



Radosław Witczak

Uniwersytet Łódzki
Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny
Instytut Finansów
radoslaw.witczak@uni.lodz.pl

DOKUMENTOWANIE KOSZTÓW W SZACOWANIU PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKACH DOCHODOWYCH W ŚWIECIE ORZECZNICTWA NSA

Streszczenie: Jednym z podstawowych elementów PIT i CIT są koszty uzyskania przychodów, które należy odpowiednio udokumentować. Nastąpić może ustalenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania. Celem artykułu jest identyfikacja czynników wpływających na dokumentowanie kosztów w przypadku szacowania podstawy opodatkowania w świetle najnowszego orzecznictwa NSA. Organy podatkowe dokonywały szacowania kosztów przy wykorzystaniu różnych dokumentów. Działania takie były akceptowane przez sądy. Zauważalne jest występowanie bardziej restrykcyjnego orzecznictwa NSA w przypadku tzw. pustych faktur. Sądy uznawały, że nie można w takich sytuacjach szacować kosztów – wskazane jest rozstrzygnięcie przez ustawodawcę możliwości wykorzystywania różnych dokumentów w trakcie szacowania.

Słowa kluczowe: szacowanie podstawy opodatkowania, podatki dochodowe, dokumentowanie kosztów.

JEL Classification: H26, H25, H24.

Wprowadzenie

Do ważnych podatków nakładanych na przedsiębiorstwa należy podatek dochodowy. Jednym z jego podstawowych elementów są koszty uzyskania przychodów. Możliwość uwzględnienia kosztów uzależniona jest od spełnienia różnych warunków. Istotne jest odpowiednie udokumentowanie kosztów. W przypadku nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych zastosowanie mogą mieć przepisy dotyczące ustalania podstawy opodatkowania w drodze szacowania. Dotyczą one również kosztów. Celem artykułu jest identyfikacja czynników wpływają-

cych na dokumentowanie kosztów w przypadku stosowania przepisów dotyczących szacowania podstawy opodatkowania w świetle najnowszego orzecznictwa NSA. W artykule postawiono następującą hipotezę: NSA pozwala na uwzględnienie kosztów opartych na innych dowodach niż księgi podatkowe oraz faktury w przypadku stosowania przepisów dotyczących szacowania podstawy opodatkowania.

1. Dokumentowanie kosztów w podatku dochodowym oraz istota szacowania podstawy opodatkowania

Możliwość uwzględnienia kosztów podatkowych jest uzależniona od spełnienia różnych warunków. Co więcej, może wystąpić sytuacja, kiedy wobec podatnika stosowane są przepisy dotyczące szacowania zawarte w Ustawie Ordynacja podatkowa [2017] (dalej o.p.). Zatem rozważając zasady dokumentowania kosztów w przypadku stosowania regulacji dotyczących szacowania, należy uwzględnić zarówno ustawy o PIT i CIT, jak i o.p. W ustawach o podatkach dochodowych zawarto definicję kosztów. W literaturze przedmiotu wskazuje się na różne elementy, jakie należy uwzględniać przy analizie możliwości zaliczenia określonego wydatku do kosztów. Jednym z nich jest odpowiednie udowodnienie poniesienia kosztu [Bartosiewicz, Kubacki, 2015].

W literaturze wskazuje się, że odpowiednie udowodnienie poniesienia kosztu obejmuje między innymi kwestię ciężaru dowodu oraz zasad odpowiedniego dokumentowania kosztów [Bartosiewicz, Kubacki, 2015]. W przypadku ciężaru dowodu w zakresie zaliczania kosztów wyrażane są różne stanowiska. Według jednego z podejść udowodnienie faktu spoczywa na podmiocie, który z tego faktu wywodzi skutki prawne. Ponieważ to podatnik pomniejsza przychody o określone wydatki, to oznacza, że on odnosi z tego tytułu ewidentną korzyść. Skoro podatnik odnosi korzyść, to na nim spoczywa ciężar dowodu [Bortlik i in., 2008; Babiarczyk i in., 2009].

Należy jednak zauważyć, że występują również przeciwstawne opinie. Uznaje się, że ciężar dowodu spoczywa na organie administracji skarbowej. Wynika to z dwóch przesłanek. Wskazuje się na konstrukcję podatku dochodowego. Koszty stanowią integralny element konstrukcji podatku, ponieważ opodatkowaniu podlega dochód, a nie sam przychód. Zatem odliczenie kosztów nie jest żadną ulgą, czy też przywilejem podatkowym tylko jednym z kroków zmierzających do ustalania podstawy opodatkowania, czyli dochodu. Drugą przesłanką uznającą, że ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym, jest fakt, że to organ podatkowy prowadzi z urzędu postępowania podatkowe – czyli jego

obowiązkiem jest dążenie do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy niezależnie od postawy strony. Nie może zatem na stronę przerzucać obowiązku wyczerpującego przeprowadzenia postępowania dowodowego [Nykiel, Mariański, red., 2010].

Możliwość odpowiedniego udowodnienia poniesienia kosztu, a więc także zaliczenia określonego wydatku do kosztów, wymaga uwzględnienia również odpowiedniego dokumentowania. Niektórzy autorzy [Bartosiewicz, Kubacki, 2015] wskazują, że można spotkać się z dwoma podejściami. Jedno można określić jako restrykcyjne drugie jako liberalne.

Zgodnie z podejściem restrykcyjnym przy dokumentowaniu kosztów należy odwoływać się do przepisów o rachunkowości. W efekcie dokument niemający waloru dokumentu księgowego nie może być podstawą uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu. W konsekwencji, aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów, musi on spełniać warunek właściwego udokumentowania. Szczególnie na kwestię odpowiedniego dokumentowania zwracają uwagę organy podatkowe [Bartosiewicz, Kubacki, 2015]. Dla przykładu, w jednej z interpretacji stwierdzono, że nie tylko sama faktura jest podstawą do zaliczenia wydatków w koszty, ale musi być ona odpowiednio udokumentowana. Co więcej, opis na fakturze „koszty dodatkowe zgodnie z umową” nie jest wystarczający do uznania, że koszty zostały odpowiednio udokumentowane [Wojtasik, 2017].

Natomiast według podejścia liberalnego nie należy przepisów o rachunkowości stosować wprost do rozstrzygnięcia spraw podatkowych. Zakres obowiązku podatkowego może być określony tylko ustawami podatkowymi. W efekcie poniesienie wydatku może być potwierdzone każdym dowodem, jeśli jest on zgodny z prawem [Bartosiewicz, Kubacki, 2015]. Nawet popełnienie przez podatnika drobnych lub większych uchybień formalnych nie zwalnia organów administracji skarbowej z obowiązku wyjaśnienia, czy dany wydatek był poniesiony w celu osiągnięcia przychodów [Nykiel, Mariański, red., 2010].

Na sposób dokumentowania kosztów mogą mieć wpływ również przepisy dotyczące szacowania podstawy opodatkowania wynikające z o.p. Regulacje podatkowe wymieniają enumeratywnie przyczyny szacowania podstawy opodatkowania [Ustawa Ordynacja podatkowa, 2017, art. 23, ust. 1]. W regulacjach wskazano metody, jakie mogą być wykorzystywane przez organy administracji skarbowej w celu szacowania podstawy opodatkowania. Metody te zostały krótko jednozdaniowo scharakteryzowane. Dodatkowo przepisy dopuszczają zastosowanie innych metod szacowania podstawy opodatkowania. Jednakże przepisy nie charakteryzują w żaden sposób tych metod [Ustawa Ordynacja podatkowa, 2017, art. 23 ust. 3].

Regulacje [Ustawa Ordynacja podatkowa, 2017, art. 23, par. 2] nakazują organom podatkowym odstąpienie od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeśli możliwe będzie określenie podstawy opodatkowania w rzeczywistej wysokości tylko na podstawie danych, które organ pozyska w trakcie postępowania, Nawet gdy same księgi podatkowe nie były prowadzone [Dzwonkowski, red., 2016].

2. Dokumentowanie kosztów w szacowaniu podstawy opodatkowania – wyniki badań

Badania empiryczne objęły analizę studium przypadków w oparciu o orzeczenia NSA wydane w związku z regulacjami dotyczącymi szacowania podstawy opodatkowania. Źródłem badania były orzeczenia zawarte w bazie Lex. Badania objęły wszystkie orzeczenia NSA wydane w 2017 r. Podstawową przyczyną wyboru orzeczeń za rok 2017 jest chęć analizy jak najnowszego orzecznictwa. Organy administracji skarbowej w swoich działaniach często kierują się wykładnią przepisów, jaka jest przyjmowana przez sądy administracyjne.

W bazie znajdowało się 66 orzeczeń NSA (na dzień 19.06.2017 r.), które zostały przyporządkowane do art. 23 o.p. określającego reguły szacowania. Dotyczyły one różnych podatków, co prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Rodzaje i liczba podatków objętych przepisami o szacowaniu

Rodzaje podatków	PIT i CIT	Udział spraw dotyczących PIT i CIT w orzeczeniach ogółem	VAT	Udział spraw dotyczących VAT w orzeczeniach ogółem	Akcya i opłaty paliwowe	Udział spraw akcyzy i opłat paliwowych w orzeczeniach ogółem	Ryczałt ewid.	Ryczałt ewid. w orzeczeniach ogółem
Liczba spraw	30	45,46%	19	28,79%	16	24,24%	1	1,51%

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wynika z danych zawartych w tabeli 1, 45% analizowanych orzeczeń dotyczyło podatków dochodowych, przy czym ogromna większość PIT – 29 orzeczeń, a jeden wyrok odnosił się do CIT. Kolejnym podatkiem będącym przedmiotem orzeczeń NSA był VAT, który stanowił prawie 29% badanych spraw. Wyroki dotyczyły także innych obciążeń podatkowych.

Dokładniejszej analizie poddano 30 orzeczeń dotyczących szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. Jedynie w części badanych spraw NSA wypowiedział się odnośnie dokumentowania kosztów (zob. tabela 2).

Tabela 2. Liczba orzeczeń, które odnosiły się do dokumentowania kosztów w związku ze stosowaniem regulacji dotyczących szacowania oraz liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii w podatkach dochodowych

Liczba orzeczeń objęta badaniem	Liczba orzeczeń dotycząca pustych faktur, w których nie pozwolono na dokumentowanie kosztów	Liczba orzeczeń, w których przyjęto inne niż faktury formy dokumentowania kosztów	Liczba orzeczeń dotycząca, w których zakwestionowano nieprawidłowo udokumentowane koszty	Liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii niż dokumentowanie kosztów
30	9	9	1	11

Źródło: Opracowanie własne.

Dane zawarte w tabeli 2 pokazują, że 11 spraw odnosiło się do różnych kwestii związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych, które nie są przedmiotem badań przeprowadzanych dla potrzeb niniejszego opracowania. Dotyczyły one m.in. stosowania różnych metod szacowania podstawy opodatkowania lub też NSA rozstrzygał, czy należy uznać dany typ działalności (np. działy specjalne produkcji rolnej) za prowadzenie działalności gospodarczej oraz podleganie obowiązkowi prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wystąpiły też sytuacje, kiedy NSA nie wyrażał swojej opinii ze względu na błędne sporządzenie kasacji, ewentualnie w kasacji podnoszone były inne kwestie, np. przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Badane wyroki, w których nie pozwolono na dokumentowanie kosztów (prawie 1/3 wszystkich orzeczeń), dotyczyła problemu zaliczania w koszty tzw. pustych faktur. Puste faktury są wystawiane w sytuacji, gdy nie jest faktycznie zawierana transakcja w nich wykazana albo gdy służą one do zawyżenia podatku naliczonego VAT lub kosztów w podatkach dochodowych. Organy podatkowe nie uznają transakcji związanych z „pustymi fakturami” za podatkowe koszty. Generalnie w badanych dziewięciu wyrokach NSA również nie pozwala na szacowanie kosztów, nawet jeśli podatnik próbuje wykazać, że faktycznie nastąpiło nabycie towarów lub usług na jego rzecz. Podatnicy próbowali fakt poniesienia kosztów udokumentować na różne sposoby, jednakże sądy nie zgadzały się na to. Dla przykładu, w jednej ze spraw sąd uznał, że „podstawa opodatkowania jest ustalana na podstawie dokumentacji prowadzonej przez podatnika i innych do-

kumentów, które zawierają dane niezbędne do jej ustalenia. Zaliczenie w takim przypadku do kosztów uzyskania przychodów wydatków oszacowanych prowadziłyby do generowania kosztów wysoce wątpliwych co do faktu ich poniesienia. W takich przypadkach oszacowanie, a więc ustalenie cen rynkowych, wprost prowadziłyby do ustalenia cen nierzeczywistych i fałszowałyby obraz sytuacji gospodarczej podatnika”. W innym wyroku zauważono, że „prawo zaliczenia określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodów nie przesądza samo dysponowanie przez nabywcę towarów figurującego na fakturze fakturą wystawioną przez zbywcę towarów, choćby dokument ten był poprawny pod względem formalnym”. Tym samym sąd zgodził z działaniami organów skarbowych, które faktury takie wykluczyły z kosztów, skorzystały z przepisów pozwalającego na odstępianie od szacowania i ustaliły dochód bez uwzględnia zakwestionowanych kosztów (faktur). Co więcej, skład sędziowski stwierdził, że „ciężar dowodu poniesienia kosztów, jak też wykazania ich związku z przychodem spoczywa na podatniku”. Oznacza to, że mamy do czynienia z restrykcyjnym podejściem w orzecznictwie niepozwalającym na uwzględnienie wydatków wykazanych w „pustych fakturach” w kosztach, nawet jeśli faktycznie podatnik dokonał nabycia od innego podmiotu niż wskazany na „pustej fakturze”. Sądy nie zgadzały się na uwzględnienie innych dokumentów.

W 9 analizowanych sprawach sąd zaakceptował wykorzystanie różnych dowodów potwierdzających poniesienie kosztów podatkowych. Część kosztów została uwzględniona przez organy podatkowe pomimo niewłaściwego prowadzenia ksiąg podatkowych i dokumentowania kosztów. Warto dokładnie zanalizować sytuacje, w których dopuszczono dokumentowanie kosztów pomimo nieprowadzenia lub błędnego prowadzenia ksiąg podatkowych.

W czterech sprawach dotyczących handlu nieruchomościami sądy z jednej strony akceptują udowodnienie poniesienia kosztu na podstawie innych dokumentów niż faktury. Z drugiej strony wskazują, że ciężar dowodu znajduje się po stronie podatnika. Na przykład koszty ustalono na podstawie danych zawartych w aktach notarialnych, które dokumentowały zakup i sprzedaż nieruchomości. Uwzględniono również koszty opłaty z tytułu wieczystego użytkowania gruntów, podatek od nieruchomości i rolny. Takie działania organów zaakceptował sąd. Podatnik zarzucił organom, że nie ujęły w kosztach również innych wydatków, np. składek na ubezpieczenie społeczne, wydatków związanych z podziałem nieruchomości oraz uzyskaniem pozwolenia na budowę. Ponieważ podatnik nie przedstawił dokumentów związanych z ich poniesieniem, organ nie uznał ich jako koszt podatkowy. Sąd również takie działanie zaakceptował, stwierdzając,

że to na podatniku spoczywa ciężar dowodu poniesienia kosztu. Podobnie w dwóch sprawach organy administracji skarbowej koszty ustaliły na podstawie aktów notarialnych, faktur VAT, wyciągów bankowych. Sądy jednak stwierdziły, że organ podatkowy nie jest zobowiązany do oszacowania kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy podatnik zaniedbuje swoje obowiązki w zakresie dokumentowania zdarzeń gospodarczych.

Co ciekawe, w czwartej sprawie związanej z obrotem nieruchomości organy podatkowe przy określeniu podstawy opodatkowania uwzględniły wszelkie możliwe koszty, nawet te w żaden sposób nieudokumentowane, których poniesienie jednak było prawdopodobne. Podatnik chciał jednak uwzględnienia innych kosztów. Sąd uznał, że skoro podatnik nie przedstawił żadnych dowodów dokumentujących rzekomo poniesione przez niego koszty, to nie można na organy podatkowe nakładać nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających jego stanowisko. Podatnik nie może czuć się zwolnionym od współdziałania z organem podatkowym w realizacji obowiązku wyczerpującego zebrania materiału dowodowego.

Trzy sprawy (dotyczyły różnych lat podatkowych) związane były z podatnikiem, który świadczył usługi w zakresie instalowania i obsługi nagłośnienia. Nie zgłosił jednak działalności i nie prowadził odpowiednich ewidencji. W efekcie szacowano jego dochód. Oszacowano także wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą w oparciu o przelewy bankowe, co zostało zaakceptowane przez NSA.

W dwóch sprawach (dotyczyły one jednej spółki osobowej, ale postępowania były prowadzone odrębnie wobec dwóch wspólników) wyeliminowano wydatki związane z fakturami niedokumentującymi faktycznie wykonanych czynności usług budowlanych. Jednak w trakcie postępowania kontrolnego ustalono na podstawie przesłuchań świadków, że firma wystawiająca faktury faktycznie wykonywała usługi porządkowe. Dlatego organ podatkowy zaliczył do kosztów kwoty stanowiące równowartość wynagrodzenia brutto z tytułu umów o dzieło wypłaconych niektórym pracownikom przez kontrahenta w związku z wykonywaniem prac porządkowych u podatnika. Sąd uznał, że tak określony koszt musi budzić wątpliwości jako nieponiesiony przez podatnika. Jednakże takie działanie można uznać za realizację zasady budzenia zaufania do organów podatkowych.

Sąd zauważył, że eliminując fikcyjny koszt niewykonanej usługi, organ podatkowy ustalił wartość faktycznie wykonanych na rzecz podatnika usług. Uznał to za działanie w interesie podatnika jako realizację normy wynikającej z art. 23 § 2 o.p. NSA przyjął liberalne podejście odnośnie dokumentowania kosztów.

Na marginesie należy zauważyć, że organ podatkowy, formalnie odstępując od szacowania podstawy opodatkowania faktycznie, szacował wysokość kosztów, co zaakceptował sąd. Takie działanie organów (a także ich akceptację) przez NSA należy uznać za błędne. Nie jest to jednak przedmiotem niniejszej pracy.

W jednej analizowanej sprawie zakwestionowano nieprawidłowo udokumentowane koszty. Podatkowa księga przychodów i rozchodów za część roku została uznana za nierzetelną, ustalono przychód na podstawie udziału kosztów w przychodach w okresie styczeń – maj. Przy czym ustalając dochód, wyłączono z kosztów wydatki na zakupy palet, które były niewłaściwie udokumentowane. Zakupy zostały potwierdzone dowodami wewnętrznymi. Podczas gdy przepisy dotyczące prowadzenia podatkowe księgi przychodów i rozchodów pozwalają na dokumentowanie kosztów za pomocą dowodów wewnętrznych jedynie w ściśle określonych przypadkach. NSA zaakceptował odrzucenie kosztów w ustalaniu dochodu, skoro nie zostały one prawidłowo udokumentowane.

Podsumowanie

Formalnie regulacje podatkowe nie odnoszą się wprost do kwestii związanych z formą dokumentowania kosztów w przypadku stosowania przepisów dotyczących szacowania w podatkach dochodowych. Dlatego dla praktyki działania szczególnie znaczenie ma orzecznictwo NSA.

W analizowanych orzeczeniach NSA można zauważyć dwie podstawowe tendencje. Z jednej strony organy podatkowe dokonywały szacowania kosztów przy wykorzystaniu różnych dokumentów. Działania takie były akceptowane przez sądy. Z drugiej strony zauważalne jest występowanie bardziej restrykcyjnego orzecznictwa NSA szczególnie w przypadku tzw. pustych faktur. Składy sędziowskie w większości przypadków uznawały, że nie można w takich sytuacjach szacować kosztów, zatem koszty nie mogą być w żaden sposób udokumentowane, nawet jeśli podatnik próbował innym środkami dowodowymi wykazać, że faktycznie nabył określone usługi lub towary. Takie działanie jest zrozumiałe w przypadkach, gdy są uzasadnione wątpliwości co do wykonania na rzecz podatnika określonych świadczeń. Istnieje bowiem w gospodarce zjawisko wystawiania tzw. pustych faktur dokumentujących zakup towarów (usług), które nie zostały nabyte (lub wykonane). Tym samym nie można pozytywnie zweryfikować postawionej hipotezy.

Sądy przyjęły restrykcyjną koncepcję dokumentowania kosztów. Jednakże w przypadku szacowania podstawy opodatkowania lub odstąpienia od szacowania na podstawie art. 23 par. 2 o.p. zauważyć można bardziej liberalne podejście.

Przeprowadzone badania pokazują, że takimi dokumentami mogą być np. wyciągi bankowe, zeznania świadków, umowy o dzieło, akty notarialne. Konsekwencją takiego podejścia jest różna sytuacja podatników, którzy prowadzą księgi podatkowe oraz ich nie prowadzili i mają szacowany dochód w zasadach dokumentowania kosztów. Podatnicy prowadzący księgi podatkowe muszą według organów podatkowych odpowiednio dokumentować koszty. Jeżeli tego nie robią, w efekcie płacą wyższy podatek. Natomiast podatnicy, którzy mają szacowany dochód, przy liberalnym orzecznictwie mogą dokumentować koszty różnymi dokumentami nie tylko fakturami. W efekcie może dojść do naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej.

Należy zastanowić się nad uszczegółowieniem przepisów w zakresie szacowania podstawy opodatkowania. Wydaje się, że wskazane byłoby rozstrzygnięcie przez ustawodawcę możliwości wykorzystywania różnych dokumentów w trakcie szacowania podstawy opodatkowania. Wskazane jest również przeprowadzenie dalszych badań obejmujących szerszy zakres orzeczeń NSA za różne lata podatkowe.

Literatura

- Babiarz S. i in. (2009), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2009*, Unimex, Wrocław.
- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2015), *PIT. Komentarz.*, Wydanie elektroniczne, Lex, Warszawa.
- Bortlik K. i in. (2008), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Difin, Warszawa.
- Dzwonkowski H., red. (2016), *Ordynacja podatkowa 2016*, Wydanie elektroniczne, Legalis, Warszawa.
- Nykiel W., Mariański A., red. (2010), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 z późn.zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 z późn.zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn.zm.
- Wojtasik P. (2017), *Usługę trzeba dokładnie opisać, by była kosztem*, „Rzeczpospolita” 2 sierpnia, Wydanie elektroniczne.

THE DOCUMENTATION OF COSTS IN TAX BASE ESTIMATION IN INCOME TAXES IN THE LIGHT OF THE NSA RULINGS

Summary: One of PIT and CIT key elements is the cost of revenue which should be documented properly. It is possible to determine the tax base by the estimation. The aim of the article is to identify factors influencing cost documentation in the case of estimation in the light of the latest NSA rulings. The tax authorities estimated the costs using different documents. Such actions were accepted by the courts. However, the more restrictive interpretation of the NSA is observed in the case of the dummy invoices. The judges considered that it was impossible to estimate costs in such situations. It is advisable to specify the decision by the legislator, the possibility of using different documents in case of the tax base estimation.

Keywords: tax base estimation, income taxes, the documentation of costs.