



Minister Finansów

Warszawa, 10 czerwca 2025 roku

Sprawa: Interpelacja nr 9917 w sprawie
stosowania podstawowych zasad
naliczania podatków wobec przedsiębiorców
Znak sprawy: DOP8.054.3.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Odpowiedź na interpelację nr 9917 w sprawie stosowania podstawowych zasad naliczania podatków wobec przedsiębiorców

Szanowny Panie Marszałku,

odpowiadając na interpelację nr 9917 z 27 maja 2025 r. Pośła na Sejm RP pana Michała Kowalskiego w sprawie stosowania podstawowych zasad naliczania podatków wobec przedsiębiorców, przekazuję poniższe wyjaśnienia.

W interpelacji pan Poseł Michał Kowalski wskazał, że powziął informacje o możliwych niepokojących incydentach dotyczący funkcjonowania aparatu administracji skarbowej Rzeczypospolitej Polskiej, w związku z którymi mogło dochodzić do nieprawidłowo wydanych decyzji wymiarowych z tytułu podatku dochodowego stosując metodę szacowania. W wyniku prowadzonych postępowań administracyjnych, jak podnosi pan Poseł, zostały wydane decyzje podatkowe oparte na metodzie szacowania bez przeprowadzenia badań ksiąg podatkowych oraz zastrzeżeń do ich prowadzenia.

W zasygnalizowanych panu Pośłowi przypadkach pracownicy administracji skarbowej naliczali podatki od wysokości przychodów, a nie różnicy pomiędzy ceną sprzedaży, a kosztem zakupu. Zgodnie z art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej, oszacowanie podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej powinno obejmować zarówno wspomnianą powyżej wartość, jak i marżę, jednakże w zaskarżonej decyzji wysokość marży nie została określona w drodze szacunku. Spowodowało to, że podatek dochodowy zamienił się w podatek

obrotowy, dlatego, że pracownicy w sposób całkowity wyrzucili koszty sprzedanych towarów i usług.

W związku z powyższym pan Poseł Michał Kowalski zwrócił się z prośbą o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy ministerstwo finansów, posiada wiedzę w tym zakresie i czy wpływały informacje w tym zakresie?

Do Ministerstwa Finansów nie były zgłaszane indywidualne przypadki dotyczące stosowania przepisów regulujących kwestie określania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania w zakresie wskazanym w interpelacji pana Posła.

2. Czy bez przeprowadzenia badań ksiąg i wydania odpowiedniej decyzji zasadnym jest stosowanie szacowania do wydania decyzji pomiarowych z tytułu podatku dochodowego.

oraz

3. Czy jest znana prawu metoda podana wyżej i jaka jest podstawa prawna do jej zastosowania?

Odnosząc się do pytania nr 2 i 3 na wstępie warto wskazać, że zasady udowadniania okoliczności faktycznych w postępowaniu podatkowym normują przepisy rozdziału 11 działu IV Ordynacji podatkowej¹. Na mocy art. 187 § 1 tej ustawy, organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Ocena kwestii udowodnienia danej okoliczności jest dokonywana na podstawie całości zgromadzonych dowodów (art. 191 Ordynacji podatkowej). W myśl art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W szczególności dowodami takimi mogą być księgi podatkowe.

Zgodnie z art. 193 ust. 1 Ordynacji podatkowej, aby prowadzone przez podatnika księgi podatkowe mogły stanowić dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, muszą być prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy. Przez księgi podatkowe, zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej, należy rozumieć księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

W myśl art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej, księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Za niewadliwe - zgodnie z art. 193 § 3 Ordynacji podatkowej - uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

Art. 193 § 4 Ordynacji podatkowej wskazuje, że organ podatkowy nie uznaje za dowód ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.), w piśmie: Ordynacja podatkowa

Organ podatkowy, w przypadku odrzucenia ksiąg jako dowodu, ze względu na to, że są prowadzone w sposób wadliwy, zobligowany jest wykazać niezgodność zapisów z zasadami dokonywania tych zapisów, a także wskazać, że wady te mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

NSA w wyroku z 28 maja 2003 r.² stwierdził, że „Szacowanie jest dopuszczalne dopiero po uznaniu księgi podatkowej za nierzetelną, a w konsekwencji po nieuznaniu jej za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów /art. 23 par. 1 w związku z art. 193 par. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - Dz.U. nr 137 poz. 926 ze zm./, a więc może być jedynie następstwem uznania księgi za nierzetelną, a nie przyczyną stwierdzenia tej nierzetelności.”.

Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów (art. 193 § 6 Ordynacji podatkowej). Jednak stwierdzona przez organ podatkowy nierzetelność księgi podatkowej nie stwarza automatycznie podstawy do ustalenia opodatkowania w drodze szacunkowej. Zastosowanie tego trybu może mieć miejsce tylko wtedy, gdy nie ma innego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania. Organ podatkowy odstępuje od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Odnosząc się do możliwości szacowania podstawy opodatkowania w decyzji wymiarowej w podatku dochodowym, należy zauważyć, że określenie przez organ podatkowy podstawy opodatkowania w drodze oszacowania następuje w przypadku zaistnienia jednej z przesłanek wymienionych w sposób enumeratywny w art. 23 § 1 Ordynacji podatkowej, tj.:

- 1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania lub
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub
- 3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania z przyczyn określonych w art. 23 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej jest możliwe po uprzednim stwierdzeniu nierzetelności lub wadliwości ksiąg w protokole badania ksiąg.

Art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej wymienia okoliczności wyłączone określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli:

² Sygn. akt I SA/Łd 2418/01 (wyrok prawomocny)

- 1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania;
- 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Przepis art. 23 § 3 Ordynacji podatkowej zawiera katalog sześciu metod określania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, a mianowicie: porównawczą wewnętrzną, porównawczą zewnętrzną, remanentową, produkcyjną, kosztową oraz udziału dochodu w obrocie. Katalog metod szacowania jest otwarty, co oznacza, że może być ono dokonane z zastosowaniem metody zdefiniowanej w Ordynacji podatkowej, jak również innej metody nieprzewidzianej wprost w tej ustawie³.

Podstawową regułą określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania jest dążenie do tego, aby jej wysokość była zbliżona do rzeczywistej⁴. Taka dyrektywa została zawarta w art. 23 § 5 Ordynacji podatkowej.

4. Jaka powinna zostać zastosowana metoda w opisywanych powyżej przypadkach?

Wybór prawidłowej metody szacowania przychodu, dochodu lub wartości transakcji determinowany jest indywidualnym stanem faktycznym każdej sprawy i zależy od kilku czynników uwzględnianych przez organ podatkowy, celem zapewnienia rzetelności i adekwatności tego procesu. Należą do nich: charakter (rodzaj) działalności prowadzonej przez podatnika (branża), przedmiot i zakres dostępnych informacji, rzetelność i kompletność dokumentacji podatkowej oraz okoliczności konkretnej sprawy.

W tym miejscu należy także zauważyć, że ogólny charakter sformułowanego zapytania oraz brak jednoznacznego, wyczerpującego opisu stanu faktycznego uniemożliwia dokonanie prawidłowej oceny działania organu podatkowego.

Odnosząc się zaś do powołanego przez Pana Posła art. 2a Ordynacji podatkowej wyjaśniam, że zgodnie z tym przepisem niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*).

Zasada *in dubio pro tributario* odnosi się wyłącznie do wątpliwości powstałych na tle interpretacji obowiązujących przepisów i może zostać zastosowana tylko wówczas, gdy żadna z możliwych wykładni (językowa, systemowa, funkcjonalna) nie rozwiązuje problemu.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania tego przepisu przez organy podatkowe, Minister Finansów wydał 29 grudnia 2015 r. interpretację ogólną nr PK4.8022.44.2015, w której wskazano, że:

³ Szerzej: jw. oraz Babiarz Stefan i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Opublikowano: WKP 2024, sip.lex.pl

⁴ Wyrok NSA z 23 kwietnia 2024 r., sygn. akt II FSK 290/23

Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego.

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy wątpliwości w zakresie interpretacji przepisów prawa.

W wyrokach z: 27 kwietnia 2023 r., sygn. akt I FSK 66/19, 27 kwietnia 2023 r., sygn. akt I FSK 1162/19, 11 grudnia 2024 r., sygn. akt I FSK 665/21, 10 stycznia 2025 r., sygn. akt I FSK 1316/21, NSA wskazała, że:

Z jednoznacznego brzmienia art. 2a O.p. wynika, że dotyczy on wątpliwości w zakresie treści przepisów prawa podatkowego, a więc wątpliwości, które ujawniają się w procesie dokonywania wykładni przepisów. Przepis dotyczy zatem wprost ustalania obowiązujących i mających zastosowanie w danej sprawie podatkowej norm prawnych prawa podatkowego, a nie faktów, które pozwolą na zastosowanie tych norm w sprawie podatkowej rozstrzyganej przez właściwy organ.

Ocena, czy w konkretnej sprawie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, pozostaje w gestii organu rozpatrującego tę sprawę. Prawidłowość rozstrzygnięcia podjętego przez organ podatkowy w indywidualnej sprawie może podlegać ocenie wyłącznie w trybie kontroli instancyjnej i kontroli sądowo-administracyjnej.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zauważalny jest także pogląd, że zasada *in dubio pro tributario* winna odnosić się również do wątpliwości co do stanu faktycznego (np. wyrok NSA z 13 kwietnia 2018 r. II FSK 951/16, wyrok NSA z 28 lutego 2018 r. II FSK 627/16, wyrok NSA z 22 lutego 2011 r. II FSK 224/10).

Dostrzegając brak uregulowania, które zawierałoby wskazówki dla organów podatkowych w sytuacji, gdy w toczącym się postępowaniu podatkowym występują wątpliwości co do stanu faktycznego i nie ma już możliwości przeprowadzenia dodatkowych dowodów, które by je rozwiały, Minister Finansów podjął prace legislacyjne w tym zakresie. W projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 12658) przewidziano uzupełnienie art. 122 Ordynacji podatkowej, który zobowiązuje organy podatkowe do podejmowania w toku postępowania podatkowego wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (zasada prawdy obiektywnej). Do treści tego przepisu proponuje się dodać zasadę, że w postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony (projektowany art. 122 § 2 Ordynacji podatkowej).

Proponowana zmiana polega na poszerzeniu stosowania istniejącej w prawie podatkowym zasady *in dubio pro tributario* na pojawiające się wątpliwości co do stanu faktycznego. Dodana regulacja umieszczona w zasadach ogólnych postępowania podatkowego będzie stanowiła dodatkową gwarancję ochrony interesu podatnika i innych stron postępowania.

Przedstawiając powyższe informacje wyrażam nadzieję, że zostaną one uznane przez pana Posła za wyczerpujące.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Marcin Łoboda

Sekretarz Stanu Szef Krajowej Administracji Skarbowej