

PROTOKÓŁ BADANIA KSIĄG I PROTOKÓŁ KONTROLI – WYBRANE ZAGADNIENIA

PIOTR PIETRASZ

I. Wstęp

Celem referatu jest przedstawienie wybranych zagadnień związanych z instytucją protokołu badania ksiąg, a także protokołu kontroli. Ze względu na złożoność problematyki rozważania w referacie odnoszą się także – w ograniczonym jednak zakresie – do kwestii związanych z nierzetelnością i wadliwością ksiąg podatkowych, ustalaniem podstawy opodatkowania w drodze oszacowania oraz korektą deklaracji podatkowej.

W kolejnych częściach referatu przedstawiono w szczególności istotę i znaczenie protokołu badania ksiąg w procesie realizowania zobowiązań podatkowych, zasadność sporządzania takiego protokołu w przypadku rozliczania podatku akcyzowego, relacje pomiędzy protokołem badania ksiąg a protokołem kontroli, znaczenie oceny prawnej zawartej w protokole badania ksiąg (protokole kontroli), a także zagadnienie protokołu badania ksiąg (protokołu kontroli) jako dowodu w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.

Na wstępie referatu wskazać należy, że zgodnie ze słownikiem języka polskiego protokół to dokument będący sprawozdaniem z przebiegu czynności urzędowych¹, akt sporządzony przez urzędnika, z opisem dokonanych przez niego czynności². Słownik ortograficzny słowo „protokół” pozwala odmieniać w następujący sposób: protokołu, protokółu, protokole, protokóle, protokołów, protokółów³. Możemy zatem posługiwać się zarówno sformułowaniem „w protokole”, jak też „w protokóle”.

1 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1979, s. 944.

2 W. Kopaliński, Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych, Warszawa 1994, s. 416.

3 A. Kłosińska, Słownik ortograficzny, Warszawa 2005, s. 555.

II. Protokół badania ksiąg – istota i znaczenie

Protokół badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., organ podatkowy sporządza w przypadku przeprowadzania analizy (badania) ksiąg podatkowych pod kątem ich mocy dowodowej według kryteriów rzetelności i niewadliwości. Treść całego art. 193 o.p. daje podstawę do stwierdzenia, że organ podatkowy jest zobligowany sporządzić protokół badania ksiąg w momencie, gdy w toku postępowania podatkowego dojdzie do przekonania, że istnieją podstawy do dyskwalifikacji ksiąg jako wiarygodnego dowodu. Taka ocena ksiąg podatkowych może mieć miejsce już na etapie kontroli podatkowej. W takim przypadku kontrolujący w protokole kontroli mogą zawrzeć również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p., co wynika wprost z art. 290 § 5 o.p.

W zakresie sporządzania protokołu badania ksiąg obowiązuje zasada oficjalności. W toku postępowania podatkowego sporządza go bowiem organ podatkowy. Zasada ta odnosi się także do sporządzania protokołu kontroli. W tym jednak przypadku protokół taki sporządzają kontrolujący.

Zgodnie z art. 3 pkt 4 o.p. pod pojęciem ksiąg podatkowych rozumie się 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. Obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w szczególności wynika z przepisów obu ustaw o podatkach dochodowych⁴, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁵, ustawy o podatku od towarów i usług⁶, ustawy o grach hazardowych⁷. Najszerszy katalog ksiąg zawiera natomiast ustawa o podatku akcyzowym⁸.

4 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

5 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

7 Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540).

8 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.), zwana dalej u.p.a. Przykładowo należy wskazać następujące ewidencje:

Księgi podatkowe są dowodami charakterystycznymi w procedurze podatkowej. Dowodu takiego nie przewiduje ogólne postępowanie administracyjne. Ponadto w postępowaniu podatkowym istotne znaczenie odgrywają dowody służące odtworzeniu zaistniałych zdarzeń i działań mających wpływ na wysokość podatku. Stąd też wskazuje się, iż większa jest waga protokołów i większe ich sformalizowanie niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym⁹. Rodzaje dowodów są niejednokrotne z góry przez przepisy prawa podatkowego przewidziane, ponieważ nie chodzi tu o ustalenie jakichkolwiek zdarzeń i działań, lecz tylko tych, które są istotne z punktu widzenia podatkowoprawnego¹⁰. Przepisy prawa materialnego wprowadzają obowiązek utrwalania określonych zdarzeń istotnych z punktu widzenia sytuacji podatkowoprawnej danego

1. Ewidencja wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy, o której mowa w art. 32 ust. 5 pkt 3 u.p.a.
2. Ewidencja wysłanych i otrzymanych administracyjnych dokumentów towarzyszących, prowadzona przez podmiot prowadzący skład podatkowy lub ewidencja otrzymanych administracyjnych dokumentów towarzyszących, prowadzona przez zarejestrowanego handlowca, o której mowa w art. 41 ust. 10 u.p.a.
3. Ewidencja dokumentów handlowych towarzyszących przemieszczaniu wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, prowadzona przez podmiot prowadzący skład podatkowy, o której mowa w art. 41 ust. 10 u.p.a.
4. Ewidencja nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych, prowadzona przez zarejestrowanego handlowca, o której mowa w art. 59 ust. 2 pkt 2 u.p.a.
5. Ewidencja nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych, prowadzona przez podatnika, który nabywa wewnątrzspółnotowo wyroby akcyzowe z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju, o której mowa w art. 78 ust. 1 pkt 4 u.p.a.
6. Ewidencja prowadzona przez przedstawiciela podatkowego dotycząca wyrobów akcyzowych dostarczanych na terytorium kraju przez sprzedawcę, którego jest przedstawicielem, o której mowa w art. 80 ust. 2 pkt 3 u.p.a.
7. Ewidencja ilościowa lub ilościowo-wartościowa wyrobów akcyzowych, prowadzona przez podmiot prowadzący skład podatkowy, o której mowa w art. 53 ust. 5 u.p.a.
8. Ewidencja ilościowa energii elektrycznej na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię, a w przypadku braku takich możliwości – na podstawie dokumentów rozliczeniowych, o której mowa w art. 91 ust. 1 u.p.a.
9. Ewidencja ilościowa energii elektrycznej, o której mowa w art. 91 ust. 2 u.p.a. Ponadto przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego (Dz.U. Nr 65, poz. 598 ze zm.) nakładają, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności, obowiązek prowadzenia, między innymi, ksiąg kontroli: obrotu alkoholem etylowym i jego skażenia, przerobu alkoholu etylowego na ocet, alkoholu etylowego powrotnego, obrotu alkoholem etylowym w magazynie, rektyfikacji i odwadniania alkoholu etylowego, produkcji i rozlewu napojów spirytusowych, produkcji i rozchodu alkoholu etylowego w gorzelnii rolniczej, przychodu i rozchodu piwa, rozlewu wyrobów winiarskich oraz księgę rewizyjną magazynu alkoholu etylowego.
- 9 J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne (zarys systemu)*, Warszawa 1976, s.10.
- 10 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe, (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 228.*

podmiotu. Sprowadza się to w szczególności do obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych. Czynności związane z analizą zapisów w księdze podatkowej (badanie księgi) są utrwalane i opisywane w protokole badania księgi.

Dla powinności sporządzenia protokołu badania ksiąg nie ma znaczenia, czy księgi te są prowadzone w formie elektronicznej czy też w formie tradycyjnej – papierowej. Protokół, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., ma szczególny charakter, albowiem jest sporządzany na okoliczność kwestionowania mocy dowodowej ksiąg podatkowych. Sporządzany jest zawsze, gdy organ podatkowy w toku postępowania podatkowego (kontrolujący w toku kontroli podatkowej) dysponuje księgami podatkowymi, a przynajmniej ich fragmentami (np. z uwagi na kradzież części ksiąg, ich zniszczenie, uszkodzenie nośnika w przypadku ksiąg prowadzonych w formie elektronicznej). Dysponowanie księgą podatkową przez organ podatkowy umożliwia przeprowadzenie jej badania (zawartych w niej zapisów).

W przypadku, gdy nie ma ksiąg podatkowych, tzn. na wezwanie organu podatkowego (kontrolujących) nie zostały one udostępnione przez stronę postępowania podatkowego (kontrolowanego), np. ze względu na to, że na stronie postępowania podatkowego (na kontrolującym) nie spoczywał obowiązek ich prowadzenia lub też uległy one całkowitemu zniszczeniu i z każdego innego powodu nie zostały udostępnione – organ podatkowy nie ma obowiązku sporządzania protokołu, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Skoro nie ma ksiąg podatkowych (nie zostały one udostępnione organowi podatkowemu, kontrolującemu), to nie ma podstaw do przyjęcia ich wzmocnionej mocy dowodowej. Nie ma zatem potrzeby, jak też możliwości, kwestionowania mocy dowodowej ksiąg podatkowych, które nie istnieją, przynajmniej w ujęciu obiektywnym.

W przypadku braku ksiąg podatkowych analiza dokumentów w postępowaniu podatkowym powinna być ujęta w protokole sporządzonym na podstawie art. 172 o.p., natomiast w toku kontroli podatkowej w protokole kontroli, który jednak nie musi zawierać ustaleń dotyczących badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p.

Jak już wskazano, obowiązek sporządzania w toku postępowania podatkowego protokołu badania ksiąg wiąże się z kwestionowa-

niem ich szczególnej mocy dowodowej. Jeżeli bowiem księga podatkowa jest prowadzona rzetelnie i w sposób niewadliwy, ustawodawca wysuwa wniosek, nie pozostawiając w tej mierze żadnej swobody organom prowadzącym postępowanie, że mają do czynienia z dowodem na to, co wynika z zawartych w tej księdze zapisów. Księga rzetelna i niewadliwa ma zatem taką samą „wzmocnioną” moc dowodową jak dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 o.p. Księga podatkowa korzysta zatem z domniemania prawdziwości (autentyczności) oraz domniemania zgodności z prawdą (wiarygodności).

Dobrodziejstwo domniemania wiarygodności ksiąg podatkowych chroni podatnika przed koniecznością każdorazowego dowodzenia wysokości podatku, którego obliczenie oparto na zapisach księgi. Domniemanie, zgodnie z którym księgi podatkowe stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, chroni podatnika do czasu zakwestionowania ich rzetelności lub niewadliwości. Wnioski płynące z domniemań prawnych mogą być kwestionowane tylko poprzez przeprowadzenie przeciwdowodu. Instytucja zawarta w art. 193 o.p. daje zatem podatnikowi bardzo poważny przywilej w postaci zagwarantowania, iż określenie zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy nie zostanie dokonane odmiennie, niż wynika to z rzetelnej i niewadliwej księgi podatkowej. Wyłączenie uprzednie wzruszenie domniemania zgodności księgi z prawdą otwiera organowi podatkowemu możliwość dokonania swobodnej oceny księgi. Samo zaś poddawanie przez organ podatkowy w wątpliwość księgi podatkowej, np. na podstawie sprzeczności ekonomicznych, nie wystarczy do obalenia tego domniemania¹¹.

Wzruszenie domniemania związanego z księgami podatkowymi następuje poprzez zakwestionowanie podstawy domniemania, czyli niewadliwości lub rzetelności. Dyskwalifikacja domniemania autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej wymaga nieodzownie zachowania trybu określonego w art. 193 § 6–8 o.p. W szczególności istotne znaczenie ma protokół badania ksiąg. Protokół taki, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., posiada istotny walor informacyjny. Organ podatkowy powiadamia w nim o nieprzyjęciu księgi jako dowodu tego, co wynika z zawartych w niej zapisów. Protokół o treści określo-

11 P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 837.

nej w art. 193 § 6 o.p. jest jedynie dopuszczalną formą dyskwalifikacji ksiąg podatkowych, jako szczególnego dowodu¹².

W okresie międzywojennym protokół badania ksiąg stwierdzał jedynie fakt zbadania ksiąg i zawierał ustalenia faktyczne. Odrzucenie księgi następowało natomiast poprzez zawiadomienie podatnika, co miało miejsce łącznie z doręczeniem nakazu płatniczego. Odrzucenie ksiąg nie stanowiło przedmiotu odrębnego aktu, np. odrębnego orzeczenia lub postanowienia, mieściło się bowiem w akcie, mocą którego dokonywano wymiaru podatku. Było częścią składową dokonywanej przez organ oceny dowodów. Dlatego też odrzucenie ksiąg podatkowych nie mogło być przedmiotem odrębnego odwołania lub też zażalenia. Tylko i wyłącznie w odwołaniu od wymiaru mógł podatnik kwestionować odrzucenie ksiąg. W tym okresie sam protokół badania ksiąg, sporządzony przy udziale podatnika i przez niego podpisany, nie mógł zastąpić powiadomienia podatnika o nieprzyjęciu ksiąg jako dowodu w sprawie. W takiej sytuacji zachodziła bowiem wadliwość postępowania¹³. Aktualnie protokół badania ksiąg zastępuje w pewnym zakresie dawną postać nierzetelności i odrzucenia ksiąg podatkowych¹⁴.

Współcześnie wskazano, że protokół badania ksiąg jest elementem fazy przygotowania wymiaru podatku, które powinno być rozstrzygane w drodze decyzji i poddane kontroli w toku instancji¹⁵. Problem ten jest widoczny zwłaszcza w sytuacji kwestionowania księgi podatkowej w protokole kontroli, który kończy formalnie wyodrębniony etap realizacji zobowiązań podatkowych – kontrolę podatkową.

Domniemanie zgodności z prawdą księgi podatkowej stanowi jedną z istotniejszych gwarancji procesowych podatnika będącego stroną postępowania. Również tryb wzruszenia tego domniemania ma charakter gwarancyjny, chroniący interes jednostki w toku postępowania. Dlatego też należy zgodzić się z opinią, iż organy podatkowe nie mogą uznać fikcyjnego charakteru transakcji bez jednoczesnego stwierdze-

12 P. Pietrasz (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 837.

13 Wyrok NTA z 29 kwietnia 1931 r. I. rej. 1185/24 i z dnia 30 grudnia 1931 r. I rej. 1869/30, opubl., (w:) W. Runcewicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 1935, s. 299.

14 H. Dzwonkowski, Zakres i struktura postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7, s. 18 i n.

15 Zob. H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 556–557.

nia niezetelności ksiąg podatkowych, w których te transakcje były zaewidencjonowane¹⁶. Nie mogą dokonywać ustaleń sprzecznych z treścią ksiąg podatkowych, o ile nie stwierdzą ich wadliwości lub niezetelności¹⁷. Należy pamiętać o tym, że jakiegokolwiek odstępstwa od zasad procedury, a w tym ograniczenia w korzystaniu z uprawnień strony, mogą być wyprowadzone wyłącznie przez przepisy ustawowe¹⁸. Powyższe stanowisko należy, moim zdaniem, odnieść również do gwarancji procesowych.

Jak w praktyce ocenia się brak stwierdzenia przez organ niezetelności prowadzenia ksiąg zgodnie z zasadami określonymi w art. 193 § 6 o.p.? W najnowszym orzecznictwie w większości przypadków sądy stoją na stanowisku, że brak formalnego stwierdzenia przez organ niezetelności prowadzenia ksiąg zgodnie z art. 193 § 6 o.p. nie może mieć wpływu na wynik prowadzonego postępowania w przypadku, gdy ze sporządzonego protokołu np. kontroli wynikały okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń np. poprzez wniesienie zastrzeżeń¹⁹. Zatem naruszenie art. 193 § 6 o.p. może stanowić podstawę do uchylenia decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁰, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Brak sporządzenia protokołu badania ksiąg podatkowych nie jest ponadto podstawą wznowienia postępowania określoną w art. 240 o.p.²¹ Jednakże w jednym z orzeczeń sąd administracyjny wskazał, iż brak protokołu badania ksiąg i ich zakwestionowania w określonym zakresie może być w konkretnym przypadku na tyle istotny, iż skutkuje stwierdzeniem nieważności decyzji²². Z kolei w innym orzeczeniu wskazano, iż pominięcie procedury obalenia

16 Wyrok WSA w Warszawie z 8 marca 2006 r., III SA/Wa 281/05, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 4, s. 4.

17 Wyrok WSA w Warszawie z 23 listopada 2006 r., III SA/Wa 3078/06, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 1, s. 3.

18 Z uzasadnienia orzeczenia TK z dnia 10 czerwca 1987 r., P 1/87, OTK 1987, nr 1, poz. 1.

19 Wyrok NSA z 17.10.2007 r., I FSK 1291/06 LEX nr 418929; wyrok WSA w Białymstoku z 17 grudnia 2009 r., I SA/Bk 185/09, LEX nr 549538.

20 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), dalej p.p.s.a.

21 Wyrok NSA z 15 czerwca 2007 r., I FSK 894/06, LEX nr 382115.

22 Wyrok WSA w Warszawie z 10 marca 2008 r., III SA/Wa 1448/07, LEX nr 471427.

domniema prawdziwości ksiąg podatkowych nie powoduje zaistnienia przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji²³.

Uwzględniając przedstawione powyżej opinie, można dojść do wniosku, że w przypadku, gdy ze sporządzonego protokołu np. kontroli, wynikają okoliczności kwestionowane przez organ dotyczące stanu faktycznego, a strona nie jest pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń, np. poprzez wniesienie zastrzeżeń, stopień naruszenia przepisów procedury jest na tyle nieistotny, że może być zakwalifikowany jako taki, który nie mógł mieć istotnego wpływu na wynik sprawy. Jednakże w przeciwnym wypadku, przy braku możliwości ustosunkowania się do stwierdzonych nieprawidłowości, mamy – moim zdaniem – do czynienia z wadą kwalifikowaną – rażącym naruszeniem prawa. Treść art. 193 o.p. bez żadnych wątpliwości interpretacyjnych może być ustalona w bezpośrednim rozumieniu, co pozwala zakwalifikować zaniechanie sporządzenia protokołu badania księgi kwestionującego jej moc dowodową jako rażące naruszenie art. 193 o.p.

Rażące naruszenie prawa określa się jako naruszenie wyraźnej, niebudzącej wątpliwości interpretacyjnej normy prawa materialnego lub normy prawa procesowego²⁴. W judykaturze wskazuje się, iż wada wywołująca nieważność decyzji musi tkwić w samej decyzji, a to znaczy, iż z reguły jest następstwem rażącego naruszenia prawa materialnego. Wskazuje się, że nie będzie zatem uzasadniać stwierdzenia nieważności decyzji naruszenie przepisów postępowania, nawet o charakterze rażącym, jeżeli sama treść decyzji odpowiada prawu²⁵. Oznacza to, że rażące naruszenie procedury musi przekładać się bezpośrednio na treść decyzji. Przyjmując wyrażone w orzecznictwie sądów administracyjnych dodatkowe warunki zakwalifikowania naruszenia prawa procesowego jako rażące, zasadny jest wniosek, że zaniechanie procedury określonej w art. 193 § 6 – 8 o.p., jeżeli strona nie zastała zapoznana z kwestionowanymi okolicznościami i jednocześnie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń – można zakwalifikować jako rażące naruszenie prawa.

23 Wyrok WSA w Krakowie z 11 czerwca 2008 r., I SA/Kr 385/08, LEX nr 491357.

24 B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Warszawa 2009, s. 323.

25 Wyrok NSA z 2 grudnia 2005 r., II FSK 27/05, LEX nr 187767.

W dalszej kolejności należy wskazać, że określenie, w jakim zakresie uznaje się księgę podatkową za nierzetelną i w jakim zakresie odmawia się jej mocy dowodowej, musi być dokonane jednoznacznie i precyzyjnie. Nadto nierzetelność części dowodów nie może powodować dyskwalifikacji księgi podatkowej w całości²⁶. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi nierzetelność księgi podatkowej za miesiące wrzesień – listopad 2008 r., to księga podatkowa za pozostałe miesiące tego roku stanowi dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów. Jeśli organ podatkowy stwierdzi nierzetelność zapisów odnoszących się do przychodów, księga w zakresie odnoszącym się do kosztów uzyskania przychodów stanowi dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów.

Ocena ksiąg pod kątem rzetelności wiąże się z ustaleniem faktów, a nie z oceną prawną. Nierzetelność jest bowiem nieprawidłowością co do faktów, a nie co do prawa. Naruszenie prawa materialnego przez podatnika, polegające np. na zakwalifikowaniu do kosztów uzyskania przychodu wydatków, które w świetle prawa nie mogą być uznane za takie koszty, nie jest nierzetelnością księgi i to niezależnie od wielkości tego błędu w stosunku do wielkości przychodu. W konsekwencji wynikający z art. 193 § 1 o.p. zakres domniemania prawdziwości oraz domniemania zgodności z prawdą w sferze rzetelności odnosi się tylko do stanu faktycznego, nie obejmuje natomiast dokonanej przez podatnika kwalifikacji prawnej zaewidencjonowanych zdarzeń. Z kolei ocena pod kątem niewadliwości stanowi ocenę prawną, jednakże w ograniczonym zakresie, przepisów dotyczących zasad prowadzenia ksiąg.

Niezależnie od powyższych spostrzeżeń nie ma przeszkód, ażeby protokół, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., zawierał także ocenę prawną dotyczącą np. zakwalifikowania określonego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Przemawia za tym w szczególności wynikająca z art. 121 § 2 o.p. zasada informowania o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania.

Treść protokołu kontroli oraz protokołu badania ksiąg może mieć decydujące znaczenie dla zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na zasadach określonych w art. 33 o.p. W literaturze wskazuje się bowiem, że wskazanie jako przesłanki zabezpieczenia w związku z unikaniem

26 Zob. H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja..., s. 523.

wykonania obowiązku podatkowego, nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych, jest możliwe jedynie wtedy, gdy wcześniej w protokole badania ksiąg (w protokole kontroli) organ podatkowy stwierdził ich nierzetelność²⁷.

III. Protokół badania ksiąg a podatek akcyzowy

Nie ma odrębnych uregulowań w zakresie sporządzania protokołu badania ksiąg w podatku akcyzowym. Zwykle w trakcie kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych dotyczących podatku akcyzowego badaniu podlega dokumentacja księgową, w tym również księgi zawierające informacje o zakupach, magazynowaniu i sprzedaży wyrobów akcyzowych, których obowiązek prowadzenia wynika z innych przepisów niż przepisy akcyzowe. W pierwszej jednak kolejności organ podatkowy, jeżeli stwierdzi nierzetelność ksiąg, których obowiązek prowadzenia wynika z przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz z przepisów wykonawczych, powinien sporządzić protokół badania tych właśnie ksiąg.

Nasuwa się natomiast pytanie, czy w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej (postępowania podatkowego) w zakresie podatku akcyzowego, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w ewidencjonowaniu np. w podatkowej księdze przychodów i rozchodów operacji gospodarczych dotyczących obrotu wyrobami akcyzowymi, naczelnik urzędu celnego jest właściwy do sporządzania protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., wskazującej nierzetelność prowadzonej przez podatnika księgi podatkowej? Wydaje się, że organ podatkowy właściwy w zakresie podatku akcyzowego będzie nie uprawniony, ale zobowiązany do sporządzenia takiego protokołu, jeżeli na sytuację podatkowoprawną w podatku akcyzowym mają wpływ czynności zbycia towaru, które to zdarzenia winny być ujęte w księdze podatkowej i jednocześnie podatnik nie miał obowiązku prowadzenia odrębnych ksiąg wyłącznie dla celu podatku akcyzowego. Jeżeli natomiast z przepisów prawa wynika obowiązek prowadzenia odrębnych urzędów księgowych, w których ewidencjonowane powinny być zdarzenia

27 M. Staniszewski, *Egzekucja obowiązków podatkowych*, Warszawa 2010, s. 7.

istotne z punktu widzenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, to nie jest konieczne stwierdzanie nierzetelności urzędzeń księgowych prowadzonych dla celów rozliczenia innych podatków, np. podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Moim zdaniem z art. 193 o.p. można wywieść zasadę, że jeżeli nierzetelność szeroko rozumianej księgi podatkowej przekłada się na wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy obligatoryjnie sporządza protokół, w którym kwestionuje zapisy tej księgi.

IV. Protokół badania ksiąg a protokół kontroli

Protokół badania ksiąg w sposób istotny różni się od protokołu kontroli. O ile bowiem ten pierwszy sporządza się w zasadzie z jednego rodzaju czynności, a mianowicie z czynności badania ksiąg, w tym także dokumentów źródłowych, to ten drugi powinien być w istocie odzwierciedleniem wszelkich czynności podejmowanych w toku kontroli. Protokół kontroli ma zastosowanie do wszystkich podatników i wszystkich podatków, także w przypadkach, gdy nie istnieje obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych. W protokole kontroli powinny zostać odzwierciedlone wszelkie czynności podejmowane przez kontrolującego (np. wezwanie do określonych czynności, zarządzenie oględzin, powołanie oględzin), jak również zachowania kontrolowanego (jego działania lub zaniechania), o ile mają one związek z kontrolą podatkową (np. opór przy wstępie na nieruchomości kontrolowanego, odmowa przedstawienia określonych ksiąg i dokumentów, niestawienie się w miejscu prowadzonej kontroli mimo wezwania). Protokół kontroli jest w przypadku każdej kontroli jednym z ostatnich dokumentów, który wydają kontrolujący w ramach kontroli podatkowej²⁸.

Zgodnie z art. 290 § 1. o.p. przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych. W myśl zaś art. 290 § 5 o.p. w protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193. W tym przypadku nie sporządza się

28 M. Popławski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 1130.

odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. To ostatnie zdanie oznacza, że nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg zarówno w toku kontroli podatkowej, jak też w toku prowadzonego później postępowania podatkowego. Oznacza to, że w pewnym sensie protokół kontroli „wchłania” protokół badania ksiąg. Organ podatkowy może dokonać zakwestionowania rzetelności lub też niewadliwości księgi podatkowej już na etapie kontroli podatkowej. W takiej sytuacji, jeżeli protokół kontroli zawiera ustalenia, o których mowa w art. 193 § 6 o.p., to nie można tego rodzaju postępowania kwestionować, domagając się sporządzenia w oparciu o te same ustalenia kolejnego protokołu badania ksiąg na podstawie przepisu art. 193 § 6 o.p. na etapie postępowania podatkowego²⁹. Jeżeli natomiast protokół kontroli nie zawierałby danych i informacji, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., to nieskorzystanie z tego prawa w protokole kontroli obliuguje organ podatkowy do sporządzenia protokołu badania ksiąg na podstawie art. 193 § 6 o.p. już na etapie postępowania podatkowego³⁰.

Jeżeli w toku postępowania podatkowego prowadzona jest równoległe (w tym samym czasie) kontrola podatkowa, to rzeczą organu podatkowego jest zadbanie o to, ażeby przed wydaniem decyzji kontrolowany mógł odnieść się do treści protokołu, zwłaszcza gdy ustalenia poczynione w protokole są następnie wykorzystywane w uzasadnieniu decyzji podatkowej. W przeciwnym razie iluzoryczna staje się funkcja gwarancyjna prawa do wniesienia zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu kontroli.

W toku kontroli stan faktyczny może być utrwalony również za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych (art. 290 § 1 o.p.). Zauważyć jednak należy, że – po pierwsze – zastosowanie tej techniki nie zwalnia od sporządzenia protokołu kontroli w formie tradycyjnej – papierowej. Po drugie zaś, zawarte w protokole kontroli ustalenia odnoszące się do kwestii, o których mowa art. 193 § 6 o.p., czyli w zakresie kwestionowania mocy dowodowej ksiąg podatkowych, muszą przybrać formę pisemną.

Zarówno protokół badania ksiąg, jak też protokół kontroli powinny być doręczne stronie (kontrolowanemu) na zasadach określonych

29 Wyrok NSA z 14 lutego 2008 r., II FSK 433/07, LEX nr 468825.

30 Wyrok NSA z 24 marca 2010 r., II FSK 1852/08, niepubl.

w rozdziale 5 działu IV Ordynacji podatkowej. Wskazane protokoły zostały zatem potraktowane odmiennie niż te sporządzane na zasadach określonych w art. 172–176 o.p. Konieczność doręczenia protokołu podyktowana jest umożliwieniem stronie (kontrolowanemu) skorzystania z istotnych uprawnień. Strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu badania ksiąg, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania (art. 193 § 8 o.p.). Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu kontroli, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe (art. 291 § 1 o.p.).

W odniesieniu do protokołu kontroli ustawodawca wskazał, że w przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w art. 291 § 1 o.p. (14 dni od dnia jego doręczenia) przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Instytucji takiej nie przewidują przepisy dotyczące protokołu badania ksiąg. Wskazuje się, że trudno jest jednoznacznie wskazać cel i konsekwencje prawne wynikające z takiego uregulowania. Z jednej strony, przepis ten może mobilizować kontrolowanego do szczegółowego ustosunkowania się do wszystkich ustaleń, z którymi się nie zgadza. Ma to sprzyjać wyjaśnieniu wszelkich wątpliwości już na etapie kontroli podatkowej, dzięki czemu uniknąć będzie można konieczności podejmowania innych procedur, w tym prowadzenia postępowania podatkowego, mających doprowadzić do prawidłowej realizacji przepisów prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony, regulacja ta nie może ograniczać kontrolowanemu prawa do kwestionowania materiału dowodowego czy ustaleń poczynionych w ramach kontroli podatkowej, a wykorzystywanego np. w postępowaniu podatkowym³¹.

31 M. Popławski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. komentarz, Warszawa 2009, s. 1138.

V. Charakter prawny protokołu badania ksiąg (protokołu kontroli)

Zarówno protokół kontroli, jak też protokół badania ksiąg są dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

Podkreślić należy, że ustalenia ujęte w protokole kontroli oraz w protokole badania ksiąg stanowią element materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie i stanowią podstawę do ewentualnego wydania decyzji podatkowej bądź też w przypadku protokołu kontroli – skorygowania deklaracji. Zarówno zatem protokół kontroli, jak i protokół badania ksiąg nie mają charakteru samoistnego w tym znaczeniu, że nie nakładają określonych obowiązków ani też nie przyznają uprawnień. Niemniej jednak dokumenty te mogą dotyczyć uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

W orzecznictwie wskazano, że protokół badania ksiąg jest swoistym aktem administracyjnym, którego sporządzanie, jak i kwestionowanie powinno odbywać się w zgodzie z procedurą opisaną w art. 193 § 6–8 o.p.³² Jest to bowiem, jak już wskazano, jedyna forma obalenia szczególnej mocy dowodowej księgi podatkowej. Pamiętać należy, że zgodnie z art. 194 § 3 o.p. nie została wyłączona możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach. Przy tym w odniesieniu do protokołu badania ksiąg następuje to w pierwszej kolejności na zasadach określonych w art. 193 § 6–8 o.p., zaś w odniesieniu do protokołu kontroli na zasadach określonych w art. 291 o.p.

VI. Zasady sporządzania protokołu badania ksiąg (protokołu kontroli)

Zasady sporządzania protokołów przewidziane w art. 172–175 o.p. mają ograniczone zastosowanie do sporządzania protokołu badania

32 Wyrok NSA z 17 kwietnia 2000 r., III SA 819/99, ONSA 2001, nr 3, poz. 116 oraz wyrok NSA z 23 września 2008 r., II FSK 878/07, LEX nr 492424.

ksiąg oraz protokołu kontroli. W pierwszym przypadku postanowienia art. 193 o.p. stanowią niewątpliwie *lex specialis* w odniesieniu do art. 172–175 o.p. Z kolei zgodnie z art. 292 o.p. w sprawach nieuregulowanych w art. 281–291 regulujących kontrolę podatkową stosuje się odpowiednio, między innymi, przepisy rozdziału 9 działu IV. Zatem także regulacje określające zasady sporządzania protokołu kontroli stanowią *lex specialis* w odniesieniu do art. 172–175 o.p.

W przypadku sporządzania protokołu badania ksiąg, jak też protokołu kontroli nie ma zastosowania art. 173 § 2 o.p., zgodnie z którym protokół odczytuje się wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które powinny następnie protokół podpisać. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokole. Podkreślenia wymaga, że odczytanie protokołu następuje w obecności osób uczestniczących w czynności urzędowej. W protokole z konkretnej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ważne jest wierne odzwierciedlenie przebiegu tej czynności, stąd też wymóg odczytania tego protokołu osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które powinny następnie protokół podpisać, co stanowi wyraz braku zastrzeżeń do sporządzonego i odczytanego protokołu. A zatem podpis pod protokołem, o którym mowa w art. 173 § 2 o.p., osoby uczestniczącej w czynności urzędowej stanowi potwierdzenie przez tę osobę rzetelnego odzwierciedlenia w tym protokole przebiegu protokołowanej czynności i braku do niego zastrzeżeń. Takie potwierdzenie podpisem stanowi jednocześnie swoiste wzięcie odpowiedzialności za treść tegoż protokołu co do jego zgodności z rzeczywistością, skoro stanowi akceptację podpisującego dla tej treści. Brak tej akceptacji musiałby spotkać się z odmową złożenia podpisu lub też ewentualnie z wniesieniem stosownych zastrzeżeń do treści protokołu. Jeżeli zaś chodzi o protokół kontroli i protokół badania ksiąg, brak podpisu kontrolowanego (na protokole kontroli) bądź też brak podpisu strony (na protokole badania ksiąg) nie pozwala na uznanie takiego dokumentu za niesporządzony³³, ewentualnie wadliwie sporządzony.

Niedopuszczalne jest sporządzanie i doręczanie podatnikowi aneksów do protokołu kontroli, w szczególności aneksów, których jedynym

33 Zob. wyrok NSA z 29 lipca 2008 r., II FSK 692/07, LEX nr 485157.

celem jest naprawienie formalnych wad protokołu. W odniesieniu do protokołu badania ksiąg za dopuszczalne uznać należy natomiast sporządzenie kolejnego protokołu badania ksiąg – uzupełniającego. Takiej możliwości nie ma w przypadku protokołu kontroli, albowiem doręczenie takiego dokumentu kończy kontrolę podatkową.

W jednym z orzeczeń sąd wskazał, iż zgodnie z art. 292 o.p. w sprawach nieuregulowanych w art. 281–291 o.p. stosuje się odpowiednio przepisy działu IV ordynacji podatkowej, a więc m.in. przepis art. 215 o.p., który uprawnia organ podatkowy, z urzędu lub na żądanie strony, do prostowania w drodze postanowienia błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek w wydanej przez ten organ decyzji czy też postanowieniu (art. 219 o.p.). Skoro więc art. 292 o.p. dopuszcza możliwość stosowania tego przepisu do spraw dotyczących kontroli podatkowej, nie można odmówić możliwości zastosowania go w przypadku wystąpienia oczywistych omyłek w protokole kontroli³⁴. Oznacza to, że protokół kontroli podatkowej podlega rektyfikacji, tak jak postanowienie.

Jeżeli chodzi o korygowanie treści protokołu badania ksiąg, to czynność taka może nastąpić w uzasadnieniu decyzji podatkowej. Przy nie może ona – co należy podkreślić – dotyczyć kwestii związanych ze zwiększeniem zakresu (rozmiaru) stwierdzonej nierzetelności (wadliwości) ksiąg podatkowych. W takiej sytuacji nicodowny jest kolejny protokół³⁵.

Jeśli w toku kontroli podmiot kontrolowany składa wyjaśnienia, udziela odpowiedzi na pytania, to tego rodzaju oświadczenia powinny znaleźć odbicie w protokole kontroli. Art. 290 § 1 i 2 o.p. nakłada na kontrolujących obowiązek udokumentowania przebiegu kontroli. Nie można zatem skutecznie domagać się „usunięcia” takich oświadczeń z treści protokołu kontroli, jeśli kontrolujący złożył je w trakcie kontroli³⁶.

34 Wyrok WSA w Warszawie z 19 marca 2004 r., III SA 2616/02, LEX nr 113580.

35 Zob. wyrok NSA z 15 maja 2008 r., I FSK 621/07, niepubl.

36 Wyrok NSA z 24 lutego 2009 r., I FSK 1973/07, LEX nr 518706.

VII. Protokół badania ksiąg (protokół kontroli) a ocena prawna

O ocenie prawnej wprost traktuje art. 290 § 2 pkt 6a o.p. Niemniej jednak ocenę prawną może, a w zasadzie powinien, zawierać także protokół badania ksiąg. Ocena prawna sprawy będącej przedmiotem kontroli podatkowej powinna zawierać wskazanie regulacji prawnych, których stosowanie, przez kontrolowanego, było przedmiotem kontroli, a także przedstawienie, czy kontrolowany wywiązywał się z obowiązków wynikających z tych regulacji prawnych³⁷. Ocena prawna to analiza materiałów w kontekście obowiązującego prawa podatkowego. Nie jest to środek dowodowy, lecz proces wnioskowania, jeden z elementów dochodzenia do rozstrzygnięcia³⁸. Ocena prawna jest opinią, osądem wydanym na podstawie obowiązujących w danym czasie przepisów prawa. W protokole wyraźnie powinny być więc wskazane nieprawidłowości, a więc różnice pomiędzy zawartymi w przepisach prawa wyznaczeniami a ich realizacją przez kontrolowanego.

Wniosek o konieczności ujęcia w protokole badania ksiąg oceny prawnej wyprowadzić można z określonej w art. 121 § 2 o.p. zasady informowania. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Nie można mieć żadnej wątpliwości, że ocenę prawną zawiera stwierdzenie wadliwości. Z kolei stwierdzenie nierzetelności w sferze prawnej wiąże się z dyskwalifikacją wzmocnionej mocy dowodowej księgi podatkowej. Ponadto protokół badania ksiąg może, a nawet powinien – z uwagi na treść art. 121 § 2 o.p. – zawierać ocenę oprawną w zakresie dokonanej przez podatnika kwalifikacji prawnej zaewidencjonowanych w księdze zdarzeń podatkowych w sytuacji, gdy kontrolujący to kwestionują, np. stwierdzają wadliwe ujęcie wydatków do kosztów podatkowych.

W jednym z orzeczeń sąd wskazał, iż protokół kontroli (sporządzony przez organy kontroli skarbowej) podlega ocenie wraz z całokształ-

37 M. Popławski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel. R. Dowgier, P. Pietrasz. M. Popławski, Ordynacja podatkowa. komentarz, Warszawa 2009, s. 1132.

38 Wyrok WSA w Warszawie z 27 sierpnia 2009 r., III SA/Wa 1413/08, niepubl. (nieprawomocny).

tem materiału dowodowego przez organ podejmujący decyzję. Organ wydający decyzję nie jest związany oceną prawną wyrażoną w protokole kontroli. Jednak, jeżeli oceny tej nie podziela, powinien swoje stanowisko uzasadnić, mając na względzie zawarte w procedurze administracyjnej zasady postępowania dowodowego i czynienia ustaleń na podstawie całokształtu zgromadzonych dowodów³⁹. Odróżnić należy kwestię związania oceną prawną od faktu, iż protokół jest dokumentem urzędowym. Niewątpliwie organ, wydając decyzję podatkową, nie jest związany oceną prawną zawartą w protokole badania ksiąg lub też w protokole kontroli; brak jest bowiem takiej regulacji. Niemniej jednak ograniczony jest zakres swobodnej oceny ustaleń faktycznych zawartych w takich protokołach. W tym zakresie protokół bowiem stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone. Oczywiście, zarówno organ podatkowy, jak też strona postępowania mogą zakwestionować ustalenia przedstawione przez kontrolujących w protokole. Nieodzwonne jest jednak w tym zakresie przeprowadzenie stosownego postępowania wyjaśniającego, którego następstwem może być obalenie ustaleń wynikających z treści protokołu kontroli.

VIII. Protokół badania ksiąg (protokołu kontroli) a oszacowanie podstawy opodatkowania

Dyskwalifikacja „wzmocnionej” mocy dowodowej księgi podatkowej nie stanowi automatycznie przesłanki do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Oznacza to, że stwierdzenie w protokole badania ksiąg lub też w protokole kontroli, że księga podatkowa jest nierzetelna albo wadliwa, nie jest jeszcze podstawą do oszacowania. Warto bowiem zauważyć, że przepis art. 23 § 1 o.p. nie wymienia wśród przesłanek pozwalających oszacować podstawę opodatkowania stwierdzenia nierzetelności ksiąg⁴⁰.

W konsekwencji takiego stanu rzeczy należy dojść do wniosku, że nierzetelność ksiąg lub też ich wadliwość nie odpowiadają merytorycz-

39 Wyrok WSA w Warszawie z 27 sierpnia 2009 r., III SA/Wa 1413/08, niepubl. (nieprawomocny).

40 P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 840.

nie przesłankom ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Nasuwa się pytanie, czy bez uprzedniej dyskwalifikacji szczególnej mocy dowodowej ksiąg podatkowych w protokole badania ksiąg lub też w protokole kontroli można dokonać ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania? Odpowiedź na tak postawione pytanie jest skomplikowana.

Zaniechanie procedury obalenia domniemania zgodności z prawdą ksiąg podatkowych przed przystąpieniem do oszacowania podstawy opodatkowania może, co do zasady, mieć wpływ na wynik sprawy, bowiem strona zostaje w takiej sytuacji pozbawiona możliwości kwestionowania ustaleń organu podatkowego poprzez możliwość wniesienia zastrzeżeń do protokołu badanych ksiąg (art. 193 § 8 o.p.). Okoliczność ta nie powoduje jednak braku podstaw prawnych do ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Brak protokołu badania ksiąg (art. 193 § 6 o.p.) nie czyni bowiem niemożliwym określenia podstawy opodatkowania w drodze jej oszacowania z powodów określonych w art. 23 o.p., gdyż – jak już wcześniej wskazano – nie jest przesłanką oszacowania⁴¹. Należy jednak wskazać to, co już zostało powiedziane, że istotne jest to, czy ze sporządzonego protokołu np. kontroli wynikały okoliczności kwestionowane przez organ (kontrolujących), a strona (kontrolowany) nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń np. poprzez wniesienie zastrzeżeń. W przypadku ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania szczególnego znaczenia nabiera umożliwienie stronie (kontrolowanemu) wypowiedzenia się w odniesieniu do stanowiska organu (kontrolujących). Poprzez doręczenie protokołu badania ksiąg, który zawiera ocenę mocy dowodowej ksiąg według kryteriów rzetelności i niewadliwości, umożliwia się stronie podjęcie inicjatywy dowodowej, by uniknąć szacowania podstawy opodatkowania. Organ powinien zatem sporządzić protokół badania ksiąg w momencie, gdy w toku postępowania dojdzie do przekonania, że istnieją podstawy do dyskwalifikacji ksiąg jako wiarygodnego dowodu⁴².

41 Por. wyrok WSA w Białymstoku z 9 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 444/04, LEX nr 173669.

42 Wyrok WSA w Gdańsku z 4 marca 2008 r., I SA/Gd 339/07, LEX nr 460681.

Podsumowując, moim zdaniem, nawet jeżeli niewątpliwym jest, że księgi podatkowe prowadzono nierzetelnie, to brak protokołu badania ksiąg (kontroli) i w konsekwencji brak możliwości wypowiedzenia się i zajęcia stanowiska w odniesieniu do ustaleń kontrolujących (organu) może wpłynąć na ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, a zatem w konsekwencji także na wynik sprawy w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W dalszej kolejności nasuwa się pytanie, czy można przeprowadzić ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania już w protokole badania ksiąg (protokole kontroli), w którym jednocześnie zakwestionowano szczególną moc dowodową ksiąg. Odpowiedź na tak postawione pytanie jest również skomplikowana.

Jeżeli organ podatkowy wzruszy domniemanie prawne wynikające z art. 193 § 1 o.p., a nadto brak będzie danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania, to tym samym uzyska uprawnienie do dokonania oszacowania podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 23 § 1 o.p. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że zgodnie z art. 193 § 8 o.p. strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu badania ksiąg, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania bez sięgania po instrument oszacowania podstawy opodatkowania. Wątpliwości może budzić ustalenie podstawy opodatkowania w ten sposób już w protokole badania ksiąg, czyli jeszcze przed doręczeniem stronie protokołu wskazujących stwierdzone nieprawidłowości.

Jeszcze inaczej wygląda to zagadnienie w przypadku protokołu kontroli, zawierającego ustalenia, o których mowa w art. 193 o.p. Otóż z art. 290 § 2 pkt 7 o.p. wynika, że protokół kontroli zawiera, między innymi, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji. Jeżeli jednak po doręczeniu protokołu kontroli kontrolowany ma prawo przedstawić dowody, które umożliwią organowi prawidłowe określenie podstawy opodatkowania, to z pewnością w protokole tym nie powinny znaleźć się obliczenia dotyczące uszczupień podatkowych będących konsekwencją nierzetelności księgi podatkowej. Byłoby to po prostu przedwczesne. Spostrzeżenie to odnosi się także do kwestii oszacowania podstawy opodatkowania w pro-

tokole kontroli sporządzanym na podstawie art. 290 o.p. Zatem również oszacowanie podstawy opodatkowania nie powinno, jak się wydaje, zostać ujęte już w protokole kontroli. Należy pamiętać o tym, że kontrolowany w stosownym terminie może uzupełnić materiał dowodowy, co może pozwolić organowi podatkowemu na odstępnie od ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania zgodnie z treścią art. 23 § 2 o.p.

Jest jeszcze jeden powód, który przemawia za zakazem dokonania oszacowania podstawy opodatkowania w protokole kontroli wydanym na podstawie art. 290 o.p. zarówno przez organ podatkowy, jak też przez organ kontroli skarbowej. Otóż ustalanie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania jest etapem postępowania podatkowego jurysdykcyjnego, a nie etapem kontroli podatkowej. Oszacowania dokonuje organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, w tym także działający poprzez upoważnionych pracowników, a nie kontrolujący w toku kontroli podatkowej. Protokół kontroli wydany na podstawie art. 290 o.p. jest natomiast, jak już wskazano, tylko odzwierciedleniem wszelkich czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej.

Powyższe rozważania przemawiają za ograniczeniem możliwości oszacowania podstawy opodatkowania już w protokole kontroli, co nie oznacza jednak, iż oszacowanie podstawy opodatkowania już na etapie protokołu kontroli zawsze oznaczać będzie wadliwość postępowania, skutkującą zawsze dyskwalifikacją wydanej decyzji podatkowej, o czym mowa w dalszej części referatu.

IX. Protokół badania ksiąg (protokół kontroli) a korekta deklaracji

Jak już wskazano, z treści art. 290 § 2 pkt 7 o.p. wynika, że protokół kontroli zawiera między innymi pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz o prawie złożenia korekty deklaracji. Z kolei zgodnie z art. 14c ust. 2 u.k.s. kontrolowany może, w terminie wyznaczonym zgodnie z art. 24 ust. 4, skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową. W obowiązującym stanie prawnym na gruncie ustawy o kontroli skarbowej uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej jest niez-

leżne od doręczenia protokołu kontroli. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 14c ust. 2 u.k.s. obowiązującym przed wejściem w życie noweli z 25 czerwca 2010 r.⁴³ kontrolowany mógł, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową. Z takiej konstrukcji przepisu można było wyprowadzić wniosek, że skorygowanie deklaracji w toku postępowania kontrolnego mogło mieć miejsce tylko po uprzednim przeprowadzeniu kontroli podatkowej. Zmiana art. 14c ust. 2 u.k.s. oznacza, że kontrolowany może skorygować deklarację podatkową także wówczas, gdy w toku postępowania kontrolnego nie wszczęto kontroli podatkowej. Zauważyć należy, że ordynacja podatkowa – w przeciwieństwie do u.o.k.s. – nie określa terminu, w którym istnieje możliwość skorygowania deklaracji. Nie ma natomiast możliwości korygowania deklaracji w toku postępowania podatkowego po doręczeniu przez organ podatkowy protokołu badania ksiąg podatkowych, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Stąd też dalsze rozważania będą dotyczyć wyłącznie kwestii korekty po doręczeniu protokołu kontroli.

Wątpliwości może budzić to, czy protokół kontroli może oprócz oceny prawnej zawierać także wyliczenie podstaw opodatkowania i kwoty zobowiązań podatkowych, w tym także przy zastosowaniu oszacowania podstawy opodatkowania. Z jednej strony zasadne wydaje się określanie podstawy opodatkowania oraz kwot zobowiązania już na etapie sporządzania protokołu kontroli. Może to bowiem ułatwić kontrolowanemu podjęcie decyzji o korekcie deklaracji po zakończonej kontroli podatkowej oraz – co jest nie mniej istotne – także ułatwić samą czynność korekty. Dzięki temu organ podatkowy może uniknąć konieczności prowadzenia postępowania podatkowego. Jest to pożądane z ekonomicznego punktu widzenia. Okoliczność, iż protokół zawiera wyliczenie zobowiązań podatkowych, sama przez się nie daje w najmniejszym stopniu podstawy do stwierdzenia, że jest to decyzja w sposób władczy określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Protokół taki nie zawiera elementów, o których mowa w art. 210 § 1 o.p. Jednak nie w każdej sytuacji już na etapie sporządzania protoko-

43 Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858).

łu kontroli możliwe jest kompleksowe ujęcie kwotowe wszystkich nieprawidłowości. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w których np. kontrolujący nie będzie w stanie przeprowadzić niektórych czynności dowodowych, chociażby z uwagi na ograniczenia w czasie trwania kontroli. Ponadto, nawet jeżeli już na etapie sporządzania protokołu kontroli kontrolujący wykażą nierzetelność księgi podatkowej, a nawet dokonają obliczenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, to w następstwie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz wskazania stosownych wniosków dowodowych, stan faktyczny w sprawie może się zmienić na tyle, że ustalenia i w konsekwencji obliczenia kontrolujących staną się po prostu nieaktualne.

Ustalanie podstawy opodatkowania oraz wskazywanie kwoty podatku, w tym z zastosowaniem oszacowania podstawy opodatkowania, już w protokole kontroli, w pewnym sensie oznacza swoiste rozstrzygnięcie bez wysłuchania stanowiska strony. Nasuwa się jednak wniosek, że pozbawienie organu możliwości wykazania już w protokole kontroli własnych ustaleń w zakresie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku utrudnia skorygowanie zeznania podatkowego przez kontrolowanego. Oczywiście można na wskazaną kwestię spojrzeć również inaczej. Otóż prawem, a nie obowiązkiem podatnika jest korekta. Organ podatkowy (kontrolujący) nie mają natomiast obowiązku sporządzania projektu takiej korekty, mają jedynie obowiązek przedstawienia w protokole kontroli oceny prawnej. Projektem takim jest w pewnym sensie protokół kontroli, który zawiera wyliczenie należności podatkowych. Brak wyliczenia podstawy opodatkowania nie oznacza zatem, że organ podatkowy nie umożliwi dokonania korekty kontrolowanemu.

Niewątpliwie z praktycznego punktu widzenia zasadne jest zamieszczanie w protokole kontroli ustaleń w zakresie podstawy opodatkowania, a nawet kwot podatków, w tym wyliczonych w drodze oszacowania. Sprzyja to kontynuacji samoobliczenia podatku, bowiem o ile kontrolowany zgadza się z treścią protokołu, ma ułatwione zadanie skorygowania deklaracji podatkowej. Korekta deklaracji zamyka postępowanie związane z realizacją zobowiązań podatkowych na etapie sporu w zakresie ustalenia rozmiarów tego zobowiązania.

Nasuwa się pytanie, czy okoliczność zamieszczenia w protokole kontroli ustaleń w zakresie podstawy opodatkowania, a nawet kwot po-

datków, w tym wyliczonych w drodze oszacowania, stanowi naruszenie procedury dające podstawę do uchylenia decyzji podatkowej. Moim zdaniem odpowiedź na takie pytanie jest zdecydowanie negatywna. Sam fakt, że w protokole kontroli zostało ujęte to, co nie powinno się w nim znaleźć (np. wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego poprzez określenie zawyżenia lub zaniżenia podstawy opodatkowania, w tym także w drodze oszacowania), nie daje podstawy do uchylenia decyzji podatkowej wydanej w postępowaniu podatkowym, w którym jednym z dowodów był wskazany protokół kontroli. Należy zwrócić uwagę na to, że z decyzją podatkową będziemy mieli tu do czynienia w sytuacji, gdy kontrolowany nie zgodził się z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli, czego konsekwencją będzie konieczność przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji podatkowej przez administrację skarbową. Jeżeli jednak kontrolowany zgodzi się z wyliczeniami zawartymi w protokole i dokona korekty deklaracji podatkowej, weryfikacja zobowiązania podatkowego zostanie zakończona bez konieczności wszczęcia postępowania podatkowego. Z kolei zakwestionowanie ustaleń kontroli wyrażone brakiem korekty spowoduje konieczność wszczęcia postępowania podatkowego, w którym protokół kontroli będzie jednym z dowodów. Przy tym wyliczenia podstawy opodatkowania, a także zobowiązania podatkowego, w tym także w drodze oszacowania wynikające z protokołu kontroli, nie korzystają, moim zdaniem, ze szczególnej mocy dowodowej. Są to bowiem te elementy, które w protokole kontroli zostały ujęte tylko ze względów informacyjnych. Jak już wcześniej wskazano, organ podatkowy, wydając decyzję podatkową, nie jest związany ustaleniami protokołu kontroli w zakresie wyliczenia podstawy opodatkowania oraz kwot podatku. Moc dokumentu urzędowego rozciąga się bowiem wyłącznie na ustalenia faktyczne zawarte w takim protokole.

X. Protokół badania ksiąg (protokół kontroli) jako dowód w postępowaniu podatkowym

Jak już wcześniej zasygnalizowano, zarówno protokół kontroli, jak też sporządzany w toku postępowania podatkowego protokół badania ksiąg są dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 o.p. Proto-

koły te wchodzi w skład materiału dowodowego w toku postępowania podatkowego. Protokół kontroli podlega ocenie w toku postępowania podatkowego i powinien być weryfikowany wraz z uwzględnieniem zastrzeżeń złożonych przez kontrolowanego, w tym także tych, które zostały wniesione po terminie.

Ze względu na ograniczenia czasowe kontroli podatkowej organy podatkowe nie są w stanie ustalić stanu faktycznego w sposób wyczerpujący już na tym etapie. Stąd też czynności, których organ nie przeprowadził z braku czasu w toku kontroli podatkowej, mogą być realizowane w postępowaniu podatkowym. Takie postępowanie nie może być jednak traktowane jako nieprawidłowe. Ograniczenia czasowe w zakresie przeprowadzania kontroli w żadnym wypadku nie mogą ograniczać zasady prawdy materialnej na etapie postępowania podatkowego. Może się zatem okazać, że na etapie postępowania podatkowego organ podatkowy stwierdzi nierzetelność w większym zakresie, niż to zostało stwierdzone i opisane w protokole kontroli. Może się również okazać, iż ustalona podstawa opodatkowania i wysokość podatku, w tym również w drodze oszacowania, na etapie protokołu kontroli zostały określone w wysokości zbyt małej, co może mieć miejsce w sytuacji, gdy w postępowaniu podatkowym stwierdzi się nowe okoliczności faktyczne mające wpływ na nierzetelność ksiąg podatkowych i w dalszej kolejności na wysokość zobowiązania podatkowego.

Odnosząc się do tak przedstawionych zagadnień, w pierwszej kolejności należy wskazać, że straciło na aktualności stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zajęte w wyroku dnia 10 kwietnia 1997 r., sygn. akt SA/Sz 250/96⁴⁴, zgodnie z którym protokół kontroli będący dowodem przeprowadzenia kontroli i dokonanych ustaleń jest jednocześnie gwarancją dla podatnika, że w trakcie postępowania podatkowego tylko opisane w protokole kontroli ustalenia będą podstawą ustaleń faktycznych, nie zaś inne nieopisane w protokole. Dezaktualizacja wiąże się przede wszystkim z oczywistym faktem normatywnego wyodrębnienia kontroli podatkowej z postępowania podatkowego. Zauważyć należy, że z jednej strony protokół jest dokumentem urzędowym, z drugiej jednak strony organ podatkowy może, prowadząc postępowania podatkowe, ustalić, że stan faktyczny był odmienny od tego, któ-

ry wyrażono w protokole kontroli. Jeśli zostanie to dowiedzione w ramach tego postępowania, organ podatkowy, zgodnie z art. 122 i 187 § 1 o.p., powinien uwzględnić nowe dowody i okoliczności, uzupełniające lub modyfikujące ustalenia faktyczne zawarte w protokole kontroli.

W konsekwencji dopuszczalne, a nawet pożądane w opisanych wyżej przypadkach jest sporządzanie już na etapie postępowania podatkowego kolejnego protokołu badania ksiąg, w którym ujęte zostaną nowe okoliczności „zwiększające” zakres nierzetelności księgi podatkowej, którą stwierdzono na etapie kontroli podatkowej. W tym miejscu nasuwa się jednak pytanie, czy należy sporządzać protokół badania ksiąg, który uwzględniałby wszystkie nieprawidłowości, również te ujęte w poprzednim protokole, czy też dopuszczalne jest sporządzanie protokołu uzupełniającego? Wydaje się, że dopuszczalne są dwa ze wskazanych sposobów. Jeżeli ze względów technicznych istnieje taka możliwość, to można sporządzić protokół uzupełniający. Wszak nie ma potrzeby po raz kolejny obalać mocy dowodowej ksiąg w zakresie, w którym została ona już zakwestionowana. Z drugiej strony, sporządzenie protokołu uwzględniającego w całości stwierdzone nieprawidłowości stanowiłoby ujęcie kompleksowe i jak się wydaje – przejrzyste. Nie można mieć jednak wątpliwości, że jeżeli stwierdzone nieprawidłowości związane z nierzetelnością wykraczającą poza tę wykazaną w protokole kontroli są nieznaczne, nie zwalania to organu podatkowego od sporządzenia protokołu (dodatkowego lub uwzględniającego stwierdzone nieprawidłowości w całości).

Kolejne pytanie, jakie się nasuwa, to czy istnieje możliwość sporządzenia uzupełniającego protokołu badania ksiąg przez organ drugiej instancji? Otóż jeżeli wnioski w zakresie nierzetelności ksiąg wiążą się z przeprowadzeniem tylko uzupełniającego postępowania dowodowego, to nie ma ku temu przeszkód. Badanie ksiąg podatkowych nie jest wyłączną domeną organów pierwszej instancji. Należy ponadto zwrócić uwagę, że sporządzenie przez organ odwoławczy protokołu badania ksiąg uwzględniającego nowe, dodatkowe ustalenia dokonane w następstwie przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego, nie stanowi naruszenia zasady dwuinstancyjności, co potwierdza art. 229 o.p. Jednakże sporządzanie takiego dodatkowego protokołu, jak się wydaje, co do zasady w większości przypadków wiązać się

będzie ze zwiększeniem wysokości podatku. Celowość takiego działania stoi zatem pod znakiem zapytania, a to z punktu widzenia uregulowanego w art. 234 o.p. zakazu *reformationis in peius*.

XI. Protokół badania ksiąg w postępowaniu prowadzonym po kasacyjnym orzeczeniu sądu administracyjnego

Zgodnie z art. 153 u.p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Krępujące organy podatkowe oddziaływanie wyroku sądu administracyjnego nie oznacza, że postępowanie podatkowe nabiera szczególnego charakteru. Związanie zapatrywaniami sądu obliuguje organ do wykonania wytycznych zawartych w orzeczeniu, lecz nie jest równoznaczne z tym, że w ramach ponownego rozpoznania sprawy organ ten ma ograniczyć się jedynie do realizacji tychże wskazań, jeżeli dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy koniecznym okaże się wyjście ponad sprecyzowane przez sąd wytyczne postępowania⁴⁵. Organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe po poprzednim uchyleniu rozstrzygnięcia związany jest wszystkimi zasadami obowiązującymi w postępowaniu podatkowym, a zatem także dyrektywą nakazującą wykrycie prawdy materialnej. W konsekwencji, przy ponownym wydaniu decyzji organ może – o ile ocean prawna i wytyczne sądu nie stoją temu na przeszkodzie – wydać rozstrzygnięcie zwiększające obciążenie podatkowe w porównaniu do poprzedniego orzeczenia, które wcześniej uchylił sąd administracyjny. W ponownym postępowaniu podatkowym prowadzonym po skasowaniu przez sąd administracyjny poprzedniego rozstrzygnięcia nie obowiązuje zasada *reformationis in peius*⁴⁶.

Reguła, zgodnie z którą organ administracji publicznej jest związany oceną prawną i wytycznymi wyrażonymi w orzeczeniu sądu, opiera się na przyjęciu niezmiennego stanu faktycznego. Jeżeli natomiast

45 Wyrok NSA z 3 marca 2006 r., sygn. akt I FSK 7/06, POP 2007, z. 3, poz. 44.

46 Zob. też J. Panejko, glosa do wyroku NTA z 18 czerwca 1935 r., I. rej. 11.082/31, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Administracyjnych i Podatkowych” 1936, poz. 1360.

stan faktyczny uległ zmianie na skutek tego, że w toku postępowania prowadzonego po uchyleniu przez sąd administracyjny poprzedniego rozstrzygnięcia wyszły na jaw nowe okoliczności faktyczne, wówczas organy podatkowe nie są związane zapatrywaniami zawartymi w orzeczeniu sądu administracyjnego.

Uwzględniając powyższe uwagi, można dojść do wniosku, iż organ podatkowy ma w toku postępowania prowadzonego po kontroli sądu administracyjnego niemal pełną swobodę w postępowaniu wyjaśniającym, a wytyczne sądu wskazują jedynie minimum tego, co powinien uczynić przy ponownym rozpoznaniu sprawy ten organ. Zmiana stanu faktycznego oraz konieczność rozstrzygnięcia ewentualnych nowych wniosków dowodowych mogą także uczynić nieaktualnymi wskazania sądu administracyjnego. Jednakże ustalenia przyjęte przez sąd i niezakwestionowane przez stronę skarżącą, w odniesieniu do których zarzuty podniesione w skardze zostały uznane jako bezzasadne, o ile nie wystąpią okoliczności wywołujące skutek utraty mocy wiążącej oceny prawnej i wytycznych sądu, nie mogą być ponownie kwestionowane w postępowaniu podatkowym. W takiej sytuacji zagadnienia zweryfikowane przez sąd pozytywnie nie mogą być ocenione pod kątem skutków podatkowoprawnych w sposób odmienny niż w uchylonym przez sąd rozstrzygnięciu. W tym też zakresie ograniczenia doznaje swobodna ocena dowodów dokonywana przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego.

W postępowaniu prowadzonym po wydaniu kasacyjnego orzeczenia sądu administracyjnego obowiązują wszystkie zasady postępowania podatkowego. Jeżeli zatem po przeprowadzeniu ponownego postępowania organ podatkowy dojdzie do wniosku, iż księgi podatkowe są nierzetelne, pomimo iż wcześniej tego nie stwierdzono, to zgodnie z art. 193 § 6 o.p. 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. Również w sytuacji, gdy nierzetelność ksiąg podatkowych stwierdzona została jeszcze w postępowaniu prowadzonym przed kasacyjnym orzeczeniem sądu administracyjnego i przedstawiona w protokole, natomiast po ponownej analizie materiału dowodowego okazuje się, że zakres nierzetelności jest większy w porównaniu do stwierdzonego poprzednio, organ podatkowy zobligowany jest do ponownego

sporządzenia protokołu, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Wydaje się, że nowy protokół powinien „wchłaniać” ustalenia protokołu sporządzonego w postępowaniu prowadzonym przed poddaniem rozstrzygnięcia organu podatkowego kontroli sądu administracyjnego. Kompleksowe ujęcie i przedstawienie nieprawidłowości stwierdzonych w toku całego postępowania prowadzonego zarówno przed, jak też po kontroli sądu administracyjnego, gwarantuje możliwość prawidłowego ustosunkowania się przez stronę do treści protokołu i wniesienia zastrzeżeń.

Wskazane stanowisko nie wyklucza także sporządzenia protokołu zawierającego tylko „nowe” ustalenia. Organ podatkowy nie ma bowiem obowiązku ponownie kwestionować rzetelności ksiąg podatkowych, jeżeli nie zostało to podważone przez sąd administracyjny. Obowiązek dokonania po raz drugi przeprowadzonych uprzednio czynności procesowych będzie spoczywał na organie podatkowym tylko w przypadku, gdy sąd administracyjny uzna za wadliwe całe postępowanie poprzedzające wydanie uchylonego rozstrzygnięcia. Z sytuacją taką możemy mieć do czynienia w niektórych przypadkach nieważności decyzji, np. w przypadku wydania decyzji z naruszeniem przepisów o właściwości lub skierowania decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie. W innych przypadkach powtórzeniu będą podlegały tylko czynności uznane przez sąd za dokonane nieprawidłowo, co przyczyniło się do uchYLENIA zaskarżonego aktu prawnego⁴⁷.

Okoliczności faktyczne ujawnione w postępowaniu prowadzonym już po wydaniu wyroku kasacyjnego sądu administracyjnego mogą także doprowadzić do sytuacji, w której dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwolą na określenie podstawy opodatkowania. W konsekwencji organ podatkowy będzie zobligowany do określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania na podstawie art. 23 § 1 o.p. Nie ma tu znaczenia fakt, iż przed dokonaniem kontroli sądu administracyjnego nie istniały przesłanki do dokonania ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania.

47 T. Woś, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, pod red. T. Wosia, Warszawa 2009, s. 624 i n.

XII. Wnioski

Protokół badania ksiąg oraz protokół kontroli zaliczyć należy do szczególnych dowodów charakterystycznych szeroko pojętej procedury podatkowej. Protokół badania ksiąg służy utrwaleniu przez organ podatkowy czynności związanych z analizą ksiąg podatkowych. Dokument taki sporządza się obligatoryjnie w przypadku kwestionowania rzetelności lub wadliwości tych ksiąg. To w protokole badania ksiąg organ podatkowy uznaje księgi za nierzetelne lub za wadliwe. Doręczenie tego dokumentu umożliwia adresatowi ustosunkowanie się do zawartych w nim stwierdzeń, łącznie z podważeniem protokołu.

Z kolei w protokole kontroli kontrolujący utrwalają czynności związane z rekonstrukcją stanu faktycznego i odtwarzaniem zdarzeń i działań mających wpływ na wysokość podatku. Protokół kontroli utrwalą przebieg kontroli podatkowej. Doręczenie protokołu kontroli kończy etap kontroli podatkowej i może przyczynić się do autokorekty samobliczenia podatku. Dlatego też nie stanowi naruszenia prawa, które mogłoby mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy zawarcie już w protokole kontroli, oprócz oceny prawnej, także wyliczeń odnoszących się do podstawy opodatkowania, a nawet do zobowiązania podatkowego, dokonanych także w drodze oszacowania.

Zarówno protokół badania ksiąg, jak też protokół kontroli są dokumentami urzędowymi. Okoliczność ta w żaden sposób nie ogranicza jednak organu podatkowego w toku postępowania podatkowego do przeprowadzania czynności dowodowych celem ustalenia stanu faktycznego odmiennego, niż wynika to ze wskazanych dokumentów. W przypadku zaś ustalenia w toku postępowania podatkowego szerszego zakresu nierzetelności księgi podatkowej, niż wynika to np. z protokołu kontroli, nieodzowne jest sporządzenie dodatkowego protokołu badania ksiąg podatkowych zawierającego dane, o których mowa w art. 193 o.p.