

Prawo

Szacowanie podstawy opodatkowania

Agata Kłosińska



Szacowanie podstawy opodatkowania



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Prawo

Szacowanie podstawy opodatkowania

Agata Kłosińska

Agata Kłosińska – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

Anna Jurkowska-Zeidler

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Trzy kropki – Joanna Maż

SKŁAD I ŁAMANIE

Munda – Maciej Torz

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efectoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/bluebay2014

© Copyright by Agata Kłosińska, Łódź 2020

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.09176.19.0.M

Ark. wyd. 11,5; ark. druk. 11,875

ISBN 978-83-8142-723-4

e-ISBN 978-83-8142-724-1

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Wykaz najważniejszych skrótów	11
Wstęp	13
Rozdział I	
Pojęcie i geneza szacowania podstawy opodatkowania	17
1. Uwagi ogólne	17
2. Pojęcia szacowania i szacunku w znaczeniu słownikowym	17
3. Rola i cel instytucji szacowania podstawy opodatkowania	18
4. Ewolucja uregulowań szacowania podstawy opodatkowania w polskim prawie podatkowym	20
4.1. Szacowanie podstawy opodatkowania w okresie międzywojennym	20
4.2. Szacowanie podstawy opodatkowania w dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym	23
4.3. Szacowanie podstawy opodatkowania w ustawie o zobowiązaniach podatkowych z dnia 19 grudnia 1980 r.	25
4.4. Szacowanie podstawy opodatkowania w Ordynacji podatkowej z 1997 r.	27
5. Instytucja szacowania podstawy opodatkowania w aktualnym stanie prawnym	31
6. Szacowanie podstawy opodatkowania w projekcie Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego	32
7. Podsumowanie	33
Rozdział II	
Miejsce instytucji szacowania podstawy opodatkowania w polskim systemie prawa podatkowego	37
1. Uwagi ogólne	37
2. Szacowanie podstawy opodatkowania a inne instytucje prawa podatkowego, w których występują elementy szacowania	37
2.1. Określanie wartości budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na gruncie podatku od nieruchomości	38

6 Spis treści

2.2. Określanie wartości rynkowej nabytych rzeczy i praw majątkowych na gruncie podatku od spadków i darowizn	40
2.3. Określanie wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych	41
2.4. Ustalanie wartości sprzedaży opodatkowanej na gruncie podatku od towarów i usług	42
2.5. Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych	44
2.5.1. Szacowanie dochodu na podstawie art. 24b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych	44
2.5.2. Ustalanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej	44
2.5.3. Szacowanie dochodów w przypadku transakcji między podmiotami powiązаныmi	45
2.5.4. Ustalanie wartości pieniężnej świadczeń w naturze i świadczeń nieodpłatnych	47
2.5.5. Ustalanie wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych	47
2.6. Szacowanie podstawy opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych	48
3. Miejsce szacowania podstawy opodatkowania w systemie powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych w Polsce	49
3.1. Szacowanie podstawy opodatkowania jako reakcja na wadliwy samowymiar zobowiązania podatkowego	49
3.2. Szacowanie podstawy opodatkowania a opodatkowanie dochodów nieujawnionych	53
4. Podsumowanie	55

Rozdział III

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania a zasady i wartości konstytucyjne

57

1. Uwagi ogólne	57
2. Zasady i wartości konstytucyjne na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania	57
3. Szacowanie podstawy opodatkowania a zasada powszechności opodatkowania	58
4. Szacowanie podstawy opodatkowania a zasada równości opodatkowania	60
5. Szacowanie podstawy opodatkowania a ochrona prawa własności podatnika	62
6. Szacowanie podstawy opodatkowania a normy wynikające z art. 217 Konstytucji RP	65
7. Standardy, jakim powinny odpowiadać przepisy o szacowaniu podstawy opodatkowania w świetle Konstytucji RP	66
8. Podsumowanie	69

Rozdział IV

Szacowanie podstawy opodatkowania w ujęciu prawnoporównawczym 73

1. Uwagi ogólne 73
2. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Włoch 73
 - 2.1. Miejsce procedur szacunkowych we włoskim systemie procedur wymiarowych 73
 - 2.2. Poszczególne metody wymiarowe 74
 - 2.2.1. Korekta samowymiaru decyzją podatkową przez ustalanie rzeczywistego dochodu z poszczególnych źródeł (*accertamento analitico*) 75
 - 2.2.2. Metoda wymiaru szacunkowego w oparciu o wskaźniki świadczące o wysokości osiągniętego dochodu (*accertamento sintetico*) 76
 - 2.2.3. Metoda szacowania dochodu na podstawie danych spoza ksiąg podatkowych (*accertamento induttivo*) 77
 - 2.2.4. Metoda oparta na analizie sektora danej branży (*accertamento analitico-induttivo*) 77
3. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Francji 78
 - 3.1. Opodatkowanie z urzędu (*taxation d'office*) i oszacowanie z urzędu (*l'evaluation d'office*) 79
 - 3.1.1. Regulacja prawna 79
 - 3.1.2. Procedury wymiaru z urzędu w systemie francuskich procedur wymiaru zobowiązania podatkowego 79
 - 3.1.3. Przestanki opodatkowania z urzędu (*taxation d'office*) 80
 - 3.1.4. Przestanki oszacowania z urzędu (*l'evaluation d'office*) 81
 - 3.1.5. Metody wymiaru 81
 - 3.2. Oszacowanie za zgodą podatnika – *forfait* 82
 - 3.2.1. Metoda szacowania standardowego dochodu podatnika 82
 - 3.2.2. Metoda ustalania przeciętnego dochodu w danej branży 83
 - 3.2.3. Oszacowanie rzeczywistego dochodu 83
4. Szacowanie podstawy opodatkowania w systemie podatkowym Niemiec 83
 - 4.1. Regulacja prawna i zakres stosowania instytucji szacowania w niemieckim systemie prawnym 83
 - 4.2. Przestanki szacowania podstawy opodatkowania 84
 - 4.3. Metody szacowania podstawy opodatkowania 85
5. Podsumowanie 86

Rozdział V

Charakter prawny instytucji szacowania podstawy opodatkowania 89

1. Uwagi ogólne 89
2. Charakter materialno-proceduralny 89
3. Charakter obligatoryjny 91
4. Charakter wyjątkowy 92
5. Charakter niesamoistny 93

8 Spis treści

6. Charakter neutralny	94
7. Podsumowanie	96

Rozdział VI

Przesłanki szacowania podstawy opodatkowania **99**

1. Uwagi ogólne	99
2. Przesłanki szacowania podstawy opodatkowania na gruncie obowiązującej regulacji prawnej	100
3. Pozytywne przesłanki szacowania podstawy opodatkowania	103
3.1. Brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania	103
3.1.1. Księgi rachunkowe	104
3.1.2. Podatkowa księga przychodów i rozchodów	106
3.1.3. Ewidencje i rejestry	106
3.1.4. Inne dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania	107
3.2. Dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania	107
3.2.1. Szczególna moc dowodowa ksiąg podatkowych	108
3.3. Naruszenie warunków uprawniających do zryczałtowanej formy opodatkowania	112
3.3.1. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	113
3.3.2. Karta podatkowa	114
4. Przesłanki negatywne szacowania	116
5. Przyczyna braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych a szacowanie podstawy opodatkowania	121
6. Podsumowanie	122

Rozdział VII

Metody szacowania podstawy opodatkowania **125**

1. Uwagi ogólne	125
2. Regulacja prawna w zakresie metod szacowania podstawy opodatkowania	125
3. Pojęcie metody szacowania – analiza i ocena poglądów doktryny i orzecznictwa	126
4. Szacunkowe wielkości odniesienia w ramach metod szacowania	129
5. Zastosowanie metody szacowania	130
6. Metody szacowania podstawy opodatkowania określone ustawowo	132
6.1. Metoda porównawcza wewnętrzna	132
6.2. Metoda porównawcza zewnętrzna	134
6.3. Metoda remanentowa	136
6.4. Metoda produkcyjna	137
6.5. Metoda kosztowa	139
6.6. Metoda udziału dochodu w obrocie	140
7. Metody szacowania nieokreślone wprost w ustawie	141
8. Dyrektywy wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania	144
9. Podsumowanie	147

Rozdział VIII

Pozycja podatnika w postępowaniu w sprawie szacowania podstawy opodatkowania	151
1. Uwagi ogólne	151
2. Przyczyny osłabienia pozycji podatnika w postępowaniu szacunkowym w stosunku do postępowania na zasadach ogólnych	151
3. Znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego przy zastosowaniu instytucji szacowania podstawy opodatkowania	153
3.1. Realizacja zasady legalizmu w postępowaniu szacunkowym	153
3.2. Zasada prawdy materialnej w postępowaniu szacunkowym	155
3.3. Zasada przekonywania w postępowaniu szacunkowym	157
3.4. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu szacunkowym	160
4. Dążenie do określenia podstawy opodatkowania zbliżonej do rzeczywistej jako podstawowa dyrektywa wymiaru szacunkowego	161
5. Ocena instytucji szacowania pod kątem występowania w jej ramach elementów uznania administracyjnego	164
6. Pozycja podatnika w ramach procedury szacowania podstawy opodatkowania na gruncie projektu Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego	168
7. Podsumowanie	170
Zakończenie	173
Bibliografia	177
Wykaz orzecznictwa	183
Wykaz aktów prawnych	189

Wykaz najważniejszych skrótów

Akty normatywne

Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze prost. i zm.)
k.p.a.	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: z 2018 r. poz. 2096 ze zm.)
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
r.p.k.p.r.	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 728 ze zm.)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
u.p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.t.u.	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
u.z.p.	ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)
u.z.p.d.	ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm.)

Publikatory urzędowe

Dz.U. Dziennik Ustaw

Organy

NSA Naczelny Sąd Administracyjny
NTA Najwyższy Trybunał Administracyjny
SN Sąd Najwyższy
TK Trybunał Konstytucyjny
WSA Wojewódzki Sąd Administracyjny

Bazy informacji prawnej

CBOSA Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Legalis Legalis. System Informacji Prawnej Wydawnictwa C.H. Beck
Lex Lex. System Informacji Prawnej Wydawnictwa Wolters Kluwer

Wstęp

Przedmiotem monografii jest instytucja szacowania podstawy opodatkowania uregulowana w art. 23 o.p.

Szacowanie podstawy opodatkowania jest przyjętą przez polskiego ustawodawcę formą reakcji prawnej państwa na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Ma ono na celu umożliwienie wymierzenia zobowiązania podatkowego mimo niewywiązywania się przez podatnika z obowiązku ewidencjonowania zdarzeń składających się na podatkowoprawny stan faktyczny lub mimo zaistnienia innych okoliczności, z powodu których brak jest dowodów, na podstawie których mógłby zostać dokonany wymiar podatku.

Przy zastosowaniu omawianej instytucji ustalenie podstawy opodatkowania następuje w oparciu o metodę szacowania. Organy podatkowe są uprawnione do wykorzystania jednej z metod wymienionych wprost w ustawie lub do opracowania własnej metody dla potrzeb stanu faktycznego w konkretnej sprawie. Prawidłowy wybór metody szacowania jest kwestią o newralgicznym znaczeniu, w zależności bowiem od przyjętej metody ustalona podstawa opodatkowania, a w konsekwencji wysokość zobowiązania podatkowego, może się od siebie różnić.

Instytucja szacowania podstawy opodatkowania szczególnie silnie ujawnia kolizję interesu fiskalnego oraz interesu podatnika.

Z punktu widzenia podatnika wymierzone zobowiązanie podatkowe powinno odpowiadać w sposób precyzyjny treści powstałego obowiązku podatkowego, co w przypadku braku danych nie jest możliwe.

Z punktu widzenia interesu fiskalnego brak danych umożliwiających określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania nie może uzasadniać odstąpienia od wymiaru podatku. Z tego powodu szacowanie podstawy opodatkowania opiera się na założeniu, że opodatkowaniu będzie podlegał stan faktyczny organowi nieznan, a nałożony podatek nie będzie równy temu, jaki byłby określony na podstawie ustawy zastosowanej do prawidłowo ustalonego stanu faktycznego.

Należyte wyważenie obydwu konkurujących ze sobą interesów na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania stanowi wyzwanie dla prawa pozytywnego.

Zamiarem autorki było stworzenie kompleksowej i pogłębionej monografii na temat instytucji szacowania podstawy opodatkowania oraz przedstawienie

postulatów co do treści unormowań prawnych rządzących jej funkcjonowaniem z uwzględnieniem roli, jaką instytucja odgrywa w systemie prawnym, oraz potrzeby zachowania gwarancji podatnika. Zrealizowanie wskazanego celu wymagało określenia:

- 1) *ratio legis* instytucji szacowania podstawy opodatkowania,
- 2) jej charakteru prawnego i skutków, jakie wywołuje,
- 3) konstytutywnych cech instytucji szacowania podstawy opodatkowania, odróżniających ją od innych instytucji prawa podatkowego.

Konieczne było wreszcie dokonanie oceny regulacji prawnej instytucji szacowania podstawy opodatkowania w zakresie przesłanek jej uruchomienia, metod szacowania oraz rezultatu wymiaru szacunkowego.

Realizacji powyższych częściowych celów podporządkowana została kompozycja pracy, na którą składa się osiem rozdziałów, wstęp i zakończenie.

Rozdział pierwszy poświęcony jest pojęciu szacowania podstawy opodatkowania oraz genezie tej instytucji prawnej. W jego ramach przedstawiono definicję szacowania w języku ogólnym. Została scharakteryzowana funkcja instytucji szacowania w systemie prawnym, a także ewolucja uregulowań szacowania podstawy opodatkowania w polskim prawie podatkowym, począwszy od okresu międzywojennego do aktualnie obowiązującej regulacji prawnej. Analizie poddano również rozwiązania przewidziane w projekcie Ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

W rozdziale drugim określono miejsce instytucji szacowania w polskim systemie prawa podatkowego. Szacowanie podstawy opodatkowania zostało porównane z innymi instytucjami występującymi w prawie podatkowym, w których również występują elementy szacowania. Wskazane porównanie posłużyło do zdefiniowania cech konstytutywnych instytucji szacowania podstawy opodatkowania. Określono również miejsce procedury szacowania wśród innych procedur wymiarowych.

W rozdziale trzecim instytucja szacowania podstawy opodatkowania została przedstawiona w kontekście zasad i wartości wynikających z Konstytucji RP, w szczególności zasad powszechności i równości opodatkowania, a także konstytucyjnych norm dotyczących ochrony prawa własności oraz wymogu ustawowego nakładania podatków.

Rozdział czwarty ma charakter prawnoporównawczy. W jego treści przedstawiono sposób reakcji prawnej ustawodawstw Niemiec, Francji i Włoch na sytuację braku danych dla ustalenia podstawy opodatkowania.

W rozdziale piątym określono charakter procedury szacowania podstawy opodatkowania. Przyjętym przez autorkę założeniem jest, że ramy konstytucyjne, w szczególności wyznaczone przez przepisy art. 84, 64 oraz 217 Konstytucji RP, nadają procedurze z art. 23 o.p. swoiste cechy.

Rozdział szósty pracy dotyczy przesłanek szacowania podstawy opodatkowania. Wskazano w nim na taki sposób ukształtowania tych przesłanek, który naj-

pełniej służy realizacji założonego celu tej instytucji i jej zgodności z normami Konstytucji RP.

W rozdziale siódmym zostały poddane analizie zagadnienia związane z metodami szacowania podstawy opodatkowania. Ustalenia w ramach tego rozdziału zmierzają do sformułowania definicji metody szacowania podstawy opodatkowania oraz wyodrębnienia elementów tworzących metodę szacowania. Dokonano charakterystyki metod szacowania wymienionych w art. 23 o.p. pod względem czynników wpływających na przydatność poszczególnych z nich. Osobna część rozdziału została poświęcona zagadnieniom stosowania metod szacowania nieokreślonych wprost w ustawie, w szczególności standardom, którym każda z takich metod powinna odpowiadać.

Rozdział ósmy dotyczy pozycji podatnika w postępowaniu w sprawie szacowania podstawy opodatkowania. Ocena pozycji strony postępowania opartego na szacowaniu została dokonana przez pryzmat celu instytucji szacowania oraz ogólnych zasad postępowania podatkowego.

Przyjętą w ramach pracy metodą badawczą była przede wszystkim metoda dogmatycznoprawna. Uzupełniająco została wykorzystana metoda prawnoporównawcza oraz historycznoprawna. Metoda historycznoprawna pozwoliła na dokonanie analizy rozwiązań przyjętych przez polskiego ustawodawcę w zakresie regulacji prawnej szacowania podstawy opodatkowania, począwszy od okresu międzywojennego do chwili obecnej. Metoda prawnoporównawcza posłużyła do analizy rozwiązań prawnych przyjętych w porządkach prawnych Włoch, Francji oraz Niemiec oraz porównania ich z polską instytucją szacowania podstawy opodatkowania.

W opracowaniu posłużono się literaturą krajową oraz zagraniczną. Wykorzystano dorobek orzecznicy sądów administracyjnych, Sądu Najwyższego oraz Trybunału Konstytucyjnego.

Niniejsza monografia stanowi zaktualizowaną i uzupełnioną wersję rozprawy doktorskiej obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2018 r.

Szczególne podziękowania autorka kieruje do promotora rozprawy Pana prof. nadzw. dr. hab. Henryka Dzwonkowskiego oraz do recenzentów pracy – Pani prof. nadzw. dr. hab. Anny Jurkowskiej-Zeidler i Pana prof. nadzw. dr. hab. Pawła Smolenia.

Opracowanie uwzględnia stan prawny na 1 listopada 2019 r.

Rozdział I

Pojęcie i geneza szacowania podstawy opodatkowania

1. Uwagi ogólne

Z punktu widzenia ochrony interesu fiskalnego państwa niezbędne jest wprowadzenie do porządku prawnego instytucji, która pozwoli uchronić wierzyciela publicznoprawnego przed uszczupleniem należności, będącym skutkiem braku danych o przebiegu zdarzeń podlegających opodatkowaniu. Ze względu na ryzyko zawinionego bądź niezawinionego przez podatnika nieposiadania wymaganej ewidencji podatkowej konieczne jest obowiązywanie takiej konstrukcji prawnej, która umożliwi organom podatkowym ustalenie podstawy opodatkowania w inny sposób niż w oparciu o rzetelne dowody. W polskim porządku prawnym wskazany cel jest realizowany przez instytucję szacowania podstawy opodatkowania uregulowaną w art. 23 o.p.

2. Pojęcia szacowania i szacunku w znaczeniu słownikowym

Rzeczownik „szacunek” został zapożyczony do języka polskiego z języka niemieckiego¹. Pierwotnie występował w postaci słowa „szacunek” (niem. *Schatzung*) i był związany z czasownikiem „szacować” (niem. *schätzen*). Szacunek pierwotnie, na wzór języka niemieckiego, oznaczał „oszacowanie, cenę, wynikającą z oszacowania czegoś”². Szacunek był definiowany również jako określenie wartości

1 S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 624.

2 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, PWN, Warszawa 1978, s. 389.

materialnej, a jako jego synonimy wskazywano „ocenę, oszacowanie, otaksowanie, wycenę”³.

Pojęcie „szacunek” w języku ogólnym aktualnie definiowane jest jako „przybliżone określenie wartości, wielkości lub ilości”⁴. Wskazuje się także, że szacunek „jest to wartość umowna”⁵. Pojęcie szacunku bywa utożsamiane z samym pojęciem szacowania.

Dla potrzeb dokonania analizy procedury szacowania podstawy opodatkowania niezbędne jest rozróżnienie, również na płaszczyźnie terminologicznej, pojęcia szacowania od pojęcia szacunku. Szacunek w tym ujęciu stanowi rezultat przeprowadzonego w toku postępowania szacowania.

3. Rola i cel instytucji szacowania podstawy opodatkowania

Szacowanie podstawy opodatkowania jest jedną, lecz nie jedyną, z możliwych form reakcji prawnej ustawodawcy na sytuację braku danych do ustalenia podstawy opodatkowania. Co do zasady podstawa opodatkowania powinna odzwierciedlać rzeczywisty przebieg zdarzeń składających się na stan faktyczny podlegający opodatkowaniu. Jest to możliwe pod warunkiem istnienia kompletnych i rzetelnych dowodów pozwalających odtworzyć stan faktyczny. W sytuacji jednak, gdy brak jest danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania, możliwe są do przyjęcia przez ustawodawcę różne modele postępowania.

Pierwszym rozwiązaniem jest nałożenie na organy obowiązku odtwarzania podstawy opodatkowania i ustalenie jej w wysokości najbliższej do rzeczywistej. Możliwe jest wprowadzenie przez ustawodawcę w tym celu regulacji metod szacowania, w drodze których powinien nastąpić wymiar. Organom może być też pozostawiona swoboda zastosowania każdej metody lub kombinacji metod, najbardziej odpowiednich do okoliczności danej sprawy. Wymiar może być oparty m.in. na porównaniu z wynikami finansowymi innych podatników, jak również porównaniu z wynikami finansowymi osiąganymi przez podatnika w innych okresach.

Alternatywnym modelem postępowania jest zrezygnowanie z obciążonego trudnościami dowodowymi ustalania przez organy podatkowe podstawy opodatkowania możliwie jak najbardziej zbliżonej do rzeczywistej na rzecz wymiaru podatku zryczałtowanego. W takim przypadku nie następuje opodatkowanie faktycznie

3 S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik...*

4 M. Szymczak (red.), *Słownik...*, t. III.

5 T. Pszczołowski, *Mata encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Warszawa 1978, s. 240.

osiągniętego dochodu (lub uzyskanego obrotu), lecz opodatkowanie niejako uśrednionego dochodu (obrotu). Tego rodzaju konstrukcja oparta jest na domniemaniu, że podatek ryczałtowy odpowiada osiągniętemu dochodowi (obrotowi)⁶. Ustawodawca zwalnia w ramach tej konstrukcji organy podatkowe z ciężaru prowadzenia niekiedy bardzo rozbudowanego postępowania dowodowego, którego celem jest jak najdokładniejsze odtworzenie przebiegu zdarzeń składających się na stan faktyczny podlegający opodatkowaniu. Im bardziej sztywne i nieskomplikowane są przyjęte metody obliczania podatku ryczałtowego, tym bardziej ustalony w ten sposób podatek jest oderwany od rzeczywistego dochodu osiągniętego przez podatnika⁷.

Procedura szacowania podstawy opodatkowania opisana w art. 23 o.p. wpisuje się w pierwszy z przedstawionych modeli.

Głównym celem wprowadzenia instytucji szacowania do polskiego porządku prawnego jest potrzeba ochrony interesu fiskalnego państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnej na skutek braku danych do ustalania wysokości należnego podatku.

Na podatnikach ciążą wprawdzie wynikające z przepisów prawa obowiązki ewidencyjne, których realizacja ma gwarantować istnienie danych niezbędnych do dokonania wymiaru. W praktyce występują jednak sytuacje, w których podatnicy z tych obowiązków się nie wywiązują, nie prowadząc wymaganej dokumentacji bądź prowadząc ją w sposób nierzetelny lub wadliwy. Brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania może być też skutkiem zdarzeń przez podatników niezawinionych, jak np. utrata ksiąg podatkowych na skutek działania siły wyższej.

Niezależnie od przyczyny braku niezbędnych danych instytucja szacowania umożliwia w takich przypadkach wymiar zobowiązania podatkowego. Gdyby nie instytucja szacowania, organy podatkowe byłyby zmuszone odstąpić od wymiaru podatku ze względu na brak dowodów, które w postępowaniu na zasadach ogólnych są wykorzystywane do ustalenia podstawy opodatkowania.

Rolą instytucji szacowania jest odtworzenie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej mimo braku danych o zdarzeniach podlegających opodatkowaniu.

Celem instytucji szacowania jest takie określenie podstawy opodatkowania, aby była ona jak najbardziej zbliżona do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Wymiar szacunkowy jest obarczony wprawdzie ryzykiem błędu, że ustalony rezultat nie będzie w sposób ścisły odpowiadał rzeczywistości, jest to jednak naturalną konsekwencją ogólnej przesłanki szacowania, jaką jest brak danych do dokonania wymiaru. Wykluczony na gruncie art. 23 o.p. jest dowolny, arbitralny sposób działania organu podatkowego, prowadzący do wymiaru podstawy opodatkowania oderwanej od rzeczywistego stanu faktycznego.

6 A. Lipodith, *The use of estimation for the assessment of taxable business income*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1977, s. 32.

7 *Ibidem*, s. 35.

W kontekście definiowania roli szacowania w polskim systemie prawnym należy podkreślić, że instytucja ta nie ma na celu ukarania podatnika z tytułu nieprowadzenia wymaganej dokumentacji podatkowej. Mogłoby to przejawiać się w niedopuszczalnym na gruncie instytucji szacowania celowym zawyżaniu przez organy podatkowe podstawy opodatkowania po to, aby podatnik odczuł szczególną dolegliwość związaną z wymiarem podatku w tym trybie. Szacowanie podstawy opodatkowania, służąc jedynie odtworzeniu treści obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy, powinno zachować neutralny, niesankcyjny dla podatnika charakter.

Należy zaznaczyć, że polski system prawny zawiera normy, które penalizują zachowanie podatnika skutkujące pozbawieniem organów podatkowych danych niezbędnych do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach zastosowanie znajdują przepisy Kodeksu karnego skarbowego⁸, który w art. 60 typizuje m.in. czyn zabroniony w postaci nieprowadzenia ksiąg podatkowych. Czyn ten stanowi przestępstwo skarbowe podlegające karze grzywny. Jest to jednak odrębny od odpowiedzialności podatkowej reżim odpowiedzialności.

Niezależnie od realizacji przedstawionego podstawowego celu instytucji wprowadzenie przepisów regulujących szacowanie podstawy opodatkowania powinno chronić stronę postępowania wymiarowego przed arbitralnym i dowolnym działaniem organów podatkowych. W przypadku braku ustawowego ukształtowania norm rządzących procedurą szacowania brak danych do ustalenia podstawy opodatkowania mógłby stanowić okoliczność sprzyjającą nadużyciom ze strony organów podatkowych.

4. Ewolucja uregulowań szacowania podstawy opodatkowania w polskim prawie podatkowym

4.1. Szacowanie podstawy opodatkowania w okresie międzywojennym

W Polsce okresu międzywojennego, do czasu wejścia w życie Ordynacji podatkowej z dnia 15 marca 1934 r.⁹, postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe były unormowane w aktach prawnych regulujących poszczegól-

8 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.).

9 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa z 1934 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.), dalej: Ordynacja z 1934 r.