

Nierzetelność księgi podatkowej prowadzonej przez przedsiębiorcę jako przesłanka jej zakwestionowania w postępowaniu podatkowym

Słowa kluczowe:

działalność gospodarcza, księgi podatkowe, postępowanie podatkowe

Prawidłowe, tj. zgodne ze stanem faktycznym, ustalenie wysokości zobowiązań podatkowych obciążających podmioty prowadzące działalność gospodarczą wymaga sprawnych narzędzi. Jednym z tych narzędzi, wykorzystywanych przy obliczaniu wysokości należnego podatku, są księgi podatkowe. Tą nazwą określa się szeroki wachlarz urzędów ewidencyjnych, które są określone w Ordynacji podatkowej¹. Zakres tego pojęcia został rozszerzony w Kodeksie karnym skarbowym². Z uwagi na niejednorodność tego normatywnego pojęcia, mówiąc o księgach podatkowych należy posługiwać się stosowną kwantyfikacją. Tym, co wydaje się wspólne wszystkim księgom podatkowym, jest szczególnie doniosła rola dowodowa w postępowaniu podatkowym, a także poprzedzającym je postępowaniu kontrolnym.

Podstawowym przepisem odnoszącym się do ksiąg podatkowych jest art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Definicja zawarta w tym przepisie jest definicją zakresową³. Ma ona charakter otwarty. Do pojęcia księgi podatkowe zalicza księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencje i rejestry. Do prowadzenia tych urzędów rachunkowych w celach podatkowych zobowiązani są podatnicy, płatnicy oraz inkasenci.

Krytycy owej regulacji zarzucają jej brak precyzji. O ile nie budzi kontrowersji pojęcie ksiąg rachunkowych ani podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, o tyle już ewidencje i rejestry są na tyle zróżnicowane, że w praktyce o zaliczeniu danych urzędów do zakresu ksiąg podatkowych często decydują dopiero szczegółowe przepisy prawa podatkowego, a nieraz także praktyka⁴.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. Nr 749 ze zm.), dalej Op.

² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.).

³ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 43.

⁴ *Ibidem*, s. 43.

Omawiane urządzenia są dowodami o szczególnej mocy dowodowej. Prowadzenie ksiąg podatkowych jest niezwykle istotne przy określaniu podstawy opodatkowania. Są wyjątkowe o tyle, że będąc dokumentami o charakterze *stricte* prywatnym posiadają taką samą moc dowodową jak dokumenty publiczne. Inne dokumenty prywatne nie mają takiego statusu i nie przysługują im, w odróżnieniu od ksiąg podatkowych, domniemanie prawdziwości. Jednak owo domniemanie nie jest niewzruszalne. Zgodnie z art. 193 Op stanowią one dowód tego, co zostało w nich zapisane, ale pod warunkiem, że były prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy. Najogólniej rzecz biorąc, rzetelność polega na zgodności zapisów z rzeczywistością, natomiast niewadliwość oznacza prowadzenie księgi zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa (tzw. prawidłowość formalna).

Szczegółowe regulacje dotyczące rodzajów ksiąg, sposobu ich prowadzenia, a także metod ich oceny znajdują się w ustawach szczegółowych. Rachunkowość przedsiębiorstw prowadzona jest za pomocą ksiąg rachunkowych albo podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, które można uznać za szczególną odmianę ksiąg rachunkowych⁵. Rola ewidencji i rejestrów jest nieco inna. Ich główną funkcją jest dokumentowanie zdarzeń istotnych dla wymiaru podatku. Prowadzenie rachunkowości ma głównie cel ekonomiczny. Służy optymalizacji decyzji jednostek gospodarczych, kontroli racjonalności prowadzonej gospodarki oraz ustalaniu kosztów własnych. Prawna regulacja rachunkowości ma na celu natomiast zarówno zabezpieczenie obrotu prawnego (co wiąże ją z prawem cywilnym), jak i dostarczenie organom administracji publicznej danych do właściwego przeprowadzenia postępowania podatkowego⁶.

Księgi rachunkowe są uregulowane w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁷. Uchwalenie tej ustawy wiązało się z rozgraniczeniem prawa bilansowego od prawa podatkowego. To pierwsze stało się częścią prawa handlowego. Przedtem kwestie związane z rachunkowością normowane były rozporządzeniami wydawanymi na podstawie upoważnień ustawowych znajdujących się w ustawie o zobowiązaniach podatkowych⁸.

Obecnie wyróżnia się rachunkowość pełną, czyli tę, do której odnosi się ustawa o rachunkowości, oraz rachunkowość uproszczoną, która swój wymiar normatywny uzyskała dzięki rozporządzeniu ministra finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁹. Rachunkowość pełna, prowadzona za pomocą ksiąg rachunkowych, ma charakter wykraczający daleko poza pełnienie jedynie funkcji podatkowej, tzn. funkcji związanej z wymiarem podatku. Natomiast rachunkowość uproszczona, przy której stosuje się urządzenia rachunkowe będące

⁵ *Ibidem*, s. 50.

⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 331.

⁷ T.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.

⁸ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 331.

⁹ Dz. U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.

szczególną odmianą ksiąg rachunkowych, jakimi są podatkowe księgi przychodów i rozchodów, jest ograniczona do rejestrowania zdarzeń gospodarczych istotnych dla ustalenia zobowiązania podatkowego danego podmiotu¹⁰.

Kwestia, czy przez pojęcie „księgi podatkowe” należy rozumieć cały zbiór urzędzeń, jest kontrowersyjna. Według wielu autorów terminem tym powinny być określane wszystkie elementy składowe owego zbioru¹¹.

Ewidencje i rejestry to inna grupa ksiąg podatkowych. Nie są zbiorczo uregulowane w jednym akcie prawnym. Przepisów ich dotyczących należy szukać w aktach ustawowych zaliczanych do materialnego prawa podatkowego, które dotyczą poszczególnych danin publicznych. Oceniając, czy dana ewidencja lub rejestr stanowi księgę podatkową, należy zbadać cel, jakiemu służy – ma to być cel podatkowy – oraz krąg podmiotów zobligowanych do ich prowadzenia – mają to być podatnicy, płatnicy albo inkasenci¹².

Do ewidencji i rejestrów istotnych z punktu widzenia ustalania podatkowoprawnego stanu faktycznego, a przez to określanych mianem ksiąg podatkowych, można zaliczyć m.in. ewidencje rachunkowe, spis z natury niektórych towarów w przypadku zmiany ich ceny, a także informacje o wysokości należnych gminom udziałów w podatku dochodowym, o których mowa w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹³.

Wskazuje się, że księgi rachunkowe i podatkowe księgi przychodów i rozchodów mogą być prowadzone jedynie na zasadzie alternatywy. Przedsiębiorca może być zobowiązany do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów, albo być zwolnionym z tego obowiązku. Natomiast ewidencje i rejestry są prowadzone niezależnie od urzędzeń wyżej wymienionych¹⁴.

Artykuł 24a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ zakreśla krąg podmiotów zobowiązanych do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W sposób uproszczony, tj. przy użyciu tej księgi, prowadzone przez siebie operacje gospodarcze ewidencjonują osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą, osoby wykonujące działalność na podstawie umów agencyjnych i umów zlecenia, osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej (fakultatywnie), duchowni, którzy zrzekli się opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego.

¹⁰ H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2008, s. 243.

¹¹ Por. S. Polanowski, *Definicja ksiąg podatkowych*, „Głosa” 1998, nr 11, s. 13.

¹² S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 35.

¹³ T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.

¹⁴ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 49.

¹⁵ T.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej updof.

Zgodnie z art. 24a ust. 3 tej ustawy z obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów zwolnione są osoby opłacające podatek dochodowy w formach zryczałtowanych, wykonujące wyłącznie usługi przewozu osób i towarów taborem konnym, wykonujące wolny zawód adwokata wyłącznie w zespole adwokackim, a także dokonujące sprzedaży środków trwałych po likwidacji działalności.

Podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, zgodnie z ustawą o rachunkowości, nie prowadzą te spośród podmiotów wymienionych w art. 24a ust. 1 updof, które w poprzednim roku podatkowym osiągnęły przychód o równowartości co najmniej 1 200 000 euro (jest to kwota określona w ustawie o rachunkowości). Suma ta jest przeliczana na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na dzień 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy. Widoczna jest pewna niezgodność rozwiązań przyjętych w updof i w ustawie o rachunkowości. O ile sam limit, po którego przekroczeniu ewidencjonowanie działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników podlega pełnej księgowości (tzn. stosuje się reżim ustawy o rachunkowości), jest taki sam w obu ustawach, o tyle różnie rozumiany jest przychód uwzględniany przy liczeniu owego limitu. Najogólniej można powiedzieć, że podatkowa definicja przychodu, zawarta w art. 14 updof, jest szersza od jej odpowiednika w ustawie o rachunkowości. Problem ten jest rozwiązywany w sposób następujący: podatnik prowadzący dotychczas podatkową księgę przychodów i rozchodów, chcący zaprowadzić księgę rachunkową, winien stosować się do art. 14 updof. Natomiast w sytuacji odwrotnej, tj. gdy przedsiębiorca dotychczas prowadzący księgę rachunkową chce podlegać zasadom księgowości uproszczonej, obliczając swój przychód i porównując go z ustawowym limitem, stosuje się do ustawy o rachunkowości¹⁶.

Odrębną kategorią podatników zobowiązanych do prowadzenia księgowości na zasadach uproszczonych są od 2001 r. rolnicy, którzy równoległe z prowadzeniem gospodarstwa rolnego prowadzą działalność gospodarczą. Poświęcony im jest odrębny rozdział w rozporządzeniu z 2003 r. Jeżeli ich przychód w danym roku podatkowym nie przekracza 10 000 zł, stosuje się do nich rozdział trzeci tego rozporządzenia. Jeżeli przychód jest wyższy, ale niższy niż limit, który nakłada obowiązek prowadzenia księgi rachunkowej, dany rolnik–podatnik podlega unormowaniom zawartym w rozdziale pierwszym rozporządzenia¹⁷.

Natomiast obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy:

- spółek handlowych, z wyjątkiem spółek jawnych osób fizycznych i spółek partnerskich,

¹⁶ A. Jeleńska, J. Czernecki, E. Piskorz-Liskiewicz, *Podatkowa księga przychodów i rozchodów w praktyce*, Kraków 2010, s. 27.

¹⁷ H. Litwińczuk (red.), *op. cit.*, s. 243.

- innych osób prawnych z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego,
- jednostek organizacyjnych, które działają na podstawie prawa bankowego, prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi czy też przepisów o funduszach inwestycyjnych, o działalności ubezpieczeniowej, o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
- gmin, powiatów, województw i ich związków, a także jednostek budżetowych, gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych i funduszy celowych tych jednostek samorządu terytorialnego lub państwa,
- jednostek organizacyjnych, które nie posiadają osobowości prawnej (z wyjątkiem spółek),
- zagranicznych: osób prawnych, jednostek nieposiadających osobowości prawnej, osób fizycznych, które prowadzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność osobiście bądź przez osobę upoważnioną lub pracowników,
- tych spośród jednostek niewymienionych wyżej, które otrzymują dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych na realizację zadań zleconych.

Ponadto, jak już była o tym mowa, zgodnie z art. 24a ust. 4 updof, osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które osiągnęły przychód netto za poprzedni rok podatkowy w wysokości określonej (w euro) w przepisach o rachunkowości również są obowiązane prowadzić księgi rachunkowe. Kwota ta obecnie wynosi 1 200 000 euro. Wymienione podmioty mogą także prowadzić pełną księgowość dobrowolnie¹⁸.

Szczególna i uprzywilejowana pozycja ksiąg podatkowych jako dowodów nie jest absolutem. Zgodnie z powołanym już art. 193 Op księgi podatkowe stanowią dowód tego, co z nich wynika, pod warunkiem, że są prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy. Toteż, wnioskując *a contrario*, księgi stracą ten status, gdy w protokole badania ksiąg zostanie stwierdzona ich nierzetelność lub wadliwość.

Pierwszą z odmian nieprawidłowości, jaką dotknięte mogą być księgi, jest nierzetelność. To jej przypisuje się największe znaczenie, gdyż wywołuje ona poważniejsze skutki dla podatnika. Doczekała się też obszernego orzecznictwa¹⁹.

Pojęcie nierzetelności nie jest jednolite na gruncie języka potocznego, gdzie utożsamiane może być z takimi przymiotnikami jak „niesumienny” lub „nieuczciwy”. Język prawniczy natomiast posługuje się tym pojęciem w kontekście oceny rezultatu działania, którym mogą być rzetelne lub nierzetelne księgi podatkowe. W praktyce jednak bierze

¹⁸ *Ibidem*, s. 242.

¹⁹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 828.

się pod uwagę także inne punkty odniesienia, jak na przykład cechy działania podatników czy poziom rzetelności. Można wyróżnić:

- nierzetelność bezwzględną ksiąg, która odnosi się wyłącznie do samych ksiąg, a która wynika z ekstrapolacji nierzetelności jednego dowodu na ocenę całej książki (co może naruszać zasadę prawdy obiektywnej),
- nierzetelność względną, przy której ustalaniu bierze się pod uwagę znamiona zewnętrzne,
- nierzetelność podatnika, polegająca na rozszerzeniu wzorca nierzetelności na sposób działania podatnika,
- nierzetelność dowodów księgowych, podkreślająca samoistny charakter poszczególnych dowodów księgowych, których ewentualna nierzetelność nie powinna automatycznie skutkować nieuznaniem całej książki podatkowej²⁰.

Nierzetelność wynika z wykładni *a contrario* pojęcia rzetelności. Podstawowym kryterium stwierdzenia, czy książki podatkowe są rzetelne, jest ich stosunek do rzeczywistości. Książki rzetelne powinny prawidłowo obrazować wszystkie zdarzenia gospodarcze, które zaszły w przedsiębiorstwie i które są istotne z podatkowoprawnego punktu widzenia. Ustalenie rzetelności ksiąg to ustalenie faktów, a nie ocena prawna²¹. W celu stwierdzenia nierzetelności ksiąg, należy stwierdzić istnienie choćby jednego dowodu, który potwierdza zapis zdarzenia nieistniejącego, brak zapisu zdarzenia istniejącego lub wpis w księdze wielkości wyższej lub niższej, niż wynika to ze zdarzenia, które zaszło w rzeczywistości²².

Istniały przez długi czas kontrowersje co do tego, czy nierzetelność jest kategorią obiektywną, czy zawiera też elementy subiektywne. Do 2003 r. dominował w orzecznictwie pogląd, że dla ustalenia rzetelności znaczenie mają jedynie okoliczności obiektywne, a przyczyny, które spowodowały zapis lub jego brak niezgodny ze stanem faktycznym, nie powinny być brane pod uwagę przez organ podatkowy. To stanowisko było oparte na wykładni językowej analizowanego pojęcia i prowadziło do częstego stwierdzania nierzetelności w praktyce postępowań podatkowych²³. Choć wyłom w tym stanowisku nastąpił w 1996 r., gdy Sąd Najwyższy uznał, że okoliczności subiektywne, takie jak zamiar, cel, wina podatnika, mają znaczenie przy badaniu rzetelności ksiąg, a pod uwagę należy brać także oczywiste błędy podatnika²⁴, to dopiero w 2003 r. ustawodawca do przepisów rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej książki przychodów

²⁰ H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 115–118.

²¹ D.M. Malinowski, *Badanie ksiąg podatkowych w kontroli i postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9, s. 3.

²² H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 115.

²³ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 334.

²⁴ Wyroki SN z dnia 20 czerwca 1996 r. Sygn. akt III ARN 13/96, OSNP 1997, nr 3, poz. 29 i sygn. akt III ARN 11/96, OSNP 1997, nr 2, poz. 14.

i rozchodów wprowadził kategorię „drobnych błędów”. Obecnie oceniając rzetelność ksiąg, należy brać pod uwagę elementy subiektywne związane z zamiarem podatnika oraz zdarzeniami losowymi, które mają wpływ na prawidłowość ksiąg podatkowych, rozumianą jako ich zgodność z rzeczywistością²⁵. Na mocy wspomnianego rozporządzenia podatkowa księga przychodów i rozchodów obiektywnie nierzetelna zachowuje swój uprzywilejowany walor dowodowy, gdy niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5% przychodu, brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów, czy też błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki²⁶. Wobec tego, podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są w lepszej sytuacji niż podatnicy, którzy są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tym ostatnim bowiem nie przysługuje podobna „taryfa ulgowa”. Każda niezgodność między zapisami w księdze rachunkowej a dowodami źródłowymi może zostać zakwalifikowana jako nierzetelność i skutkować nieuznaniem ewidencji w postępowaniu podatkowym²⁷.

Instytucja wadliwości, określana także nieprawidłowością formalną, ma mniejsze znaczenie. O ile punktem odniesienia nierzetelności jest rzeczywistość, o tyle w przypadku wadliwości są nim przepisy prawa odnoszące się do sposobu prowadzenia ksiąg. Wadliwość jest stopniowalna i nie ma charakteru bezwzględnego. Zgodnie z art. 193 § 5 Op organ podatkowy uznaje księgi podatkowe za dowód, nawet jeżeli są prowadzone wadliwie, pod warunkiem, że wadliwość ta nie ma istotnego znaczenia dla sprawy. Analogiczne stanowisko zajmuje orzecznictwo. „W przypadku stwierdzenia, że księgi podatkowe prowadzone są wadliwie i jeżeli wady te nie mają istotnego znaczenia dla sprawy, księgi takie mogą zostać uznane za dowód”²⁸.

Jeżeli w wyniku przeprowadzonego badania prawidłowości ksiąg podatkowych dochodzi do ich zakwestionowania, organ podatkowy jest zobowiązany sporządzić protokół. W protokole z badania księgi podatkowej określa się, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje się księgi podatkowej za dowód w sprawie. Jeżeli chodzi o wzajemne relacje między poszczególnymi zapisami, księgi podatkowe nie są przez ustawodawcę traktowane jako monolityczna całość. Zakwestionowanie konkretnych zapisów (uznanie ich za nierzetelne lub wadliwe) nie rzutuje na wiarygodność pozostałych, a księga jako taka wciąż jest traktowana jako dowód²⁹.

²⁵ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 334–335.

²⁶ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 117–118.

²⁷ http://www.e-podatnik.pl/arttykul/fiskus/6905/Dowod_z_ksiag_podatkowych.html

²⁸ Wyrok WSA z dnia 5 września 2006 r. Sygn. akt III SA/Wa 2025/2006, Omega LEX 279065.

²⁹ D. Malinowski (red.), *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007, s. 179.

Odpis sporządzonego protokołu organ podatkowy jest zobowiązany doręczyć podatnikowi w terminie 14 dni. Termin ten może być przedłużony, ale nie skrócony. Od dnia doręczenia rozpoczyna się bieg terminu, w którym podatnik może przedstawić zastrzeżenia do ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w trakcie badania prawidłowości księgi podatkowej. Zgodzić się można z Dariuszem Malinowskim, że brzmienie artykułu 193 § 8 Op sugeruje, iż realizacja prawa do złożenia zastrzeżeń wobec protokołu z badania ksiąg podatkowych jest uzależniona od dołączenia odpowiednich dowodów, które poprzę stanowisko podatnika. Organy podatkowe w praktyce bardzo często uzależniają rozpatrzenie zastrzeżeń od okazania stosownych dowodów³⁰.

Często spotykanym błędem, jaki popełniają organy podatkowe, jest przedstawianie ustaleń dotyczących wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych dopiero w decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe. Jeżeli podatnik dopiero wtedy zostaje poinformowany o nieuznaniu prowadzonej przez niego księgi podatkowej jako dowodu, to uniemożliwia mu się skorzystanie z prawa do wniesienia zastrzeżeń do protokołu. Stanowisko organu podatkowego w przedmiocie nieprawidłowości księgi podatkowej musi znaleźć wyraz w protokole z badania ksiąg podatkowych. Jeżeli tak się nie stanie, decyzja wymiarowa wydana przez organ podatkowy w wyniku ewentualnego postępowania podatkowego wszczętego w wyniku kontroli podatkowej dotknięta może być wadliwością uzasadniającą wznowienie postępowania albo stwierdzenie jej nieważności z uwagi na wydanie jej z rażącym naruszeniem prawa³¹. Jakkolwiek, zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego „o tym, czy nieuznanie za dowód w postępowaniu podatkowym ksiąg prowadzonych przez podatnika było prawnie uzasadnione, decydują tylko te okoliczności, które zostały podane przez organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego”³², to jednak, jak twierdzi Dariusz Malinowski, „poza jakąkolwiek wątpliwością jest to, że muszą one być poprzedzone protokołem z badania ksiąg podatkowych”³³. Dodać należy, że nie jest wymagane sporządzenie protokołu z badania ksiąg w sytuacji, gdy ustalenia dotyczące badania ksiąg zawiera, sporządzony zgodnie z przepisami art. 290 Op, protokół kontroli podatkowej. Wynika to wprost z treści art. 290 § 5 Op. Protokół z kontroli podatkowej winien odwoływać się do art. 193 Op.

Jeżeli organ podatkowy nie zakwestionuje ksiąg podatkowych i stwierdzi ich prawidłowość albo, stwierdzając wadliwość, uzna jednocześnie, że wady nie są istotne, następuje kolejny etap badania ksiąg podatkowych. Polega on na zbadaniu, czy dane zawarte w prawidłowo prowadzonej księdze podatkowej umożliwiają określenie podsta-

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*, s. 180.

³² Wyrok NSA z dnia 6 marca 1984 r. Sygn. akt SA/Kr 26/84, ONSA 1984, nr 1, poz. 24.

³³ D. Malinowski (red.), *op. cit.*, s. 181.

wy opodatkowania. Efektem tego badania może być stwierdzenie pozytywne albo negatywne. Zebranie dodatkowych dowodów wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego³⁴.

Zakres wymaganych dowodów i ich rodzaj zależy od stopnia użyteczności danych księgowych. Możliwa jest taka sytuacja, że dane z ksiąg podatkowych wymagają jedynie uzupełnienia dodatkowymi dowodami, celem uniknięcia przeprowadzania wymiaru podatkowego drogą oszacowania podstawy opodatkowania. Jeżeli jednak nie jest możliwe określenie podstawy opodatkowania na podstawie pewnych dowodów, konieczne staje się oszacowanie. W tym przypadku organ podatkowy zbiera w ramach prowadzonego postępowania dowodowego, będącego częścią postępowania podatkowego, dowody, które umożliwią mu zastosowanie odpowiedniej metody szacowania podstawy opodatkowania oraz oszacowanie tej podstawy w sposób możliwie jak najbliższy rzeczywistości³⁵. Wysokość podatku określona w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego powinna w jak najmniejszym stopniu odbiegać od tej, która byłaby określona, gdyby oszacowanie nie było konieczne, tj. gdyby organ miał dostęp do dowodów umożliwiających obliczenie podatku w sposób pewny³⁶.

Postępowanie podatkowe jest wszczynane także, gdy podatnik nie zgadza się z wynikiem kontroli, w tym z ustaleniami organu prowadzącego kontrolę co do prawidłowości ksiąg podatkowych. Jeżeli podatnik zgadza się z wynikiem kontroli podatkowej zawartym w protokole kontrolnym, jest zobowiązany jedynie poprawić deklarację podatkową oraz uregulować zobowiązanie podatkowe wraz z odsetkami. Podatnik będąc stroną postępowania podatkowego korzysta między innymi z zasady czynnego udziału zarówno w całym postępowaniu podatkowym, jak i w jego szczególnej części, jaką jest postępowanie dowodowe. Starając się podważyć ustalenia organu, który badał księgę podatkową i stwierdził jej nieprawidłowość, a tym samym podważyć wysokość obliczonego przez podatnika podatku, podatnik może wnosić o przeprowadzenie konkretnych dowodów na potwierdzenie swego stanowiska. Może na przykład żądać przeprowadzenia dowodu ze świadka na potwierdzenie autentyczności określonych dowodów księgowych będących podstawą dokonania zapisów księgowych, a podawanych w wątpliwość przez organ podatkowy.

Jako że księgi podatkowe stanowią podstawowe źródło danych niezbędnych dla prawidłowego obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego, stwierdzenie ich nieprawidłowości niesie za sobą daleko idące skutki. Zgodnie z artykułem 23 § 1 Op organ podatkowy w razie niemożności określenia podstawy opodatkowania (co może mieć miejsce, gdy brak jest ksiąg podatkowych, dane z nich wynikające nie pozwalają na

³⁴ J. Kulicki, *Kontrola skarbową*, Warszawa 2000, s. 232.

³⁵ *Ibidem*, s. 236.

³⁶ *Ibidem*, s. 232.

określenie podstawy opodatkowania albo gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania) może dokonać oszacowania tejże podstawy. Tego, że określenie podstawy opodatkowania metodą szacunkową – często niekorzystną dla podatnika, mimo że nie ma ona charakteru sankcji – jest ostatecznością często określaną w doktrynie „złem koniecznym”³⁷, dowodzi fakt, że organ podatkowy powinien odstąpić od oszacowania, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych uzupełnione o inne dane zebrane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

W celu oszacowania zasadnicze znaczenie mają ustalenia zawarte w protokole badania ksiąg sporządzane w sytuacji, gdy organ podatkowy kwestionuje księgę podatkową jako dowód w sprawie. Należy podkreślić, iż możliwość określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania istnieje wyłącznie w części, w jakiej organ podatkowy nie uznał księgi podatkowej za dowód w sprawie. W pozostałym zakresie podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona na podstawie danych wynikających z księgi podatkowej. Szacunkowe określenie podstawy opodatkowania stanowi bowiem odstępstwo od ogólnych zasad ustalania tej podstawy i może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy spełnione zostaną przesłanki przewidziane przez prawo.

Jakkolwiek oszacowanie nie może doprowadzić do wymiaru podatkowego w rozmiarach przewyższających faktyczną podstawę opodatkowania, to jednak należy zauważyć, że żadna metoda szacunkowa nie jest metodą doskonałą, ale jest koniecznością wynikającą z nierzetelnego prowadzenia przez podatnika księgi podatkowej. Ustalenie podstawy obliczenia podatku w drodze szacowania zmierza do ustaleń zbliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamy. Na organie podatkowym, zgodnie z zasadą prawdy materialnej, ciąży obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych kroków do ustalenia podstawy opodatkowania przez oszacowanie w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej autentycznej wysokości. Organ podatkowy nie może przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych. Oszacowanie podstawy opodatkowania powinno być oparte na w miarę realnych założeniach, choć sposób ustalania podstawy opodatkowania tą drogą pozostawiony jest uznaniu organu podatkowego. Podejmowanie się oszacowania nie oznacza dowolności działania organu podatkowego. Wręcz przeciwnie, jest on zobligowany podjąć takie działania, które pozwolą na zbliżenie szacunkowo określonej podstawy opodatkowania do jej wielkości rzeczywistej. Z tym wiąże się wybór właściwej, określonej w art. 23 Op metody oszacowania³⁸.

W „szczególnie uzasadnionych przypadkach” organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania. Te inne sposoby nie są normatywnie określone.

³⁷ W. Olszowy, *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994, s. 62.

³⁸ http://www.epodatnik.pl/artukul/doradca_podatnika/1346/Szacunkowe_ustalenie_podstawy_opodatkowania.html.

Stanowią one opracowane przez ekonomistów i stosowane w praktyce metody ustalania określonych wskaźników pomocnych przy ustalaniu podstawy opodatkowania³⁹

Wybór innej metody oszacowania niż te, które są wymienione enumeratywnie w art. 23 Op organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej jest zobowiązany uzasadnić.

Opisu wybranej metody oszacowania oraz przyczyn określenia podstawy opodatkowania tą drogą organ prowadzący postępowanie podatkowe dokonuje w decyzji wymiarowej, która kończy postępowanie⁴⁰.

Oszacowanie podstawy opodatkowania to niejedyna konsekwencja nieprawidłowego prowadzenia ksiąg podatkowych, wiąże się to także z odpowiedzialnością karną skarbową. Przepisem odnoszącym się do tego czynu jest art. 61 Kodeksu karnego skarbowego. Rozróżnia się w nim nierzetelne i wadliwe prowadzenie ksiąg. Nierzetelne, czyli niezgodnie ze stanem rzeczywistym, prowadzenie ksiąg ma charakter przepołowionego czynu karalnego. Jest uznawane za przestępstwo, za które grozi kara grzywny do 240 stawek dziennych, ale w wypadku mniejszej wagi będzie potraktowane jako wykroczenie⁴¹. Natomiast wadliwe, czyli niezgodnie z przepisami ustaw, ale także z przepisami aktów niższej rangi, wydanymi z upoważnienia ustawowego, prowadzenie księgi podatkowej jest wykroczeniem skarbowym⁴².

Nieprawidłowe prowadzenie ksiąg podatkowych zaliczane jest do kategorii deliktów skarbowych indywidualnych⁴³. Sprawcą czynu zabronionego z art. 61 Kks może być osoba zobowiązana do ich prowadzenia albo osoba, której powierzono usługowe ich prowadzenie. Odpowiedzialność karna skarbową jest niezależna od posiadania uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych. Podmiot zobowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych w praktyce może powierzyć ich prowadzenie każdemu, niezależnie od tego, czy zleceniobiorca ma odpowiednie uprawnienia formalne. Do odpowiedzialności natomiast nie można pociągnąć kogoś, kto nie będąc zobowiązanym do ich prowadzenia, czyni to z jakiegoś powodu⁴⁴.

Stroną podmiotową czynów określonych w art. 61 Kks jest umyślność. Czyny te mogą charakteryzować się zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym. Instytucje te pochodzą z prawa karnego powszechnego. Zamiar bezpośredni (*dolus directus*) charakteryzuje się nastawieniem na realizację czynu zabronionego. Sprawca ma świadomość popełnienia czynu zabronionego i na to się godzi. Dąży do realizacji „rzeczywistości zabronionej”. Natomiast zamiar ewentualny (*dolus eventualis*) polega na tym, że świa-

³⁹ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 243.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 239.

⁴¹ J. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2007, s. 280.

⁴² J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2007, s. 125.

⁴³ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe*, Toruń 2005, s. 230.

⁴⁴ J. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 280.

domości popełnienia czynu zabronionego nie towarzyszy chęć jego popełnienia, sprawca jednak na to się godzi⁴⁵.

Odpowiedzialność karną skarbową z analizowanego artykułu ogranicza ewentualna rozbieżność w interpretacjach przepisów prawa podatkowego. W takim wypadku możliwe jest przyjęcie błędu co do znamion wykluczającego umyślność. Winę natomiast wyłączyć mogą zdarzenia losowe, które są niezależne od osoby prowadzącej księgę. Co więcej, zgodnie z orzecznictwem, liczba błędów w zapisach nie przesądza o umyślności. Możliwe jest wprowadzenie umyślne do księgi jednego nierzetelnego zapisu oraz nieumyślne wprowadzenie wielu nierzetelnych zapisów wskutek niedbalstwa. Umyślności nie przypisuje się również komuś, kto dokonał w księdze zapisów nieodpowiadających rzeczywistości na podstawie nierzetelnych dokumentów, które od kogoś otrzymał, a co do których nie potrafił stwierdzić nierzetelności⁴⁶.

Obie formy nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg podatkowych mają charakter bezskutkowy i mogą zachodzić kumulatywnie w odniesieniu do tej samej księgi⁴⁷.

Wobec tak poważnych konsekwencji jak ewentualność określenia podstawy opodatkowania drogą szacowania – które co prawda nie ma charakteru sankcji stosowanej wobec niefrasobliwego przedsiębiorcy, to jednak w praktyce okazuje się rozwiązaniem zdecydowanie bardziej dotkliwym finansowo – a także odpowiedzialność karna skarbową, nie dziwi fakt, że przedsiębiorcy, w trosce o rzetelność i niewadliwość ksiąg podatkowych rejestrujących zdarzenia gospodarcze zachodzące w prowadzonych przez nich podmiotach, często powierzają ich prowadzenie biuram rachunkowym.

Prawidłowym prowadzeniem ksiąg podatkowych zainteresowane są także organy podatkowe, gdyż księgi te stanowią pewne źródło informacji koniecznych do dokonania wymiaru. Co więcej, przeprowadzenie dowodu z ksiąg nie wiąże się z takimi kosztami, jak w przypadku wielu innych środków dowodowych, stosowanych, gdy istnieją wątpliwości, których wyjaśnienie nie jest możliwe jedynie za pomocą mających podstawowe znaczenie ksiąg, ewidencji i rejestrów.

⁴⁵ T. Bojarski (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 38–40.

⁴⁶ J. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 281.

⁴⁷ *Ibidem*.