

adw. dr Mariusz Charkiewicz
adwokat, doktor nauk prawnych, nauczyciel akademicki w WSPiA Rzeszowska Szkoła
Wyższa, wykładowca w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu
ORCID: 0000-0001-9363-988X
e-mail: mariusz.charkiewicz@kancelaria-charkiewicz.pl

**Bezdowodowa rekonstrukcja stanu faktycznego jako narzędzie fiscusa do oszacowania
podstawy opodatkowania a zasada prawdy materialnej, praworządności i uczciwości
wobec strony**

**Evidence-free reconstruction of the factual situation as a tool of the tax office to
determine the basis of the foundations and the principles of material truth, legality and
fairness towards the party**

Abstrakt:

Artykuł podejmuje problematykę oszacowania podstawy opodatkowania jako szczególnego instrumentu prawa podatkowego, analizowanego w kontekście zasady prawdy materialnej, praworządności oraz uczciwości wobec strony postępowania. Punktem wyjścia jest teza, że szacowanie, choć formalnie subsydiarne, w praktyce stanowi narzędzie rekonstrukcji stanu faktycznego w warunkach deficytu dowodowego, co rodzi napięcia systemowe pomiędzy efektywnością fiskalną a gwarancjami proceduralnymi podatnika. Autor wskazuje, że instytucja ta nie znosi zasady prawdy materialnej, lecz modyfikuje jej zakres, przesuwając akcent z pewności ustaleń na ich uprawdopodobnienie przy zachowaniu należytej staranności organu. Szczególnej analizie poddano przesłanki zastosowania art. 23 Ordynacji podatkowej, charakter metod szacunkowych oraz granice dopuszczalnej swobody organów podatkowych, w tym w odniesieniu do działalności nielegalnej. Zwrócono uwagę na ryzyko instrumentalizacji szacowania jako „bezdowodowej rekonstrukcji” stanu faktycznego, co może prowadzić do naruszenia zasad zaufania i proporcjonalności. W opracowaniu sformułowano postulaty de lege ferenda zmierzające do zwiększenia transparentności procedury, wzmocnienia udziału podatnika oraz doprecyzowania standardów uzasadnienia decyzji. Konkluzją jest potrzeba wyważenia interesu fiskalnego państwa z ochroną praw jednostki poprzez ukształtowanie bardziej partycypacyjnego i kontrolowalnego modelu szacowania.

Abstract:

The article addresses the estimation of the tax base as a specific instrument of tax law, examined in the context of the principle of material truth, the rule of law, and fairness towards the party

to the proceedings. The starting point is the thesis that estimation, although formally subsidiary and exceptional, constitutes in practice a tool for reconstructing the factual state under conditions of evidentiary deficiency, thereby generating systemic tensions between fiscal efficiency and the taxpayer's procedural safeguards. The author argues that this institution does not abolish the principle of material truth but rather modifies its scope, shifting the emphasis from certainty of findings to their plausibility, provided that due diligence is exercised by the authority. Particular attention is devoted to the prerequisites for applying Article 23 of the Tax Ordinance, the nature of estimation methods, and the limits of permissible discretion of tax authorities, including in cases involving illegal activities. The paper highlights the risk of instrumentalising estimation as an "evidence-free reconstruction" of facts, which may lead to violations of the principles of trust and proportionality. It also formulates *de lege ferenda* proposals aimed at increasing procedural transparency, strengthening taxpayer participation, and clarifying standards for reasoning in decisions. The conclusion emphasizes the need to balance the fiscal interests of the state with the protection of individual rights through the development of a more participatory and controllable model of estimation.

Słowa kluczowe:

oszacowanie podstawy opodatkowania, prawda materialna, Ordynacja podatkowa, art. 23 o.p., postępowanie podatkowe, rekonstrukcja stanu faktycznego, *in dubio pro tributario*, działalność nielegalna, zasada zaufania, praworządność, transparentność postępowania.

Keywords:

tax base estimation, material truth, Tax Ordinance, Article 23, tax proceedings, reconstruction of facts, *in dubio pro tributario*, illegal activity, principle of trust, rule of law, procedural transparency.