

*Radosław Witczak**

SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG JAKO FORMY PRZECIWDZIAŁANIA OSZUSTWOM PODATKOWYM – WYBRANE ZAGADNIENIA

1. WSTĘP

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wywarło na polskiej gospodarce oraz systemie finansowym wielowymiarowe skutki. Miało duży wpływ m.in. na polski system podatkowy. Szczególne dla funkcjonowania podatku od towarów i usług. Stał on się nie tylko najważniejszym źródłem pozyskiwania dochodów budżetowych, ale także podatkiem, którego elementy konstrukcji są kształtowane przez unijne normy. W momencie przystąpienia do Unii Europejskiej zasady techniki tego podatku w ramach wspólnoty określone były przede wszystkim w VI dyrektywie (*Szosta dyrektywa...*, 1997), którą następnie zastąpiła dyrektywa nr 112/06 (*Dyrektywa 2006/112/WE...*, 2006). Określa ona szczegółowo poszczególne elementy konstrukcji podatku od towarów i usług. Zostały one w znacznej mierze już po przystąpieniu do Unii implementowane do polskiego systemu podatkowego, aczkolwiek proces dostosowywania przepisów krajowych do norm unijnych ciągle trwa, a w związku ze zmianami dyrektywy 112 zapewne będzie trwał nadal (Zubrzycki, 2008, s. 1–3). Zarazem jednak dla funkcjonowania podatku od wartości dodanej znaczenie mają nie tylko przepisy ustawy o podatku od towarów i usług (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2011) oraz unijnych dyrektyw, ale także inne regulacje. Zalicza się do nich m.in. ordynacja podatkowa (*Obwieszczenie [...] z dnia 10 maja...*, 2012). Reguluje ona liczne zagadnienia związane z wymiarem zobowiązań podatkowych oraz kontrolą ich prawidłowej realizacji. Zawiera również instrumenty, które mają na celu przeciwdziałanie popełnianiu oszustw podatkowych. Jedną z instytucji, która służy ograniczeniu skali popełniania nielegalnych sposobów zmniejszania ciężarów podatkowych jest szacowanie podstawy opodatkowania. Może ono być również stosowane wobec podatników podatku od towarów i usług. Celem artykułu jest identyfikacja czynników wpływających na możliwość zastosowania szacowania podstawy opodatkowania jako formy ograniczenia oszustw w podatku od wartości dodanej.

* Dr, adiunkt, Zakład Bankowości Centralnej i Pośrednictwa Finansowego, Katedra Finansów Publicznych, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, ul. POW nr 3/5, 90-255 Łódź.

2. SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Regulacje zawierają szczegółowe przesłanki umożliwiające określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania. Jednym z powodów jest brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania. Szacowanie jest także możliwe, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania (K o s i k o w s k i (red.), 2007, s. 203–204). Ważną przyczyną umożliwiającą dokonywanie szacowania jest uznanie ksiąg za nierzetelne lub wadliwe. Sformułowania te zostały zdefiniowane w ordynacji podatkowej. Za rzetelne uważa się księgi podatkowe, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Natomiast za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. W efekcie uznania ksiąg podatkowych za nierzetelne lub wadliwe organ podatkowy nie uznaje ich za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Zapisy zostają tym samym zakwestionowane. W przypadku braku danych wynikających z ksiąg podatkowych może nastąpić szacowanie podstawy opodatkowania. Zgodnie z przepisami organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. Wadliwość lub nierzetelność ksiąg podatkowych oraz okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów zostaje stwierdzone w protokole z badania ksiąg (*Ustawa z dnia 29 sierpnia...*, 1997, art. 193, ust. 2–6).

Regulacje określają także sposoby przeprowadzenia szacunku. Według przepisów podstawę opodatkowania określa się w drodze szacunku, stosując następujące metody (B r z e z i ń s k i i in., 2007, s. 236–242):

- porównawczą wewnętrzną – porównanie wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu,
- porównawczą zewnętrzną – sprowadza się ona do porównania wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach,
- remanentową – opiera się na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu,
- produkcyjną – sprecyzowanie zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa,
- kosztową – ustalenie wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie,
- udziału dochodu w obrocie – uściślenie wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie.

W przypadku gdy wyżej wskazane metody nie będą mogły być zastosowane, to przepisy podatkowe przewidują możliwość wykorzystania także innych metod szacowania podstawy opodatkowania, nie precyzując ich (*Ustawa z dnia 29 sierp-*

nia..., 1997, art. 23, § 3–4). W literaturze do innych metod szacunku zalicza się m.in. (S c h n e i d e r, 2007, s. 223):

- ustalenie obrotu na podstawie materiałów informacyjnych,
- udział określonych wyrobów w ogólnej produkcji,
- metodę receptur poszczególnych wyrobów,
- zużycie energii elektrycznej,
- ustalanie dochodu na podstawie ponoszonych wydatków,
- metody modelu ekonometrycznego kosztów.

Ustalenie obrotu na podstawie materiałów informacyjnych opiera się na wykorzystaniu informacji o zakupach towarów w określonym czasie, np. kwartału. Na podstawie tych informacji ustala się wielkość zakupu w szacowanym okresie (np. roku) uwzględniając ewentualne różnice sezonowe. Następnie ustala się udział danego towaru w sprzedaży ogółem. Na tej podstawie szacuje się całościowy obrót przedsiębiorstwa (S c h n e i d e r, 2007, s. 223).

Metoda receptur wykorzystuje normy udziału określonych materiałów w poszczególnych wyrobach (recepturach). Może być zastosowana do ustalenia obrotu w przedsiębiorstwach spożywczych oraz gastronomicznych (S c h n e i d e r, 2007, s. 223).

Jedną z metod szacowania jest metoda zużycia energii elektrycznej. Polega ona na ustaleniu ilości pobranej w danym okresie energii elektrycznej oraz przeciętnego zużycia energii na wykonanie jednostki wyrobu (usługi). W celu ustalenia podstawy opodatkowania powyższą metodą należy ustalić: faktyczne zużycie energii elektrycznej na potrzeby produkcyjne, przeciętne zużycie energii na jednostkę produkcji, wykazaną przez podatnika ilość wytworzonych produktów (usług) z podziałem na rodzaje według przeciętnego zużycia energii elektrycznej na wykonanie danego wyrobu (usługi) oraz cenę sprzedaży wyrobów gotowych (S c h n e i d e r, 2007, s. 223–224).

Metoda ustalania dochodu na podstawie ponoszonych wydatków opiera się na ustaleniu wydatków ponoszonych przez podatnika szczególnie o charakterze majątkowym, takich jak zakup nieruchomości, towarów luksusowych. Wielkość wydatków oraz posiadanego wcześniej majątku służy do oszacowania wartości dochodu osiąganego przez podatnika (S c h n e i d e r, 2007, s. 224).

Kolejną metodą szacowania może być wykorzystanie metod ekonometrycznych. W szczególności służyć może do ustalania wartości kosztów całkowitych, jednostkowych oraz udziału kosztów zmiennych i stałych (zob. szerzej: S c h n e i d e r, 2007, s. 223).

3. MOŻLIWOŚĆ WYKORZYSTANIA POSZCZEGÓLNYCH METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU VAT

Na samym wstępie rozważań poświęconych możliwości wykorzystania poszczególnych metod szacowania podstawy opodatkowania w podatku VAT należy zwrócić uwagę na fakt, że występowały kontrowersje w zakresie możliwości wy-

korzystania szacowania podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług po przystąpieniu do Unii Europejskiej. Wskazać można na orzeczenia sądowe stwierdzające, że przepisy ówczesnej VI dyrektywy regulującej zasady funkcjonowania podatku od wartości dodanej nie pozwalały na zastosowanie instytucji oszacowania. Sąd uznał, że art. 23 ordynacji podatkowej, pozwalający na szacowanie, „jest sprzeczny z treścią ówczesnego przepisu regulującego ustalanie podstawy opodatkowania według przepisów wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej” (*Wyrok Wojewódzkiego Sądu...*, 2008). Sędziowie stwierdzili, że brak jest możliwości dokonania szacowania nawet w sytuacji, gdy doszło do uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Co więcej sąd doszedł do wniosku, że dopiero od 13 sierpnia 2006 r., czyli od dnia zmiany VI dyrektywy VAT, wprowadzono możliwość dla członków Unii Europejskiej, podjęcia środków w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania przez ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rynkową, ale według opinii sądu wyłącznie w odniesieniu do transakcji dostaw towarów i usług zawieranych przez podmioty powiązane. Dodatkowo skład orzekający uznał, że w przypadku obecnie obowiązującej dyrektywy 112, regulującej zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług, prawodawca wspólnotowy także nie przewidział regulacji, która pozwalałaby na szacowanie podstawy opodatkowania z wyjątkiem dwóch sytuacji: zawierania transakcji przez podmioty powiązane przy spełnieniu pewnych warunków określonych w dyrektywie oraz zastosowania środka specjalnego (*Wyrok Wojewódzkiego Sądu...*, 2008). Zdaniem sądu w tym drugim przypadku przepisy unijne przewidują możliwość zastosowania środka specjalnego dla potrzeb przeciwdziałania uchylaniu się przed podatkami. Sąd stwierdził, że takim środkiem specjalnym jest właśnie szacowanie podstawy opodatkowania, a skoro Polska nie wystąpiła o jego zastosowanie w tym zakresie, to nie można dokonywać ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacunku. Reasumując, skład sędziowski uznał, że przepisy dotyczące szacowania nie mogą być wykorzystywane, bo byłyby to sprzeczne z prawem unijnym (*Wyrok Wojewódzkiego Sądu...*, 2008). Z powyższą argumentacją nie zgodził się Naczelny Sąd Administracyjny, który ustalił, że oszacowanie podstawy opodatkowania nie jest procesem polegającym na pominięciu rzeczywistej wartości transakcji dokonanych przez podatnika, lecz jest to działanie mające na celu jedynie odtworzenie tej wartości. Tym samym skoro przepisy dotyczące szacowania regulują w przypadku sprzedaży będącej podstawą opodatkowania odtworzenie rzeczywistych rozmiarów tej sprzedaży na potrzeby wymiaru podatku, którego rozliczenia podatnik chciał uniknąć wbrew obowiązkom wynikającym z przepisów prawa, to nie można twierdzić, że przepisy te naruszają przepisy unijne (*Wyrok Naczelnego Sądu...*, 2009). Dlatego można uznać, że reguły zawarte w ordynacji podatkowej dotyczące ustalania podstawy opodatkowania w drodze szacunku mogą być wykorzystywane w podatku od wartości dodanej.

Warto rozważyć możliwość szacowania podstawy opodatkowania w podatku VAT z wykorzystaniem poszczególnych metod przewidzianych w przepisach.

W przypadku metody porównawczej wewnętrznej i zewnętrznej ich zastosowanie w szacowaniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług wydaje się jak najbardziej właściwe. Oznaczają one wykorzystanie danych zawartych w ewidencjach posiadanych przez podatnika. Należy jednak zwrócić uwagę, że dane powinny mieć porównywalny charakter. Ich praktyczne zastosowanie może napotkać na wiele trudności oraz wątpliwości. Na porównywalność działalności wpływ ma bardzo wiele czynników. Przykładowo w wielu dziedzinach gospodarki występuje sezonowość. Dotyczyć to może gastronomii, handlu, ale także produkcji. Zatem dokonując szacunku należałoby uwzględnić sezonowość. Jeżeli organ podatkowy dysponuje dokumentacją podatnika za część roku podatkowego i będzie chciał ją użyć do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze szacunku, to nie można automatycznie wielkości za dane miesiące przenieść na kolejne. Jednakże powstać może pytanie, o jakie wartości należy skorygować informacje, np. o sprzedaży w zimie, jeśli podatnik nie udziela informacji o sezonowości. Warto wówczas połączyć metodę porównywalną wewnętrzną z porównywalną zewnętrzną. Spróbować ustalić wielkość sprzedaży u innych przedstawicieli tej samej branży. Oczywiście obok sezonowości wymienić można liczne inne czynniki wpływające na możliwość wykorzystania analizowanych metod. Jednakże same przepisy ich nie opisują. Wskazane byłoby, aby zostały one bardziej szczegółowo uwzględnione w regulacjach.

Metoda remanentowa jest stosowana w jednostkach handlowych. Może ona być wykorzystywana dla potrzeb ustalania podstawy opodatkowania. Jej użycie wymaga znajomość remanentu początkowego i końcowego. Remanent końcowy może zostać ustalony przez służby skarbowe w trakcie przeprowadzanej kontroli podatkowej. Natomiast wartość remanentu początkowego nie zawsze będzie znana. Może to wykluczyć użycie analizowanej metody. Wymagana jest dla tej metody również znajomość współczynnika rotacji towaru. Nie zawsze jest możliwe ustalenie jego wartości przez organy podatkowe albo organy kontroli skarbowej w kontrolowanym przedsiębiorstwie. Wówczas należałoby sięgnąć do wielkości, jaka występuje w innych jednostkach. Czyli faktycznie połączyć metodę remanentową z metodą porównawczą zewnętrzną.

Dla potrzeb podatku od towarów i usług może być wykorzystana metoda produkcyjna. Należy jednak zdawać sobie sprawę z pewnych ograniczeń, jakie są związane z powyższą metodą. Maksymalne zdolności produkcyjne nie oznaczają jeszcze w warunkach gospodarki rynkowej, że pobyt na dobra wytwarzane przez podatnika pozwoli w całości na ich sprzedaż. Metoda ta wskazuje na maksymalny rozmiar szacowanej podstawy opodatkowania. Przy jej wykorzystaniu należałoby również sięgnąć do innych metod oszacowania.

Metoda kosztowa również może być użyta przez organy administracji skarbowej do ustalania wartości obrotu w drodze szacunku. Jednak istotnym elementem jest ustalenie wartości kosztów i ich udziału w całości obrotu. Pomocna tutaj może być metoda porównawcza zewnętrzna.

Zastosowanie metody udziału dochodu w obrocie może być problematyczne. Służy ona bardziej do oszacowania wartości dochodu, a nie obrotu.

W razie braku danych można skorzystać również z innych metod szacowania podstawy opodatkowania.

Podstawa opodatkowania może być oszacowana za pomocą metody ustalenia obrotu na podstawie materiałów informacyjnych. Problemатyczne jednak w wykorzystaniu tej metody może być ustalenie samych materiałów informacyjnych.

Dla potrzeb obliczenia podstawy opodatkowani w podatku od wartości dodanej mogą być zastosowane także metody receptur poszczególnych wyrobów oraz metoda zużycia energii elektrycznej. Są one zbliżone metodologicznie do metody kosztów i w niektórych sytuacjach mogą być pomocne dla organów administracji skarbowej.

Natomiast zastosowanie metody ustalania dochodu na podstawie ponoszonych wydatków nie będzie mogło być wykorzystane dla potrzeb podatku VAT. Jest to metoda służąca do określenia wysokości nieujawnionych dochodów w podatku dochodowym od osób fizycznych (*Ustawa z dnia 26 lipca...*, 2012, art. 20, ust. 3).

Wykorzystanie metod ekonometrycznych dla potrzeb szacowania jest wskazywane w literaturze przedmiotu jako przydatne dla potrzeb ustalania wielkości kosztów w drodze szacunku (S c h n e i d e r, 2007, s. 224–225). Wydaje się, że wykorzystanie metod ekonometrycznych dla szacowania obrotu może być zdecydowanie mniejsze, chociaż nie można wykluczyć występowania sytuacji, kiedy także model ekonometryczny znajdzie swoje zastosowanie w szacowaniu wartości obrotu.

4. SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU VAT A CENY TRANSFEROWE

W podatku od towarów i usług przewidziano możliwość szacowania podstawy opodatkowania w przypadku stosowania cen transferowych. Pod pojęciem cen transferowych rozumie się ceny określające wartość dóbr i usług sprzedawanych powiązanim przedsiębiorstwom w obrębie holdingu, koncernu lub grupy kapitałowej (O ' S h a u g h n e s s y, 2003, s. 5). Odpowiednie kształtowanie cen transferowych może przyczynić się do zmniejszania kwoty płaconego przez podatnika podatku VAT. Dlatego zarówno w regulacjach unijnych, jak i krajowych wprowadzono możliwość szacowania podstawy opodatkowania w przypadku jej

zaniżania przez podmioty powiązane (*Dyrektywa 2006/112/WE...*, 2006, art. 80; *Ustawa z dnia 11 marca...*, 2011). Polskie przepisy wskazują na rodzaje powiązań, zaistnienie których powoduje uznanie występowania powiązanych przedsiębiorców. Za jednostki powiązane uważa się sytuacje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Powiązania występują także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów. Przepisy precyzują, że przez powiązania rodzinne rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia. Natomiast przez powiązania kapitałowe rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem. Co więcej samo wystąpienie powiązań nie jest wystarczające do przeprowadzenia szacunku. Dodatkowo musi dojść do zaniżenia zobowiązania podatkowego w ściśle określonych sytuacjach. Regulacje mają przeciwdziałać m.in. transakcjom pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w których ustala się wartość wynagrodzenia za dostawę towarów lub usług na poziomie niższym od rynkowego, a nabywca nie ma pełnego prawa do odliczenia i pomniejsza kwoty podatku niepodlegającą odliczeniu. Innym przypadkiem jest ustalenie wartości wynagrodzenia poniżej wartość rynkowej, a dostawca nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Szacowanie podstawy opodatkowania jest także możliwe, gdy wartość wynagrodzenia za dostawę towarów lub usług jest ustalona na poziomie wyższym niż rynkowy, a dostawca nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego (*Z u b r z y c k i*, 2008, s. 546–547).

Formalnie szacowanie wielkości obrotu odbywa się na podstawie wartości rynkowej. Została ona jednak zdefiniowana w specyficzny i nie do końca precyzyjny sposób. Za wartość rynkową rozumie się całkowitą kwotę, jaką w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby w warunkach uczciwej konkurencji zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2011, art. 2, pkt 27b, art. 32). Polskie przepisy przewidują także sytuację, gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług. Wówczas przez wartość rynkową rozumie się (*Ustawa z dnia 11 marca...*, 2011):

- w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy,
- w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.

Powyższe regulacje ustawy o podatku od towarów i usług dotyczące szacowania podstawy opodatkowania należy ocenić krytycznie. Odwołują się do wartości rynkowej, która została określona w bardzo specyficzny sposób. Nie zawsze odzwierciedla ona wartość w ujęciu finansowym lub rachunkowym. Co więcej odwołują się do transakcji zawieranych w „danym momencie”. Powstawać mogą wątpliwości, czy jeśli podobna, a nawet identyczna transakcja została zawarta np. tydzień wcześniej, to czy będzie mogła być traktowana jako punkt wyjścia do szacowania skoro faktycznie trudno uznać, aby została ona zawarta w „danym momencie”. Również problematyczne dla organów podatkowych może być ustalenie porównywalnej transakcji. Nie zawsze będzie to możliwe. Szczególnie jeśli nie można ustalić porównywalnych warunków rynkowych. Niektóre transakcje ze względu na swój specyficzny charakter, np. wartości niematerialne i prawne, nie będą mogły być porównywane z innymi umowami zawartymi przez niezależne podmioty. W efekcie może dochodzić do dostawy, nabycia towarów lub usług, które nie będą mogły być skorygowane przez organy podatkowe. Zastosowanie wówczas jako wartości rynkowej wartości ustalonej na podstawie kosztów nabycia lub wytworzenia zakłada, że sprzedaż odbywa się bez osiągania zysku. Oczywiście w gospodarce rynkowej mogą wystąpić tego typu sytuacje, a nawet sprzedaż ze stratą, to jednak podstawowym celem podmiotów gospodarczych jest osiąganie zysku. Jednak szacowanie, dokonywane przez organ podatkowy na podstawie obecnie obowiązujących przepisów, nie może uwzględniać osiągania dodatkowej wartości, bo regulacje nakazują oprzeć się na wartości wynikającej z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

5. WNIOSKI

Podatek od towarów i usług jest szczególnie narażony na występowanie oszustw podatkowych. Dlatego istnieć muszą instrumenty służące do ograniczenia tego zjawiska. Jednym z nich jest szacowanie podstawy opodatkowania. Może ono być stosowane odrębnie na podstawie ordynacji podatkowej, jeśli zawarte są w niej przesłanki szacowania, brak jest ksiąg podatkowych albo są one nierzetelne lub wadliwe, oraz wobec podatników powiązanych.

Nie wszystkie metody przewidziane w przepisach będą mogły być zastosowane przy szacowaniu podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Szczególnie wykorzystane mogą być metody porównania wewnętrznego i zewnętrznego. W wielu sytuacjach organy podatkowe użyć powinny kombinacje różnych metod. Niestety przepisy nie charakteryzują dokładniej tych metod. Ich wykorzystanie może być uzależnione od wielu czynników. Warto rozważyć możliwość wydania wytycznych dotyczących szacowania za pomocą poszczególnych metod. Mogłyby one wskazywać czynniki, jakie należy uwzględnić przy doko-

nywaniu szacunku. Mogą one mieć charakter rozporządzenia. Z jednej strony wzocnić może to prawa kontrolowanego podatnika, z drugiej – ułatwić organowi administracji skarbowej przeprowadzanie szacowania.

Krytycznie należy ocenić regulacje w zakresie szacowania w przypadku stosowania cen transferowych. Sam przepis jest nie tylko sformułowany w nieczytelny sposób, ale nie będzie mógł być zastosowany w każdym przypadku zmniejszania ciężarów podatkowych przez powiązane przedsiębiorstwa. Nie zawsze jest możliwe ustalenie porównywalnych warunków rynkowych. Należałoby dokonać zmiany w zakresie obowiązujących przepisów w podatku od towarów i usług. Szacowanie podstawy opodatkowania w przypadku stosowania cen transferowych mogłoby odwoływać się do metod przewidzianych dla podatków dochodach, ewentualnie do metod określonych w ordynacji podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B. i in. (2007), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, Dom Organizatora, Toruń.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2006), DzUrz UE L nr 347 z 11.12.2006, s. 1–118.
- Kosikowski C. (red.) (2007), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 stycznia 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (2012), DzU, nr 0, poz. 361, ze zm.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 maja 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Ordynacja podatkowa (2012), DzU, nr 0, poz. 749, ze zm.
- O'Shaughnessy M. (2003), *Ceny transferowe*, Wydawnictwo H.C. Beck, Warszawa.
- Schneider K. (2007), *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (1977), DzUrz UE L nr 145 z 13.06.1977, s. 1–106.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (1991), DzU, nr 80, poz. 350, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (1997), DzU, nr 137, poz. 926, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2011), DzU, nr 177, poz. 1054, ze zm.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lipca 2009 r. sygn. akt I FSK 1259/08 (2009), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, 27.09.2012.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 20 lutego 2008 r. sygn. akt I SA/Bd 820/07 (2008), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, 27.09.2012.
- Zubrzycki J. (2008), *Leksykon VAT 2008*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław.

*Radosław Witzak***THE ESTIMATION OF VAT TAX BASE AS THE WAY OF TAX FRAUD
– CHOSEN ISSUES**

The problem of tax assessment in the VAT tax was presented. The provisions point out different methods of assessment of the tax base. The analyse of use of different methods in assessment of the tax base in VAT was given. The associated enterprises can also diminish tax liabilities in the VAT. Tax authorities can assess the turnover in such situation but the provisions curtail the tax assessment. The possibility of changing the provisions in this respect was discussed.