

**Michał Ginter**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
e-mail: mginter@tlen.pl

---

## EFEKTYWNOŚĆ SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

---

## EFFICIENCY OF THE TAX BASE ASSESSMENT

---

DOI: 10.15611/e21.2015.2.04  
JEL Classification: H21, H24.

**Streszczenie:** Uchylenie się od płacenia podatków, jeśli staje się zjawiskiem powszechnym, nieuchronnie prowadzi do zapaści finansów publicznych. Cele niniejszego artykułu to omówienie instytucji oszacowania podstawy opodatkowania, przedstawienie jej istoty oraz ocena efektywności jej stosowania. Badaniem objęto wyniki postępowań w badanej grupie urzędów w latach 2007-2011. Dokonano także analizy skuteczności szacowania podstawy opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych. Przeprowadzone badania dowodzą niewielkiego znaczenia instytucji szacowania podstawy opodatkowania w roli skutecznego mechanizmu ograniczania luki podatkowej w Polsce. Wskazuje to na potrzebę dalszego reformowania polskiego systemu podatkowego zmierzającego do uproszczenia konstrukcji podatków.

**Słowa kluczowe:** podatek, luka podatkowa, wpływy podatkowe.

**Summary:** Avoiding paying taxes, if it becomes a common phenomenon, inevitably leads to the collapse of public finances. The aim of this publication is to discuss basic tax estimation, the presentation of the essence of the matter and its efficiency evaluation. The important part of the publication is an analysis of the effectiveness of estimating the tax base on the basis of information provided by a representative group of tax offices. The study included the results of the study group offices in the 2007–2011 period. The paper also evaluated the effectiveness of estimating the tax base in the light of the case law of administrative courts. The study shows the small importance of the institution of estimating a tax base as an effective mechanism for reducing the tax gap in Poland. This shows the need for a further reform of the Polish tax system, to simplify tax structure.

**Keywords:** tax, tax gap, tax revenues.

### 1. Wstęp

Zjawisko uchylania się od płacenia podatków dotyczy, bez wyjątków, wszystkich systemów podatkowych. Miarą podatności systemu podatkowego na unikanie opodatkowania jest wielkość tzw. luki podatkowej, rozumianej jako różnica między

tym, co podatnicy powinni zapłacić, a rzeczywistą kwotą wpłaconych podatków. Z pewnością czynnikami wpływającymi na poszerzanie się nieopodatkowanej „szarej strefy” gospodarczej są nadmiernie skomplikowany system podatkowy, wysokie stawki podatkowe oraz brak skutecznych mechanizmów zabezpieczających przed unikaniem opodatkowania.

Temu ostatniemu elementowi systemu podatkowego postanowiono się przyjrzeć w niniejszym opracowaniu. Skłonności do unikania płacenia podatków towarzyszy zazwyczaj nierzetelne prezentowanie wyników gospodarczych i przez to zaniżanie podstawy opodatkowania. Władza podatkowa, dobrze zorganizowana i wyposażona w odpowiednie instrumenty, powinna sobie poradzić z większością tego rodzaju przypadków.

Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania stanowi specjalny instrument, stosowany przez organy podatkowe w sytuacjach, gdy z powodu braku odpowiednich danych zawiodą zwykle metody określania wysokości podstawy opodatkowania. Trudności w jej wykorzystywaniu wynikają zarówno z bardzo ogólnego uregulowania przez ustawodawcę tego zagadnienia, dającego duże pole do interpretacji, jak i z dość sformalizowanej procedury postępowania podatkowego. Wielość i zróżnicowanie stanów faktycznych sprawiają istotne problemy organom podatkowym, wciąż jeszcze przyzwyczajonym do schematycznych, szczegółowo opisanych w przepisach prawa sposobów postępowania, odnoszących się do typowych sytuacji.

## 2. Istota i przesłanki szacowania podstawy opodatkowania

„Szacowanie stanowi szczególną, wyjątkową instytucję, stosowaną w przypadku odstępowania od sytuacji, określanej 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, s. 327]. Określenie podstawy opodatkowania metodą oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

„Zasada powszechności i równości opodatkowania należy do podstawowych kantonów doktryny podatkowej, albowiem w sumie świadczy o sprawiedliwości systemu podatkowego. W związku z tym zwraca uwagę treść art. 84 Konstytucji RP, w którym przyjęto, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zwrot »każdy« jest synonimem powszechności opodatkowania. Natomiast, zgodnie z art. 32 konstytucji, wszyscy są równi wobec prawa, a zatem mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne” [Gomułowicz 1999, s. 11].

Szacowanie podstawy opodatkowania jako składnika systemu procedury jest więc elementem sprawiedliwości proceduralnej, a pośrednio – i sprawiedliwości podatkowej. Można rzec, iż jest „minimum moralnym” systemu podatkowego.

Będąca normą sytuacja to taka, w której podatnik, stosując się do przepisów prawa podatkowego, rzetelnie i w sposób niewadliwy prowadzi księgi podatkowe, rejestrując w nich wszelkie zdarzenia gospodarcze. W myśl art. 3 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa (dalej O.p.) przez 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. Zatem księgi podatkowe stanowią będzie zbiór wszystkich ksiąg, ewidencji i rejestrów, do prowadzenia których podatnik zobowiązany jest na podstawie odrębnych przepisów.

Zgodnie z art. 193 par. 1. O.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Rzetelność jest kategorią obiektywną, oznaczającą zapis tego, co w istocie miało miejsce, natomiast pojęcie niewadliwości ma związek z zasadami wyznaczonymi w odniesieniu do dokonywania zapisów w odrębnych przepisach. Przepisy prawa materialnego wprowadzają obowiązek utrwalania określonych zdarzeń, istotnych z punktu widzenia sytuacji podatkowoprawnej określonego podmiotu. Sprowadza się to w szczególności do obowiązku prowadzenia ewidencji, gromadzenia rachunków i faktur oraz innych dowodów (np. oświadczeń).

„W zależności od przedmiotu postępowania podatkowego organ podatkowy w toku postępowania wyjaśniającego dokonuje rekonstrukcji stanu faktycznego istniejącego w przeszłości, który legł u podstaw ukształtowania stosunku materialno-prawnego, bądź też ustala aktualny stan faktyczny, od którego będzie zależeć uformowanie tego stosunku w decyzji podatkowej. Konstrukcja oszacowania podstawy opodatkowania ujęta w art. 23 O.p. zdecydowanie wiąże się z postępowaniem, w którym mamy do czynienia z odtworzeniem stanu faktycznego wywołującego powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa” [Pietrasz, Siemieniako 2010, s. 30].

Określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania wymaga zaistnienia ściśle określonych w art. 23 par. 1. O.p. przesłanek. Zgodnie z powołanym przepisem organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze szacowania, jeżeli:

- brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub
- dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania lub
- podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Nie oznacza to wszakże, że samo zaistnienie wymienionych przesłanek uprawnia organ podatkowy do szacowania podstawy opodatkowania. Nierzetelność lub wadliwość ksiąg podatkowych albo nawet ich brak oznacza jedynie, iż organ podatkowy powinien podjąć poszukiwania dokumentów pozwalających na odtworzenie zdarzeń gospodarczych i na ich podstawie ustalić podstawę opodatkowania. Pogląd ten został wielokrotnie potwierdzony w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W myśl art. 23 par. 2 O.p. organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Samo zatem uznanie, iż na podstawie danych zawartych w księgach podatkowych nie można odtworzyć w pełni wiarygodnego obrazu rzeczywistości, nie jest wystarczające do podjęcia decyzji o szacowaniu podstawy opodatkowania. Decyzja taka może być podjęta dopiero po wykorzystaniu w postępowaniu podatkowym wszystkich możliwości i zebrania dowodów pozwalających na ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie ze stanem rzeczywistym. Organy podatkowe powinny podjąć wszelkie działania prowadzące do takich ustaleń, nawet mimo biernej postawy podatnika lub nawet celowego utrudniania postępowania. Przystąpić do szacowania podstawy opodatkowania organ podatkowy będzie mógł dopiero wówczas, gdy wszelkie próby ustalenia prawdy materialnej na podstawie możliwych do uzyskania dowodów zawiodą. Udowodnienie, iż w danych warunkach nie ma możliwości odtworzenia stanu faktycznego, leży po stronie organu podatkowego. Dlatego szacowanie można nazwać metodą ostatniej szansy.

Trzeba jednocześnie pamiętać, że szacowanie podstawy opodatkowania nie jest sankcją za naruszenie przepisów prawa podatkowego. Do podjęcia decyzji o szacowaniu podstawy opodatkowania obojętne pozostają przyczyny braku wystarczających danych dla ustalenia podstawy opodatkowania. Zagubienie, kradzież bądź nawet świadome ukrywanie ksiąg podatkowych przez podatnika są w swoich skutkach tożsame, biorąc pod uwagę przesłanki oszacowania, wymienione w art. 23 O.p.

Trzecią z wymienionych przez ustawodawcę okoliczności, stanowiących podstawę do szacowania podstawy opodatkowania, jest sytuacja, w której podatnik naruszył warunki do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Takim naruszeniem warunków może być np. przekroczenie ustalonego przez ustawodawcę kwotowego limitu obrotów w roku podatkowym lub podjęcie rodzaju działalności, dla której ustawodawca wykluczył stosowanie zryczałtowanej formy opodatkowania.

Istotą zryczałtowanych form opodatkowania jest (poza odmiennymi stawkami) znaczne uproszczenie prowadzenia dokumentacji księgowej. Zatem w takich przypadkach zazwyczaj, z przyczyn obiektywnych, brak będzie dokumentacji stanowiącej podstawę do określenia podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych. Przesłanką szacowania będą w tym przypadku nie uchybienia, braki lub wady dokumentacji, lecz naruszenie warunków stosowania ryczałtu. Od strony proceduralnej postępowanie w sprawie szacowania podstawy opodatkowania będzie się składało z dwóch etapów. Pierwszy z nich polegał będzie na stwierdzeniu przesłanek do szacowania podstawy opodatkowania. Formalnym potwierdzeniem tej części postępowania jest protokół badania ksiąg podatkowych, określający, za jaki okres i w jakiej części organ podatkowy nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. W drugim etapie następuje „właściwe” szacowanie podstawy opodatkowania z wykorzystaniem wybranej przez organ podatkowy, jednej z określonych w art. 23 par. 3 O.p. metod szacowania.

### 3. Metody szacowania

Zgodnie z dyrektywą zawartą w przepisach podatkowych organy podatkowe, dokonując szacowania podstawy opodatkowania, powinny dążyć do odtworzenia rzeczywistego przebiegu działań i zdarzeń gospodarczych.

Ustawodawca w art. 23 par 1 O.p. świadomie używa sformułowania „zmierzać do określenia jej wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania”, zakładając niejako z góry, że wobec braku wszystkich danych nie jest możliwe precyzyjne odtworzenie stanu faktycznego. Rezultat w postaci maksymalnego zbliżenia się do wartości rzeczywistej zależy od wyboru właściwej w danych warunkach metody szacowania.

Artykuł 23 par. 3 O.p. wymienia sześć metod szacowania 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 – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach;

3) remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu;

4) produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa;

5) kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie;

6) udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonywanych usług) w całym obrocie.

Opis poszczególnych metod został dokonany przez ustawodawcę w sposób dość lakoniczny, zawierający ogólne, bardzo kierunkowe wytyczne. Trafny wybór odpowiedniej metody zależy będzie od poziomu wiedzy ekonomicznej, zebrania odpowiedniej ilości informacji o podmiocie, o rodzaju i rozmiarze prowadzonej działalności, szczegółowych warunkach jej prowadzenia, a także jej specyficznych cechach.

Wymienione metody nie stanowią zamkniętego katalogu, w szczególnie uzasadnionych przypadkach bowiem, gdy nie można zastosować żadnej z nich, organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania. Wybór tego „innego” sposobu szacowania nie może się odbyć w sposób dowolny. Używając zwrotów „w szczególnie uzasadnionych przypadkach” oraz „gdy nie można zastosować metod, o których mowa w § 3”, ustawodawca przesądził o pierwszeństwie wymienionych przez siebie metod względem metody określonej przez organ podatkowy. Dopiero wyeliminowanie kolejno wszystkich metod daje organowi podatkowemu

możliwość oszacowania podstawy opodatkowania w sposób przez siebie określony. Artykuł 23 § 5 O.p. nakłada na organy podatkowe obowiązek uzasadnienia wyboru metody oszacowania. Dotyczy to wyboru zarówno jednej z metod wskazanych przez ustawodawcę, jak i metody wypracowanej przez organ podatkowy.

W praktyce dość trudno będzie zastosować jedną z sześciu metod wymienionych w art. 23 par. 3 O.p. w tak zwanej czystej postaci. Każda z nich bowiem zakłada pewną modelową sytuację, w rzeczywistości rzadko występującą.

Metoda porównawcza wewnętrzna zakłada, iż nierzetelność w prowadzeniu ksiąg podatkowych bądź ich brak dotyczy tylko jednego okresu, natomiast w okresach bezpośrednio poprzedzających okres, za który szacowana jest podstawa opodatkowania, księgi prowadzone były w sposób rzetelny i niewadliwy, a tym samym wynik samoobliczenia podstawy opodatkowania dokonany przez podatnika traktować można jako wartość pewną. Użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „za poprzednie okresy” oznacza zarazem, że nie wystarczy dokonać porównania jednego, bezpośrednio poprzedzającego okresu podatkowego, lecz porównać należy kilka okresów. U podstaw tej metody leży założenie powtarzalności wyników gospodarczych przedsiębiorstwa w dłuższym okresie. W rzeczywistości zastosowanie tej metody będzie zakłócanie przez istnienie znacznych rozbieżności osiąganych wyników działalności gospodarczej w następujących po sobie okresach lub będzie czynić ją wręcz niemożliwą do zastosowania.

Z kolei metoda porównawcza zewnętrzna wymaga wyszukania i utworzenia zbioru przedsiębiorstw tworzących na tyle reprezentatywną grupę, by można mówić o zbliżeniu dokonywanego szacunku do rzeczywistych wartości. Należy tu uwzględnić wiele czynników, jak: rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności, obszar, na jakim działalność jest prowadzona, uwarunkowania miejscowe, liczba zatrudnionych pracowników, odległość od punktów zaopatrzenia, dostępność komunikacyjna itp. Metoda ta będzie możliwa do zastosowania w odniesieniu do typowych, jednorodnych i występujących dość powszechnie rodzajów działalności, wykonywanych w bardzo zbliżonych warunkach. Nawet w takim przypadku wyniki gospodarcze badanych przedsiębiorstw powinny być zbliżone, co w praktyce trudno osiągnąć. „Przy stosowaniu metody porównawczej zewnętrznej należy zwrócić jeszcze uwagę, że organ podatkowy wykorzystuje w niej informacje dotyczące działalności przedsiębiorstwa, które zasadniczo stanowią jego tajemnicę prawnie chronioną. Pojawia się tu problem z wykorzystaniem tego rodzaju informacji w postępowaniu, które powinno być jawne dla stron (art. 129 ordynacji). Przyjęcie, że organ podatkowy wykorzysta informacje w sposób anonimowy, tj. bez wskazania danych identyfikujących podmioty, których warunki działalności były analizowane, wyraża podatnikowi możliwość przedstawienia własnego stanowiska w sprawie. Podatnik ten, nie mając świadomości, o które podmioty chodzi, nie będzie bowiem w stanie odnieść się do zasadniczej kwestii przy metodzie porównawczej, jaką jest działanie podmiotów w podobny sposób i w podobnych warunkach. Należy także zauważyć, że sam organ podatkowy nie będzie do końca w stanie samodzielnie ocenić, czy zgromadzo-



ny przez niego materiał porównawczy jest prawidłowy. Najlepszymi informacjami w tym zakresie dysponuje bowiem podatnik, posiadający niewątpliwie rozeznanie o warunkach działalności prowadzonej przez konkurencję” [Wowra 2003, s. 34-35].

Metoda remanentowa, polegająca na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu, będzie miała zastosowanie do przedsiębiorstw prowadzących działalność handlową. Mimo wyraźnego wskazania w przepisie na wartość majątku, w istocie metoda ta związana jest z analizą stanu majątku obrotowego (towarów handlowych), a nie całego majątku podatnika. „Stosując metodę remanentową, dokonuje się ustalenia arytmetycznej przeciętnej wartości remanentu (według cen sprzedaży) oraz szybkości rotacji towaru (odnowy zapasów towarów). Biorąc pod uwagę, że remanenty sporządzone na koniec i początek roku są zazwyczaj zanizone, do ustalenia wspomnianej średniej remanentowej przyjmuje się najczęściej wartość remanentów kontrolnych. Remanenty te powinny bowiem najlepiej odpowiadać rzeczywistym rozmiarom działalności podatnika. Należy przy tym zauważyć, że im więcej dokona się pomiarów stanu zapasów posiadanych przez podatnika, tym większa powinna być skuteczność tej metody. Wartość remanentową ustala się przede wszystkim na podstawie ksiąg podatnika, choć można tego dokonać na podstawie ustaleń u innych podmiotów prowadzących taką samą działalność, nie wykluczając także możliwości przeprowadzenia w tym zakresie dowodu z opinii biegłego” [Wowra 2003, s. 34-35].

Metoda produkcyjna polega na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa. Metoda ta polega nie tylko na ocenie samego potencjału produkcyjnego, ale i przyjęciu założenia, że potencjał ten jest (był) w pełni wykorzystany, a wyprodukowane towary zostały sprzedane. Dalsze założenia dotyczą osiągniętych cen produktów i osiągnięcie określonej stopy zysku przy danej wielkości produkcji.

Metoda kosztowa polega na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie. Znajduje ona zastosowanie w przedsiębiorstwach handlowych i produkcyjnych. Koniecznym warunkiem zastosowania tej metody jest ustalenie wysokości ponoszonych kosztów prowadzenia działalności. Założeniem jest więc tutaj posiadanie kompletnej wiedzy, wynikającej z wiarygodnych dowodów o wielkości poniesionych wydatków. Metoda ta ograniczona będzie do przypadków, w których rzetelnie ewidencjonowano zakupy, a ujawniony brak rzetelności polegał na ukrywaniu (zatajaniu) przychodów.

Metoda udziału dochodu w obrocie polega na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie. Do zastosowania tej metody konieczne jest uzyskanie wiedzy o dwóch wielkościach: wysokości dochodu uzyskanego ze sprzedaży określonego rodzaju towaru/usługi oraz udziale sprzedaży tego towaru/usługi w całym obrocie podatnika uzyskanym w danym okresie. W rezultacie zastosowanie tej metody będzie ograniczone do przypadków, w których znane są wielkość i struktura obrotów.

Każda z omówionych metod szacowania będzie wymagała przyjęcia pewnych założeń, z uwzględnieniem specyfiki prowadzonej działalności i ustalonym stanem faktycznym. Brak wymaganych danych, możliwych do uzyskania często jedynie przy czynnym udziale strony, będzie prowadził do rezygnacji z metod wskazanych przez ustawodawcę.

Złożoność i odmiennność ustalonych stanów faktycznych jest tak duża, że najczęściej oszacowanie podstawy opodatkowania nastąpi z wykorzystaniem metody ustalonej przez sam organ podatkowy. Ustawodawca nie daje tu jasnych i szczegółowych wytycznych. Można zatem przyjąć, że może to być jedna z nazwanych metod po odpowiedniej modyfikacji lub też kombinacja wielu metod, jak również w pełni własna metoda wypracowana przez organ podatkowy na podstawie wiarygodnych danych i uzyskane w toku postępowania podatkowego informacji.

#### **4. Wpływy podatkowe uzyskane w wyniku szacowania podstawy opodatkowania**

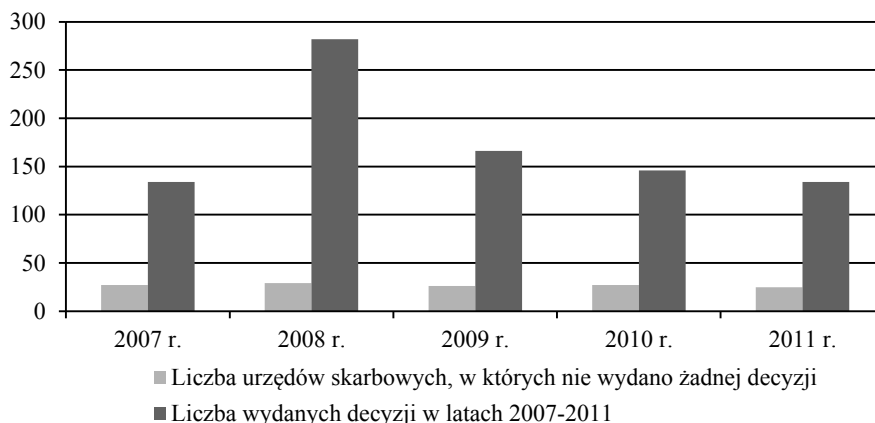
Trudność w ustaleniu efektywności finansowej albo raczej efektów finansowych uzyskanych w wyniku szacowania podstawy opodatkowania stanowi fakt, iż dane tego rodzaju nie zostały przewidziane w żadnym układzie sprawozdawczym, a zatem nie są gromadzone przez MF.

Na potrzeby niniejszej pracy podjęto próbę zebrania informacji bezpośrednio w urzędach skarbowych. Zdając sobie sprawę, iż nie są to informacje proste (wynikające z prowadzonych zestawień i rejestrów), a więc wymagające przetworzenia, przyjęto założenie, że do przeprowadzenia analizy wystarczające będzie pozyskanie informacji od reprezentatywnej grupy urzędów skarbowych, nie wszystkie bowiem będą skłonne podjąć trud ich przetworzenia.

Na prośbę o udzielenie informacji o liczbie wydanych decyzji i wysokości zobowiązań określonych w wyniku szacowania podstawy opodatkowania w latach 2007-2011, poprzez ich wyodrębnienie z wszystkich wydanych w tym czasie decyzji, pozytywnie odpowiedziało 54 spośród wszystkich 400 urzędów skarbowych, co stanowi 13,5% badanej populacji. Zebrane informacje posłużyły do utworzenia zbiorczych tabel oraz opracowania na ich podstawie wykresów prezentujących wyniki badanej zbiorowości.

Z zestawienia informacji o liczbie wydanych decyzji w badanym okresie (rys. 1) wynika, że na podobnym poziomie utrzymywał się udział urzędów, w których nie było potrzeby bądź nie wykryto przypadków konieczności szacowania opodatkowania. Dla poszczególnych lat poziom ten wynosił od 46 do 53%. Natomiast liczba urzędów skarbowych, w których w żadnych z badanych pięciu lat nie prowadzono postępowań w zakresie szacowania, wyniosła 9, co stanowi 17% badanej grupy urzędów skarbowych.

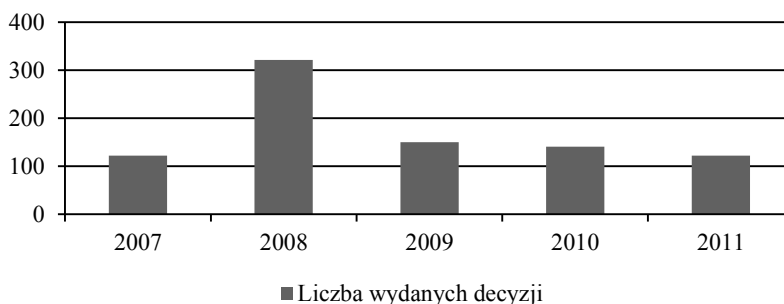




**Rys. 1.** Liczba decyzji wydanych na podstawie art. 23 O.p. w badanych urzędach skarbowych w latach 2007-2011

Źródło: opracowane własne na podstawie danych z urzędów skarbowych.

Liczba wydanych decyzji, po dość dynamicznym wzroście ze 134 decyzji w roku 2007 do 282 decyzji w roku 2008, w kolejnych latach stopniowo spadała, by w roku 2011 osiągnąć liczbę równą tej z 2007 r. (rys. 2).



**Rys. 2.** Liczba wydanych decyzji w badanych urzędach skarbowych w latach 2007-2011

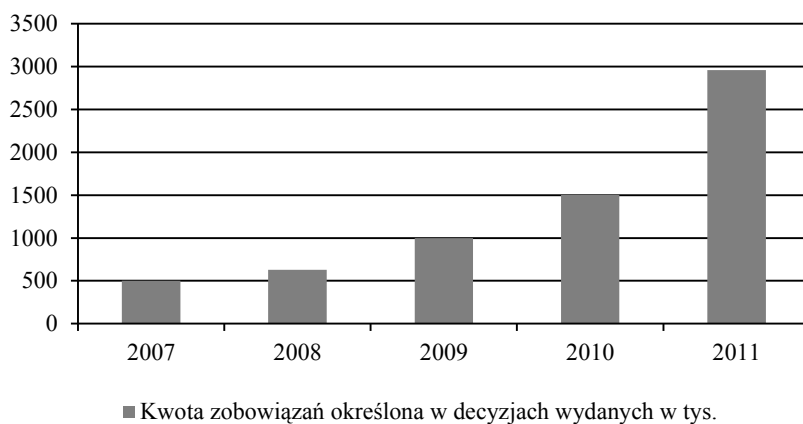
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z urzędów skarbowych.

Jak wynika z zestawienia kwot określonych w grupie badanych urzędów oraz ze średniej wysokości zobowiązań przypadających na wydane decyzje, w całym badanym okresie systematycznie rosła wysokość zobowiązań podatkowych określonych w decyzjach wydanych na podstawie art. 23 O.p. (tab. 1). Zwiększała się też średnia wysokość zobowiązań (z wyjątkiem roku 2008) przypadających na jedną wydaną w poszczególnych latach decyzję.

**Tabela 1.** Kwota zobowiązań określona w decyzjach wydanych w badanych urządach skarbowych w latach 2007-2011

Treść	Kwota zobowiązań określona w wydanych decyzjach				
	2007 r.	2008 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.
Kwota w tys. zł (w zaokrągleniu do pełnych tys.)					
Kwota zobowiązań określona w wydanych decyzjach	642	887	1128	1645	3039
Średnia kwota przypadająca na jedną decyzję	5	3	7	11	23

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z urzędów skarbowych.



**Rys. 3.** Kwota zobowiązań określona w decyzjach wydanych w badanych urządach skarbowych w latach 2007-2011

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych urzędów skarbowych.

Jak wynika z przedstawionych danych, w ostatnich latach można zauważyć pozytywną tendencję, polegającą na ukierunkowaniu działań organów podatkowych na wykrywanie przypadków o największej kwocie uszczupień podatkowych. Stanowi to zarazem realizację postulatu taniości poboru danin publicznych, nie naruszając przy tym zasady powszechności opodatkowania. Trzeba bowiem pamiętać, że postępowania zmierzające do oszacowania podstawy opodatkowania są długotrwałe i wymagające ze względu na konieczność sprostania wymogom procesowym, a zatem i kosztowne. Prowadzenie długich i kosztownych postępowań w sprawach błahych nie byłoby do pogodzenia z zasadami racjonalnego postępowania.

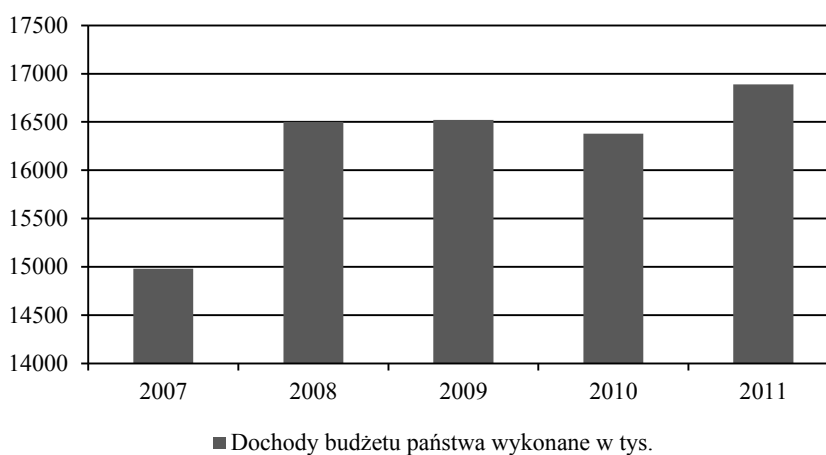
Z porównania wysokości wpływów do budżetu państwa uzyskanych w wyniku postępowań w zakresie szacowania podstawy opodatkowania do całości wpływów z tytułu podatków pobieranych w badanej grupie urzędów wynika natomiast, że znaczenie fiskalne tego rodzaju wymiaru podatków jest marginalne.

**Tabela 2.** Porównanie wysokości zobowiązań określonych w decyzjach wydanych na podstawie art. 23 O.p. do całości dochodów budżetu państwa, wykonanych w wybranych urządach skarbowych w latach 2007-2011

Treść	Kwota zobowiązań określona w wydanych decyzjach oraz dochodów budżetu ogółem				
	2007 r.	2008 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.
	kwota w tys. zł (w zaokrągleniu do pełnych tys.)				
Kwota zobowiązań określona w wydanych decyzjach wydanych na podstawie art. 23 O.p.	642	887	1 128	1 645	3 039
Kwota dochodów budżetu państwa wykonana w roku podatkowym	14 956 086	16 569 533	16 654 349	16 446 683	16 996 231
Udział kwot zobowiązań określonych w decyzjach w dochodach budżetu (w ‰)	0,04	0,05	0,07	0,10	0,18

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych urzędów skarbowych oraz danych z tematycznych hurtowni danych WHTAX MF.

Udział zobowiązań podatkowych określonych w decyzjach wydanych na podstawie oszacowania podstawy opodatkowania w całości dochodów wykonanych przez badane urzędy skarbowe w poszczególnych latach był niewielki i wynosił od 0,04‰ w roku 2007 do 0,18‰ w roku 2011 (tab. 2). Natomiast tempo wzrostu zobowiązań określanych w tego rodzaju postępowaniach jest znacznie wyższe od tempa wzrostu całości dochodów budżetu państwa.



**Rys. 4.** Dochody budżetu państwa wykonane w badanych urządach skarbowych w latach 2007-2011

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tematycznych hurtowni danych WHTAX MF.

Z całości przeprowadzonej analizy można wyciągnąć ogólniejsze wnioski dotyczące kierunku działań organów podatkowych w zakresie wykorzystania szczególnej instytucji, jaką jest oszacowanie podstawy opodatkowania. Po pierwsze – organy podatkowe w większym stopniu koncentrują się na przypadkach istotnych, z punktu widzenia bezpieczeństwa finansowego państwa. Po drugie – rośnie skuteczność wykorzystywanych przez organy podatkowe, wciąż rozwijanych narzędzi analitycznych oraz trafność typowania przedsiębiorców do kontroli i postępowań podatkowych. Maleje zarazem przypadkowość, a więc i uciążliwość wszczynanych postępowań wobec podmiotów rzetelnie wykonujących obowiązki podatkowe.

## 5. Skuteczność szacowania podstawy opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Bardzo ogólny zakres uregulowania ustawowego i brak przepisów wykonawczych sprawia duże problemy w stosowaniu przepisów w praktyce, co stwarza ogromne pole do ich interpretacji. W tym przypadku szczególną rolę sądów administracyjnych, poza kontrolą zgodności z prawem wydanych decyzji, jest ukształtowanie sposobu postępowania organów podatkowych, poprzez właściwą wykładnię nie w pełni zrozumiałych przepisów.

W ciągu wielu lat stosowania przepisów regulujących szacowanie podstawy opodatkowania doszło do utrwalenia linii orzecznictwa w podstawowych kwestiach, a także do zbliżenia orzecznictwa sądowego i poglądów doktryny.

Aktualnie nie ma już wątpliwości, że samo stwierdzenie nierzetelności bądź wadliwości ksiąg podatkowych, a nawet ich brak nie daje organom podatkowym automatycznie uprawnień do szacowania podstawy opodatkowania. Wynika to m.in. z orzeczenia WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r., w którym stwierdzono: „Nawet przy spełnieniu przesłanek prawnych oszacowania określonych w art. 23 § 1 O.p, organ podatkowy, zgodnie z dyspozycją § 2 tego artykułu, ma obowiązek odstąpienia od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Zasadę tę, chociaż sformułowana jest ona *expressis verbis* dla oszacowania związanego z brakiem danych wynikających z ksiąg podatkowych koniecznych do rzeczywistego ustalenia podstawy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 2 O.p.), można odnieść także do dwóch następnych przesłanek prawnych zastosowania oszacowania, za zatem także, gdy brak jest w ogóle ksiąg”<sup>1</sup>.

Natomiast realizacji zasady prawdy materialnej, ustalonej na podstawie całości kształtu zebranego materiału dowodowego, nie należy rozumieć w ten sposób, że to wyłącznie na organach podatkowych ciąży obowiązek ustalenia podstawowych elementów konstrukcyjny rachunku zobowiązań podatkowych.

<sup>1</sup> Zob. [Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r. ...].

Zgodnie m.in. z orzeczeniem NSA w Warszawie z dnia 25 sierpnia 2010 r. „Sytuacja w której podstawa opodatkowania została ustalona w oparciu o art. 23 § 4 O.p. i może być jedynie zbliżona do rzeczywistej jest ryzykiem podatnika nie prowadzącego rzetelnej ewidencji. Jeżeli podstawą ustalenia przychodu były dane z wpływów na rachunek bankowy podatnika, skorygowane o dane transakcji niepodlegających opodatkowaniu, transakcje te powinien wskazać podatnik. Skoro podatnik – wezwany przez organ – sam nie powiązał znanych mu z wykazów transakcji, to organ podatkowy ustalając podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, nie miał obowiązku wykonywać za niego tej czynności. Konsekwencją więc tego przepisu, w związku z art. 23 § 5 O.p., jest dopuszczenie do rozbieżności między ustaloną przez organ podatkowy podstawą opodatkowania a rzeczywistym obrotem”<sup>2</sup>.

Wynika stąd ważny sygnał dla stron postępowania (podatników), wskazano bowiem, iż ryzyko wynikające z nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych, a następnie unikanie współpracy z organami podatkowymi obciąża przede wszystkim podatnika.

Nie oznacza to wszakże, że oszacowanie podstawy szacowania jest swego rodzaju sankcją wymierzoną przeciw nierzetelnym przedsiębiorcom. Niezależnie od przyczyn braku ksiąg lub nierzetelności w ich prowadzeniu organy podatkowe powinny zmierzać do ustalenia podstawy opodatkowania w wysokości najbardziej zbliżonej do rzeczywistej. W tej sprawie wypowiedział się m.in. WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 14 września 2011 r., stwierdzając, że: „Celem szacowania podstawy opodatkowania powinno być jej ustalenie w wysokości najbardziej zbliżonej do rzeczywistości, a nie karanie podatnika z tego tytułu, że nie ma właściwej dokumentacji podatkowej. Oszacowanie podstawy opodatkowania nie może stanowić swoistej sankcji podatkowej, gdyż jej założeniem i celem jest jedynie odtworzenie rzeczywistości w zakresie danych, mających znaczenie dla wymiaru należnego podatku”<sup>3</sup>.

W swoich orzeczeniach sądy administracyjne wielokrotnie wypowiedziały się co do istoty instytucji oszacowania podstawy opodatkowania, wskazując na jej wyjątkowy charakter i możliwości jej zastosowania jedynie w wyjątkowych sytuacjach.

W ostatnich latach organy podatkowe zdają się bez zastrzeżeń przyjmować opinie sądów administracyjnych oraz wytyczne zawarte w wyrokach. Przekłada się to bezpośrednio na jakość wydawanych orzeczeń przez organy podatkowe pierwszej instancji, a także na prawidłowość dokonanych ustaleń. W ostatnich pięciu latach liczba uchylanych przez sądy administracyjne decyzji w tego rodzaju sprawach zmalała z blisko 50% do prawie 30%. Co prawda, w tym samym czasie zmalała liczba decyzji, których podstawą było szacowanie podstawy opodatkowania, lecz miarą skuteczności postępowania powinny być jakość kontrolowanych decyzji i trafność zarówno samej decyzji o szacowaniu, jak i doboru metody szacowania.

Wydaje się, że pewne znaczenie ma zauważalna ewolucja w stosowanym przez sądy rodzaju wykładni prawa. Daje się bowiem zauważyć stopniowe oddawanie

<sup>2</sup> Zob. [Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r. ...].

<sup>3</sup> Zob. [Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 września 2011 r. ...].

prymatu wykładni celowościowej albo co najmniej zachowanie równowagi między dominującą dotychczas, szczególnie w prawie podatkowym, wykładnią językową a celowościową. W tym przypadku wydaje się, że *ratio legis* ustawodawcy zostało należycie pogodzone z wymogami procedury.

## 6. Zakończenie

Podstawą niezakłóconego rozwoju każdego państwa jest stabilność jego dochodów. Stabilności i bezpieczeństwu finansowemu z pewnością służy proste i łatwe w stosowaniu prawo podatkowe oraz poziom obciążeń fiskalnych akceptowany przez większość społeczeństwa. Zawsze jednak należy uwzględniać skłonność do osiągania korzyści finansowych przez wykorzystanie luk w prawie podatkowym bądź przez wykorzystanie słabości instytucji państwa.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania, właściwie stosowana, powinna stanowić gwarancję konstytucyjnych zasad powszechności i równości opodatkowania zawartych w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Ustawodawca w sposób bardzo ogólny uregulował instytucję oszacowania podstawy opodatkowania, w jednym artykule 23 O.p. określając przesłanki jej stosowania, oraz wymienił i w sposób dość lakoniczny opisał poszczególne metody szacowania. Jak wykazano w niniejszej pracy, określone przez ustawodawcę metody szacowania nadają się do zastosowania w modelowych, rzadko w praktyce występujących sytuacjach. W ten sposób nie został stworzony ustawowy, czytelny dla wszystkich wzorzec postępowania. Wzorzec taki, jak i zasady postępowania musiały zostać wypracowane dopiero w praktyce działania organów podatkowych oraz orzecznictwie sądów administracyjnych.

Analiza danych uzyskanych z wybranych urzędów skarbowych prowadzi do wniosku, że instytucja oszacowania opodatkowania stosowana jest przez organy podatkowe niechętnie. W 9 urzędach na 54 w całym badanym okresie nie podjęto ani jednego postępowania w zakresie szacowania, natomiast w pozostałych liczba tych postępowań nie przekraczała kilku. Powodem tej niechęci jest z jednej strony niepewność rezultatów, z drugiej są nim trudności w sprostaniu wszystkim zasadom postępowania dowodowego. Natomiast wysokość zobowiązań podatkowych określonych w ten sposób na poziomie od 0,04‰ do 0,18‰ wpływów ogółem pozostaje bez znaczenia dla dochodów budżetu państwa.

Korzystną tendencją jest coraz większa skuteczność szacowania podstawy opodatkowania, mierzona udziałem utrzymanych w mocy decyzji organów podatkowych przez sądy. Dostrzec tu należy pozytywną, aczkolwiek zawsze dyskusyjną prawotwórczą rolę sądów administracyjnych. Pozytywne i zgodne z postulatem taniałości opodatkowania jest podejmowanie przez organy podatkowe postępowań ujawniających poważne uchybienia, których rezultatem jest określenie wysokości zobowiązania pozostającego w rozsądnej relacji do kosztów postępowania.



Podstawowym celem działania organów podatkowych powinno być dążenie do pełnego wykonywania obowiązków podatkowych przez wszystkich podatników. Głównym warunkiem spełnienia tak określonego celu jest istnienie zasad postępowania, umożliwiających w szybki sposób dokonanie wymiaru podatku w krótko trwającym postępowaniu.

Nadmiernie rozbudowana i skomplikowana procedura postępowania w polskim prawie podatkowym sprawia, że jest ona instrumentem bardziej służącym odwlekaniu wykonania obowiązków podatkowych, niż zapewniającym gwarancje procesowe stronom. Staje się to widoczne zwłaszcza w obszarze objętym badaniem opisanym w niniejszej pracy.

W aktualnym stanie prawnym działania organów podatkowych przepełnione są w większości jałowymi czynnościami mającymi na celu sprostanie procedurom postępowania, w mniejszej zaś części służą pełnemu wyjaśnieniu stanu faktycznego sprawy.

Rezultatem może być powiększanie się obszaru nieopodatkowanej działalności i rosnące poczucie braku sprawiedliwości podatkowej u podatników rzetelnie wywiązujących się ze swoich obowiązków.

## Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., 2012, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., 2002, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń.
- Dzwonkowski H., 2011, *Ordynacja podatkowa 2011*, wydanie 3, Warszawa.
- Dzwonkowski H., 2003, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa.
- Etel L. (red.), 2008, *Prawo podatkowe*, wydanie 2, Warszawa.
- Gomułowicz A., 1999, *Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego*, „Przeгляд Legislacyjny”, nr 1.
- Pietrasz P., Siemieniako J., 2010, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej*, „Przeгляд Podatkowy”, nr 10.
- Siedlecki W., 1972, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa.
- Smolarczyk A., 2012, *Gdy fiskus sam określa dochód, z reguły trzeba dopłacić do podatku*, „Rzeczpospolita”, nr 91 (9211), z dnia 18 kwietnia.
- Staniszewski M., 2011, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa.
- Wowra J., 2003, *Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania*, „Doradca Podatnika”, nr 45.
- Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1319/09, System Informacji Prawnej Lex – Administracja skarbowa, poz. 744154, na 15.05.2012 r.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2010 r., sygn. akt I S.A./Bd 899/10, System Informacji Prawnej Lex – Administracja skarbowa, poz. 688895, na 15.05.2012 r.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 września 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 361/11, System Informacji Prawnej Lex – Administracja skarbowa, poz. 898921, na 15.05.2012 r.