach otrzymanych od podatnika prowadzić może do zaniżenia wielkości przychodu. W przypadku podatnika prowadzącego działalność handlową oraz najem w celu określenia przychodów z usług najmu odstąpiono od szacowania. Zatem organ podatkowy określił przychody z usług najmu poprzez zastosowanie art. 23 § 2 ordynacji podatkowej, czyli odstąpiono od szacowania i obliczono przychody z wykorzystaniem innych dowodów. W tej konkretnej sprawie dowodami były wystawione przez podatnika faktury oraz dowód wewnętrzny. Tylko jedna faktura była wystawiona ze stawką podstawową, co świadczyć mogło o usługach najmu lokali użytkowych. Natomiast pozostałe faktury wystawione były ze stawką zwolnioną, czyli przypuszczalnie dotyczyły najmu miejsc krótkotrwałego zakwaterowania osób fizycznych. Dowód wewnętrzny jest wystawiany w przypadku, gdy usługobiorcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie żąda ona wystawienia faktury (rachunku). W takiej sytuacji na koniec dnia podatnik jest zobowiązany do wystawienia dowodu wewnętrznego, w którym wykazuje wszystkie uzyskane w danym dniu przychody, które nie zostały potwierdzone innymi dowodami [Rozporządzenie MF z dnia 26 sierpnia 2003, § 19].

Uzyskanie w całym roku przez podatnika tylko jednokrotnego przychodu udokumentowanego dowodem wewnętrznym (obok przychodów udokumentowanych fakturami) budzić może wątpliwości. Doświadczenie życiowe wskazuje, że proporcje są odwrotne. Osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej zasadniczo nie potrzebują faktur. Wyjątki mogą dotyczyć sytuacji, kiedy chcą mieć potwierdzenie zakupu (raczej towaru niż usługi) lub potrzebują faktur w celu rozliczenia się z pracodawcą w związku z uzyskiwanym od niego dofinansowaniem. Zatem proporcje wystawionych przez podatnika faktur i dowodów wewnętrznych związanych z usługami najmu zwykle powinny być odwrotne. Istnieje zatem bardzo duże prawdopodobieństwo, że podatnik nie wykazał całości przychodów z najmu. Tym samym należało oszacować przychód z najmu. Organ podatkowy ograniczył się jedynie do uznania, że księgi podatkowe są nierzetelne i wykorzystał dokumenty, które zostały użyte do zaewidencjonowania przychodów.

Domyślać się można, że powodem braku szacowania są trudności w zastosowaniu odpowiedniej metody. Powstaje tutaj istotny problem dla organów podatkowych, w jaki sposób ustalić przychód, jeśli brak jest ewentualnych innych danych. Sam wybór metod jest kłopotliwy. Metody porównawcze mogą zostać odrzucone ze względu na brak porównywalnych danych. Metoda kosztowa trudna jest do stosowania w związku ze świadczeniem usług najmu, jeśli nie znamy stałego udziału konkretnego kosztu, np. zużycia energii w uzyskanym przychodzie. Metody remanentowa i udziału dochodu w obrocie nie będą mogły również być zastosowane ze względu na swoją specyfikę. Można próbować ustalić maksymalny dochód, jaki mógłby uzyskać podatnik z wynajmu wszystkich pomieszczeń za pomocą metody produkcyjnej. Jednakże potencjalny dochód nie może być utożsamiany z rzeczywistym dochodem. Niełatwo jest też wskazać inną metodę szacowania podstawy opodatkowania. Zatem zastosowanie szacowania może skutkować złożeniem odwołania (na kolejnym etapie skargi do sądu administracyjnego). Brak szacowania przychodów wynikać może z obawy przed uchynieniem decyzji przez organ wyższego stopnia lub przez sąd administracyjny, gdyby metoda szacowania została przez te instytucje zakwestionowana. Takie działanie prowadzić może do braku realizacji zasady sprawiedliwości opodatkowania. W korzystniejszej sytuacji będzie podatnik, który nie wykazuje całości dochodów niż podatnik prawidłowo rozliczający się z obowiązków podatkowych.

#### 4. Zakończenie

Przeprowadzone badania pokazują, że zdecydowana większość spraw, w których organy administracji podatkowej stosowały metody szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych, była pozytywnie oceniona przez Naczelny Sąd Administracyjny. Tylko w jednej sprawie, co stanowiło prawie 4% analizowanych przypadków, uchylono decyzję ze względu na wystąpienie błędów związanych z zastosowaniem metod szacowania podstawy opodatkowania. W porównaniu z liczbą

decyzji podatkowych uchylanych przez sądy administracyjne taki odsetek należy uznać za zadowalający. Oznacza to, że postawiona w pracy hipoteza została zweryfikowana negatywnie. Zatem nie można uznać, iż organy podatkowe i skarbowe nieprawidłowo stosują metody szacowania podstawy opodatkowania, ustalając wysokość podatku dochodowego. Nie oznacza to, że zawsze organy podatkowe prawidłowo stosowały przepisy dotyczące szacowania.

Przeprowadzając oszacowanie, nie można zapominać o prawidłowym stosowaniu innych regulacji podatkowych. Wskazuje na to przykład podatnika prowadzącego działalność w zakresie usług transportowych – organy podatkowe wykonały pracochłonne działania zmierzające do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacunku, a decyzja została uchylona w związku z ustaleniem kosztów podatkowych.

W niektórych przypadkach organy podatkowe dokonują rozstrzygnięć korzystniejszych dla podatnika, nie zawsze stosując szacowanie podstawy opodatkowania. Przyczyną może być obawa przed uchyceniem decyzji przez sąd administracyjny. Takie działania jednak mogą prowadzić do braku realizacji zasady sprawiedliwości opodatkowania i preferencyjnego opodatkowania tych podmiotów, które nie wywiązują się z obowiązków podatkowych.

## Literatura

Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., 2003, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, ABC*, wydanie elektroniczne.

Dzwonkowski H. (red.), 2013, *Ordynacja podatkowa 2013*, Legalis, wydanie elektroniczne.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, DzU nr 152, poz. 1475 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. DzU z 2012, poz. 749 ze zm.

## EVALUATION OF THE INCORRECTNESS OF ESTIMATING OF TAX BASE IN INCOME TAXES IN THE VERDICTS OF SUPREME ADMINISTRATIVE COURT IN 2013

**Summary:** An important task of the tax administration is diminishing the tax evasion of income taxes. One way of reduction the tax evasion is estimating of tax base. The provisions point out different methods of estimating of the tax base. The aim of the article is the identification of mistakes made by the tax administration in using the methods of estimating of tax base of income taxes. The analyse of using the methods of estimating of tax base by the tax authorities was given. The scope of the analyse were different cases from the administrative court. The cases concerned different types of methods of tax estimation used by tax administration. In the majority of analysed cases the use of methods of estimating of tax base was correct. However, there were cases where the methods of estimating of tax base were used for preferred ways for taxpayers.