

## Szacowanie podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych w świetle orzecznictwa NSA – wyniki badań

Radosław Witczak\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest ocena możliwości uwzględniania kosztów przy szacowaniu dochodu w świetle orzecznictwa NSA. *Metodologia badania* – Jako metodę badawczą zastosowano analizę studium przypadku – orzeczeń NSA oraz analizę opisową. *Wynik* – W części orzeczeń NSA nie uznawał za konieczne szacowania kosztów. Braki formalne w prowadzeniu ewidencji mogą przyczynić się do niemożności ujęcia faktycznie poniesionych kosztów podatkowych. *Oryginalność/Wartość* – Dokonano przekrojowej analizy orzeczeń NSA w zakresie uwzględniania kosztów w szacowaniu podstawy opodatkowania. Zwrócono uwagę na skutki przyjęcia w praktyce organów podatkowych restrykcyjnej linii orzeczniczej.

**Słowa kluczowe:** oszustwa podatkowe, szacowanie podstawy opodatkowania, podatek dochodowy

### Wprowadzenie

Immanentną cechą funkcjonowania jednostek gospodarczych jest występowanie ryzyka podatkowego. Jednym z podatków nakładanych na przedsiębiorstwa, a zarazem generujących występowanie ryzyka podatkowego, jest podatek dochodowy. Istotnym elementem takiego podatku są koszty uzyskania przychodów. Nie zawsze jednak mogą one być bezproblemowo uwzględniane w bilansie podatkowym. W przypadku nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych nastąpić może ustalenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania. Szacowanie może odbywać się za pomocą różnych metod. Powstaje wówczas kwestia możliwości uwzględniania kosztów, które nie zostały właściwie udokumentowane w związku z ustaleniem podstawy opodatkowania.

Celem artykułu jest ocena możliwości uwzględniania kosztów przy szacowaniu dochodu w świetle orzecznictwa NSA.

### 1. Koszty jako element konstrukcyjny podatku dochodowego

Jednym z podstawowych elementów konstrukcji podatku dochodowego jest możliwość pomniejszenia przychodu o koszty. Zgodnie z przepisami kosztem są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów oraz zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Powinien istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy wydatkiem a wielkością uzyskanego

---

\* dr Radosław Witczak, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Instytut Finansów, e-mail: radoslaw.witczak@uni.lodz.pl.

przychodu lub funkcjonowaniem źródła przychodu. Jeśli określony wydatek ma być zaliczony do kosztów podatkowych, to powinien on dać się ocenić jako niezbędny bądź przynajmniej pożyteczny dla uzyskania przychodu, ewentualnie dać możliwość uzyskania przychodu lub też zapewnienia możliwości funkcjonowania firmy (*Komentarz do ustawy...* 2012: 409).

Z kwestią ponoszenia kosztów jest bezpośrednio związany problem ciężaru dowodu. Ciężar dowodu wskazuje, który z uczestników postępowania podatkowego powinien przedstawić źródła dowodowe, wskazać środki dowodowe w celu wykazania prawdziwości twierdzeń, tak aby można było udowodnić daną okoliczność (Hanusz 2006: 181). Odnośnie ustalenia, na kim spoczywa ciężar dowodu poniesienia kosztu, w literaturze występują różne opinie.

Jednym z rozwiązań jest uznanie, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na podmiocie, który z tego faktu wywodzi skutki prawne. Skoro podatnik pomniejsza przychody o określone wydatki, to odnosi ewidentną korzyść. W efekcie to na nim spoczywa ciężar dowodu (Bortlik i in. 2008: 330; Babiarsz i in. 2009: 474).

W literaturze przedmiotu przedstawiane są także odmienne poglądy. Wskazuje się, że z przepisów ordynacji podatkowej należy wysnuć wniosek, iż podstawowym zadaniem organu podatkowego jest przeprowadzenie z urzędu postępowania podatkowego. Organ podatkowy nie może na stronę przerzucać obowiązku wyczerpującego przeprowadzenia postępowania dowodowego. To organ podatkowy powinien dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy niezależnie od postawy strony. Co więcej na poparcie tej tezy wskazuje się samą konstrukcją podatku dochodowego. Skoro opodatkowaniu podlega dochód, a nie sam przychód, to koszty stanowią integralny element konstrukcji podatku. Odliczenie kosztów nie jest żadną ulgą czy też przywilejem podatkowym (*Komentarz do ustawy...* 2010: 343–344).

Kolejnym istotnym elementem wpływającym na rozliczanie kosztów jest ich właściwe dokumentowanie. Wskazać można na występowanie dwóch podejść w tym zakresie: restrykcyjne i liberalne. Według podejścia restrykcyjnego warunkiem uznania określonego wydatku za koszt podatkowy jest jego udokumentowanie w sposób zgodny z przepisami o rachunkowości. Zgodnie z tą koncepcją, reprezentowaną przez niektóre organy podatkowe, podatnik, który nie posiada dowodów potwierdzających faktyczne poniesienie kosztów, nie może ich odjąć od przychodów (Ibidem: 337). Przy liberalnym założeniu nie należy wprost stosować przepisów o rachunkowości dla celów podatkowych. Poniesienie wydatku może być udowodnione każdym dowodem. Zgodnie z prezentowanym podejściem przepisy nie określają zasad, według których powinny być dokumentowane koszty. Uchybienie regułom wynikającym z prawa bilansowego nie pozbawia podatnika prawa do ujęcia kosztów podatkowych. Poniesienie kosztu można udowadniać dowolnym dowodem. Drobne lub większe uchybienia formalne popełnione przez podatnika nie zwalniają organów podatkowych z obowiązku wyjaśnienia, czy dany wydatek był poniesiony w celu osiągnięcia przychodów (Ibidem: 337–338).

## **2. Istota szacowania podstawy opodatkowania — warunki i metody**

Regulacje podatkowe przewidują możliwość przeprowadzenia szacowania podstawy opodatkowania. Wskazują na przyczyny szacowania podstawy opodatkowania. Jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania na podstawie innych dowodów, to zgodnie z art. 23 par. 2 ordynacji podatkowej normy nakazują organom podatkowym odstępnie od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (Dzwonkowski i in. 2003).

Przepisy wymieniają metody, jakie mogą być wykorzystywane przez organy podatkowe lub skarbowe w celu szacowania podstawy opodatkowania. Zalicza się do nich metody (*Ordynacja podatkowa...* 2013):

- 1) porównawczą wewnętrzną,
- 2) porównawczą zewnętrzną,
- 3) remanentową,
- 4) produkcyjną,
- 5) kosztową,
- 6) udziału dochodu w obrocie.

Dodatkowo normy dopuszczają zastosowanie innych metod szacowania podstawy opodatkowania, jeśli nie można dokonać szacunku za pomocą metod wprost wymienionych w przepisach (*Ibidem*). Jednakże przepisy nie charakteryzują w żaden sposób tych metod.

### 3. Uwzględnianie kosztów w szacowaniu dochodu – wyniki badań

Badania dotyczące uwzględniania kosztów w szacowaniu podstawy opodatkowania zostały opracowane na podstawie analizy studium przypadków w oparciu o orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Organy podatkowe są zobowiązane do wydania decyzji w przypadku wymiaru podatku za pomocą szacowania podstawy opodatkowania. Podatnicy mają prawo złożyć skargę na taką decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Jego zadaniem jest kontrolowanie zgodności z prawem decyzji wydawanych przez organy administracji publicznej. Dotyczy to również skarg podatników na decyzje związane z szacowaniem podstawy opodatkowania. Jeżeli jedna ze stron nie zgadza się z wyrokiem wydanym przez WSA, to może złożyć kasację do NSA. Analiza orzeczeń dotyczących zastosowania szacowania pozwala na identyfikację powodów uwzględnienia kosztów w drodze szacunku przez organy podatkowe i skarbowe. Badania zostały przeprowadzone w oparciu o bazę Lex. Objęły wszystkie orzeczenia NSA wydane w 2013 roku, a znajdujące się w bazie na dzień 25 lutego 2014 roku. W bazie znajdowały się 82 orzeczenia, które zostały przyporządkowane do art. 23 ordynacji podatkowej określającego zasady szacowania. Analizowane orzeczenia dotyczyły różnych podatków, co zaprezentowano w tabeli 1.

**Tabela 1**

Rodzaje i liczba podatków objętych przepisami o szacowaniu

Rodzaje podatków	PIT	Udział spraw dotyczących PIT i CIT w orzeczeniach ogółem	VAT	Udział spraw dotyczących VAT w orzeczeniach ogółem	Pozostałe podatki	Udział spraw pozostałych podatków w orzeczeniach ogółem
Liczba spraw	49	59,76%	27	32,93%	6	7,31%

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych zawartych w tabeli 1, prawie 60% analizowanych orzeczeń dotyczyło podatków dochodowych, przy czym ogromna większość podatku dochodowego od osób fizycznych. Tylko jedno orzeczenie odnosiło się do podatku dochodowego od osób prawnych. Kolejnym podatkiem będącym przedmiotem orzeczeń NSA był podatek od towa-

rów i usług. Nieliczne wyroki dotyczyły innych podatków: zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych, akcyzy, czy też podatku od gier.

Dokładniejszej analizie poddano 49 orzeczeń dotyczących szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych. Nie we wszystkich badanych sprawach sądy odnosiły się do kwestii szacowania kosztów (zob. tabela 2).

**Tabela 2**

Liczba orzeczeń, które odnosiły się do kosztów w związku ze stosowaniem regulacji dotyczących szacowania, oraz liczba orzeczeń dotyczących innych kwestii w podatkach dochodowych

Liczba orzeczeń objętych badaniem	Liczba orzeczeń, w których odniesiono się do kosztów	Liczba orzeczeń dotycząca innych kwestii niż stosowanie metod szacowania	Liczba orzeczeń, w których organy podatkowe szacowały przychód	Liczba orzeczeń, w których brak jest informacji odnośnie stosowanej metody szacowania kosztów
49	36	9	3	1

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych zawartych w tabeli 2, w 9 sprawach sądy nie odnosiły się w ogóle w wyroku lub uzasadnieniu do kwestii kosztów. Wyroki dotyczyły innych kwestii, jak np. błędów w skardze kasacyjnej czy też oceny, czy sąd wojewódzki prawidłowo zastosował wcześniejszy wyrok NSA. W trzech przypadkach szacowano przychód. Organy podatkowe nie negocjowały wysokości poniesionych kosztów, lecz przychodów. Sądy nie rozpatrywały zatem samego sposobu ustalania kosztów, przyjmując je w wielkości ustalonej przez organy administracji skarbowej na podstawie ewidencji podatników. W jednym przypadku brak jest informacji odnośnie stosowanej metody szacowania poza stwierdzeniem sądu, że była prawidłowo zastosowana.

W 36 sprawach dotyczących podatków dochodowych sądy odniosły się do kwestii kosztów. Oceniane sprawy miały jednak różny zakres. W części spraw organy podatkowe stosowały metody szacowania podstawy opodatkowania, natomiast w części odstąpiono od ustalania kosztów za pomocą metod szacowania podstawy opodatkowania (zob. tabela 3).

**Tabela 3**

Podział orzeczeń w związku z ustalaniem podstawy opodatkowania

Liczba orzeczeń, w których organy podatkowe stosowały metody szacowania podstawy opodatkowania	Liczba orzeczeń, w których organy podatkowe odstąpiły od ustalania kosztów za pomocą metod szacowania podstawy opodatkowania
15	21

Źródło: opracowanie własne.

W 21 analizowanych sprawach organy podatkowe odstąpiły od ustalania kosztów za pomocą metod szacowania podstawy opodatkowania na podstawie art. 23 par. 2 ordynacji podatkowej. Ze względu na objętość artykułu oraz jego temat analiza powyższych orzeczeń nie jest przedmiotem niniejszego opracowania.

W 15 przypadkach sąd ocenił sprawy, gdzie zastosowano metody szacowania podstawy opodatkowania. Warto zwrócić uwagę, że dotyczyły różnych sytuacji przedstawionych w tabeli 4.

**Tabela 4**

Liczba różnych rodzajów orzeczeń NSA dotyczących szacowania kosztów

Liczba orzeczeń, w których sąd zaakceptował sposób szacowania kosztów	Liczba orzeczeń, w których sąd nie zaakceptował sposobu szacowania kosztów	Liczba orzeczeń, w których sąd zaaprobował, że organy podatkowe szacowały częściowo koszty, chociaż podatnicy występowali o dodatkowe ich oszacowanie
6	1	8

Źródło: opracowanie własne.

Dane zawarte w tabeli nr 4 pokazują, że w przypadku 6 orzeczeń sądy zaakceptowały działania organów podatkowych. Dla jednego z podatników podstawę opodatkowania z działalności handlowej oszacowano przy zastosowaniu metody remanentowej. Dla podatnika prowadzącego działalność w zakresie napraw samochodów oraz sprzedaży części i akcesoriów samochodowych wartość niezewidencjonowanych zakupów ustalono na podstawie dowodów Wz, paragonów fiskalnych oraz zeznań świadków. W przypadku osoby zajmującej się sprzedażą samochodów szacowanie dotyczyło kosztów poniesionych w związku z zakupem części do naprawy pojazdu. Oszacowanie dokonane przez organy podatkowe w tym zakresie opierało się na przyjętej przez organy metodzie marży wynikającej z transakcji sprzedaży części samochodowych. Dla podatnika zajmującego się sprzedażą motocykli z zagranicy zastosowano metodę kosztową. Koszty zakupu towarów oszacowano na podstawie przelewów zagranicznych sporządzonych przez bank oraz na podstawie dokumentów SAD zgłoszonych przez podatnika do procedury dopuszczenia do obrotu. W kolejnym przypadku działalności handlowej w wyniku analizy organ podatkowy ustalił fakt występowania różnicy pomiędzy towarami wykaznymi w remanencie końcowym a dowodami zakupu. Z przeprowadzonego porównania dowodów zakupu oraz spisu z natury sporządzonego na koniec roku wynikało, że w tym spisie znajdują się towary, których nabycie nie jest potwierdzone dokumentami zakupu. Do szacunku przyjęto łączne koszty zakupu towarów handlowych udokumentowane dowodami zakupu i nadwyżki wynikającej ze spisu z natury. Inna sprawa dotyczyła podatnika świadczącego usługi transportowe, gdzie szacowano jego przychód związany z przewozami. Dokonano również szacowania kosztów zakupu paliwa. Uwzględniono możliwą liczbę przejechanych kilometrów oraz ilość zakupionego przez podatnika paliwa. Ustalając te wielkości, skorzystano z informacji otrzymanych z Polskiej Izby Paliw Płynnych, obliczając średnią cenę oleju napędowego w poszczególnych miesiącach kontrolowanego roku. W oparciu o informacje podatnika ustalono średnie zużycie tego paliwa do wszystkich pojazdów. Trasy przejazdów organ ustalił w oparciu o dane wynikające z faktur otrzymanych od kontrahenta podatnika. Ponadto, korzystając z internetowego programu, obliczono odległości pomiędzy miejscowościami. Co prawda sąd uwzględnił skargę podatnika, ale z innych powodów, niezwiązanych z szacowaniem.

Zatem w powyższych sprawach NSA w pełni zaakceptował ustalenia organów podatkowych w zakresie uwzględnienia kosztów i sposobu ich szacowania.

Tylko w jednym przypadku zakwestionowano działania organów podatkowych bezpośrednio w związku z szacowaniem. Sprawa dotyczyła podatnika zajmującego się handlem określonymi towarami przemysłowymi i odzieżą pochodzącą z importu. Według kontrolujących z paragonów fiskalnych wynikało, że w ciągu jednej minuty ewidencjonowano kilka transakcji dotyczących znacznej ilości towaru. Wyciągnięto wnioszek, że nabywcami nie były osoby indywidualne, lecz podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Podstawę opodatkowania ustalono za pomocą innej metody niż wymieniona w przepisach, wykorzystując średnie ceny nabycia towarów, których sprzedaż zewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej, a następnie powiększono ją o średnią ważoną marżę uzyskaną przez podatnika przy sprzedaży udokumentowanej fakturami VAT. NSA uznał, że organy podatkowe popełniły błąd. Polegał on na tym, że stwierdzenie wadliwości prowadzonej księgi podatkowej nie dawało podstawy do jej pominięcia jako dowodu w sprawie. Według składu orzekającego nie rozważono ewentualnej rozbieżności w ilości sprzedanych i zakupionych towarów. Sam wyrok zatem w mniejszym stopniu dotyczy szacowania kosztów co całego dochodu.

W ośmiu przypadkach dokonano szacowania części kosztów. Podatnicy występowali o oszacowanie dodatkowych kosztów, na co sądy się nie zgodziły. Dwie sprawy dotyczyły osoby świadczącej usługi poligraficzne, a sześć – podatników handlujących towarami na portalach internetowych. W sprawach dotyczących świadczącego usługi poligraficzne organy uznały, że podatnik częściowo udowodnił nabycie usług wydruku materiałów, a oszacowanie służyło określeniu wartości tej transakcji. Wysokość kosztów uzyskania przychodów określono w drodze oszacowania, którego dokonano w oparciu o metodę porównania zewnętrznego. Oś sporu dotyczyła braku szacowania usług, które zdaniem organu nie były wykonane na rzecz podatnika. NSA stwierdził, że przeprowadzone przez organy podatkowe postępowanie dowodowe wykazało, że przedstawione przez podatnika faktury stwierdzały poniesienie wydatków na zakup usług, które faktycznie nie zostały wykonane. Sąd zgodził się, że służby skarbowe wykazały, iż wystawca faktury nie miał technicznych możliwości realizacji usług wykazanych na fakturach oraz nie udowodniono faktu, że podatnik rzeczywiście zapłacił kontrahentowi kwoty wskazane w fakturach. Brak wykonania zakupu usługi był podstawą do braku szacowania kosztów.

W sprawach dotyczących podatników handlujących towarami na portalach internetowych organy podatkowe oszacowały przychody, natomiast koszty ustaliły jedynie dla wydatków związanych z wysyłką towarów oraz prowizją dla portalu. Nie oszacowano wartości zakupu sprzedanych towarów. Sądy pomimo skarg podatników zaakceptowały takie działania organów podatkowych. Warto zwrócić uwagę na argumenty, jakie przedstawiły składy orzekające.

Według sądów to na podatniku, a nie na organach podatkowych, spoczywa wskazanie środków dowodowych pozwalających na ustalenie, na rzecz jakich podmiotów ponosił wydatki i w jakiej wysokości. Zdaniem sądów organy podatkowe nie mają obowiązku poszukiwania rodzaju i źródeł zakupionych towarów handlowych oraz ewentualnego szacowania potencjalnych kosztów ich nabycia. Brak udokumentowania wydatków podatnika w postaci wiarygodnych dowodów nie został również zastąpiony innymi środkami dowodowymi, które mogłyby być poddane formalnej weryfikacji. Podatnik nie przedłożył jakiegokolwiek dokumentacji związanej z zakupem towarów, nie wskazał też, od kogo nabywał towary i za jaką cenę, nie wnioskował także o przeprowadzenie jakiegokolwiek dowodu na potwierdzenie faktu zakupu towarów. Co więcej, zwrócono uwagę na pasywną postawę podatnika, co przyczyniło się do zgromadzenia tylko takich dowodów i w oparciu o nie oszacowanie podstawy opodatkowania. W czterech orzeczeniach jako uzasadnienie dla akceptacji działań organów podatkowych podano, że mogą one tak postąpić, gdy fakt poniesienia wydatku

na nabycie towaru jest wysoce wątpliwy. Na przykład może nastąpić nabycie towaru kradzionego po zaniżonych cenach, od bliżej nieustalonych dostawców, także po zaniżonych cenach. W takich przypadkach oszacowanie prowadziłyby do ustalenia cen nieruchomości i fałszowałyby obraz sytuacji gospodarczej podatnika.

Oznacza to, że faktycznie wyłączono z kosztów wydatki na zakup sprzedawanych towarów. W badanych orzeczeniach NSA stosuje w praktyce zasadę wykazywania ciężaru kosztu przez podatnika. Takie wyroki mogą skłonić do zaostrzenia działań przez organy podatkowe i kontrolne. Żądać one mogą przy szacowaniu udowodnienia poniesienia kosztów. Warto zwrócić uwagę, że w analizowanych orzeczeniach dotyczących kosztów organy podatkowe nie zawsze stawiały taki wymóg. Ponieważ podatnicy oczywiście nie negowali takiego sposobu szacowania przez służby skarbowe, składy orzekające nie odnosiły się do nich.

## **Uwagi końcowe**

W analizowanych orzeczeniach NSA można zauważyć dwie podstawowe tendencje. Z jednej strony organy podatkowe dokonywały szacowania kosztów przy zastosowaniu różnych metod. Generalnie działania takie były akceptowane przez sądy. Z drugiej strony zauważalne jest występowanie bardziej restrykcyjnego orzecznictwa NSA. Nie zawsze składy sędziowskie uznawały za konieczne szacowanie kosztów. Takie działanie jest zrozumiałe w przypadkach, gdy są uzasadnione wątpliwości co do wykonania na rzecz podatnika określonych świadczeń. Istnieje bowiem w gospodarce zjawisko wystawiania tzw. pustych faktur, które dokumentują zakup towarów (usług), które nie zostały nabyte (lub wykonane).

Natomiast występowały też sprawy, gdzie podatnikowi nie oszacowano części kosztów ze względu na ich niewłaściwe udokumentowanie lub brak udokumentowania. Składy sędziowskie akceptowały takie działania. Wpłynąć to może w przyszłości na bardziej restrykcyjne podejście organów podatkowych w zakresie szacowania.

Przyjęcie restrykcyjnej koncepcji szacowania kosztów ma swoje konsekwencje dla sytuacji podmiotów, którym ma być szacowana podstawa opodatkowania. Podatnik, który nie miał właściwie udokumentowanych kosztów, może ich nie mieć uwzględnionych przy szacowaniu. Organ podatkowy może argumentować, że taki wydatek nie spełnia wymogów występujących w podatku dochodowym. Braki formalne w prowadzeniu ewidencji mogą przyczynić się do niemożności ujęcia faktycznie poniesionych kosztów podatkowych. Będą one wykluczone z kosztów poprzez szacowanie przychodów oraz tylko części niewątpliwych wydatków, jakie podatnik ponosi. Oznacza to w efekcie zapłatę podatku od większej podstawy opodatkowania, niż ona obiektywnie wynosi.

## **Literatura**

- Babiarz S., Błystak L., Dauter B. i in. (2009), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2009*, Unimex, Wrocław.
- Bortlik K., Dmowski A., Dworczak R. i in. (2008), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Difin, Warszawa.
- Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C. (2003), *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, ABC, 2003, wydanie elektroniczne.
- Hanusz A. (2006), *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Zakamycze.

*Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (2012)*, red. W. Modzelewski, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa.

*Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2010 (2010)*, red. W. Nykiel, A. Mariański, ODDK, Gdańsk.

*Ordynacja podatkowa 2013 (2013)*, red. H. Dzwonkowski, Legalis, wydanie elektroniczne.

#### CONSIDERING THE COSTS IN THE ESTIMATION OF TAX BASE IN INCOME TAXES IN THE VERDICTS OF SAC – RESULTS OF RESEARCH

**Abstract:** *Purpose* – The aim of the article is the evaluation taking into consideration the costs in the estimation of tax base. *Design/Methodology/approach* – The analysis of case studies – the verdicts of SAC and conceptual analysis was used in the article. *Findings* – In part of the verdicts SAC did not recognize to estimate costs. The formal defects in the books records may cause the impossibility to taking into consideration the cost which really existed in the company. *Originality/value* – The whole analyse of SAC verdicts was conducted in taking into consideration the costs in the estimation of tax base. The attention was turned to taking in the activity of tax administration effects of courts' restricted verdicts.

**Keywords:** tax fraud, the estimation of tax base, income taxes

#### Cytowanie

Witczak R. (2014), *Szacowanie podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych w świetle orzecznictwa NSA – wyniki badań*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 117–124; [www.wneiz.pl/firfu](http://www.wneiz.pl/firfu).