

*Radosław Witczak**

ZASTOSOWANIE METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA W PRZYPADKU SPADKOBIERCÓW – WYBRANE ZAGADNIENIA

1. WSTĘP

Organy podatkowe, poszukując źródeł pokrycia deficytu budżetowego, mogą podejmować różne działania. Ze względu na kryzysową sytuację finansów publicznych, obok tradycyjnych form działań organów skarbowych, należy rozważyć nowe kierunki. Do tradycyjnych metod działań organów skarbowych należy, między innymi, zwalczanie szarej strefy. Oszustwom podatkowym można przeciwdziałać na wiele sposobów. Przeciwdziałanie polegać może na uproszczeniu regulacji podatkowych, ale także na przeprowadzaniu skutecznych kontroli podatkowych. Jedną z form przeciwdziałania nielegalnym formom zmniejszenia obciążeń podatkowych jest szacowanie podstawy opodatkowania podatnika. Regulacje podatkowe przewidują możliwość zastosowania różnych metod oszacowania podstawy opodatkowania. Są one stosowane wobec osób, które nie prowadziły w ogóle ewidencji podatkowej, ewentualnie nie prowadziły jej w prawidłowy sposób. Rozważyć można również innowacyjne sposoby wykorzystania takich metod nie tylko wobec podatnika, ale także jego spadkobierców. W razie śmierci podatnika zobowiązanie podatkowe nie wygasa¹. Daje to możliwość zastosowania szacowania podstawy opodatkowania wobec spadkobierców podatnika, który nie wywiązał się prawidłowo z ciężących na nim obowiązków podatkowych.

Celem artykułu jest ocena możliwości zastosowania metod szacowania podstawy opodatkowania w przypadku spadkobierców.

* Adiunkt, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Uniwersytet Łódzki.

¹ Por.: art. 70 i 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, Dz. U. z 1997 r., nr 137, poz. 926 z późn. zm.

2. PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

Regulacje podatkowe przewidują możliwość zastosowania szacowania podstawy opodatkowania. Jest to szczególny rodzaj wymiaru zobowiązań podatkowych². Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli zostaną spełnione odpowiednie przesłanki do jej przeprowadzenia. Jedną z nich jest brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania. Szacunku podstawy opodatkowania można także dokonać, kiedy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Przepisy podatkowe dopuszczają również do szacowania, gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania³.

Według przepisów podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody⁴:

- porównawczą wewnętrzną,
- porównawczą zewnętrzną,
- remanentową,
- produkcyjną,
- kosztową,
- udziału dochodu w obrocie.

Metoda porównawcza wewnętrzna polega na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu. Metoda porównawcza zewnętrzna polega na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach. W metodzie remanentowej następuje porównanie wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu. Metoda produkcyjna wykorzystuje ustalenie zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa. Z kolei metoda kosztowa polega na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie. Metoda udziału dochodu w obrocie sprowadza się do ustalenia wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie⁵.

² H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 264.

³ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2008, s. 203–204.

⁴ Por.: art. 23 ust. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

⁵ R. Sowiński, *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7, s. 48–51.

Przepisy pozwalają również w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania, nie precyzując go.

Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Organ podatkowy, określając podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, uzasadnia wybór metody oszacowania⁶.

3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ SPADKOBIERCÓW A SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA

Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego obowiązki spadkodawcy⁷. Regulacje podatkowe nakazują stosowanie do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy przepisów kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Co więcej, rozszerzają zakres tej odpowiedzialności nie tylko na zobowiązania podatkowe, ale także na inne tytuły, jak np. odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy⁸.

Przepisy podatkowe nakazują wprost stosowanie norm kodeksu cywilnego do określenia reguł odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Kodeks cywilny określa, między innymi, zagadnienie powołania do spadku, jego formy, otwarcie spadku oraz przyjęcia i odrzucenia spadku⁹.

Spadkobiercą może być zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna¹⁰. Warunkiem nabycia jest stwierdzenie faktu, aby taka osoba żyła (istniała) w chwili otwarcia spadku. Prawo cywilne przewiduje szczególny przypadek, jakim jest prawo do dziedziczenia dziecka poczętego w chwili otwarcia spadku, choć jeszcze nienarodzonego, jeżeli urodzi się żywe¹¹.

Chociaż nabycie spadku następuje z chwilą otwarcia spadku, czyli w dniu śmierci spadkodawcy, to przewidziano procedurę pozwalającą stwierdzić uprawnienia do nabycia spadku (a tym samym również wynikające z niego obowiązki) w formie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku¹². W postanowieniu

⁶ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej* (2), „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11, s. 36.

⁷ Por.: art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

⁸ Por.: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 457, 461.

⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 587.

¹⁰ C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 434.

¹¹ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 587.

¹² C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 434.

o stwierdzeniu nabycia spadku powinni być wymienieni tylko tacy spadkobiercy, którzy żyli (istnieli w chwili otwarcia spadku i przyjęli spadek z własnej woli lub na podstawie ustawy¹³. Jednakże kwestia możliwości orzekania o odpowiedzialności podatkowej w związku z faktem legitymowania się nabyciem spadku w formie powyższego postanowienia budzi kontrowersje. Zdaniem niektórych autorów organy podatkowe mogą orzekać o odpowiedzialności pod warunkiem, że zostało wydane postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku¹⁴. Występuje również pogląd uznający, że orzekanie o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców może występować bez względu na to, czy zostało wydane postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku¹⁵.

Spadkobierca może przejąć spadek wprost, z dobrodziejstwem inwentarza, lub spadek odrzucić. Sposób zachowania spadkodawcy wywiera wpływ na zakres odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe¹⁶.

W przypadku przejęcia spadku wprost spadkobierca odpowiada za wszystkie zaległości podatkowe spadkodawcy całym swoim majątkiem. Następuje przejęcie spadku bez ograniczeń odpowiedzialności za długi z niego wynikające¹⁷.

Przyjęcie spadku z dobrodziejstwem inwentarza ogranicza odpowiedzialność spadkodawcy tylko do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku. Ograniczenie odpowiedzialności nie będzie miało zastosowania, jeżeli spadkobierca podstępnie nie podał do inwentarza przedmiotów należących do spadku albo podał do inwentarza nieistniejące długi. Gdy spadkobierca, który przyjął spadek z dobrodziejstwem inwentarza, spłacił niektóre długi, nie wiedząc o istnieniu innych długów, ponosi odpowiedzialność za niespłacone długi tylko do wysokości różnicy między wartością świadczeń spełnionych na zaspokojenie długów, które spłacił. Natomiast, jeżeli spadkobierca, który przyjął spadek z dobrodziejstwem inwentarza, spłacając niektóre długi spadkowe, wiedział o istnieniu innych długów spadkowych, ponosi odpowiedzialność za te długi ponad wartość czynną spadku, jednakże tylko do takiej wysokości, w jakiej byłby zobowiązany je zaspokoić, gdyby spłacał należycie wszystkie długi spadkowe. Organ podatkowy może żądać sporządzenia spisu inwentarza. W spisie ujmuje się majątek spadkodawcy z zaznaczeniem wartości każdego przedmiotu, a także długi spadkowe. Wskazuje się w nim również tzw. wartości czystego spadku z uwzględnieniem wartości rzeczy i praw spornych. Szczegółowe zasady sporządzania spisu inwentarza ustala rozporządzenie ministra sprawiedliwości z 1.10.1991 r. w sprawie szczegółowego trybu postępowania przy zabezpieczaniu spadku i sporządzaniu spisu inwentarza.

¹³ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 587.

¹⁴ C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 434.

¹⁵ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 587–588.

¹⁶ S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2007, s. 443.

¹⁷ B. Brzeziński i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz, T.1.*, Dom Organizatora, Toruń 2007, s. 693.

W przypadku, gdy wszyscy spadkobiercy przyjęli spadek z dobrodziejstwem inwentarza, ich odpowiedzialność jest jednakowa i ograniczona do wartości czynnego stanu spadku. Jeżeli niektórzy korzystają z dobrodziejstwa inwentarza, a pozostali odpowiadają nieograniczenie, górną granicą ich odpowiedzialności solidarnej jest wartość stanu czynnego spadku, a ponadto pozostali odpowiadają solidarnie do pełnej wysokości długów¹⁸.

Ostatnia możliwa forma zachowania spadkobiercy to odrzucenie spadku. Oznacza ona brak odpowiedzialności za długi spadkowe spadkobiercy, a tym samym i brak możliwości odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe¹⁹. W sytuacji, gdy spadek przypada Skarbowi Państwa jako spadkobiercy ustawowemu, zobowiązania podatkowe w zakresie stanowiącym dochód budżetu państwa wygasają. Natomiast, w zakresie podatków stanowiących dochód gminy ta ostatnia zachowuje uprawnienia wierzyciela, a zobowiązanym staje się Skarb Państwa²⁰.

Do momentu przyjęcia spadku spadkobierca ponosi odpowiedzialność za długi spadkowe tylko ze spadku, lecz po jego przyjęciu jego odpowiedzialność rozciąga się na cały majątek spadkobiercy²¹.

Nie powinno być wątpliwości, że przejęcie odpowiedzialności podatkowej przez spadkobiercę oznacza również możliwość szacowania podstawy opodatkowania. Następuje bowiem wówczas specyficzna forma ustalenia wymiaru zobowiązań podatkowych. Jednakże samo zobowiązanie podatkowe istnieje. Jest tylko kwestia określenia jego wysokości. Warto zwrócić uwagę, że zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego przepisy dotyczące następstwa prawnego pozwalają nie tylko przenieść zobowiązanie podatkowe, ale również obowiązek podatkowy na spadkobiercę. Obowiązek podatkowy powstaje z mocy samego prawa i ma charakter majątkowy. W związku z powyższym jest podatkowoprawną pochodną wartości majątkowej i stanowi podstawę do ustalenia zobowiązania podatkowego. Obowiązek podatkowy ma charakter majątkowy i stanowi o przejęciu go przez podatnika²². Chociaż występują głosy przeciwne, uznające, że nie następuje przejęcie obowiązku podatkowego, a jedynie samego zobowiązania podatkowego. Warunkiem odpowiedzialności podatników jest powstanie zobowiązania podatkowego za życia spadkodawcy. Jeśli zobowiązanie nie powstało za jego życia, to spadkodawcy nie ponoszą odpowiedzialności z tego tytułu²³. Jednakże szacowanie podstawy opodatkowania dotyczyć będzie z reguły zobowiązań podatkowych, które już istnieją.

¹⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 588.

¹⁹ S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 446.

²⁰ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 588.

²¹ S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 446.

²² Wyrok NSA z dnia 24.09.2010 sygn. akt II FSK 1193/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 3/2011, s. 247–248.

²³ A. Mariański, Głosa do wyroku NSA z dnia 24.09.2010 sygn. akt II FSK 1193/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 3/2011, s. 227.

4. MOŻLIWOŚĆ WYKORZYSTANIA METOD SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA WOBEC SPADKOBIERCÓW

Szacowanie podstawy opodatkowania wobec spadkobierców może nastąpić w związku z zastosowaniem różnych procedur wobec podatnika ewentualnie z różnych powodów: śmierci podatnika w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, powstaniem wątpliwości po śmierci podatnika co do prawidłowości jego rozliczeń.

Jeżeli podatnik zmarł w trakcie postępowania podatkowego, to w jego miejsce wstępują spadkobiercy²⁴. Oznacza to możliwość prowadzenia dalszego postępowania podatkowego, w tym również szacowania podstawy opodatkowania. Organ podatkowy musi naturalnie ustalić, kto jest spadkobiercą. Może to również oznaczać konieczność zawieszenia prowadzonego postępowania podatkowego. Jednakże, po ustaleniu spadkobierców samo postępowanie może się toczyć dalej.

Organ podatkowy może prowadzić postępowanie kontrolne wobec podatnika. W trakcie kontroli może okazać się, że występują przesłanki do szacowania podstawy opodatkowania. Przykładowo, podatnik prowadził działalność gospodarczą, której nie zgłosił. Ewentualnie nie prowadził rzetelnie ksiąg podatkowych. Podatnik jednak umiera. Dla dalszej procedury szacowania podstawy opodatkowania istotne znaczenie ma moment śmierci podatnika. Precyzując powyższe stwierdzenie, ustalić należy, na jakim etapie znajdowała się określona procedura stosowana wobec podatnika w momencie jego śmierci. Jeżeli zmarł w trakcie kontroli podatkowej, to kontrola podatkowa może być dalej prowadzona. Na miejsce kontrolowanego wstępują spadkobiercy. Wynika to z zapisu art. 292 ordynacji podatkowej pozwalającego stosować odpowiednio przepisy dotyczące śmierci strony w postępowaniu podatkowym²⁵. W związku z obowiązkiem ustalenia spadkobierców kontrolowanego, praktycznie wystąpi obowiązek zawieszenia postępowania kontrolnego do czasu ich ustalenia²⁶.

Trochę inna sytuacja wystąpi, jeśli śmierć nastąpiła po zakończeniu kontroli, a przed wszczęciem postępowania podatkowego. Istotne znaczenie ma wówczas regulacja dotycząca zasad wszczynania postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli. Zgodnie z przepisami w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej,

²⁴ Art. 102 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

²⁵ C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 930–931.

²⁶ Por. art. 292 w związku z art. 201 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli²⁷. Takie sformułowanie przepisów uniemożliwia wszczęcie postępowania podatkowego, jeżeli po zakończeniu kontrolowany zmarł, natomiast organ podatkowy nie zdążył wszcząć postępowania podatkowego. Ustalanie spadkobiercy może być procesem długotrwałym. Sprawy spadkowe mogą trwać ponad rok. Co więcej, potencjalny spadkobierca może skorzystać z prawa do odrzucenia spadku. W kodeksie cywilnym przewidziano okres 6 miesięcy od dnia dowiedzenia się o powołaniu do spadku. Natomiast termin 6 miesięcy na rozpoczęcie postępowania podatkowego liczony jest dla organów podatkowych od dnia zakończenia kontroli. Jeżeli organ podatkowy w terminie 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli zdecyduje się na wszczęcie postępowania podatkowego wobec spadkobiercy, to ten może zdecydować o odrzuceniu spadku. Co więcej, nie musi takiej decyzji podejmować od razu, lecz jedynie ma obowiązek uczynić to w terminie 6 miesięcy. Może więc wyczekać prawie cały przewidziany prawem okres i odrzucić spadek. Tym samym prowadzone wobec niego postępowanie podatkowe, mające na celu ustalenie podstawy opodatkowania w drodze szacunku, stanie się bezprzedmiotowe i będzie musiało zostać umorzone. Natomiast spadkobiercami mogą stać się bliskie osoby, np. dzieci osoby, która zrzekła się spadku. Lecz wobec nich nie będzie już możliwości wszczęcia postępowania podatkowego, ponieważ termin 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli może już upłynąć. Tym samym, będą mogły one skorzystać z majątku zgromadzonego przez spadkodawcę nawet w wyniku popełnienia oszustw podatkowych, nie ponosząc faktycznie związanych z tym ciężarów podatkowych. Skoro występuje tylko możliwość ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w drodze szacunku w ramach postępowania podatkowego, a samego postępowania podatkowego nie można przeprowadzić, tym samym i szacunku nie można przeprowadzić.

W licznych przypadkach organ podatkowy może nie być w stanie ustalić, kto jest spadkobiercą w związku z toczącym się postępowaniem sądowym czy też sporami co do ważności testamentu, które ostatecznie są rozstrzygane przez sąd. W takich sytuacjach organy podatkowe oczekują na ustalenie spadkobierców, aby móc wobec nich wydać decyzję o przeniesieniu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Jednakże szansa na zakończenie sprawy prawomocnym wyrokiem w terminie krótszym niż 6 miesięcy i to liczonym od daty zakończenia kontroli jest niewielka. Nawet jeśli sąd zdąży wydać takie orzeczenie, to wystarczy, że jedna z osób wniesie apelację, aby taki termin skutecznie wydłużyć.

Co prawda, przepisy ordynacji podatkowej przewidują możliwość wszczęcia postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy, ale są one związane z dokonaniem korekty przez podatnika lub pozyskaniem informacji dotyczących podatnika przez organ podatkowy²⁸. Regulacje dają także możliwość zawieszenia

²⁷ Art. 165 b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

²⁸ Art. 165 b ust. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

postępowania podatkowego w razie śmierci strony (podatnika)²⁹, ale w powyżej opisanej sytuacji wszczęcie postępowania podatkowego w ogóle nie wystąpiło. Tym samym nie mogą mieć zastosowania regulacje odnoszące się do zawieszenia postępowania.

Inną przyczyną szacowania podstawy opodatkowania może być nabranie podejrzeń organu podatkowego po śmierci podatnika, czy prawidłowo rozliczał się z zobowiązań podatkowych. Wystąpić mogą liczne przesłanki, wzbudzające wątpliwości w stosunku do podatnika. Przykładowo, może to być ujawnienie majątku w związku z otrzymaniem spadku przez spadkobierców. Wartość majątku zgłoszonego do opodatkowania (lub zwolnionego) podatkiem od spadków i darowizn może znacznie przekroczyć kwoty dochodów osiągniętych przez spadkobiercę. Organ podatkowy może wszcząć postępowanie wobec spadkobierców w związku z nieujawnionymi przez spadkodawcę źródłami dochodów niemających pokrycia w wydatkach. W trakcie postępowania może okazać się, że zmarły podatnik prowadził niezgłoszoną działalność gospodarczą lub część dochodów (obrotów) nie wykazywał zgodnie z przepisami. Takie ustalenia uprawniają organ podatkowy do przeprowadzenia szacowania podstawy opodatkowania wobec spadkobierców w związku z niezgłoszoną działalnością gospodarczą. Oczywiście mogą wystąpić również inne powody, dla których wszczęto by postępowanie wobec spadkobiercy. Na przykład, analiza informacji pozyskiwanych z innych źródeł, jak banki, instytucje finansowe lub publiczne, wskazujące na wyższy poziom dochodów niż faktycznie wykazywane. Jedną z przyczyn może być również donos do organu podatkowego o prowadzeniu nieopodatkowanej działalności. Jednakże sama przesłanka wszczęcia postępowania podatkowego nie jest dla samego rozpoczęcia postępowania tak ważna. Istotne jest natomiast ustalenie, czy występują przewidziane w ordynacji podatkowej warunki do szacowania podstawy opodatkowania wobec spadkobiercy w związku z jego odpowiedzialnością za długi spadkowe oraz czy będą mogły być wykorzystane metody szacowania podstawy opodatkowania. W związku z koniecznością zastosowania odpowiedniej metody szacowania podstawy opodatkowania, znaczenie będzie miał zebrany materiał dowodowy. Uzależniony on będzie od konkretnej sytuacji. Nie można z góry przewidzieć, jakie materiały zostaną uzyskane, a tym samym, które metody mogą być zastosowane. Oczywiście w bardziej komfortowej sytuacji będą organy podatkowe, kiedy udało się przeprowadzić kontrolę podatkową, a podatnik zmarł pod jej koniec lub nawet po jej zakończeniu, a samo postępowanie podatkowe jest prowadzone wobec spadkobierców. Służby skarbowe mogą wtedy skorzystać z dowodów już dotychczas zebranych. Podobnie jest w sytuacji, gdy podatnik zmarł pod koniec postępowania podatkowego, a najważniejsze ustalenia zostały już poczynione. Jednakże można zwrócić uwagę na ewentualne trudności, związane ze stosowaniem poszczególnych metod przewidzianych w przepisach. Dotyczą one zwłaszcza sytuacji, kiedy

²⁹ Art 201 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa...

przed śmiercią podatnika nie było prowadzone postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa wobec podatnika, natomiast postępowanie w celu oszacowania podstawy opodatkowania wszczęto wobec spadkobiercy.

Przypuszczalnie możliwości zastosowania wobec spadkobierców metody porównawczej wewnętrznej mogą nie być zbyt duże, szczególnie gdy spadkobiercy poinformują, że nie mają żadnych informacji dotyczących przedsiębiorstwa funkcjonującego za życia spadkodawcy. Jeżeli organ podatkowy nie dysponuje wiarygodnymi informacjami z poprzednich okresów rozliczeniowych, to wykorzystanie powyższej metody będzie raczej niemożliwe. Nawet, gdyby służby skarbowe dysponowały takimi informacjami, to ich zastosowanie również będzie bardzo wątpliwe. W gospodarce rynkowej występują bowiem ciągle zmiany uwarunkowań wpływających na wysokość osiąganych obrotów, przychodów lub kosztów. Oznacza to, że dane dotyczące poszczególnych elementów konstrukcji określonego podatku, jakie wystąpiły w jednym okresie (kwartale, roku itp.), mogą nie powtórzyć się w kolejnych latach. Organy podatkowe powinny więc, dokonując szacunku, uwzględnić powyższe fakty. Lecz przy braku dokładnych informacji co do rozmiarów prowadzonej działalności przeprowadzenie takich korekt będzie utrudnione.

Przydatną może okazać się metoda porównawcza zewnętrzna. Jeżeli w trakcie postępowania organowi podatkowemu uda się ustalić chociażby w przybliżeniu rodzaj i zakres prowadzonej działalności, to istnieje następnie możliwość skorzystania z danych innych podmiotów funkcjonujących na podobnym rynku i w podobnych warunkach. Szczególnie analizowana metoda znajdzie zastosowanie do szacowania dochodu (obrotu) podmiotów prowadzących drobną działalność rzemieślniczą lub usługową, np. fryzjerów, krawców itp. Jednakże przy różnorodnym rodzaju prowadzonej działalności przez podatnika lub braku informacji co do jej rozmiarów również i ta metoda nie zawsze będzie mogła być zastosowana. Powstaje bowiem problem skali, w jakiej należy wybrać porównywane przedsiębiorstwo.

Dla metody remanentowej istotne są dane zebrane bezpośrednio u podatnika np. wyniku spisu z natury, który może być przeprowadzony w związku z toczącą się kontrolą podatkową. Jeżeli przeniesienie odpowiedzialności na spadkobiercę odbywa się bez uprzedniego wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej wobec spadkodawcy, to praktycznie nie będzie możliwości wykorzystania metody remanentowej, prowadząc postępowanie wobec spadkodawcy.

W niektórych sytuacjach zastosowanie znajdzie metoda produkcyjna. Istnieje bowiem czasami możliwość ustalenia majątku, jaki był wykorzystywany przy prowadzonej działalności przez podatnika. Można takie ustalenia przeprowadzić w związku z wymiarem podatku od spadków i darowizn i analizy wykazu składników majątkowych, jakie przejęli spadkobiercy dla tego podatku. Może to pozwolić na oszacowanie rozmiarów produkcji, a tym samym również i dochodów lub obrotów osiąganych przez spadkodawcę.

W przypadku metody kosztowej, podobnie jak dla metody remanentowej, istotne są dane zebrane bezpośrednio u podatnika w związku z toczącą się kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym. Skoro przeniesienie odpowiedzialności na spadkobiercę odbywa się bez uprzedniego wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej wobec spadkodawcy, to praktycznie będą niewielkie szanse wykorzystania metody kosztowej, prowadząc postępowanie wobec spadkodawcy.

Szacowanie podstawy opodatkowania w oparciu o metodę udziału dochodu w obrocie jest w postępowaniu skierowanym wobec spadkodawcy również bardzo utrudnione. Organy podatkowe bez współpracy podatnika nie będą dysponowały odpowiednimi informacjami. Nawet, gdyby służby skarbowe dysponowały odpowiednimi informacjami dla określonego czasu, to ich zastosowanie również będzie bardzo wątpliwe. W gospodarce rynkowej występują bowiem ciągle zmiany uwarunkowań wpływających na wysokość osiąganych obrotów z poszczególnych rodzajów działalności czy też sprzedaży określonych wyrobów. Oznacza to, że dane dotyczące udziału poszczególnych rodzajów wyrobów, jakie wystąpiły w jednym okresie (kwartale, roku itp.) mogą nie powtórzyć się w kolejnych okresach. Organy podatkowe powinny więc, dokonując szacunku, uwzględnić powyższe dane. Przy braku dokładnych informacji co do rozmiarów prowadzonej działalności przeprowadzenie takich korekt będzie poważnie utrudnione.

Należy jednak zwrócić uwagę, że, obok wymienionych w przepisach metod, regulacje dopuszczają zastosowanie innych metod szacowania podstawy opodatkowania. Może wystąpić konieczność połączenia różnych metod. Wskazać można również na metody szacowania podstawy opodatkowania stosowane wobec podmiotów powiązanych. Wynikają one z faktu wykorzystywania cen transferowych do zmniejszania należności podatkowych. Określają one wartość dóbr i usług sprzedawanych powiązanim przedsiębiorstwom w obrębie holdingu, koncernu lub grupy kapitałowej. Chociaż ceny transferowe spełniać mogą różne funkcje w przedsiębiorstwach, to powiązane podmioty gospodarcze mają możliwość za ich pomocą przetrzucać dochód do korzystniej opodatkowanego powiązanego przedsiębiorstwa. Działanie to przeprowadzone może być dwojako: sprzedaż towarów lub usług po zaniżonych cenach lub zakupu towarów lub usług po zawyżonych cenach. Zasadniczym sposobem zapobiegania wykorzystywaniu cen transferowych do ucieczek przed podatkiem dochodowym jest stosowanie odpowiednich metod szacowania dochodu jednostki gospodarczej, która zmniejszyła obciążenia podatkowe. Wskazać można różne metody szacowania dochodu podmiotów powiązanych, a podzielić na akceptowane przez OECD oraz nieakceptowane przez OECD³⁰.

³⁰ R. Witczak, *Polityka cen transferowych dla celów podatkowych w powiązanych jednostkach opieki zdrowotnej*, [w:] R. Lewandowski, R. Walkowiak (red.), *Współczesne wyzwania strukturalne w ochronie zdrowia*, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn 2009.

Do metod szacowania podstawy opodatkowania w związku ze stosowaniem cen transferowych dopuszczonych przez OECD zalicza się:

- metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- metodę ceny odsprzedaży,
- metodę rozsądnej marży (koszt plus...),
- metodę podziału zysku,
- metodę marży transakcyjnej netto.

Natomiast wśród metod nieakceptowanych przez OECD można wyróżnić m.in.³¹:

- metodę odpowiednich transakcji (*Matching Transaction Method*),
- metodę porównywalnych warunków zapłaty (*Comparable Adjustable Transaction Method*),
- metodę porównywalnych różnic w zyskach (*Comparable Profit Interval*),
- podział według formuły (*Global Formulary Apportionment*),
- metodę porównywalnego zysku (*Comparable Profits Method*).

Należałoby rozważyć w ogóle możliwość wykorzystania metod szacowania podstawy opodatkowania wobec podmiotów stosujących ceny transferowe do szacowania podstawy opodatkowania w związku z przesłankami występującymi w ordynacji podatkowej, co wykracza poza ramy powyższego artykułu.

5. WNIOSKI

Organy podatkowe mogą korzystać z różnych form przeciwdziałania nielegalnemu zmniejszaniu obciążeń podatkowych. Jedną z nich jest wykorzystywanie szacowania podstawy opodatkowania przewidzianej w ordynacji podatkowej. Należy zauważyć, że w razie śmierci zobowiązanie podatkowe nie wygasa. Daje to możliwość zastosowania szacowania podstawy opodatkowania wobec spadkobierców. Same regulacje generalnie dają prawo do prowadzenia wobec spadkobiercy szacowania podstawy opodatkowania.

Warto rozważyć zmianę przepisów w ordynacji podatkowej w zakresie możliwości wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli w przypadku śmierci kontrolowanego. Do przesłanek, które umożliwiają wszczęcie postępowania podatkowego w razie przekroczenia 6 miesięcznego terminu, dodać należy regulację umożliwiającą wszczęcie postępowania w przypadku śmierci kontrolowanego.

³¹ B. Kaminski, *Verrechnungspreisbestimmung bei fehlenden Fremdvergleich*, Herman Luchterhand GmbH, Neuwied 2001, s. 211; P. Kabalski, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 112; J. Helbing, *Konzernverrechnungspreise : oekonomishe Analyse eines Hauptproblems der internationalen Besteuerung*, Institut Finanzen und Steuern, Bonn 1995, s. 51.

Organy podatkowe mogą zastosować różne metody szacowania podstawy opodatkowania. Nie wszystkie z nich będą mogły być w praktyce zastosowane. Zwłaszcza jeśli wcześniej przed śmiercią podatnika nie było prowadzone postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa. W takiej sytuacji organy podatkowe najprawdopodobniej będą mogły wykorzystać metodę porównawczą zewnętrzną lub metodę produkcyjną. Pozostałe metody szacowania podstawy opodatkowania wymagają pozyskania danych bezpośrednio od podatnika w ramach postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

W związku z możliwością wystąpienia trudności w zebraniu odpowiedniego materiału dowodowego dla zastosowania metod przewidzianych w ordynacji podatkowej, należałoby poprowadzić dalsze badania, zmierzające do określenia możliwości wykorzystania metod szacowania dochodu w przypadku podmiotów powiązanych, stosujących ceny transferowe w przypadkach szacowania podstawy opodatkowania w związku z przesłankami występującymi w ordynacji podatkowej.

LITERATURA

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2008.
- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz, T.1.*, Dom Organizatora, Toruń 2007.
- Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Helbing J., *Konzernverrechnungspreise : oekonomische Analyse eines Hauptproblems der internationalen Besteuerung*, Institut Finanzen und Steuern, Bonn 1995.
- Kabalski P., *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Kaminski B., *Verrechnungspreisbestimmung bei fehlenden Fremdvergleich*, Herman Luchterhand GmbH, Neuwied 2001.
- Kosikowski C. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
- Mariański A., Glosa do wyroku NSA z dnia 24.09.2010 sygn. akt II FSK 1193/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 3/2011.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle realizacji zasady prawdy materialnej (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11.
- Sowiński R., *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 1997 r., nr 137, poz. 926 z późn. zm.
- Witczak R., *Polityka cen transferowych dla celów podatkowych w powiązanych jednostkach opieki zdrowotnej*, [w:] R. Lewandowski, R. Walkowiak (red.), *Współczesne wyzwania strukturalne w ochronie zdrowia*, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn 2009.
- Wyrok NSA z dnia 24.09.2010 sygn. akt II FSK 1193/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 3/2011.

Radosław Witczak

**THE USE OF TAX BASE ASSESSMENT VERSUS HERITAGE RECEIVER
– CHOSEN ISSUES**

The financial crisis has caused the increase of the public deficit. Different ways of increasing of tax income can be implemented. To this ways belong the counteracting of the tax fraud. One way is the tax base assessment. The methods of the tax base assessment were presented. The rules for responsibility of the heritage receiver for tax liabilities were described. The factors influencing the using of the methods of the tax base assessment in case of proceeding against the heritage receiver were described.