

DOWODZENIE NIEZAEWIDENCJONOWANEGO PRZYCHODU W RYCZAŁCIE EWIDENCJONOWANYM

STANISŁAW BOGUCKI

Zagadnienia wprowadzające

Zasadniczym obowiązkiem ewidencyjnym u podatników opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych jest prowadzenie ewidencji przychodów, ponieważ to w oparciu o nią będzie możliwe obliczenie należnego ryczałtu za poszczególne okresy rozliczeniowe. Obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów został przewidziany przepisem art. 15 ust. 1 u.z.p.d.f. Obowiązek ten nie dotyczy jednak wszystkich podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Zgodnie z innym wyraźnym przepisem ustawy, obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów nie dotyczy podatników osiągających wyłącznie przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, których wysokość wynika z umowy zawartej w formie pisemnej.¹ Wymieniona grupa podatników jest zatem wyłączona z obowiązku ewidencjonowania przychodu w ewidencji przychodów, natomiast obowiązek ten spoczywa na pozostałych podatnikach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w stosunku do których może być wszczęte postępowanie mające na celu określenie wartości niezaewidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f.

Postępowanie dowodowe związane z określaniem wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, wymienione w tytule niniejszego opracowania, jest przeprowadzane w trzech przypadkach przewidzianych w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. Pierwszym z nich jest nieprowadzenie ewidencji przycho-

1 Art. 15 ust. 3 u.z.p.d.f.

dów, drugim prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, w trzecim natomiast przypadku istotne jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.z.p.d.o.f. Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.o.f. reguluje również sposób określenia niezawidencjonowanego przychodu, według którego dokonuje tego organ podatkowy, „w tym również w formie oszacowania”. Wysokość w taki sposób określonego ryczałtu, zgodnie z wymienionym art. 17 ust. 2 u.z.p.d.o.f., „[...] stanowi pięciokrotność stawek, o których mowa w art. 12, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego zawiadencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu, o którym mowa w ust. 1”.² Ze względu na granice wyznaczone tematem niniejszego opracowania wątek dotyczący wysokości sankcji podatkowej nie jest jego zasadniczą i niezbędną kwestią. Ściśle wiąże się on bowiem z sankcją oraz charakterem decyzji sankcyjnej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych i jako taki zasługuje na odrębne potraktowanie.³ Z punktu widzenia przedstawionej regulacji prawnej, uwzględniając zakres sformułowanego w tytule zagadnienia, istotne jest natomiast rozstrzygnięcie kwestii nieprowadzenia ewidencji przychodów, jej niezetelności i wadliwości w kontekście nieuznawania ewidencji przychodów za dowód w postępowaniu podatkowym. Niezbędne jest również wyjaśnienie, jakie dowody są możliwe do przeprowadzenia w tym postępowaniu, a zwłaszcza rozstrzygnięcie, czy w każdym przypadku organ podatkowy jest uprawniony określić niezawidencjonowany przychód w formie oszacowania, jak również wyjaśnienie, z którą instytucją oszacowania (nieuregulowaną odrębnie w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) mamy w konkretnym przypadku do czynienia: uregulowaną w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, czy też w ustawie Ordynacja podatkowa. Nieodzowne jest także udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy w każdym z ww. trzech przypadków

2 Stawki ryczałtu uregulowane w art. 12 u.z.p.d.o.f. wynoszą: 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3%.

3 Na temat sankcji podatkowej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych pisałem szerzej: S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, R. Pęk, J. Pustuł, Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012, s. 179–181, 186–193. Zob. również A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011, s. 296–300; P. Majka, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011, s. 67, 75–76, 104–105.

następuje określenie niezawidencjonowanego przychodu, które przewiduje art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f.

Od wymienionego w tytule opracowania zagadnienia należy odróżnić dwie regulacje wiążące się również z przychodami i ich ewidencjonowaniem przez podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jedną z nich jest instytucja opodatkowania stawkami najwyższymi w sytuacji, w której podatnicy nie prowadzą ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych różnymi stawkami ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Drugą zaś jest regulacja przewidująca skutki utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, która wiąże się z koniecznością zaprowadzenia właściwych ksiąg.

Jeśli chodzi o opodatkowanie stawkami najwyższymi, to odnosi się ona do podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, osiągających przychody opodatkowane różnymi stawkami i nieprowadzących ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami (art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f.). Nie wymaga ona zakwestionowania rzetelności ewidencji przychodów, a więc uprzedniego zakwestionowania ewidencji jako dowodu.⁴ W literaturze przedmiotu trafnie wskazuje się, że regulacja ta ma charakter restrykcyjny i profiskalny, ponieważ wyłączną przesłanką jej zastosowania jest wykazanie, że ewidencja jest prowadzona w sposób, który uniemożliwia ustalenie wysokości przychodów opodatkowanych różnymi stawkami podatku.⁵ Warto podkreślić, że brak jest jednak podstaw do formułowania tezy, iż w sytuacji, gdy ewidencja nie pozwala na określenie wysokości przychodów opodatkowanych różnymi stawkami, lecz możliwe jest to na podstawie dowodów zakupu, organy podatkowe nie są uprawnione do zastosowania stawki najwyższej do całości przychodów. Wskazuje się przy tym, że możliwe

4 W orzecznictwie wyrażono w związku z tym pogląd, że „Skoro z ustalonego w sprawie stanu faktycznego wynikało, że podatnik świadczył jedną kompletną usługę, to w takiej sytuacji podatnik w ewidencji przychodów błędnie rozdzielał przychód i stosował różne stawki podatkowe, a ewidencja umożliwiała określenie rzeczywistych przychodów z działalności gospodarczej według określonej stawki ryczałtu, to organy były uprawnione do zwiększenia podstawy opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych za świadczone usługi pogrzebowe według stawki 8,5%, bez obowiązku kwestionowania rzetelności ewidencji” – wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2010 r., II FSK 221/09, CBSOA.

5 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 249.

jest to na podstawie literalnej wykładni przepisów, w których wymienia się jedynie przesłankę „niemożności ustalania wysokości przychodów na podstawie ewidencji”, a nie niemożności ustalania wysokości przychodów w ogóle.⁶ Podkreślenia wymaga, że cytowanego sformułowania nie ma jednak w art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f. Przepis ten formułuje natomiast skutek w postaci opodatkowania stawką najwyższą tylko wtedy, „jeżeli podatnik [...] nie prowadzi ewidencji w sposób zapewniający ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności”. Opodatkowanie stawką najwyższą nie jest związane z „niemożnością ustalania wysokości przychodów na podstawie ewidencji”, lecz „nieprowadzeniem ewidencji w sposób zapewniający ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności”, a więc niekoniecznie ewidencji prowadzonej według wzoru określonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,⁷ lecz takiej, która nie pozwala na ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności. Wzór ewidencji stanowiący załącznik do ww. rozporządzenia zawiera podział na kolumny dla przychodów opodatkowanych daną stawką (20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3%) i w związku z tym ewidencjonowanie przychodów z uwzględnieniem ich zapisów w konkretnych kolumnach ewidencji sprawia, że podatnik nie naraża się na restrykcyjne unormowanie z art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f.⁸ Podzielić natomiast należy pogląd, co zostało również potwierdzone w orzecznictwie, że zgodnie z ogólną regułą dowodową w postępowaniu podatkowym, ciężar wykazania, iż ewidencja przychodów jest prowadzona w sposób uniemożliwiający określenie wysokości przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami, spoczywa na organie podatkowym.⁹

Wystąpienie okoliczności wyłączających opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych skutkuje w myśl art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f. utratą prawa do opodatkowania w tej formie i koniecznością poddania się reżimowi opodatkowania na zasadach ogólnych

6 Powołują się na to A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 249.

7 Dz.U. Nr 219, poz. 1836 ze zm.

8 Zob. bliższe moje uwagi na ten temat: S. Babiaryz, S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, R. Pęk, J. Pustuł, Ryczałty..., s. 170–171.

9 Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2008 r., II FSK 1095/07, CBOSA; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 249.

nych, co oznacza podatek dochodowy od osób fizycznych, o którym mowa w art. 26 u.p.d.o.f., i skali, o której mowa w art. 27 u.p.d.o.f.¹⁰ Wskazuje to również, stosownie do art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f., na konieczność zaprowadzenia właściwych ksiąg, chyba że podatnik jest zwolniony z tego obowiązku. Skutek ten ma charakter *ex nunc*, tzn. działającego na przyszłość. Pojawienie się przesłanek utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych nie powoduje zmian w części roku podatkowego przed utratą prawa do ryczałtu, natomiast przez pozostałą część roku podatnik jest traktowany jako podatnik opodatkowany na zasadach ogólnych. Niewykluczone są jednak sytuacje, w których podatnicy – nie rozpoznając po swojej stronie utraty prawa do ryczałtu – nadal opłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. W takiej sytuacji podatek uiszczony tytułem podatku zryczałtowanego od przychodów ewidencjonowanych powinien być uwzględniony jako uiszczona część należnego podatku dochodowego od osób fizycznych, wpływająca na wysokość zaległości podatkowej. Wymaga to jednak ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją prawną ujętą w ustawie normującej dany podatek, tj. w konkretnym przypadku ustalenie dochodu podatnika, a nie podstawy właściwej dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.¹¹ Ze względu na to, że podmiot korzystający ze zryczałtowanej formy opodatkowania, jakim jest zryczałtowany podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, prowadzi uproszczoną ewidencję, stwierdzenie braku podstaw do ryczałtu lub utrata prawa do niego z reguły powoduje sytuację, w której organ podatkowy nie dysponuje danymi do określenia rzeczywistej podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych, a zatem spełnione są przesłanki prawne do określenia jej na podstawie oszacowania.¹² Obowiązkiem organu podatkowego jest wtedy sięgnięcie po instytucję oszacowania uregulowaną w Ordynacji po-

10 Warunki, które musi spełniać podatnik opłacający podatki w formach zryczałtowanych, są uregulowane w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Dotyczą one zwłaszcza rodzaju prowadzonej działalności lub wysokości przychodów osiągniętych w roku poprzedzającym rok podatkowy (art. 1, 6 i 8 u.z.p.d.f.).

11 R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2011, s. 215.

12 B. Gruszczyński, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 6, Warszawa 2010, s. 215; R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja..., s. 215.

datkowej.¹³ W takiej sytuacji przepis art. 23 § 1 pkt 3 o.p. wyraźnie przewiduje, że naruszenie przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania jest przesłanką określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, przy zastosowaniu metod oszacowania wymienionych przykładowo w art. 23 § 3 o.p.¹⁴ Pamiętać jednak należy, że oszacowanie podstawy opodatkowania w przypadku naruszenia przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 3 o.p.) dopuszczalne jest jedynie w razie niemożności ustalenia w inny sposób rzeczywistej podstawy opodatkowania. Dotyczy to przypadku opisanego w art. 22 u.z.p.d.f., zaś oszacowanie podstawy opodatkowania może obejmować wtedy i ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, i podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany na zasadach ogólnych zamiast ryczałtu. Oszacowanie na podstawie art. 23 o.p. nie może być jednak dokonane, jeżeli przepisy regulujące zryczałtowane formy opodatkowania przewidują, na wypadek ich naruszenia, inne zasady wymiaru. Należy zwrócić uwagę, że art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f. odwołuje się do ksiąg, które podatnik powinien założyć po utracie prawa do korzystania z formy zryczałtowanej, a których prawidłowe prowadzenie i wykorzystanie wyklucza oszacowanie.¹⁵ Takie stanowisko zajął również w jednej ze spraw wojewódzki sąd administracyjny, aprobusujący stanowisko organu odwoławczego, który wskazał, że „[...] opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej według zasad ogólnych nakłada na organ podatkowy prowadzący postępowanie obowiązek prawidłowego określenia podstawy opodatkowania, nie jest to możliwe bez prawidłowego określenia zarówno uzyskanych przez podatnika przychodów (art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.), jak i poniesionych kosztów uzyskania przychodów (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.), jako elemen-

13 Na temat charakteru prawnego szacowania (procedura czy prawo materialne) – zob. np. E. Bobrus, Szacowanie podstawy opodatkowania w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości – zagadnienia wybrane, Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, pod red. M. Popławskiego, Białystok 2011, s. 272–278.

14 Dopiero wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi, że metody podstawowe oszacowania nie mogą być wykorzystane, może przejść do innych metod ustalania podstawy opodatkowania; musi to być jednak szczególnie uzasadniony przypadek, co wymaga uzasadnienia organu podatkowego, rezygnującego ze stosowania metod podstawowych – tak L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2011, s. 267.

15 A. Huchla, Komentarz do art. 23 ustawy – Ordynacja podatkowa, Lex, ABC 2003.

tów konstrukcyjnych podatku dochodowego. W przypadku braku stosownych ewidencji, prowadzonych dla celów podatkowych, [...], lub innych danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania, organ podatkowy, stosownie do art. 23 § 1 pkt 1 o.p., określa podstawę opodatkowania w drodze szacowania. Od szacunkowego określenia podstaw opodatkowania organ podatkowy odstępuje tylko wówczas, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwolą na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 § 2 o.p.)”¹⁶.

1. Ewidencja przychodów

Obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów został przewidziany przez przepisem art. 15 ust. 1 u.z.p.d.f. Stosownie do art. 15 ust. 2 u.z.p.d.f. „obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów powstaje od dnia, od którego ma zastosowanie opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych”. W myśl przepisów ww. ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne będzie to dzień, w którym podatnik dokonuje wyboru opodatkowania w tej formie, tj. albo początek roku podatkowego, albo dzień osiągnięcia pierwszego przychodu w przypadku rozpo-

16 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2011 r., I SA/Wr 949/11, CBOSA, nieprawomocny: „W rozpoznawanej sprawie podatniczka nie prowadziła żadnych ewidencji dla celów podatkowych i nie posiadała żadnych dowodów księgowych potwierdzających dokonaną w okresie od grudnia 2006 r. do końca 2008 r. sprzedaż wysyłkową. [...] Pomimo braku ustaleń, jakie koszty podatkowe poniosła skarżąca w poszczególnych okresach rozliczeniowych, w szczególności wysokości kosztów zakupu towarów handlowych i kosztów wysyłki towarów do nabywców, organ I instancji odstąpił od szacowania podstaw opodatkowania, stwierdzając, że możliwe jest ustalenie faktycznych podstaw opodatkowania w oparciu o dowody uzyskane w toku postępowania. W konsekwencji organ podatkowy przyjął, że podatniczka ze sprzedaży wysyłkowej uzyskała dochody w wysokości niemal równej wysokości przychodu (uwzględniono tylko prowizje związane ze sprzedażą wysyłkową w latach 2007 i 2008). Oznacza to, że w toku postępowania organ I instancji nie poczynił żadnych istotnych ustaleń w zakresie kosztów prowadzonej przez podatniczkę działalności, a zatem nie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 23 § 2 o.p. W ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie wystąpiły przesłanki do uchylecia przez organ odwoławczy decyzji organu I instancji i przekazanie sprawy temu organowi do ponownego rozpoznania. Organ odwoławczy nie mógł uzupełnić w trybie art. 229 o.p. stwierdzonych braków postępowania podatkowego, gdyż postępowanie w zakresie poniesionych przez podatniczkę kosztów niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej należy przeprowadzić w całości, a w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości tych kosztów, na podstawie zebranych dowodów, koniecznym może okazać się szacowanie podstaw opodatkowania”.

częcia działalności w ciągu roku podatkowego.¹⁷ W przeciwieństwie do podatkowej księgi przychodów i rozchodów nie jest możliwe zwolnienie podatnika od obowiązku prowadzenia tej księgi ze względu na rodzaj i rozmiar wykonywanej działalności, wiek oraz stan zdrowia.¹⁸ Przepisy ww. ustawy wyraźnie regulują jedną sytuację, o czym powyżej była już mowa, w której określona grupa podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych jest zwolniona od obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów. Chodzi o przepis art. 15 ust. 3 u.z.p.d.f., według którego „Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy podatników osiągających przychody, o których mowa w art. 6 ust. 1a, jeżeli ich wysokość wynika z umowy zawartej w formie pisemnej”. Jeżeli podatnik osiąga inne jeszcze przychody opodatkowane ryczałtem i z tego tytułu jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji przychodów, to wówczas będzie jednak zobowiązany do ewidencjonowania również przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, choćby ich wysokość wynikała z umowy zawartej w formie pisemnej.

Ewidencja przychodów stanowi księgę podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 4 o.p. i wiążą się z tym faktem szczególnie obowiązki związane z jej przechowywaniem, jej mocą dowodową oraz odpowiedzialnością karną skarbową. Ewidencja przychodów nie jest księgą w rozumieniu ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Według art. 4 ust. 1 pkt 9 u.z.p.d.f. księgami w rozumieniu tej ustawy są wyłącznie księgi rachunkowe albo podatkowa księga przychodów i rozchodów, prowadzone na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Tego określenia księgi nie należy utożsamiać ze znacznie szerszą definicją ksiąg podatkowych, uregulowaną w przepisach art. 3 pkt 4 o.p. Szczegółowe warunki prowadzenia ewidencji zostały określone w przepisach ww. roz-

17 Zasadniczym warunkiem umożliwiającym korzystanie z tej formy opodatkowania jest nieprzekraczanie określonego w przepisach prawa limitu przychodów za poprzedni rok podatkowy. Na ten temat bliżej zob. R. Zieliński, Zakres i formy uproszczonego opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce, rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem prof. Alicji Pomorskiej, maszynopis dostępny w Bibliotece Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, sygn. 64.DR.Zie.2011, s. 120–121; L. Etel, Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, (w:) Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej, pod red. L. Etela, Białystok 2006, s. 243–244.

18 Tak również A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon ryczałtu, Wrocław 2011, s. 530; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa ..., s. 278–279.

porządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wydanego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 16 u.z.p.d.f.¹⁹ Można wskazać argumenty przemawiające za tym, że wprowadzenie powołanym rozporządzeniem obowiązku prowadzenia ewidencji według wzoru określonego w załączniku do rozporządzenia wykracza ponad delegację do wydania tego aktu wykonawczego, zawartą w art. 16 ust. 1 u.z.p.d.f. Minister właściwy do spraw finansów publicznych nie został upoważniony do określenia obowiązującego wzoru ewidencji. Stosownie do delegacji ustawowej rozporządzenie to winno określać jedynie sposób prowadzenia ewidencji, jak również szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać ewidencja przychodów, aby stanowiła dowód w postępowaniu podatkowym, sposób dokumentowania przychodów oraz obliczania należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Ponadto w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że określony w rozporządzeniu wzór ewidencji przychodów został skonstruowany w sposób wadliwy.²⁰ Uniemożliwia przykładowo zaewidencjonowanie odliczeń od podstawy opodatkowania ani od ryczałtu, do uwzględnienia których w ewidencji przychodów podatnik zobowiązany jest na mocy przepisów § 12 rozporządzenia MF z dnia 17 grudnia 2002 r. Jeżeli uznać przekroczenie delegacji ustawowej, jak również wadliwość obowiązującego wzoru ewidencji, określony w rozporządzeniu MF z 17 grudnia 2002 r. wzór ewidencji może mieć walor jedynie przykładowy, a nie obowiązujący. W myśl przepisów rozporządzenia MF z 17 grudnia 2002 r. (§ 11) możliwa jest sytuacja, w której inna ewidencja prowadzona przez podatnika będzie uznana za wystarczającą dla celów ryczałtu ewidencjonowanego i w związku z tym podatnik nie będzie obowiązany do prowadzenia odrębnej ewidencji dla celów samego ryczałtu. Ewidencję przychodów może zastępować uproszczona ewidencja sprzedaży VAT (prowadzona przez podatników zwolnionych) lub pełna ewidencja VAT, pod warunkiem że: 1) dane wykazane w tej ewidencji pozwolą na wyodrębnienie z obrotów, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów

19 Dz.U. Nr 219, poz. 1836 ze zm.

20 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 248, 286, 289; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*, s. 511.

i usług, przychodów dla celów ryczału od przychodów ewidencjonowanych; 2) po zakończeniu każdego miesiąca, w terminie do 20. dnia miesiąca następnego, podatnik sporządzi zestawienie, w którym wykaże przychody na podstawie danych zawartych w tej ewidencji, według poszczególnych stawek ryczału, z uwzględnieniem różnic między obrotem w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług a przychodem w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

2. Rzetelność i niewadliwość ewidencji

Pierwsze dwie przesłanki, które upoważniają do przeprowadzenia postępowania dowodowego w celu określenia wartości niezaewidencjonowanego przychodu w myśl art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., to nieprowadzenie ewidencji bądź prowadzenie jej niezgodnie z warunkami do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym. Za nieprowadzenie ewidencji należy uznać sytuację, w której nie jest ona w ogóle prowadzona. Wydaje się, że przy przyjęciu jednak przekroczenia delegacji ustawowej i określeniu wzoru ewidencji w akcie wykonawczym, o czym jest bliżej mowa powyżej, brak jest podstaw do uznania za nieprowadzenie ewidencji, prowadzenia jej w innej formie niż określona w załączniku do rozporządzenia. Z punktu widzenia postępowania dowodowego istotny walor ma zagadnienie rzetelności i niewadliwości ewidencji przychodów. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jedynie rzetelne i niewadliwe księgi podatkowe, do których zaliczane są ewidencje przychodów, mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Zasadę tę utrzymują przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.²¹

Przepisy dotyczące opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych zawierają swoją własną definicję rzetelności oraz niewadliwości ewidencji przychodów oraz skutki jej nierzetelności. Na podstawie § 13 ust. 2 ww. rozporządzenia „za niewadliwą uważa się ewidencję prowadzoną zgodnie z przepisami ustawy i rozporządzenia. Za rzetelną uważa się ewidencję, jeżeli dokonywane w niej

21 Por. np. art. 15, 16, 17, a także art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f.

zapisy odzwierciedlają stan rzeczy w rzeczywistości”. W jedynym z wyroków Sąd stwierdził że „pojęcie ewidencji, którym operuje prawodawca, ma jasno i precyzyjnie określone znaczenie, którego istota wyraża się w tym, że jest to ewidencja prowadzona dla celów podatkowych. Nie może być więc za taką uznana, wbrew argumentacji skargi, prowadzona przez skarżącego księga stada. Skoro więc skarżący, prowadząc działalność usługową w zakresie handlu bydłem rzeźnym, nie prowadził dla celów podatkowych ewidencji tej działalności w sposób wynikający z przywołanych przepisów obowiązującego prawa (niewykazywanie przychodu, dokonanych odliczeń, kwot należnego ryczału – brak rejestracji wszystkich zdarzeń gospodarczych i zdarzeń podatkowych), to w tym właśnie zakresie (przychodów uzyskiwanych z tego tytułu) jego księga podatkowa (ewidencja) nie mogła być uznana za rzetelną i niewadliwą, tj. innymi słowy spełniającą warunki wymagane do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym – art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 193 § 4 o.p. w związku z § 13 rozporządzenia MF w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (na gruncie którego podatnik jest również zobowiązany prowadzić ewidencję rzetelnie i w sposób niewadliwy)”.²²

Przepisy § 13 ust. 3 ww. rozporządzenia przewidują również inne cztery przypadki, w których ewidencję przychodów uznaje się za rzetelną lub niewadliwą. Zrównuje się z tym stanem sytuacje, w których: „niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodów łącznie nie przekraczają 0,5% przychodu wykazanego w ewidencji za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej stwierdził te błędy” (pkt 1), „brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie ewidencji” (pkt 2), „podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w ewidencji przed rozpoczęciem kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej” (pkt 3), „błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody określone w § 3, 4 i 7” (pkt 4).

22 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 maja 2011 r., I SA/Lu 179/11, CBOSA.

W niektórych sytuacjach brak pewnych zapisów lub istnienie błędnych zapisów w ewidencji przychodów nie pozbawia zatem mocy dowodowej tej ewidencji, na co pozwalają cytowane przepisy rozporządzenia MF z 17 grudnia 2002 r. Dobrą ilustracją zastosowania § 13 ust. 3 pkt 4 ww. rozporządzenia jest orzeczenie, w którym sąd sformułował tezę, że „W sytuacji gdy ewidencja podatnika wprawdzie zawiera błędne zapisy, będące skutkiem oczywistej omyłki, lecz jest ona rzetelna, w rozumieniu przepisu § 13 ust. 3 pkt 4 rozporządzenia z 2002 r., a zarazem spełnia ona warunki wymagane do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, to brak jest podstaw do zastosowania w sprawie przepisu sankcyjnego, określonego w art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. i określenia podatnikowi niezaewidencjonowanego przychodu w wysokości pięciokrotnej stawki ryczałtu”.²³ Nie powinno w praktyce sprawiać kłopotu ustalenie, kiedy niezaewidencjonowany przychód przekracza 0,5%, co będzie skutkowało uznaniem ewidencji za nierzetelną. Trafnie ocenił to Sąd w jednym z wyroków, w którym stwierdził, że „[...] w ewidencji prowadzonej dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego (podatnik – dopisek autora) nie ujął przychodów z tytułu wykonanych usług budowlanych na kwotę 91.650,07 zł. Niezaewidencjonowany przychód przekroczył 0,5% przychodu wykazanego w prowadzonej ewidencji za 2007 r. Dlatego na podstawie art. 193 § 4 o.p. prowadzonej ewidencji nie uznano za dowód w sprawie”.²⁴ Nawiązując z kolei do błędności zapisów jako skutku oczywistej omyłki, należy stwierdzić, że dla dokonania oceny, iż popełniona została oczywista omyłka, niezbędnym jest, żeby przychody były ujęte w ewidencji w postaci nieprawidłowego „błędneho zapisu”, ponieważ tylko taki zapis może być oceniany pod kątem, czy został dokonany na skutek oczywistej omyłki. Brak zapisu w ewidencji natomiast powoduje, że nie można dokonać oceny, czy został dokonany błędnie, czy też nie. Potwierdza to brzmienie § 13 ust. 3 pkt 4 rozporządzenia MF z 17 grudnia 2002 r., który odwołuje się do posiadania przez podatnika dowodów, na podstawie których dokonano zapisów, aby można te błędne zapisy na podstawie tych dokumentów skorygować. Dokonując takiej wykładni powołanego przepisu w jednym z orzeczeń, Sąd doszedł do wniosku, że „[...]

23 Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 marca 2009 r., I SA/Sz 642/08, CBOSA.

24 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 grudnia 2009 r., I SA/OI 755/09, CBOSA.

dla dokonania oceny, iż popełniona została oczywista omyłka, koniecznym jest, aby przychody były ujęte w ewidencji w postaci nieprawidłowego, „błędnego zapisu”, bowiem tylko taki zapis może być oceniany pod kątem, czy został dokonany na skutek oczywistej omyłki”.²⁵ Identyczna argumentacja została zawarta w innym wyroku, w którym sąd stwierdził, że „[...] wbrew twierdzeniom skarżącego, brak w ewidencji zapisów co do rzeczywistej wielkości przychodu nie jest wynikiem oczywistej omyłki, bowiem nie można przyjąć za oczywistą omyłkę brak znaczącej części zapisów odzwierciedlających rzeczywisty przychód skarżącego”.²⁶

3. Związki gospodarcze podatnika jako przesłanka określenia przychodu

Prowadzenie postępowania dowodowego w celu określenia niezawinionego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. jest możliwe również wówczas, gdy zostanie stwierdzone istnienie związków gospodarczych podatnika: art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wskazuje, że jest to możliwe w przypadku stwierdzenia związków gospodarczych z art. 25 u.p.d.o.f. Poprzedzać go musi jednak określenie wartości przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze. Charakter zryczałtowanych form opodatkowania sprzyja przerzucaniu dochodów (przychodów), nie ma bowiem możliwości uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów. Ponadto, niekiedy dość niskie stawki podatkowe mogą niejednokrotnie być wykorzystywane w celu korzyści podatkowych przez powiązane podmioty działające w porozumieniu, zarówno podmioty krajowe, jak zagraniczne, choć podmioty krajowe mają ku temu więcej możliwości.²⁷

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że wiele trudności przysparza wskazanie katalogu metod oszacowania podstawy opodatkowa-

25 Tak WSA w Gorzowie Wlkp. w wyroku z dnia 15 kwietnia 2008 r., I SA/Go 799/07.

26 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 maja 2011 r., I SA/Łd 419/11.

27 Na temat powiązań gospodarczych, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. – zob. bliżej A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Warszawa 2010, s. 1012–1020; M. Ślifirczyk, Ograniczenia w zastosowaniu instytucji porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązanymi, (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 46–60, CBOSA.

nia u podatników zaniżających osiągnane przychody na skutek transakcji z podmiotami powiązanymi. Wyrażana jest także wątpliwość, czy stosowanie niektórych metod przewidzianych w Ordynacji podatkowej jest w tym przypadku uzasadnione. Taką konkluzję można bowiem wywieść z analizy zawartego w Ordynacji podatkowej zamkniętego katalogu przesłanek uprawniających organ podatkowy do oszacowania podstawy opodatkowania (art. 23 § 1 o.p.). Nie ma wśród nich bowiem sposobów szacowania przewidzianych dla osób zaniżających przychody na skutek transakcji z podmiotami powiązanymi.²⁸ Takie sposoby szacowania znajdują się natomiast w przepisach art. 25 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. oraz w § 12 i 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze szacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.²⁹ Wskazane tam sposoby szacowania przewidziane są właśnie dla osób zaniżających dochody lub zawyżających stratę na skutek transakcji z podmiotami powiązanymi. Tymczasem ich stosowanie w odniesieniu do podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych może wzbudzać uzasadnione zastrzeżenia. Sformułowano w związku z tym dwie grupy argumentów, które potwierdzają wspomniane wątpliwości.³⁰

Po pierwsze, żaden z przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne nie odsyła w zakresie katalogu metod szacowania do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ani do wspomnianych powyżej przepisów wykonawczych. Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne nie zawiera również ogólnego odesłania uprawniającego do stosowania w razie braku odmiennych regulacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponadto w obowiązujących przepisach nie są zdefiniowane zależności pomiędzy podatkiem docho-

28 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych uzyskiwanych z działalności gospodarczej, rozprawa doktorska napisana po kierunkiem prof. Wandy Wójtowicz, maszynopis dostępny w Bibliotece Głównej Uniwersytetu Marii Curie–Skłodowskiej w Lublinie, sygn. PK 3556, s. 118–119.

29 Dz.U. Nr 160, poz. 1267.

30 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 119–120.

dowym płaconym na zasadach ogólnych a jego formami uproszczonymi. Z tego względu nie ma podstawy prawnej stosowania w stosunku do podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych metod szacowania określonych w innych przepisach.

Po drugie, zwraca się uwagę, że metody oszacowania uregulowane w art. 25 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. oraz w § 12–18 rozporządzenia MF z dnia 10 września 2009 r. doprowadzać mają do ustalenia wysokości dochodu podatnika, zaś w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych podstawę obliczenia podatku stanowi przychód. Wybierając więc te metody szacowania, należałoby zastanowić się, czy możliwa jest ich modyfikacja w odniesieniu do podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Konstatuje się w związku z tym, że organy podatkowe mają całkowitą swobodę w wyborze metod szacowania. Nie ma bowiem przepisów, które nakazywałyby korzystanie z istniejących metod oszacowania przez organy podatkowe, które zmierzają do określenia wysokości podstawy opodatkowania w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych u podatników, którzy – przeprowadzając transakcje z podmiotami powiązаныmi – zaniżyli wielkość osiągniętych przychodów.

Formułując wniosek *de lege ferenda*, zaprezentowano pogląd, że „z punktu widzenia reguł poprawnej legislacji oraz zasady pewności prawa podatkowego, ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne powinna zawierać katalog metod szacowania podstawy opodatkowania u osób, które starały się zaniżyć osiągnięte przychody albo wyraźnie odsyłać w tym zakresie do ustawy o podatku dochodowym. Kolejnym rozwiązaniem, które wyeliminowałoby trudności pojawiające się przy próbie interpretacji przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, byłoby określenie w obowiązujących przepisach wzajemnych relacji pomiędzy podatkiem dochodowym płaconym na zasadach ogólnych a jego uproszczonymi formami”.³¹

Jak z powyższych spostrzeżeń wynika, można wskazać szereg argumentów przemawiających za tym, żeby kwestie zawarte w wymie-

31 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 120.

nionych powyżej wnioskach *de lege ferenda* znalazły się w obszarze zainteresowania ustawodawcy podatkowego. Odnosząc się do wcześniej zawartych poglądów i wątpliwości, warto sformułować natomiast kilka uwag. Po pierwsze, zaakceptować należy pogląd, że z uwagi na treść odesłania w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 25 u.p.d.o.f. nie będzie możliwe sięgnięcie do metod oszacowania uregulowanych w tym artykule ani do przepisów rozporządzenia MF z 10 września 2009 r. Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wyraźnie bowiem nawiązuje do art. 25 u.p.d.o.f. jedynie w kwestii rozumienia istnienia związków gospodarczych. W art. 25 u.p.d.o.f. zostały zdefiniowane powiązania pomiędzy podmiotem krajowym a zagranicznym oraz pomiędzy podmiotami krajowymi. W przypadku każdego rodzaju powiązań istotne jest również jest to, żeby w wyniku powiązań zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które zostałyby ustalone przez niezależne podmioty, jak również, żeby w wyniku takich powiązań jeden z podmiotów nie wykazywał przychodów lub wykazywał przychody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Po drugie, jeżeli do oszacowania przychodów w przypadku istnienia ww. związków gospodarczych podatnika z art. 25 u.p.d.o.f., o których mowa w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., poszukiwać się będzie przesłanek w ich zamkniętym katalogu wymienionym w art. 23 § 1 o.p., to rzeczywiście mogą powstać wątpliwości, która z tych przesłanek może być brana pod uwagę (być może ujęta najmniej precyzyjnie przesłanka z art. 23 § 1 pkt 2 o.p.). Należy jednak zauważyć, że w przypadku określania wartości niezacwidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przesłanki te formułuje wyłącznie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. Pierwszą z nich jest nieprowadzenie ewidencji przychodów, drugą prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, trzecią natomiast przesłanką jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. Ziszczenie się którejś z ww. przesłanek obliguje bowiem organ podatkowy do określenia wartości niezacwidencjonowanego przychodu, „w tym również w formie oszacowania”. Oznacza to, że określenie podstawy opodatkowania („w tym również w formie oszacowania”) nastąpi wyłącznie po urzeczywistnieniu się którejś przesłanki z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., a nie z art. 23 § 1 o.p.

Do tego ostatniego artykułu wypadnie sięgnąć, ale wyłącznie w celu odpowiedniego zastosowania którejś z metod oszacowania (art. 23 § 3 o.p.), ponieważ w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. – poza przesłankami uprawniającymi organ do określenia wymiaru niezaewidencjonowanego ryczału od przychodów ewidencjonowanych – nie uregulowano, które metody oszacowania winny być brane pod uwagę. W konkretnym przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika konieczne będzie potraktowanie tej przesłanki obligującej do określenia podstawy opodatkowania z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., jako szczególnie uzasadnionego przypadku w rozumieniu art. 23 § 4 o.p., gdy nie można zastosować metod, o których mowa w art. 23 § 3 o.p. Na podstawie odpowiedniego stosowania art. 23 § 4 o.p. organ podatkowy będzie mógł wówczas w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania.

Warto zwrócić uwagę na stosowanie do podatników ryczału od przychodów ewidencjonowanych na podstawie art. 21a u.z.p.d.f. od dnia 1 września 2006 r. instytucji porozumień w sprawie ustalania cen transferowych. Chodzi o uwzględnienie wydawanej na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, jako podstawy do ewentualnego oszacowania przychodu z zastosowaniem metody uznanej w decyzji za prawidłową.³² W przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną, zaś podatnicy, którym wydano taką decyzję, są zobowiązani do dołączenia do zeznania sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej.³³ Brak jest podstaw

32 Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.) dodano w ustawie Ordynacja podatkowa Dział IIa po tytule „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych” (art. 20a–20r). Przepisy działu IIa jednak nie regulują wyczerpująco przebiegu postępowania w sprawie porozumienia. Przyjęte unormowania dotyczą tylko niektórych materii, które ze względu na specyfikę postępowania w sprawie porozumienia wymagają odrębnej regulacji. Z tych względów należy pamiętać, że w myśl art. 20q o.p. w kwestiach nienormowanych w dziale II stosuje się odpowiednio przepisy działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa – por. na ten temat A. Kabał, (w:) S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka–Medek, Ordynacja..., s. 157.

33 Art. 21a ust. 1 i 2 u.z.p.d.f. Na podstawie delegacji zawartej w art. 21a ust. 3 ww. ustawy został określony wzór tegoż sprawozdania – zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2006 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny

prawnych, żeby twierdzić, iż mimo wyraźnego brzmienia przepisu, z obowiązku dołączenia sprawozdania są zwolnieni ci podatnicy, którzy nie zrealizują w danym roku podatkowym jakiegokolwiek transakcji z innym podmiotem powiązany.³⁴ Obowiązek dołączenia sprawozdania powstaje bowiem nie wtedy, gdy podatnicy nie zrealizują w danym roku podatkowym transakcji z innym podmiotem powiązany, lecz powstaje z chwilą, gdy organ podatkowy wydał tymże podatnikom decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązany (art. 21a ust. 2 u.z.p.d.f.). Warto również zauważyć, że sprawozdanie (czemu służy również określony przepisami wykonawczymi do ustawy wzór sprawozdania) ma na celu nie tylko usprawnienie weryfikacji metody ustalania ceny transakcyjnej określonej w decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązany. W treści tegoż sprawozdania winny znaleźć się także dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej, a także ceny stosowane w transakcjach z podmiotami powiązany oraz okres stosowania metody (art. 21a ust. 3 u.z.p.d.f.). Obowiązkowe dołączenie zatem sprawozdania niezawierającego powyższych danych, w przypadku niezrealizowania w danym roku podatkowym żadnej transakcji z innym podmiotem powiązany, będzie informacją dla organu podatkowego o zakresie realizacji uznanej w decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego. Decyzja w sprawie porozumienia zawierać powinna w szczególności: (1) oznaczenie podmiotów objętych porozumieniem, (2) wskazanie wartości transakcji objętych porozumieniem, (3) wskazanie rodzaju, przedmiotu transakcji objętych porozumieniem oraz okresu, którego ono dotyczy, (4) wskazanie metody ustalania ceny transakcyjnej, algorytmu kalkulacji ceny oraz innych reguł stosowania metody, (5) określenie istotnych warunków będących postawą stosowania me-

transakcyjnej dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 98, poz. 678).

34 Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 343, którzy wyrażają przekonanie, że „choćby z wykładni gramatycznej wynikałoby co innego, to jednak uznać należy, że obowiązek złożenia sprawozdania wyjątkowo nie wystąpi, jeśli dany podmiot – dysponujący decyzją w przedmiocie ceny transakcyjnej – nie zrealizuje w danym roku podatkowym żadnej transakcji z podmiotem powiązany [...]”.

tody ustalania ceny transakcyjnej, z uwzględnieniem podziału ryzyka, pełnionych funkcji przez podmioty oraz marży realizowanej przez podmioty objęte porozumieniem oraz (6) termin obowiązywania decyzji (art. 20i § 3 o.p.).³⁵ Istnienie decyzji w sprawie porozumienia transakcyjnego ogranicza organ podatkowy w możliwości oszacowania podstawy opodatkowania. Na jej podstawie organ podatkowy uznaje prawidłowość wyboru i stosowania danej metody określenia ceny transakcyjnej przez podatnika w jego transakcjach z podmiotem powiązaniem. Ewentualne oszacowanie będzie się odbywało z zastosowaniem metody uznanej w decyzji za prawidłową.³⁶

4. Określenie wartości niezawidencjonowanego przychodu

W przypadku nieprowadzenia ewidencji oraz nierzetelnego prowadzenia ewidencji określenie wartości niezawidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. będzie określeniem przychodu niezawidencjonowanego. W razie stwierdzenia związków gospodarczych będzie to raczej określenie przychodu, jakiego należało by oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze.³⁷

Sformułowanie zawarte w tym przepisie „w tym również w formie oszacowania” wskazuje na to, że oszacowanie nie jest jedynym i dostępnym sposobem określenia wartości przychodu w razie stwierdzenia przesłanek nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika. Taki wniosek został wyprowadzony również w orzecznictwie: „Organy podatkowe są uprawnione do zastosowania podwyższonych

35 Z punktu widzenia omawianej regulacji prawnej istotne jest m.in. wskazanie zakresu czasowego obowiązywania wymienionej decyzji. Termin jej obowiązywania nie może być dłuższy niż 5 lat, lecz może być przedłużany w drodze decyzji na kolejne pięcioletnie okresy na wniosek podmiotu powiązanego (art. 20i § 4, 5 i 6 o.p.). Nowela listopadowa do Ordynacji podatkowej z 2006 r. zmieniła bowiem treść art. 20i § 4 i 5 o.p. normujących te materiały i wydłużyła zarówno termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, jak również możliwość przedłużenia terminu jej obowiązywania z 3 do 5 lat. Art. 20i § 4 i 5 o.p. został zmieniony przez art. 1 pkt 10 lit. b/ ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590) zmieniającej tę ustawę z dniem 1 stycznia 2007 r.

36 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 342.

37 *Ibidem*, s. 294.

stawek podatkowych wynikających z art. 17 ust. 2 tej ustawy nie tylko wówczas, gdy nie uznają za dowód w postępowaniu podatkowym ewidencji przychodów i jednocześnie określają wartość przychodu w formie oszacowania, lecz również gdy przychody te są wykazane na podstawie innych niż ewidencja dowodów, o czym świadczy sformułowanie zawarte w art. 17 ust. 1 «w tym również». Istotne jest, aby wymiar ryczałtu przy zastosowaniu podwyższonej stawki zastosowano jedynie do przychodu niezawidencjonowanego³⁸. Warto zwrócić uwagę na to ostatnie cytowane stwierdzenie, ponieważ należy przyznać raczej pogładowi, że oszacowaniu nie podlega wartość tych przychodów, które zostały zawidencjonowane rzetelnie i niewadliwie, oszacowaniu podlega jedynie bowiem ta część przychodów, która została niezawidencjonowana lub została zawidencjonowana nierzetelnie lub wadliwie.³⁹ Trafnie to ujął Sąd w jednym z orzeczeń, stwierdzając, że „organ kontroli skarbowej wykazał nieprawidłowości w dokumentowaniu i ewidencjonowaniu uzyskanych przychodów w zakresie prowadzonych prac remontowych, co spowodowało, że ewidencje przychodów firmy A. w części dotyczącej niezawidencjonowanych przychodów mających wpływ na podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym prowadzone były wadliwie i nierzetelnie, a więc w tej części nie mogą być uznane za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów (art. 193 § 4 i § 5 o.p.). Natomiast w zakresie prac, które zostały ujęte w ewidencji badanej jednostki organ skarbowy stwierdził, że prowadzone księgi stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów i odstąpił w tej części do określenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania”⁴⁰.

Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie przewiduje, jakie dowody w postępowaniu dotyczącym określenia wartości niezawidencjonowanego przychodu mogą zostać wykorzystane. Z tych względów mają tu zastosowanie ogólne zasady przewidziane dla tego typu spraw przewidziane w Ordynacji podatkowej, w tym przede wszystkim zasada prawdy materialnej. W myśl zasady prawdy materialnej, której zasadnicze zna-

38 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2009 r., I SA/Lu 484/08, Lex nr 487216.

39 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 295.

40 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 listopada 2011 r., I SA/GI 389/11, CBOSA, nieprawomocny.

czenie na kształtowanie postępowania podatkowego podkreśla się w literaturze, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe mają obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy (art. 122 o.p.).⁴¹ Do zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego obliguje art. 187 § 1 o.p. Zgodnie zaś z art. 181 o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 2 i art. 288 § 2 tej ustawy, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. W świetle art. 180 § 1 o.p. dopuszczalne są jednak tylko takie dowody, które mogą przyczynić się do wyjaśnienia badanego stanu faktycznego. W każdym przypadku organ podatkowy winien zatem uprzednio ocenić przydatność poszczególnych informacji z punktu widzenia osiągnięcia prawdy materialnej oraz przyczynienia się danego środka dowodowego do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, ponieważ nie każdy fakt odnoszący się do sprawy ma istotne znaczenie w postępowaniu dowodowym, lecz tylko taki, z którym norma prawa podatkowego wiąże określone skutki prawne, a w konsekwencji formuje treść konkretnego stosunku prawnopodatkowego. W związku z tym korzystanie ze wszystkich dostępnych źródeł oraz środków dowodowych możliwe jest tylko o tyle, o ile mogą się one przyczynić do ustalenia prawdy materialnej i wyjaśnienia sprawy. Tezę tę wyprowadzić można z art. 180 § 1 o.p., według którego ocena dowodów powinna być dokonywana wyłącznie pod kątem ich znaczenia, jakie mogą mieć dla toczącej się sprawy. Jako dowód w sprawie podatkowej należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia danego stanu faktycznego. Jak się akcentuje w literaturze, z tego właśnie punktu widzenia winno się formułować pogląd, że zasada prawdy materialnej uregulowana w art. 122 o.p. uwzględniać musi otwarty katalog środków dowodowych, o któ-

41 Zob. np. S. Presnarowicz, *Zasady ogólne postępowania podatkowego*, (w:) System Prawa Finansowego, T. 3. Prawo daninowe, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 736.

rych mowa w art. 180 o.p.⁴² Prowadzone postępowanie dowodowe przez organ podatkowy ma na celu ustalenie wielkości podstawy opodatkowania, której są przypisane odpowiednie stawki podatkowe. Organ podatkowy zobowiązany jest zbadać w tym celu przy udziale podatnika okoliczności świadczące o tym, czy podatnik prowadził urządzenia księgowo, a także czy istnieją inne źródła i środki dowodowe pozwalające ustalić, czy i jakie poniósł wydatki oraz jakie uzyskał przychody w swojej działalności.⁴³ Zgodnie z art. 191 o.p. organ podatkowy ma następnie obowiązek ocenić, czy dana okoliczność została udowodniona na podstawie całego zebranego w sprawie materiału dowodowego.

Nie można uznać, że określenie wartości niezawidencjonowanego przychodu na ww. podstawie prawnej i wymierzenie sankcji podatkowej z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. następuje jedynie w przypadku, jeżeli przychód został określony w drodze oszacowania, nie zaś w sytuacji, gdy odstąpiono od oszacowania przychodu na podstawie art. 23 § 2 o.p..⁴⁴ Zastosowanie sankcji podatkowej z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. nie musi łączyć się z oszacowaniem przychodów. Przyczyną określenia przychodu i wymierzenia stawki sankcyjnej jest okoliczność, że podatnik przychodu nie ewidencjonuje lub prowadzi ewidencję niezgodnie z określonymi warunkami, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. Są to dwie odrębne sytuacje. Jeżeli którakolwiek z powyższych okoliczności wystąpi, organ podatkowy zobowiązany jest określić wartość niezawidencjonowanego przychodu i zastosować stawkę sankcyjną do jego opodatkowania, przy czym oszacowanie tego przychodu jest tylko jednym ze sposobów określenia jego wartości. Świadczy o tym właśnie posłużenie się przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. zwrotem „w tym również w formie oszacowania”.

Wydaje się, że sposób redakcji art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie pozwala przyjąć, co sugeruje się w piśmiennictwie, że w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych sposób ustalania podstawy opodatkowania może przybrać inną postać niż w podatku dochodowym na zasadach

42 A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 34.

43 *Ibidem*, s. 74–75.

44 Jak trafnie skonstatowano w jednym z orzeczeń – zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2011 r., III SA/Wa 3190/10, CBOSA, nieprawomocny.

ogólnych, tj. wysokość podstawy opodatkowania może być ustalona przez organy podatkowe z wykorzystaniem instytucji oszacowania, ponieważ jest to jeden z efektów specyficznego dla ryczałtu ewidencjonowanego uproszczenia w zakresie ustalania podstawy opodatkowania.⁴⁵ Stwierdzenie to nie uwzględnia bowiem tej części art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., w której ustawodawca zawarł normę: „organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w formie oszacowania”. Wykorzystanie instytucji oszacowania z art. 23 o.p. w przypadku określania wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym w sytuacjach przewidzianych w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie świadczy o jakimś uproszczeniu ustalania tejże podstawy, ponieważ tak jak w podatku dochodowym opłacanym na ogólnych zasadach skorzystanie z tejże instytucji (a nawet obowiązek) jest możliwe dopiero po stwierdzeniu, że dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Przepis art. 23 § 2 o.p. zakazuje zbyt pospiesznego szacowania podstawy opodatkowania bez ustalenia, czy nie można jej określić na podstawie wiarygodnych dowodów i danych z tych części ewidencji przychodów (księgi podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 4 o.p.), których rzetelności nie podważył organ podatkowy.⁴⁶ Obowiązki ewidencyjne podatników opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych są w znaczący sposób zredukowane, choćby w porównaniu z podatkiem dochodowym opłacanym na zasadach ogólnych. Warto jednak podkreślić, że oprócz obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów (z pewnymi wyjątkami) ustawodawca ustanowił również obowiązek przechowywania dowodów zakupu. Obciążył także obowiązkiem prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wykazu wartości niematerialnych i prawnych, jak również ewidencji wyposażenia (ostatnią z wymienionych z wyjątkami, o których mowa w art. 15 ust. 3a u.z.p.d.f.). Wymienione wykazy i ewidencje mogą być zatem również wykorzystane do określenia wysokości przychodów podatnika. In-

45 K. Wojewoda–Buraczyńska, *Uproszczone...*, s. 118.

46 L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 265.

strumentem służącym do weryfikowania rzetelności prowadzonej przez podatników ewidencji przychodów jest nałożony nań obowiązek sporządzania spisu z natury, potocznie zwanego remanentem (art. 20 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Zestawienie danych wynikających z przechowywanych dowodów zakupu z ewidencją przychodów oraz wartością spisu z natury z poszczególnych lat podatkowych pozwala na wyrobienie opinii, czy prowadzona ewidencja przychodów jest rzetelna.⁴⁷

W orzecznictwie można zauważyć rozbieżność co do wykorzystania instytucji oszacowania do określania przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym.⁴⁸ Sporne jest bowiem, czy do oszacowania należy sięgać w ostateczności, czy też upoważnienie do oszacowania jest możliwe w każdym przypadku stwierdzenia nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji albo stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika i to bez względu na to, czy możliwy byłby inny sposób określenia wysokości przychodu. Przeważa jednak stanowisko, że przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. przewiduje oszacowanie jako jedną z form określenia wartości niezaevidencjonowanego przychodu w przypadku nieprowadzenia ewidencji lub prowadzenia ewidencji niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania za dowód w postępowaniu podatkowym, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie zawiera zastrzeżenia, by formę tę organy mogły stosować tylko w ostateczności.⁴⁹ Wydaje się, że zastosowanie w tej kwestii winny znaleźć odpowiednio wspomniane reguły dotyczące oszacowania zawarte w Ordynacji podatkowej. Ze względów, o których była już mowa (np. przesłanki określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania), art. 23 o.p., jako *lex generalis*, nie znajdzie tu bowiem bezpośredniego zastosowania.⁵⁰ W piśmiennictwie i orzecznictwie można również odnotować szereg wypowiedzi, w których akcentuje się, że sto-

47 Na temat procedury związanej ze sporządzaniem spisu z natury – zob. moje uwagi na ten temat w: S. Babiaryz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuła, Ryczałty..., s. 173–178.

48 Np. wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 października 2007 r., I SA/Ke 376/07, Lex nr 468928; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 962/08, Lex nr 487272.

49 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 października 2007 r., I SA/Ke 376/07, CBOSA.

50 Tak również B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Toruń 2007, s. 244.

sowanie przepisów Ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nie powinno budzić wątpliwości, nawet bez wyraźnego odesłania w ostatnio wymienionej ustawie.⁵¹ Wskazuje się przy tym, że Ordynacja podatkowa jest aktem należącym do części ogólnej prawa podatkowego, zaś ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne należy do jej części szczegółowej, więc zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej jako *lex generalis* ww. ustawy podatkowej jest wynikiem ogólnej reguły wykładni.⁵²

Przepisy Ordynacji podatkowej między innymi stanowią, że organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 § 2 o.p.). Realizując to założenie, w jednym z orzeczeń Sąd stwierdził, że „dane wynikające z nierzetelnie prowadzonej ewidencji uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, tj. informacji z Urzędu Pracy o wysokości refundacji oraz historią rachunku bankowego, pozwoliły na zastosowanie w niniejszej sprawie art. 23 § 2 o.p. i odstąpienie od określenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania”.⁵³ Podobnie został oceniony materiał dowodowy w innym orzeczeniu, w którym Sąd stwierdził: „w wyniku przeprowadzonego postępowania ustalono, że skarżąca w latach 2006–2007 uzyskała przychody ze sprzedaży wysyłkowej nowej odzieży, których nie ujęła w ewidencji przychodów. Wysokość przychodów uzyskanych z tego tytułu prawidłowo ustalano na podstawie danych z rachunku bankowego skarżącej, który był wykorzystywany do obsługi sprzedaży dokonywanej przez skarżącą z wykorzystaniem nicku »[...]«”, odstępu-

51 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 118; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 296; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 961/08: „Wskazać należy, że przepis art. 23 Ordynacji podatkowej jest przepisem ogólnym (*lex generalis*) w stosunku do przepisu art. 17 u.z.p.d.f., natomiast art. 17 u.z.p.d.f. nie zawiera w swojej treści określenia metod szacowania, które w procesie szacowania organ stosuje”.

52 Jak już zostało powyżej nadmienione, pewne wątpliwości są natomiast formułowane na tle oszacowania wartości przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze podatnika – zob. K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 118.

53 Zob.: wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 stycznia 2012 r., I SA/Gd 1056/11; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2011 r., I SA/Wr 950/11, CBOSA.

jąc od szacowania podstaw opodatkowania. Przychód ten opodatkowano przy zastosowaniu 15% stawki ryczałtu, stanowiącej pięciokrotność stawki właściwej dla handlu”.⁵⁴

W razie, gdy organ podatkowy zdecyduje się na określenie podstawy opodatkowania w formie oszacowania, to w każdym takim przypadku powinien uzasadnić przyjęty w tym zakresie wybór metody oszacowania w taki sposób, żeby wykazać, że została ona wybrana ze względu na to, że przy jej wykorzystaniu możliwe jest jak najbardziej zbliżone do rzeczywistości określenie wysokości przychodu (obowiązek taki jest zawarty w art. 23 § 5 o.p.).⁵⁵ Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie przewiduje, jakie mogą lub powinny być zastosowane metody oszacowania przychodów. Odnośnie do metod oszacowania, pomimo braku wyraźnego odesłania, winny znaleźć zatem odpowiednie zastosowanie zasady ogólne zawarte w przepisach art. 23 o.p.⁵⁶ Przy ich stosowaniu przydatne jest zaś piśmiennictwo i orzecznictwo dotyczące metod oszacowania uregulowanych w tym akcie prawnym.⁵⁷

Przy rozpatrywaniu spraw dotyczących określania niezacwidencjonowanego przychodu w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jako właściwe metody oszacowania, przede wszystkim wymienione w katalogu sformułowanym w art. 23 § 3 o.p.⁵⁸ Sięga się również do innych metod spoza katalogu znajdującego się w art. 23 § 3 o.p. Po-

54 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2011 r., I SA/Wr 950/11.

55 Por. A. Hanusz, *Podstawa...*, s. 24–26; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 962/08, CBOSA.; wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2003 r., SA/Bd 1667/03, niepubl.

56 K. Wojewoda–Buraczyńska, *Uproszczone...*, s. 118; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 294.

57 Zob. np. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, s. 235–246; A. Hanusz, *Podstawa...*, s. 24–26; L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 266–267; R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 212–214; A. Melezini, *Stwierdzenie wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, pod red. M. Popławskiego, Białystok 2011, s. 93–104; P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej* (1), „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 29–33; P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej* (2), „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11, s. 35–39; R. Sowiński, *Metody szacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7, s. 48–51; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 962/08, CBOSA.

58 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/Lu 469/11, CBOSA; identycznie w wyrokach WSA w Lublinie z dnia 9 listopada 2011 r.: I SA/Lu 470/11 i I SA/Lu 471/11, CBOSA: „Organ podatkowy uzasadnił wybór przyjętej metody z art. 23 § 3 pkt 2 o.p., tj. porównawczej zewnętrznej, która [...] polega na porównaniu wysokości przychodów innych podmio-

wołując się jednak na metody oszacowania niewymienione w art. 23 § 3 o.p., należy wykazać, że w konkretnej sprawie mamy do czynienia ze szczególnie uzasadnionym przypadkiem, który nie pozwala na zastosowanie metod oszacowania z art. 23 § 3 o.p.⁵⁹ W takiej dopiero sytuacji organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania, co wyraźnie przewiduje przepis art. 23 § 4 o.p. W jednej z takich właśnie spraw Sąd stwierdził, że „[...] organ podatkowy prawidłowo uznał, iż najbardziej właściwym i odpowiadającym dyspozycji art. 23 § 5 o.p. było przyjęcie metody polegającej na wyliczeniu wielkości średniego przychodu oraz kosztów na podstawie informacji pozyskanych z ogólnie dostępnych ogłoszeń o pracę, opublikowanych na stronach internetowych oraz pochodzących od podatników prowadzących działalność gospodarczą w tym samym zakresie co podatniczka, przy jednoczesnym odrzuceniu informacji niepełnych i zawierających wartości skrajne”.⁶⁰ W innej z kolei sprawie Sąd zaaprobował stanowisko organów podatkowych obu instancji, zgodnie z którym metoda oszacowania przychodu przyjęta przez organ kontroli skarbowej, a polegająca na wyliczeniu przychodu w oparciu o zeznania osób sprzedających towary skarżącego, była w pełni uzasadniona.⁶¹ W jednym z orzeczeń

tów prowadzących działalność – nie w takich samych warunkach, lecz prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach”.

- 59 Warte zaprezentowania jest w związku z tym orzeczenie, w którym Sąd stwierdził, że „[...] organy przekonująco uzasadniły brak możliwości zastosowania metod szacunku wymienionych w art. 23 § 3 o.p.” (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2012 r., I SA/Bk 435/11).
- 60 Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 981/11, CBOSA.: „Z akt sprawy wynika, że podatniczka usługi opieki nad osobami starszymi na terenie Niemiec wykonywała w okresie [...] 5 miesięcy i taką ilość miesięcy przyjął do ustalenia podstawy opodatkowania. [...] Organ podatkowy przyjął dane wskazane przez podatniczkę co do uzyskanego przez nią przychodu z tej działalności. Wobec braku informacji o poniesionych przez podatniczkę kosztów tej działalności, organ podatkowy prawidłowo przystąpił do dokonania tych ustaleń na podstawie danych uzyskanych od innych podatników, prowadzących taką samą działalność w tym samym czasie i informacji zamieszczonych w internecie. [...] organ poszukiwał danych związanych z kosztami działalności prowadzonej przez podatniczkę i nie kwestionował wysokości uzyskanego przez stronę przychodu z tej działalności. Zdaniem Sądu, organy podatkowe właściwie uzasadniły zastosowanie metody z art. 23 § 5 o.p. z jednoczesnym wskazaniem i uzasadnieniem, dlaczego nie zastosowały metod wymienionych w art. 23 § 3 o.p.”.
- 61 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 lutego 2012 r., I SA/Ld 1544/11, CBOSA, nieprawomocny: „Niewątpliwie dzięki zeznaniom osób, które sprzedawały towar skarżącego, możliwe było ustalenie wysokości przychodu w sposób najbardziej zbliżony do jego rzeczywistej wysokości. Autor skargi nie wskazał żadnych przekonujących argumentów, które wskazywałyby, że zastosowanie innej metody oszacowania przychodu skarżącego przyniosłoby wynik bardziej zbliżony do rzeczywistego. Poza tym, wbrew twierdzeniom skarżącego, organy uzasadniły wybór zastosowanej metody szacowania i pominięcia metod wskazanych

Sąd zaaprobował pogląd, że skoro w celu wyliczenia wartości przychodu ze sprzedaży organ podatkowy w pierwszej kolejności ustalił średnią jednostkową cenę sprzedaży, a następnie określił przychód podatnika z tytułu sprzedaży, to w ocenie Sądu metoda zastosowana przez organy podatkowe realizuje zalecenia zawarte w art. 23 § 5 o.p., ponieważ wobec braku materiałów pozwalających na określenie wielkości przychodu, oszacowanie nastąpiło w oparciu o dowody zgromadzone w toku postępowania kontrolnego, tj. w oparciu o spisy z natury towarów handlowych, faktury zakupu oraz rachunki i dowody wewnętrzne potwierdzające sprzedaż, zaś wartość przychodu ze sprzedaży została wyliczona w oparciu o średnią cenę sprzedaży stosowaną przez podatnika.⁶² W innym jeszcze orzeczeniu Sąd zaakceptował, że przyjęta metoda, tj. „określenie wartości niezawidencjonowanej sprzedaży na podstawie zgromadzonych dowodów, następnie przyjęcie, iż wśród kursów wynikających z zeszytów znajdują się kursy zawiadencjonowane za pomocą kasy fiskalnej i wyliczenie wartości niezawidencjonowanego przychodu przez pomnożenie stwierdzonej różnicy w ilości kursów przez cenę kursu wyliczoną na podstawie prowadzonej przez podatnika ewidencji księgowej”, pozwalała na określenie podstawy opodatkowania w wysokości najbardziej zbliżonej do rzeczywistości. Metoda ta odpowiadała zatem w pełni wymogom wynikającym z art. 23 § 5 o.p.⁶³

Podsumowanie

W podsumowaniu należy zauważyć, że problematyka postępowania dowodowego dotyczącego określania wartości niezawidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych pojawia się tylko w nielicznych wypowiedziach piśmiennictwa podatkowego.⁶⁴ Stosunkowo częściej bywa natomiast przedmiotem orzekania

w przepisie art. 23 § 3 o.p.”; identycznie WSA w Łodzi w wyroku z dnia 7 grudnia 2011 r., I SA/Łd 1104/11, CBOSA, nieprawomocny.

62 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Gd 936/11, nieprawomocny. Identyfikacja w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Gd 937/11, CBOSA, nieprawomocny.

63 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2012 r., I SA/Bk 435/11, CBOSA.

64 Zob. np. S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty..., passim; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., passim; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon..., passim; K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., passim.

przez sądownictwo administracyjne. Nie jest to miejsce na wyliczanie wszystkich rezultatów rozważań przedstawionych w artykule, i to nawet tych, które mają ogólniejsze znaczenie. Konkludując, warto sformułować kilka wniosków, zastrzegając jednocześnie, że nie stanowią one wyczerpania problematyki dotyczącej określania wartości niezawidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, zwłaszcza tej jej części, w której dochodzi do wykorzystania różnorodnych środków dowodowych, a także określenia przychodu w formie oszacowania.

Po pierwsze, należy podzielić pogląd, że postępowanie dowodowe związane z określaniem wartości niezawidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest przeprowadzane w trzech przypadkach przewidzianych w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. (pierwszym z nich jest nieprowadzenie ewidencji przychodów, drugim prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, w trzecim natomiast przypadku istotne jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.). Sytuacja związana z utratą statusu podatnika ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o której mowa w art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f., wymaga bowiem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją prawną ujętą w ustawie normującej dany podatek, tj. w konkretnym przypadku ustalenie dochodu podatnika, a nie podstawy właściwej dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jeśli chodzi natomiast o opodatkowanie stawkami najwyższymi, to odnosi się ona do podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych osiągających przychody opodatkowane różnymi stawkami i nieprowadzących ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami. Nie wymaga ona jednak zakwestionowania rzetelności ewidencji przychodów, a więc uprzedniego zakwestionowania ewidencji jako dowodu.

Po drugie, przepisy dotyczące opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zawierają swoją własną definicję rzetelności oraz niewadliwości ewidencji przychodów oraz skutki jej nierzetelności. Za nieprowadzenie ewidencji należy uznać sytuację, w której nie jest ona w ogóle prowadzona. Z punktu widzenia postępowania

dowodowego istotny walor ma zagadnienie rzetelności i niewadliwości ewidencji przychodów. W przypadku nieprowadzenia ewidencji oraz nierzetelnego prowadzenia ewidencji określenie wartości niezawidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. będzie określeniem przychodu niezawidencjonowanego. W razie stwierdzenia związków gospodarczych będzie to raczej określenie przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze.

Po trzecie, w przypadku określania wartości niezawidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w tym również na podstawie oszacowania, przesłanki formułuje wyłącznie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. (nieprowadzenie ewidencji przychodów lub prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.). Ziszczenie się którejs z wymienionych w tym przepisie przesłanek obliguje organ podatkowy do określenia wartości niezawidencjonowanego przychodu, „w tym również w formie oszacowania”. Oznacza to, że określenie podstawy opodatkowania („w tym również w formie oszacowania”) nastąpi wyłącznie po urzeczywistnieniu się którejs przesłanki z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., a nie art. 23 § 1 o.p. Do tego ostatniego artykułu wypadnie sięgnąć, ale wyłącznie w celu odpowiedniego zastosowania którejs z metod oszacowania (art. 23 § 3 o.p.), ponieważ w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. – poza przesłankami uprawniającymi organ do określenia wymiaru niezawidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – nie uregulowano, które metody oszacowania winny być brane pod uwagę.

Po czwarte, sformułowanie zawarte w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. „w tym również w formie oszacowania” wskazuje na to, że oszacowanie nie jest jedynym możliwym i dostępnym sposobem określenia wartości przychodu w razie stwierdzenia przesłanek nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika. Skorzystanie z instytucji oszacowania (a nawet taki obowiązek) jest możliwe dopiero po wykazaniu, że dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyska-

nymi w toku postępowania, nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Po piąte, z uwagi na treść odesłania w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 25 u.p.d.o.f. nie będzie możliwe sięgnięcie do metod oszacowania uregulowanych w tym ostatnim artykule ani do przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku istnienia związków gospodarczych podatnika, ponieważ art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wyraźnie nawiązuje do art. 25 u.p.d.o.f. jedynie w kwestii rozumienia istnienia związków gospodarczych podatnika. Odnośnie do metod oszacowania, pomimo braku wyraźnego odesłania, winny znaleźć zatem odpowiednie zastosowanie zasady ogólne zawarte w przepisach art. 23 § 2–5 o.p.