

Ewa Pasieczna

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

UWARUNKOWANIA SZACUNKOWEGO USTALENIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

1. Wstęp

Gospodarkę rynkową w Polsce ciągle jeszcze dzielimy na oficjalną i szarą – ukrywaną przed fiskusem, która nie płaci podatków, ceł, akcyzy, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Problematykę szarej strefy próbują rozwiązać przepisy polskiego prawa podatkowego, wprowadzając m.in. instytucję ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Jest to jedno z narzędzi przewidzianych przez ustawodawcę do walki ze zjawiskiem uchylania się od opodatkowania.

2. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe

Kluczowymi zagadnieniami, na których opiera się polskie prawo podatkowe, są obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z art. 4 § 1 Ordynacji podatkowej (zwanej dalej o.p.), obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Natomiast pojęcie zobowiązania podatkowego definiuje art. 5 o.p. jako wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Na podstawie art. 21 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo też z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W pierwszym przypadku wysokość należnej kwoty podatku może wynikać bądź bezpośrednio z przepisów prawa, bądź z obliczeń dokonanych przez płatnika podatku, bądź z obliczeń przeprowadzonych przez samego podatnika w ramach tzw.

samoobliczenia podatku. W przypadku samoobliczania podatku podatnik jest zobowiązany do składania deklaracji podatkowych, z których wynika ustalona przez niego kwota zobowiązania podatkowego. W drugim przypadku natomiast mamy do czynienia z rozstrzygnięciem sprawy w postaci decyzji administracyjnej (podatkowej) jako efektu przeprowadzonego postępowania administracyjnego. Taka decyzja ma charakter konstytutywny, co oznacza, że dopiero doręczenie takiej decyzji powoduje przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe.

Podobna definicja została przyjęta przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dla określenia podatku jako „obowiązkowego, nieodpłatnego świadczenia pieniężnego na rzecz organów władzy”. Nieodpłatny charakter świadczenia oznacza, że podatnik nie otrzymuje żadnego świadczenia wzajemnego ze strony państwa w zamian za uiszczony podatek. Ta cecha różni podatki od świadczenia obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne, które przewidują korzyści dla płacących w postaci np. uczestnictwa w powszechnym systemie emerytalnym.

3. Kontrola samoobliczenia zobowiązania podatkowego

Według podstawowych zasad techniki samoobliczania podatkowego podatnik powinien dokonać ustalenia stanu faktycznego, zastosować do tego stanu odpowiednie przepisy prawa podatkowego oraz dobrowolnie zrealizować ciążące na nich zobowiązanie podatkowe. Przyjęcie przez ustawodawcę, jako jednego z głównych sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, właśnie tej zasady powoduje konieczność dokonywania weryfikacji rozliczeń podatkowych przez organy podatkowe w toku kontroli podatkowej. Przedmiotem takiej kontroli jest ocena prawidłowości postępowania podatnika w zakresie ustalenia wszystkich okoliczności stanu faktycznego, wywierających bezpośredni wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego oraz sposób zastosowania do niego obowiązujących w momencie zaistnienia zdarzenia przepisów prawnych. Ustawa, a nie wola stron rozstrzyga bowiem o sposobie powstania zobowiązania podatkowego. Dokonując kontroli obliczonej przez podatnika podstawy opodatkowania, a co za tym idzie kwoty zobowiązania podatkowego, jak zauważył R. Mastalski: „organy podatkowe powinny dążyć do odtworzenia rzeczywistego przebiegu działań i zdarzeń istotnych z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego” [1, s. 184], natomiast zakres takiej kontroli „obejmuje także ocenę prawidłowości stosowania prawa podatkowego przez podmioty, mające obowiązek ustalenia należności podatkowych oraz ich realizacji” [1, s. 174].

Jednak bardzo często organy podatkowe spotykają się z sytuacjami, kiedy odtworzenie zdarzeń rodzących powstanie zobowiązania podatkowego jest utrudnione lub niekiedy niemożliwe. Dzieje się tak na przykład w sytuacji, gdy podatnik podejmuje działania mające na celu minimalizację obciążeń podatkowych. Działania takie powodują straty w dochodzie budżetu państwa i są sprzeczne z konstytucyjną zasadą po-

wszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej. Jak wskazuje H. Litwińczuk, „powszechność opodatkowania wyklucza istnienie zwolnień lub przywilejów podatkowych dla określonych klas, grup społecznych czy zawodowych” [2, s. 58]. W takich sytuacjach na podstawie art. 23 o.p. można posługiwać się, przy odtworzeniu przebiegu zdarzeń gospodarczych i ich wpływu na wysokość opodatkowania, szacunkowym ustaleniem podstawy opodatkowania.

4. Prawne przesłanki szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania

Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania (czyli osiągnięty przez podatnika dochód) w drodze oszacowania wyłącznie w trzech przypadkach: po pierwsze – gdy brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania; po drugie – gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, oraz po trzecie – gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Pierwszą przesłanką oszacowania jest brak danych, do których zaliczyć należy także księgi podatkowe jako specyficzną bazę danych na temat przebiegu operacji gospodarczych. W przypadku istnienia zatem jakichkolwiek danych umożliwiających ustalenie podstawy opodatkowania fakt ten wyklucza możliwość dokonania szacowania. Wynika to z tego, że samo odrzucenie dowodów przedstawionych przez podatnika nie upoważnia organu podatkowego do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania, jeżeli dysponuje on danymi niezbędnymi do ustalenia jej rzeczywistej wielkości.

Podobnie rozpatrywać należy przypadek zastosowania szacowania, gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Naruszenie tych warunków skutkuje opodatkowaniem takiego podatnika na zasadach ogólnych. Konieczne jest wtedy ustalenie podstawy opodatkowania, czyli ustalenie dochodu podatnika. Natomiast podatnik korzystający ze zryczałtowanej formy opodatkowania z reguły nie prowadzi ewidencji pozwalającej na ustalenie podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych. Dlatego też jest to jedna z sytuacji spełniających przesłanki do określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania.

5. Rzetelność i niewadliwość ksiąg podatkowych

Z procesem ustalania przez organ podatkowy prawidłowości podstawy opodatkowania zadeklarowanej przez podatnika nierozzerwalnie związane są księgi podat-

kowe. Natomiast, jak wykazano powyżej, to m.in. ich brak może być powodem do zastosowania przez organ podatkowy instytucji szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania.

Pojęcie księgi podatkowej zdefiniowane zostało w art. 3 pkt 4 o.p., w którym postanowiono, że „Ileokroć w ustawie jest mowa o księgach podatkowych – rozumie się przez to 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”.

Artykuł 181 o.p., wymieniając system dowodów w postępowaniu podatkowym, na pierwszym miejscu wyliczył księgi podatkowe. Takie usytuowanie w systemie dowodów wskazuje na przypisanie temu dowodowi podstawowej roli w ustalaniu stanu faktycznego sprawy. Jak słusznie zauważył J. Zubrzycki, „księgi podatkowe mają decydujące znaczenie dla określenia wysokości podstawy opodatkowania. Jeżeli podczas postępowania podatkowego zostaną one przyjęte przez organ podatkowy jako dowód, nie ma w zasadzie potrzeby sięgania do innych środków dowodowych w celu dokonania wymiaru podatku” [3, s. 240].

Jednak zgodnie z art. 193 o.p. tylko rzetelnie i w sposób niewadliwy prowadzone księgi podatkowe stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

Oceniając rzetelność ksiąg, organy podatkowe nie biorą pod uwagę zamiaru czy winy podatnika. W ocenie decyduje wyłącznie obiektywna niezgodność zapisów ze stanem rzeczywistym. Na podkreślenie zasługuje linia orzecznictwa w tym zakresie. W wyroku z 1992 r. NSA uznał, że „rzetelność jest kryterium o charakterze obiektywnym i oznacza, że bez znaczenia dla uznania księgi za nierzetelną są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistemu. Nierzetelna będzie zarówno księga, do której nie wpisano dokonanej transakcji w celu ukrycia rzeczywistego obrotu, jak i księga, do której nie wpisano dokonanej transakcji przez zapomnienie lub przeoczenie”¹. Natomiast Sąd Najwyższy w wyroku z 1996 r. orzekł, że „przy stwierdzeniu rzetelności względnie nierzetelności podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów mają znaczenie zarówno zamiar, cel i wina podatnika, jak i inne okoliczności mogące mieć wpływ na ustalenie zgodności względnie niezgodności tych ksiąg ze stanem rzeczywistym”². Nie zawsze jednak można rozstrzygnąć, jaki był rzeczywisty zamiar podatnika w momencie zaistnienia zdarzeń rodzących obowiązki podatkowe. W okolicznościach kontroli podatkowej ważną linią obrony podatnika będą twierdzenia o nieumyślności i niezawinionym błędzie. Natomiast, jak wykazano powyżej, w orzecznictwie sądowym nie przyjęto

¹ Wyrok NSA z 14 stycznia 1992 r. (III SA 1432/91), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1993 nr 1.

² Wyrok SN z 20 czerwca 1996 r. (III ARN 13/96), „Przegląd Podatkowy” 1997 nr 2.

jednolitego stanowiska w ocenie, czy rzetelność ksiąg należy rozpatrywać według kryteriów obiektywnych czy subiektywnych.

Konsekwencją uznania ksiąg za nierzetelne będzie odmówienie im mocy dowodowej. „Jeśli zapisy w podatkowej księdze przychodów i rozchodów opierają się na dowodach nie odzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń lub księga nie rejestruje wszystkich zdarzeń, to należy traktować ją jako nierzetelną, a w konsekwencji nie może ona stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym”³.

Od tej reguły dopuszczono wyjątek, a mianowicie w art. 193 § 5 o.p. ustalono, że „Organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy”. Dopuszczalność ksiąg podatkowych jako dowodów ograniczona jest zatem tylko do ksiąg podatkowych wadliwych, a zatem prowadzonych niezgodnie z obowiązującymi przepisami.

W literaturze przedmiotu uważa się, że odmówienie ocenie rzetelności ksiąg walorów subiektywnych na rzecz tylko obiektywnej oceny sytuacji, bez uwzględniania i oceny indywidualnych warunków danej sprawy, narusza konstytucyjną zasadę proporcjonalności poprzez ograniczanie praw jednostki na rzecz interesu publicznego.

Od 1996 r. zmieniono przepisy dotyczące tej kwestii. Zgodnie z § 11 pkt. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁴, „księgę uznaje się za rzetelną również, gdy:

1) niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5% przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej stwierdził te błędy, lub

2) brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie księgi, lub

3) błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub

4) podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w księdze przed rozpoczęciem kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub przez organ kontroli skarbowej, lub

5) błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowe odpowiadające warunkom, o których mowa w § 12 ust. 3”.

Według § 11 pkt 5 przepis powyższy stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia braku zapisów lub błędnych zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu.

³ Wyrok NSA z 15 marca 2003 r. (SA/Rz 818/00), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 1, poz. 11.

⁴ DzU nr 152, poz. 1475 ze zmianami.

6. Obowiązki organu podatkowego przy szacowaniu podstawy opodatkowania

Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania nie oznacza dowolności działania organu. Ma on bowiem obowiązek zastosować taką metodę, która zbliży szacunkową podstawę opodatkowania do jej wielkości rzeczywistej i będzie metodą najbardziej optymalną ze względu na interes podatnika. Wynika to jednoznacznie z treści art. 23 § 5 o.p., nakazującego, aby wysokość podstawy opodatkowania określona w drodze oszacowania była zbliżona do jej rzeczywistej wielkości, zaś organ podatkowy dokonujący oszacowania uzasadnił słuszność wyboru metody oszacowania. W orzecznictwie przyjmuje się, że organ powinien szczegółowo wyjaśnić, dlaczego przyjął daną metodę szacowania podstawy opodatkowania, a inne możliwe do zastosowania odrzucił⁵. Wybór metody powinien wynikać ze zgromadzonego w postępowaniu materiału dowodowego, specyfiki działalności gospodarczej podatnika oraz z miejscowych i czasowych warunków rynkowych tej działalności.

Organ podatkowy w żadnym przypadku nie może stosować instytucji szacowania jako sankcji wobec podatnika, choćby konieczność szacowania wynikała z jego winy lub zamierzonego działania. Dlatego też nieprawidłowa jest praktyka organów podatkowych, które, stwierdzając zaniżenie przez podatnika wielkości przychodów, dokonują szacunku tylko tej kategorii, odmawiając podatnikowi prawa do uwzględnienia w rachunku oszacowanych kosztów, które musiały zostać poniesione przez podatnika (ale nie zostały przez niego ujęte w księdze), biorąc pod uwagę zasady logiki i warunki prowadzonej działalności.

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

7. Podsumowanie

Rzeczywistość gospodarki rynkowej, jej złożoność i skomplikowanie powodują, że żadne przepisy dotyczące szacunków nie będą doskonałe. Istnieją bowiem

⁵ Wyrok NSA z 31 stycznia 1985 r., SA/Kr 1322/84.

sytuacje, do których przepisy prawa nie mogą być zastosowane, niezależnie od zamiaru ustawodawcy. Dlatego też w literaturze przedmiotu uważa się, że alternatywą dla wprowadzonych do prawa podatkowego przepisów o oszacowaniu podstawy opodatkowania jest rozbudowanie regulacji w zakresie sankcji za naruszenie przepisów podatkowych. Natomiast rozwój systemu podatkowego powinien zmierzać w kierunku prostego, ryczałtowego opodatkowania łatwych do ustalenia przedmiotów opodatkowania, co znacznie upraszczałoby proces szacunkowy.

Literatura

- [1] Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa – komentarz 2005*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2005.
- [2] Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [3] Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V – rozszerzone i aktualizowane na 2002 r., Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2002.

THE CONDITIONS OF TAX BASE ESTIMATION SETTING

Summary

Tax inspection verifies taxpayers' tax self-calculation on the basis of the tax declaration submitted by them. During such a control the inspection has the right to evaluate the correctness of a taxpayer's activity in the matter of his establishing of all factors of the actual condition that directly affect the amount of his tax liabilities and the way of application of legal regulation in force in the time an event occurred. Tax institutions, however, often encounter the situations when reconstructing the events creating the tax liability is difficult or sometimes impossible. It happens, for example, when a taxpayer undertakes the actions aiming at minimizing tax charges. In such situations on the basis of art. 23 of tax regulations one may use the tax base estimated setting in order to reconstruct the course of commercial events and their influence on the amount of tax liability. The article describes the circumstances in which a tax institution may effectively apply the institution of estimated setting of tax base.