

Rafał Pasternak

Główne czynniki determinujące wybór metody oszacowania podstawy opodatkowania w świetle Ordynacji podatkowej

STRESZCZENIE

Głównym celem niniejszego artykułu jest dokonanie klasyfikacji i charakterystyka czynników determinujących wybór metody oszacowania podstawy opodatkowania. Autor wymienia cztery takie czynniki i ocenia, w jaki sposób każdy z nich wpływa na rezultat oszacowania. Ich zastosowanie powinno bowiem prowadzić do uzyskania wartości podstawy opodatkowania zbliżonej do jej rzeczywistych rozmiarów. Nie każdy ze wspomnianych czynników w sposób prawidłowy realizuje niniejszy cel, co również jest przedmiotem analizy i oceny.

Słowa kluczowe: oszacowanie podstawy opodatkowania, metody szacowania, czynniki wpływające na wybór metody oszacowania podstawy opodatkowania



Rafał Pasternak

The main factors determining the choice of method of the tax base determination by means of assessment in light of the Polish Tax Ordinance

ABSTRACT

The main aim of this article is to classify and characterise the major factors that have influence on the choice of method of the determination of the tax base by means of assessment. The author lists four factors and assesses how each of these affects the result of the determination of the tax base by means of assessment. Their application should lead to the obtaining result of value of tax base similar to its actual size. Not all of these factors properly realises this objective, which is also a subject of analysis and evaluation.

Keywords: tax base estimation, estimation methods, factors determining the choice of method of tax base estimation



ROLA IKLASYFIKACJ CZYNNIKÓW DETERMINUJĄCYCH WYBÓR METODY OSZACOWANIA

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że ustalenie podstawy opodatkowania w formie szacunkowej jest jednym z czynników ryzyka, które ogranicza pewność, że obliczona kwota podatku jest kwotą prawidłową – czyli jedyną, którą w konkretnym stanie faktycznym powinien zapłacić podatnik¹. Tym samym ustawodawca, wprowadzając instytucję oszacowania jako jeden ze sposobów ustalenia wysokości podstawy obliczenia podatku, godzi się niejako z ograniczeniem pewności i równości prawa podatkowego. Z samej treści przepisu art. 23 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa² wynika bowiem, że zamierzonym celem zastosowania szacunku może być osiągnięcie wyniku wymiarowego jedynie zbliżonego do rzeczywistej podstawy opodatkowania³, a więc uzyskany rezultat może być wyższy bądź niższy od wartości rzeczywistych⁴. Tym samym skuteczność tak ustalonej podstawy wymiaru w sferze stosunków prawnopodatkowych wynika jedynie z domniemania, że jest to rzeczywista podstawa obliczenia podatku⁵, a nie z faktu, że tak w istocie rzeczy jest. Taki obraz instytucji szacunku jest następstwem specyficznych okoliczności, w których znajduje ona zastosowanie, polegających na konieczności dokonania wymiaru w warunkach braku materiału dowodowego, na podstawie którego mogłyby zostać ustalone wszystkie istotne elementy podatkowego stanu faktycznego⁶.

Główną rolę czynników wpływających na dokonanie wyboru metody oszacowania jest więc określenie takich ram dokonania wymiaru opartego na szacunku, aby jego rezultat nie miał charakteru dowolnego. Tym samym uwarunkowania wyboru metody oszacowania mają zapobiegać zbyt daleko

¹ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 42.

² Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. (dalej o.p.).

³ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1259/08*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2010, nr 4, s. 202.

⁴ *Ibidem*, s. 202.

⁵ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, cz. 2, b.m.w. 1985, s. 185.

⁶ Zob. art. 23 § 1 pkt 1–3 o.p.

idącej erozji wyżej wspomnianych zasad pewności i równości prawa podatkowego, stanowiących gwarancję tego, że „(...) na każdym podmiocie zobowiązania podatkowego (znajdującego się w danej kategorii podmiotów) ciąży taka sama kwota podatku, w związku z zaistnieniem tych samych okoliczności faktycznych, identycznie zakwalifikowanych prawnie”⁷. Można zatem stwierdzić, że czynniki determinujące wybór jednej z metod wyznaczają „granice tolerancji rozbieżności” pomiędzy podstawą opodatkowania opartą na rzeczywistym stanie faktycznym a uzyskaną w wyniku dokonania szacunku⁸. W tym sensie każdy rezultat postępowania wymiarowego w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania, wykraczający poza wyznaczone w ten sposób granice, należy uznać za dowolny i przekraczający zakres swobody przyznanej organowi w wyborze metody oszacowania. Reasumując, czynniki determinujące wybór metody oszacowania realizują dwojakiego rodzaju zadania: po pierwsze bezpośrednio wpływają na kształt zobowiązania podatkowego poprzez wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, a zarazem wysokość obciążenia podatkowego, a po drugie ograniczają uznaniowość decyzji rozstrzygającej postępowanie.

Dokonując analizy treści przepisu art. 23 o.p., należy wskazać następujące czynniki (warunki), które wpływają na ocenę prawidłowości wyboru metody szacunkowej:

1. zbieżność uzyskanego rezultatu z rzeczywistą wysokością podstawy opodatkowania,
2. „zmieszczenie się” w zakresie przedmiotowym dopuszczalnych metod szacowania,
3. zachowanie hierarchii pierwszeństwa pomiędzy poszczególnymi metodami,
4. uwzględnienie zasady *in dubio pro tributario* w sytuacji zbiegu dwóch bądź kilku możliwych do zastosowania w danym stanie faktycznym metod.

Oznacza to, iż powyższe czynniki mają dwojaki charakter. Po pierwsze – są wśród nich czynniki materialne, które określają warunki odnoszące się do rozmiarów podstawy opodatkowania. Tak jest w przypadku dążenia, aby wynik szacunkowy był zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatk-

⁷ T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 34.

⁸ Szerzej na ten temat zob. T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 34.

wania. Podobny charakter należy przypisać zasadzie *in dubio pro tributario* w zakresie, w jakim rozstrzyga ona problem konkurencji dwóch lub większej liczby metod możliwych do zastosowania w danym przypadku. Ponadto ustawodawca zdecydował się na zastosowanie dodatkowych ograniczeń, odnoszących się do zakresu wyboru oraz hierarchii panującej pomiędzy poszczególnymi metodami, które w istocie rzeczy mają charakter formalny. Należy nadmienić, że nie wszystkie regulacje prawne w tym zakresie zostały ocenione pozytywnie, co determinuje konieczność dalszej analizy tej problematyki.

2

CHARAKTERYSTYKA CZYNNIKÓW

Obecna treść regulacji prawnej dotyczącej zakresu wyboru metod oszacowania ma charakter hybrydowy. Z jednej strony ustawodawca zdecydował się na stworzenie zamkniętego katalogu metod mających pierwszeństwo w zastosowaniu (art. 23 § 3 o.p.), z drugiej zaś, w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy nie można zastosować żadnej z ustawowo określonych metod, stworzył przed organami możliwość korzystania z innych sposobów oszacowania podstawy opodatkowania (art. 23 § 4 o.p.), tym samym powodując, że zakres obejmujący wszystkie możliwe do zastosowania metody jest nieokreślony.

Zgodnie z przyjętym modelem prawnym organ podatkowy w pierwszej kolejności powinien zweryfikować możliwość zastosowania jednej z metod określonych w ustawie. Są to:

1. metoda porównawcza wewnętrzna – polegająca na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu;
2. metoda porównawcza zewnętrzna – polegająca na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach;
3. metoda remanentowa – polegająca na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu;
4. metoda produkcyjna – polegająca na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa;

5. metoda kosztowa – polegająca na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w wysokości obrotu;
6. metoda udziału dochodu w obrocie – polegająca na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całej wysokości obrotu.

Dopiero po stwierdzeniu braku możliwości zastosowania którejkolwiek z tychże metod organ podatkowy może zastosować „metodę zindywidualizowaną do danego przypadku”⁹.

Przyczyn takiej koncepcji regulacji należy poszukiwać w pracach legislacyjnych nad ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁰. Rządowy projekt tego aktu zawierał propozycję ustawowego określenia metod szacunkowych, co jak wskazuje się w literaturze¹¹ realizowało postulaty niektórych przedstawicieli nauki prawa podatkowego¹². Zgodnie z proponowanym rozwiązaniem, metody szacowania były wymienione jedynie przykładowo, co oznaczało zastosowanie klasycznego katalogu otwartego. Proponowana treść art. 23 § 3 o.p. zd. 1 brzmiała: „Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w szczególności następujące metody”, po czym kolejno w sześciu punktach wymieniono metody szacunku. Warto zwrócić uwagę na użycie wyrażenia „w szczególności”, które, zgodnie z przyjętymi zasadami techniki prawodawczej, podkreśla przykładowy charakter wyliczenia¹³. Do takiego kształtu regulacji zostały zgłoszone uwagi w eksperckiej opinii dotyczącej niniejszego projektu¹⁴, w której

⁹ H. Dzwonkowski, *Luka dowodowa a szacowanie kosztów uzyskania przychodu*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 12, s. 3.

¹⁰ Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

¹¹ D. Strzelec, *Szacowanie podstawy opodatkowania – analiza zmian wprowadzonych w ustawie Ordynacja podatkowa nowelą z dnia 12 września 2002 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1, s. 80.

¹² W. Olszowy, *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994, s. 86.

¹³ Por. § 153 ust. 3 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, Dz.U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908, tak L. Etel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk 414) z dnia 8 maja 2002 r.*, Warszawa 2002.

¹⁴ *Ibidem*.

postulowano wskazanie wszystkich możliwych do zastosowania przez organy podatkowe sposobów szacowania podstawy opodatkowania. Wydaje się więc, że ostatecznie uchwalona wersja jest swoistym kompromisem pomiędzy dwiema przedstawionymi koncepcjami regulacji ustawowych metod oszacowania.

Poglądy doktryny na temat normatywnego określania sposobów dokonania szacunku są zróżnicowane. Po pierwsze uznaje się, że metody szacunku powinny zostać w ustawie wymienione w sposób wyczerpujący¹⁵ w celu eliminacji uznaniowego charakteru decyzji wymiarowych opartych na szacunku¹⁶. Krytycy tego rozwiązania wskazują jednak, że złożoność procesów gospodarczych, uniemożliwia w praktyce skonstruowanie pełnego i uniwersalnego katalogu metod ustawowych¹⁷. Ponadto podnoszą argument, zgodnie z którym w procesie stosowania instytucji oszacowania trudno o znalezienie dwóch identycznych stanów faktycznych, co implikuje konieczność indywidualnego podejścia do każdej sprawy¹⁸. Tym samym drugi pogląd zakłada pełną swobodę przy wyborze metody, uzależnioną jedynie od okoliczności konkretnego przypadku.

Kluczowego argumentu, świadczącego na korzyść drugiego z wymienionych poglądów, dostarcza praktyka orzecznicza. W jednym z orzeczeń sądów administracyjnych wskazano, że dyrektywa, zgodnie z którą określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania, nie stanowi samodzielnej przesłanki do odstąpienia od oszacowania na podstawie zasad określonych w art. 23 § 3 o.p. i nie umożliwia przejścia do zasady określonej w art. 23 § 4 o.p.¹⁹ Teza ta może stanowić podstawę do wniosku, zgodnie z którym organ, mając do wyboru dwie metody, jedną ustawową, a jedną opartą na indywidualnych ustaleniach, powinien przestrzegać określonej w przepisach hierarchii między nimi, nakazującej mu zastosowanie w pierwszej kolejności metody ustawowej, nawet jeśli metoda indywidualna umożliwiłaby odwzorowanie podstawy opodatkowania w sposób bardziej zbliżony do jej rzeczywistej wielkości.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ W. Olszowy, op. cit., s. 86.

¹⁷ R. Sowiński, *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2003, nr 3, s. 10.

¹⁸ G. Adaszkievicz, *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 9, s. 9.

¹⁹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r., I SA/Bk 136/2008, Lex Polonica nr 2244223.

Określenie normatywnych sposobów ustalenia podstawy opodatkowania oraz nadanie im atrybutu pierwszeństwa może więc być sprzeczne z głównym celem organu podatkowego, jakim jest dobór takiej metody, która w najwyższym stopniu zbliży osiągnięty za jej pośrednictwem rezultat szacunkowy do rzeczywistej wielkości podstawy opodatkowania²⁰. Wydaje się być uzasadniona krytyka normatywnego określenia niektórych metod szacunku, przy jednoczesnym ograniczeniu możliwości stosowania pozostałych tylko do szczególnie uzasadnionych przypadków.

Zakres wyboru spośród metod ustawowych nie budzi wątpliwości ze względu na ich wyczerpujące wyliczenie w art. 23 § 3 o.p. W przypadku metod nienazwanych (pozaustawowych), stosowanych w szczególnie uzasadnionych przypadkach, mamy do czynienia z sytuacją odmienną, bowiem ich zbiór nie ma charakteru zamkniętego. Otwarty katalog metod pozaustawowych sam w sobie nie stanowi jednak problemu, bowiem taka konstrukcja legislacyjna wyboru metod oszacowania jest zamierzonym zabiegiem ustawodawcy, mającym nadawać instytucji oszacowania większą elastyczność. Problemem natomiast może być zastosowana technika legislacyjna. Treść przepisu art. 23 § 4 o.p. stanowi, że gdy nie można zastosować metod wskazanych w § 3, organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania. Zastosowanie wyrażenia „inny” sugeruje, że na podstawie przytoczonego przepisu możliwe jest zastosowanie jedynie takich metod, które nie zostały wymienione w przepisie art. 23 § 3. Problem ten aktualny jest przede wszystkim na tle metody porównawczej wewnętrznej. Przepis art. 23 § 3 pkt 1 o.p. stanowi, że podstawa opodatkowania obliczona przy jej pomocy może być oparta jedynie na danych o obrotach pochodzących z okresów poprzedzających okres, którego dotyczy postępowanie. Treść przytoczonego przepisu wyklucza porównanie z danymi wynikającymi z okresów późniejszych. Jednocześnie nie jest możliwe zastosowanie metody porównawczej wewnętrznej, opartej na wysokości obrotów uzyskanych w późniejszych okresach, również na podstawie przepisu art. 23 § 4 o.p. ze względu na jego niefortunną konstrukcję językową²¹.

²⁰ R. Mastalski w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 227.

²¹ Odmienny pogląd co do możliwości zastosowania metody porównawczej wewnętrznej na podstawie porównania z obrotami uzyskanymi w okresach późniejszych niż okres, za który dokonywany jest wymiar prezentuje NSA w wyroku z dnia 18 marca 2010 r., I FSK 422/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

Zastosowanie typowych środków techniki prawodawczej, zawartych w załączniku do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej gwarantowałyby uniknięcie wskazanych problemów²². W niniejszym przypadku w drodze analogii należało rozważyć zastosowanie zasady obowiązującej przy konstruowaniu definicji zakresowych, zgodnie z którą w przypadku, gdy pełne wyliczenie elementów danego zakresu nie jest możliwe, postuluje się ich przykładowe wyliczenie poprzez zastosowanie zwrotów: „w szczególności” bądź „zwłaszcza”²³. Należy zwrócić uwagę na to, że drugi z tych zwrotów może być użyty w celu nadania większego znaczenia (wagi) elementom znajdującym się w regulowanym zakresie²⁴. W związku z tym art. 23 § 3 o.p. zd. 1 mógłby brzmieć w sposób następujący: „Podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując »zwłaszcza« następujące metody”. Przy równoczesnej rezygnacji z § 4 tego przepisu, nadal możliwe byłoby osiągnięcie atrybutu pierwszeństwa metod wymienionych w ustawie, bez wywoływania negatywnych skutków, na które wskazano wyżej.

Jednym z czynników determinujących wybór metody oszacowania jest cel postawiony przed każdym wymiarem opartym na szacunku, ujęty w art. 23 § 5 o.p. zd. 1, zgodnie z którym określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Jak słusznie wskazano w jednym z wyroków WSA, ustalenie podstawy obliczenia podatku w drodze szacunku polega na dokonaniu ustaleń zbliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamego z tym stanem²⁵. Bez względu więc na to, jaka metoda zostanie zastosowana, nigdy nie będzie możliwe odtworzenie rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania²⁶. Tym samym wybór metody nie będzie oceniany poprzez pryzmat osiągnięcia jakiegoś ściśle określonego rezultatu. W orzecznictwie pojawił się nawet pogląd, zgodnie z którym wybór metody i osiągniętego za jej pośrednictwem wyniku nie podlega sądowej kontroli w zakresie realizacji dyrektywy, o której mowa

²² Dz.U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908.

²³ Por. § 153 ust. 3 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej.

²⁴ M. Zieliński w: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 290.

²⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 września 2010 r., I SA/Gd 479/10, LEX nr 615974.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 15 września 2010 r., II FSK 1100/10, LEX nr 745484.

w art. 23 § 5 o.p.²⁷, czyli w zakresie spójności tego rezultatu z rzeczywistą podstawą opodatkowania. Faktem jednak jest, że różne metody szacowania dają różne rezultaty, które mogą być nawet bardzo odległe od siebie. Należy więc przyjąć, że zadaniem dyrektywy wynikającej z art. 23 § 5 o.p. jest eliminacja tych rezultatów, które są nielogiczne lub nie dają się pogodzić z doświadczeniem życiowym.

Główną cechą charakterystyczną dla wymiaru opartego na szacunkowej podstawie opodatkowania jest ustalenie okoliczności faktycznych na podstawie danych i informacji oderwanych od rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych istotnych z punktu widzenia podatkowego stanu faktycznego. W związku z tym nawet prawidłowe stosowanie szacunku, z zachowaniem wszystkich powyżej wymienionych czynników determinujących wybór metody, może nie doprowadzić do jedyne go możliwego rezultatu. W zakresie ustalenia prawidłowej kwoty świadczenia podatkowego szacunek jest więc pojmowany jako wyjątek od pewności, że obliczona kwota jest prawidłowa, a zarazem jedyna możliwa²⁸. Oznacza to, iż przy obiektywnym braku możliwości osiągnięcia prawidłowego rezultatu wymiarowego, głównym celem organu podatkowego jest dobór takiej metody, która w najwyższym stopniu zbliży osiągnięty za jej pośrednictwem rezultat szacunkowy do rzeczywistej wielkości podstawy opodatkowania²⁹, przy czym organ podatkowy w tym zakresie jest zobligowany do dołożenia wszelkiej staranności³⁰. Jednak nie w każdym przypadku możliwe jest zrealizowanie powyższego założenia, jako że czynniki determinujące wybór metody oszacowania wyznaczają granicę tolerancji rozbieżności pomiędzy kwotą prawidłową a kwotą uzyskaną w efekcie stosowania szacunku. Tym samym granice te zakreślają pewien zbiór rezultatów możliwych do uzyskania (a nie jeden rezultat), z których każdy spełnia warunek zbieżności z rzeczywistą podstawą opodatkowania. Jednocześnie nie w każdym przypadku możliwa jest ocena, który z rezultatów szacowania spełnia ten warunek w stopniu najpełniejszym. Wynika to z założenia, że w warunkach zastosowania instytucji szacunku wysokość rzeczywistej podstawy opodatkowania jest

²⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2008 r., I SA/Gd 1050/07, LEX nr 467090.

²⁸ T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 40 i nast.

²⁹ R. Mastalski, op. cit., s. 227.

³⁰ A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1, s. 30.

niepoznawalna³¹, a więc nie sposób ocenić, który z wyników wymiarowych jest z nią najbardziej spójny. W konkretnym stanie faktycznym możliwa jest więc konkurencja kilku metod, które prowadzą do różnych wyników, ale jednocześnie każdy z nich spełnia warunek, o którym mowa w przepisie art. 23 § 5 o.p., czyli każdy z nich jest zbliżony do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Zbieg metody ustawowej z nieustawową znajdzie rozwiązanie w zastosowaniu przewidzianej w art. 23 o.p. i omówionej powyżej zasadzie hierarchii. Natomiast przepis ten nie przewiduje rozstrzygnięcia w przypadku zbiegu metod tego samego rodzaju (metody ustawowej z ustawową bądź nieustawowej z nieustawową). Powyższy problem winien znaleźć rozwiązanie poprzez zastosowanie zasady *in dubio pro tribuatario*. Rolę, jaką pełni wspomniana zasada, należy nakreślić na tle koncepcji, zgodnie z którą wybór metody oszacowania pozostawiony jest swobodnemu uznaniu organu³². Jest to konieczne dla określenia relacji, jaka zachodzi pomiędzy tymi dwoma instytucjami na gruncie wyboru metody oszacowania.

Przekonanie o uznaniowym charakterze wyboru metody funkcjonowało już pod rządami dekretu o postępowaniu podatkowym³³, jak również na tle obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych³⁴, która, tak samo jak wcześniejszy dekret, nie zawierała katalogu ustawowych metod szacunku, aczkolwiek wskazuje się na jego aktualność w węższym zakresie, również w świetle regulacji obowiązujących obecnie³⁵. Zgodnie z koncepcją akcentującą swobodę wyboru metody oszacowania przez organ prowadzący postępowanie, to właśnie ten organ jest kompetentny do rozstrzygnięcia, która z metod oszacowania zostanie zastosowana w konkretnym stanie faktycznym. Koncepcja ta jednak doznaje ograniczenia w przypadku zbiegu dwóch lub większej liczby sposobów dokonania szacunku, które nie podlegają gradacji w wyniku zastosowania omawianych powyżej czynników. Innymi słowy, pogląd o uznaniowym charakterze wyboru metody oszacowania zasługuje na akceptację pod warunkiem uwzględnienia roli, jaką w polskim systemie prawa podatkowego pełni zasada *in dubio pro*

³¹ T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 43.

³² Por. G. Adaszkiewicz, op. cit., s. 1 i nast.; D. Strzelec, op. cit., s. 82–83. Pogląd odmienny prezentuje R. Sowiński, op. cit., s. 11.

³³ Dz.U. z 1950 r. Nr 49, poz. 451.

³⁴ Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486.

³⁵ D. Strzelec, op. cit., s. 83–84.

tributario, która nakazuje wszelkie wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika oraz przy założeniu, że uznanie jest ograniczone innymi omówionymi powyżej czynnikami determinującymi wybór metody. Jedną z konsekwencji jej obowiązywania w obszarze postępowania dowodowego jest nakaz rozstrzygnięcia jakichkolwiek wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy na korzyść podatnika³⁶. Jeżeli po prawidłowo przeprowadzonym postępowaniu podatkowym nadal pozostaną niedające się usunąć wątpliwości co do okoliczności stanu faktycznego, to zgodnie z ww. zasadą powinny być one rozstrzygnięte na niekorzyść wierzyciela podatkowego³⁷. Jeżeli więc w wyniku przeprowadzenia postępowania dowodowego możliwe jest przyjęcie dwóch lub więcej równoprawnych wersji zdarzeń, to należy przyjąć wersję najkorzystniejszą dla podatnika³⁸, oznacza to, iż należy wybrać taką metodę, która przyniesie podatnikowi najniższe obciążenie podatkowe³⁹.

Obowiązywanie zasady *in dubio pro tributario* w znacznym stopniu ogranicza swobodę decyzyjną organu podatkowego w wyborze metody szacunkowej, jednocześnie nie przekreślając jej całkowicie. W pierwszej kolejności to wciąż organ podatkowy decyduje, jaką metodę zastosować, rozstrzygając tym samym o kierunku i zakresie poszukiwania danych i informacji umożliwiających jej zastosowanie. Podejmując tę decyzję, nie jest on związany koniecznością wyszukiwania metody najbardziej korzystnej dla podatnika, a jedynie takiej, która stosownie do art. 23 § 5 o.p. jest zbliżona rozmiarem do rzeczywistej wysokości opodatkowania. Reasumując, organ ma obowiązek wyboru jednej metody i zgromadzenia materiału dowodowego umożliwiającego jej zastosowanie. Decyzja o wyborze tej metody pozostawiona jest swobodnemu uznaniu organu, przy założeniu jednak, że wybór ten nastąpi w granicach wyznaczonych omawianymi czynnikami. Dodatkowe ograniczenie tej swobody w wyniku zastosowania zasady *in dubio pro tributario* następuje dopiero, gdy z materiałów zgromadzonych w aktach sprawy wynika możliwość zastosowania innej metody, korzystniejszej z punktu widzenia interesu podatnika.

³⁶ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, LEX wyd. elektroniczne, pkt 3.3.

³⁷ *Ibidem*, pkt 4.5.

³⁸ *Ibidem*, pkt 4.5.

³⁹ Por. P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 32.

Przedstawione wyżej reguły rozstrzygnięcia konfliktu pomiędzy konkurującymi metodami powodują, że prawo strony do czynnego udziału w każdym stadium postępowania, wynikające z art. 122 o.p., staje się kluczowe dla jej sytuacji prawnej. Strona, korzystając z tego uprawnienia, może sama wskazać sposób oszacowania podstawy opodatkowania, który będzie realizował jej interes w sposób najpełniejszy, przedstawiając jednocześnie stosowny materiał dowodowy. Oznacza to, iż aktywny udział w postępowaniu może zapewnić podatnikowi ochronę przed nadmiernym jego obciążeniem fiskalnym, przekraczającym rzeczywisty rozmiar podstawy opodatkowania⁴⁰.

W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak na ograniczenia wspomnianego uprawnienia podatnika w postępowaniach, w których zastosowanie znajduje szacunek. Podnosi się zwłaszcza, że strona może zapoznać się ze sposobem szacowania oraz jego wynikiem dopiero po doręczeniu decyzji. Tym samym wątpliwa jest możliwość realizacji prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji, o którym mowa w art. 200 o.p.⁴¹, co przecież jest istotnym elementem prawa do aktywnego udziału w prowadzonym postępowaniu. Jako powód takiego stanu rzeczy wskazano brak dokumentu, w którym zawarte byłyby wyliczenia dokonane przez organ podatkowy w celu przeprowadzenia szacunku⁴². O ile niniejsze argumenty należy uznać za słuszne, to jednak twierdzenie o niewielkiej roli strony postępowania w czynnościach związanych z oszacowaniem podstawy opodatkowania wydaje się nietrafne⁴³ w zakresie tych postępowań podatkowych, które są poprzedzone kontrolą podatkową. Realizacja postulatu materializacji sposobu oszacowania w formie dokumentu, z którym podatnik mógłby się zapoznać jeszcze przed wydaniem decyzji, np. w formie adnotacji⁴⁴, z pewnością przyczyniłaby się do pełniejszego urzeczywistnienia szeregu zasad postępowania podatkowego⁴⁵. Jednak należy nadmienić, że już w chwili obecnej istnieją inne

⁴⁰ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11, s. 38.

⁴¹ L. Etel w: R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, LEX wyd. elektroniczne, 2011, uwaga 2.

⁴² Ibidem, uwaga 2.

⁴³ Por. P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy...*, op. cit., s. 37.

⁴⁴ L. Etel, op. cit., uwaga 2.

⁴⁵ Np. zasadę czynnego udziału strony, zasadę pisemności postępowania, zasadę przekonywania.

materiały dowodowe, z których podatnik może skutecznie wnioskować o metodzie szacunkowej, jaką zamierza w rozstrzygnięciu sprawy zastosować organ prowadzący postępowanie. Przykładem takiego dokumentu jest protokół dokumentujący przebieg kontroli podatkowej. Treść tego protokołu powinna zawierać, stosownie do art. 290 § 1 pkt 6a o.p., ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, rozumianą m.in. jako wyliczenie podstaw opodatkowania i kwoty zobowiązań podatkowych⁴⁶. Tym samym w przypadku stwierdzenia przez kontrolujących nieprawidłowości uzasadniających określenie podstawy opodatkowania w formie oszacowania, protokół kontroli powinien dokumentować sposób jego dokonania. W takiej sytuacji podatnik może zapoznać się ze sposobem oszacowania jeszcze przed wydaniem decyzji, a nawet przed wszczęciem samego postępowania podatkowego.

W odmienniej i – co istotne – znacznie gorszej sytuacji procesowej znajdują się podatnicy, wobec których prowadzone jest postępowanie kontrolne w rozumieniu ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴⁷. Stosownie bowiem do art. 13 ust. 3 KontrSkU, kontrola podatkowa jest tylko fakultatywnym elementem postępowania kontrolnego, w związku z czym, jeśli postępowanie kontrolne odbędzie się bez prowadzenia kontroli podatkowej, podatnik nie będzie miał możliwości zapoznania się z protokołem kontroli, tym samym nie mając możliwości zapoznania się z planowanym sposobem oszacowania podstawy opodatkowania przed wydaniem przez organ decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.

Problematyka zbiegu konkurujących ze sobą metod szacunkowych wskazuje na znaczącą rolę, jaką pełni zasada *in dubio pro tributario* w obszarze funkcjonowania instytucji oszacowania podstawy opodatkowania. Niepewność stanu faktycznego, charakteryzująca „środowisko” zastosowania szacunku podatkowego, winna być jednocześnie obszarem funkcjonowania omawianej zasady. Stąd za słuszny należy uznać postulat jej szerszego uwzględniania w procesie stosowania prawa podatkowego⁴⁸, w tym również w obszarze działania instytucji oszacowania podstawy opodatkowania.

⁴⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 maja 2006 r., III SA/Wa 612/06, LEX nr 325065.

⁴⁷ Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 (dalej: KontrSkU).

⁴⁸ A. Mariański, op. cit., pkt 3.2.

3

PODSUMOWANIE

Analiza poszczególnych czynników determinujących wybór metody oszacowania wskazuje wyraźnie, iż nie każdy z nich ma pozytywne znaczenie dla realizacji roli określonej na wstępie tego opracowania. Zauważalny jest znikomym wpływ czynników formalnych na poprawę poziomu pewności i równości prawa podatkowego, co stawia pod znakiem zapytania sens ich wprowadzenia do treści przepisu art. 23 o.p. Wydaje się więc, że wszystko, co jest możliwe do osiągnięcia w zakresie odzwierciedlenia prawidłowej wysokości podstawy opodatkowania jest realizowane za pomocą dyrektywy określonej w art. 23 § 5 o.p. Uniformizacja metod poprzez określenie ich ustawowych typów i nadanie im atrybutu pierwszeństwa nie ma większego znaczenia dla sytuacji podatnika w postępowaniu, natomiast w sposób istotny formalizuje cały proces przeprowadzenia szacunku, utrudniając jego dokonanie.

Analiza problematyki zbiegu metod oszacowania dostarcza kolejnego dowodu na szczególne znaczenie zasady *in dubio pro tributario* dla gwarancji praw podatnika. Tym samym za słuszny należy uznać postulat jej szerszego uwzględniania w procesie stosowania prawa podatkowego⁴⁹. Przestrzeganie tej zasady powoduje, iż szacowanie podstawy opodatkowania niekoniecznie musi być pojmowane jako instytucja prawna pogłębiająca brak zaufania do organów podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007.
- Adaszkiewicz G., *Szacowanie podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 9.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty*

⁴⁹ Ibidem.

- podatku, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, LEX wyd. elektroniczne, 2011.
- Dzwonkowski H., *Luka dowodowa a szacowanie kosztów uzyskania przychodu*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 12.
- Etel L., *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk 414) z dnia 8 maja 2002 r.*, Warszawa 2002.
- Huchla A., *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, cz. 2, b.m.w. 1985.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, LEX wyd. elektroniczne.
- Olszowy W., *Podjęcie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1259/08*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2010, nr 4.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11.
- Sowiński R., *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2003, nr 3.
- Strzelec D., *Szacowanie podstawy opodatkowania – analiza zmian wprowadzonych w ustawie Ordynacja podatkowa nowelą z dnia 12 września 2002 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.