

ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W ZAKRESIE PRAWIDŁOWOŚCI ROZSTRZYGNIEĆ ORGANÓW SKARBOWYCH W KWESTII STWIERDZENIA WADLIWOŚCI LUB NIERZETELNOŚCI KSIĄG PODATKOWYCH

ANDRZEJ MELEZINI

1. Wprowadzenie

Lakonicznie unormowana w art. 193 o.p. procedura stwierdzenia przez organ podatkowy lub kontroli skarbowej nierzetelności lub wadliwości ksiąg podatkowych spowodowała w praktyce wiele pytań odnośnie do prawidłowości zakwestionowania przez kontrolujących ksiąg podatkowych jako rzetelnego dowodu w sprawie. Odpowiedzi na wiele wątpliwości dostarczyło orzecznictwo sądów administracyjnych, które akurat w przypadku poruszanej problematyki dość szczegółowo i precyzyjnie rozwiewa szereg wątpliwości, które powstały zarówno po stronie organów podatkowych i kontroli skarbowej, jak i pełnomocników stron, wobec których toczą się procedury kontrolne.

Już na wstępie należy rozwiać kilka wątpliwości, jakie wielokrotnie pojawiają się w toku procedur kontrolnych. Po pierwsze, szczególną moc dowodową ksiąg podatkowych wyrażoną w przepisie art. 193 § 6 o.p. należy interpretować jako zakaz określania w postępowaniu podatkowym elementów mających wpływ na wysokość podatku, bez uprzedniego stwierdzenia w sposób uregulowany prawem prowadzenia ksiąg

w sposób nierzetelny lub wadliwy.¹ Po drugie, art. 193 § 1 o.p. przyznaje księgom podatkowym, prowadzonym rzetelnie i niewadliwie, szczególną moc dowodową,² która polega na braku możliwości kwestionowania zawartych w niej zapisów do czasu stwierdzenia nierzetelności lub wadliwości ksiąg. Po trzecie, z jednej strony to podatnik powinien posiadać w swojej dokumentacji dowody potwierdzające rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania, a w odniesieniu do kosztów nie tylko fakt ich poniesienia, ale i dokonania w celu uzyskania przychodów,³ z drugiej natomiast ciężar obalenia domniemania prawdziwości ksiąg podatkowych spoczywa na organie podatkowym.⁴ Organy podatkowe mogą bowiem skutecznie zarzucać podatnikowi dokonywanie zapisów niezgodnych z rzeczywistością w prowadzonych przez niego księgach podatkowych, ale tylko wówczas, gdy skutecznie podważą domniemanie prawdziwości tych ksiąg, działając zgodnie z dyspozycjami art. 193 o.p.⁵

Poniżej przedstawione zostanie aktualne pod względem zajmowanego stanowiska orzecznictwo sądów administracyjnych, które zostało wyodrębnione pod kątem praktycznych wątpliwości podatników, jakie najczęściej występują w toku kontroli, w zakresie związanym ze stwierdzeniem wadliwości lub nierzetelności księgi podatkowej.

2. Wadliwość a nierzetelność

Podstawowego rozróżnienia w temacie wymagają pojęcia wadliwości i niewadliwości oraz rzetelności i nierzetelności, tym bardziej że zarówno organy kontrolne, jak i podatnicy i ich pełnomocnicy często popełniają błędy, myląc podstawowe i kluczowe w temacie pojęcia.

W wyroku NSA w Katowicach⁶ sąd dokonuje interpretacji, z której wynika, że pojęcia „rzetelność” i „niewadliwość” są związane bez-

1 Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2007 r. (I SA/Kr 1009/07), Lex nr 417225.

2 Zob. wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2011 r. (II FSK 501/10), Lex nr 1068729.

3 Zob. wyrok NSA z dnia 15 marca 2006 r. (II FSK 306/05), Lex nr 205693.

4 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 sierpnia 2007 r. (I SA/Bk 202/07), Lex nr 969708.

5 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2007 r. (VIII SA/Wa 365/07), Lex nr 482049.

6 Zob. wyrok NSA w Katowicach z dnia 24 lipca 2000 r. (I SA/Ka 319/99), Lex nr 454008.

pośrednio ze składanymi zeznaniami, prowadzonymi księgami i ewidencjami. Aby na podstawie danych wynikających z księgi można było ustalić podstawę opodatkowania, księga powinna spełniać określone przez prawo warunki. Można zatem uznać, że dla oceny, iż księga jest nierzetelna, decydujące znaczenie ma to, czy w oparciu o jej zapisy można ustalić właściwą podstawę opodatkowania, a więc jeżeli zawiera zapisy dotyczące wszystkich zdarzeń podatkowych, które mają wpływ na ustalenie tej podstawy. Jeśli księga w swoich zapisach opiera się na dowodach nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń, to traktuje się ją jako nierzetelną, a w konsekwencji – z mocy art. 193 § 4 o.p. nie może ona stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym.⁷ Tak więc słusznie sąd doszedł do wniosku, że tylko rozbieżność pomiędzy treścią zapisów księgi a stanem rzeczywistym umożliwia określenie księgi jako nierzetelnej. Najprostszą ilustracją powyższego jest rozbieżność pomiędzy zapisem w księdze a dokumentem źródłowym obrazującym daną operację gospodarczą.

Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy,⁸ prezentując tezę, iż wpisanie do podatkowej księgi przychodów i rozchodów rzeczywiście poniesionych wydatków, które nie powinny być wpisane bądź nie zostały należycie udokumentowane albo wykraczały poza limit wydatków, nie oznacza, że księga jest nieprawidłowa pod względem materialnym – nierzetelna.

W innym wyroku NSA⁹ zauważa, że sformułowanie „księgi uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty”, oznacza, że w księgach powinny być zapisane wszystkie zdarzenia mające istotne znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego wynikającego z normy prawnej, które miały rzeczywiście miejsce. Nie powinno się zatem pomijać żadnych z nich, ani też dokonywać wpisów dotyczących zdarzeń, które nie zaszły; wpisy winny też odpowiadać kwotom rzeczywistym.

Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą dla oceny, czy księga podatkowa jest rzetelna, decydujące znaczenie ma to, czy w oparciu o zapisy w niej dokonane można ustalić prawidłową podstawę opo-

7 Por. wyrok NSA w Katowicach z dnia 18 grudnia 1997 r. (I SA/Ka 879/96), Lex nr 31867.

8 Zob. wyrok SN z dnia 4 października 1996 r. (III ARN 53/96), Lex nr 28569.

9 Zob. wyrok NSA z dnia 30 września 2010 r. (II FSK 1174/09), Lex nr 630255.

datkowania, a więc czy zawiera zapisy dotyczące wszystkich zdarzeń podatkowych mających wpływ na ustalenie tej podstawy. Wykazana rozbieżność pomiędzy treścią zapisów księgi a stanem rzeczywistym, która uniemożliwia ustalenie właściwej podstawy opodatkowania i stanowi przesłankę do uznania ksiąg podatkowych za nierzetelne. Zatem wtedy, gdy księga nie rejestruje wszystkich zdarzeń, należy ją traktować jako nierzetelną, a w konsekwencji nie może stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym.¹⁰

Natomiast niewadliwość ksiąg uzależniona jest od przestrzegania zasad ich prowadzenia określonych w odrębnych przepisach. Z wykładni *a contrario* wynika, że księgi są wadliwe, jeżeli nie są prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości¹¹ księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. W myśl natomiast art. 24 ust. 4 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe uważa się za sprawdzalne, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosownych procedur obliczeniowych.¹² Organ kontroli skarbowej, zgodnie z art. 193 § 5 o.p. uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady te nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

Podsumowując przykładem – brak odzwierciedlenia wykonanych usług/poniesionych kosztów itd. w księdze podatkowej będzie nierzetelnością księgi podatkowej, zaś błędna stawka VAT przyporządkowana w księdze podatkowej – jej wadliwością.

3. Nieracjonalność a nierzetelność

W praktyce kontrolnej często pojawia się też pytanie – czy nieracjonalność wydatku wynikająca z oceny organów podatkowych może stanowić podstawę do uznania za nierzetelną prowadzoną przez podatnika księgę podatkową, i odrzucenia jej jako dowodu w postępowaniu

10 Zob. wyrok NSA z dnia 4 września 2012 r. (II FSK 82/11), Lex nr 1218377.

11 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.)

12 Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 grudnia 2011 r. (I SA/Gd 1037/11), Lex nr 1134337.

podatkowym. W jednym z wyroków NSA¹³ sąd zauważa, że rozstrzygając tego typu problem, należy przede wszystkim powołać się na § 11 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.¹⁴ Zasadą jest, iż podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy (§ 11 ust. 1 cyt. rozporządzenia). Księga jest rzetelna, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywiście.

W § 11 ust. 4 cyt. rozporządzenia normodawca wprowadza pięć wyjątków, gdzie pomimo nieprawidłowości księgi pod względem materialnym uznaje się ją za rzetelną. Ma to miejsce w sytuacji, gdy:

- 1) niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5 % przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej stwierdził te błędy, lub
- 2) brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie księgi, lub
- 3) błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub
- 4) podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w księdze przed rozpoczęciem kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub przez organ kontroli skarbowej, lub
- 5) błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowe odpowiadające warunkom, o których mowa w § 12 ust. 3 cyt. rozporządzenia.

Sąd, dokonując wykładni językowej tego przepisu, słusznie stwierdził, że normodawca nie dopuszcza uznania księgi podatkowej za nierzetelną, jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że wydatek z punktu jego widzenia jest nieracjonalny. Bez wątpienia zatem tylko przepis prawa,

13 Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011 r. (II FSK 1894/09), Lex nr 751160.

14 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1447 ze zm.).

a nie przekonanie organu o nieracjonalności wydatku może świadczyć o uznaniu księgi podatkowej za nierzetelną w rozumieniu art. 193 § 1 o.p.

4. Nierzetelność w kontekście winy

Kolejna wątpliwość, jaka może pojawić się przy rozstrzyganiu sprawy związana jest z pytaniem – czy istnieje zobowiązanie organu podatkowego czy też kontroli skarbowej do stwierdzenia winy osób, które doprowadziły do nierzetelności lub wadliwości księgi. Ukształtowana linia orzecznicza sądów administracyjnych nakazuje przyjąć, zresztą słusznie, że nierzetelność księgi podatkowej jest kategorią obiektywną, co oznacza, że dla oceny nierzetelności nie mają znaczenia czynniki subiektywne towarzyszące dokonywaniu w niej zapisów, takie jak zamiar, cel, wina podatnika czy też przyczyny zewnętrzne, które w efekcie doprowadziły do tego, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistości. Za nierzetelną musi więc zostać uznana księga, w której nie dokonano zapisu w celu ukrycia osiągniętego przychodu czy też dokonanej czynności, jak też księga, w której przez pomyłkę dokonano błędnego zapisu.¹⁵

Także samo stwierdzenie przez organ kontrolny, iż księga podatkowa jest w całości lub w części nierzetelna, oznacza, że w zakresie, w jakim została stwierdzona nierzetelność, zostaje ona pozbawiona szczególnej mocy dowodowej wynikającej z przyznanego jej domniemania prawdziwości.

5. Badanie nierzetelności lub wadliwości księgi podatkowej

W przypadku zakwestionowania przez organy podatkowe lub kontroli skarbowej faktu poniesienia przez podatnika niektórych z wpisanych do księgi wydatków w oparciu o polecenia księgowo należy zatem uznać księgi podatkowe w części dotyczącej tych wydatków za nierzetelne, nieodzwierciedlające stanu rzeczywistego. Należy mieć na

15 Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 1992 r. (III SA 1432/91), Lex nr 23068; wyrok WSA w Lublinie z dnia z dnia 23 kwietnia 2004 r. (I SA/Lu 565/03), Lex nr 715128.

uwadze, że księga jest nierzetelna w części, w której nie odzwierciedla stanu faktycznego, w pozostałej części jest nadal rzetelna. Organ kontrolny natomiast zobligowany jest do wskazania, konkretnie w jakim okresie i w jakim zakresie występuje ta nierzetelność.

Jak wskazuje NSA,¹⁶ w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, iż badanie ksiąg podatkowych stanowi istotną czynność postępowania. W szczególności, dla celów dowodowych, ustawodawca w art. 193 § 6 o.p. wprowadził obowiązek sporządzenia protokołu z tego badania, który ma charakter swego rodzaju aktu administracyjnego.¹⁷ W protokole tym organ powinien nie tylko wskazać, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód, ale przede wszystkim wykazać, dlaczego w tym zakresie księgi są nierzetelne bądź wadliwe.

Odrzucenie księgi jako dowodu wymaga zatem obalenia domniemania ich zgodności z prawdą. Jak już była mowa, ciężar obalenia tego domniemania spoczywa na organie podatkowym. Natomiast kluczowe w sprawie jest stanowisko sądu, że przed podjęciem rozstrzygnięcia organ podatkowy powinien (choć moim zdaniem musi) rozważyć także argumenty podnoszone przez podatnika.¹⁸ Odpis protokołu organ podatkowy doręcza stronie (art. 193 § 7 o.p.), która w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania (art. 193 § 8 o.p.). Protokół powinien zawierać pouczenie o prawie i terminie wnoszenia zastrzeżeń. Sporządzenie aneksu do protokołu już po doręczeniu stronie protokołu obliuguje organ do powtórzenia całej procedury, o jakiej mowa w art. 193 § 6–8 o.p. Do zgłoszonych przez stronę zastrzeżeń lub dowodów organ podatkowy powinien odnieść się w toku prowadzonego postępowania podatkowego, a w razie ich nieuwzględnienia mogą one stanowić podstawę zarzutów w postępowaniu odwoławczym. Zastrzeżenia mogą dotyczyć całości lub części poczynionych w protokole. Podatnik, uznając ustalenia protokołu w zakresie nierzetelności lub wadliwości ksiąg za prawidłowe, może przedstawiać zastrzeżenia i dowody eliminujące potrzebę szacowania podstawy opo-

16 Zob. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2005 r. (FSK 1781/04), Lex nr 172982.

17 Por. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r. (III SA 819/99), Lex nr 40692.

18 Por. wyrok SN z dnia 29 marca 2000 r. (III RN 135/99), Lex nr 44333.

datkowania. Obalenie domniemania prawidłowości ksiąg podatkowych nie pozbawia ich „normalnej” mocy dowodowej. Mogą być one podstawą ustaleń faktycznych jak każdy inny dowód w rozumieniu art. 180 o.p. Co ważne, odmiennej oceny ksiąg podatkowych może dokonać zarówno organ odwoławczy, jak i sąd administracyjny badający legalność decyzji wymiarowej.

6. Jeden czy dwa protokoły badania ksiąg

Nie ulega wątpliwości, 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.¹⁹ Wielokrotnie ze strony skarżących pada zaś argument na niekorzyść ich zdaniem organu, braku sporządzenia dwóch protokołów z badania ksiąg, tj. jednego w postępowaniu podatkowym, kontrolnym, a drugiego w toku kontroli podatkowej.

Należy zgodzić się z uzasadnieniem prezentowanym w wyroku NSA,²⁰ że z niewymagającego szczególnej wykładni art. 290 § 1 i 5 o.p. wynika, że kontrolujący przebieg kontroli dokumentuje w protokole, w którym mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. Jak zauważa sąd, normodawca wyraźnie postanowił, że w tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Powołane przepisy mają odpowiednie zastosowanie na mocy art. 31 ust. 1 u.k.s. Oznacza to, że po wszczęciu kontroli podatkowej organ kontroli skarbowej ma obowiązek udokumentowania przebiegu kontroli w protokole (art. 290 § 1 o.p.). Przepis art. 290 § 5 o.p. nie pozostawia wątpliwości co do dopuszczalności zawarcia w tym protokole ustaleń dotyczących badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. o odstąpieniu od obowiązku sporządzenia odrębnego protokołu badania tychże ksiąg. Protokół kontroli podatkowej zawiera niezbędne dane pozwalające na odwołanie się do treści przepisów art. 193 § 1–6 o.p. i stwierdzenie, że badane księgi podatkowe przeprowadzone

19 Zob. wyrok NSA z dnia 23 września 2008 r. (II FSK 878/07), Lex nr 492424.

20 Zob. wyrok NSA z dnia 12 września 2012 r. (I FSK 1598/11), Lex nr 1243770.

były nierzetelne i w sposób wadliwy. Powyższe uprawnienie, zdaniem sądu, przysługujące organom podatkowym (organom kontroli skarbowej), wynika wprost z przepisów ustawy, a to oznacza, że nie można kwestionować tego rodzaju postępowania i domagać się sporządzenia w oparciu o te same ustalenia kolejnego protokołu badania ksiąg podatkowych na podstawie art. 193 o.p. Z art. 193 § 1 o.p. wynika, że ksiąg podatkowych jako dowodu w postępowaniu podatkowym nie można zastępować innymi środkami dowodowymi w celu ustalenia okoliczności faktycznych mających odzwierciedlenie w zawartych w księgach zapisach, dopóki nie zostanie stwierdzona nierzetelność lub wadliwość tych ksiąg. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywiście (art. 193 § 2 o.p.).²¹

Czym innym jest natomiast konieczność sporządzenia drugiego protokołu badania ksiąg w przypadku, gdy np. po przeprowadzeniu dodatkowych czynności dowodowych okaże się, że pierwotnie sporządzony protokół z badania ksiąg np. w kontroli podatkowej jest niepełny. W takiej sytuacji można, a nawet trzeba sporządzić drugi protokół z badania ksiąg w postępowaniu podatkowym na podstawie już art. 193 § 6 o.p., który w sposób kompletny będzie traktował problematykę nierzetelności lub wadliwości ksiąg podatkowych podatnika.

7. Skutek niesporządzenia protokołu z badania ksiąg

Biorąc powyższe rozważania pod uwagę, nie ulega wątpliwości, że co do zasady organy podatkowe i skarbowe, chcąc wymierzyć podatnikowi w decyzji kwotę zobowiązania podatkowego, wyliczoną w oparciu o prowadzone przez podatnika księgi i powołując się na fikcyjne transakcje, mają obowiązek przeprowadzić, uregulowane w przepisach art. 193 § 6 o.p., postępowanie w zakresie nieuznania tych ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym z powodu ich nierzetelności.²²

Z uwagi jednak na częstotliwość występowania zarzutów dotyczących braku sporządzenia protokołu badania ksiąg w toku procedur

21 Tożsame stanowisko prezentowane jest w wyroku NSA z dnia z dnia 17 grudnia 2009 r. (I FSK 1594/08), Lex nr 593640 a także wyroku NSA z dnia 15 marca 2006 r. (I FSK 744/05), Lex nr 197539.

22 Zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r. (I FSK 574/10), Lex nr 594065.

kontrolnych organów podatkowych i skarbowych pierwszorzędne znaczenie ma treść wyroku NSA.²³ Jak zauważa sąd, wyjaśnienie treści art. 193 § 6 o.p. i paragrafów go poprzedzających było już wielokrotnie prezentowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Naczelny Sąd Administracyjny w cytowanym wyroku podziela stanowisko, w którym oceniono, że aby uchylić decyzję z powodu braku formalnego protokołu badania ksiąg, należy wykazać, że naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy. Istotny – to znaczy mający przełożenie na treść rozstrzygnięcia. Brak formalnego stwierdzenia przez organ nierzetelności czy wadliwości prowadzenia ksiąg zgodnie z art. 193 § 6 o.p. nie może mieć zwłaszcza wpływu na wynik prowadzonego postępowania w przypadku, gdy z protokołu kontroli skarbowej wynikały okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń (wniesienie zastrzeżeń).²⁴

Także brak formalnego stwierdzenia przez organ nierzetelności prowadzenia ksiąg zgodnie z art. 193 § 6 o.p. nie może mieć wpływu na wynik prowadzonego postępowania, w przypadku gdy z protokołu kontroli wynikały okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń poprzez wniesienie zastrzeżeń.²⁵

Swoją drogą brak sporządzenia protokołu z badania ksiąg nie jest też podstawą do wznowienia postępowania.²⁶

8. Szacowanie podstawy opodatkowania – przed czy po stwierdzeniu nierzetelności księgi?

Najtrafniej do tematu szacowania podstawy opodatkowania odnosi się NSA w wyroku,²⁷ w którym stwierdza, że oszacowanie polega na przybliżonym określeniu wartości podstawy opodatkowania. Zgod-

23 Zob. wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r. (I FSK 608/12), Lex nr 1312191.

24 Stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 29 sierpnia 2012 r. (I FSK 1337/11), Lex nr 128334.

25 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 maja 2010 r. (I SA/Łd 266/10), Lex nr 585076.

26 Zob. wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2007 r. (I FSK 894/06), Lex nr 382115.

27 Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011 r. (II FSK 1894/09), Lex nr 751160.

nie z dyspozycją przepisu art. 193 § 4 o.p. księgi podatkowe, które są prowadzone nierzetelnie albo w sposób wadliwy, organ podatkowy nie uznaje za dowód tego co w nich jest zapisane. Przy tym art. 193 § 6 o.p. obliguje organ podatkowy do określenia, w jakiej części bądź za jaki okres nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Jednakże oszacowanie można zastosować dopiero po uprzednim stwierdzeniu nierzetelności księgi, co wynika z treści art. 23 o.p. Słusznie sąd podkreśla, że nie jest dopuszczalne odwrócenie tej kolejności. Co ważne, a o czym często się zapomina, nie wolno dokonywać szacunkowych wyliczeń poszczególnych wydatków poniesionych przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, a potem na ich podstawie wnioskować o nierzetelności księgi. Wynika z tego, że dopóki organ podatkowy nie wykaże, na podstawie przeprowadzonego postępowania dowodowego, nieprawdziwości zapisów, nie może korzystać z instytucji oszacowania podstawy opodatkowania.

Sąd dodatkowo podzielił pogląd wyrażony przez NSA w innym wyroku,²⁸ w którym stwierdzono wprost, że szacowanie jest dopuszczalne dopiero po uznaniu księgi podatkowej za nierzetelną, a w konsekwencji po nieuznaniu jej za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów (art. 23 § 1 w związku z art. 193 § 4), a więc może być jedynie następstwem uznania księgi za nierzetelną, a nie przyczynę stwierdzenia tej nierzetelności.

9. Podsumowanie

Rola orzecznictwa sądów administracyjnych w temacie stwierdzenia wadliwości lub nierzetelności księgi podatkowej polega nie tylko na rozstrzygnięciu wątpliwości, jakie pojawiają się w toku prowadzonych procedur kontrolnych przez organy podatkowe i skarbowe, ale też na dokonywaniu skrupulatnej wykładni przepisów prawa z uwagi na występowanie szeregu problemów praktycznych, które mnożą się z uwagi na niedoskonałe unormowanie tego zagadnienia w o.p.

28 Zob. wyrok NSA z dnia 28 maja 2005 r. (I SA/Ld 2418/01), Lex nr 83362.

Należałoby zatem zastanowić się nad koniecznością wprowadzenia zmian do o.p., które jednoznacznie rozwiąłyby niejasności w zakresie poprawności stosowanej procedury przez organy kontrolne. Pojawia się bowiem podstawowa wątpliwość, czy w ogóle, a jeśli tak to w jakim stopniu obowiązujące rozwiązania ustawowe są czytelne i zrozumiałe, a ich niedoskonałości rozwiewane na korzyść strony? Moim zdaniem praktykowany przez organy podatkowe i kontroli skarbowej proces rozstrzygania w obszarze rzetelności i niewadliwości ksiąg podatkowych pozostawia wiele miejsca na polemikę, która spowodowana jest ułomnością rozwiązania przyjętego przez normodawcę w o.p.