

Krzysztof Teszner

Uniwersytet w Białymstoku
(University of Białystok, Poland)
e-mail: k.teszner@uwb.edu.pl

ORCID: 0000-0002-7398-582X

DOI: 10.15290/mhi.2023.22.01.12

Dowód z ksiąg podatkowych w postępowaniu podatkowym – glosa do wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 19 stycznia 1934 r., I. rej. 4663/31¹

ABSTRAKT

W judykaturze liczne są przykłady orzeczeń sądów administracyjnych, których znaczenie jest prawnie doniosłe. Wpływały one bowiem nie tylko na późniejsze stanowienie prawa, ale również na długo wyznaczały kierunek orzekania, początkując kształtowanie się nowej linii orzeczniczej. W stulecie powstania Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA) warto przypomnieć jeden z takich wyroków. W dniu 19 stycznia 1934 r. skład orzekający NTA rozpoznał sprawę ze skargi Emmy Wehr na decyzję Komisji Odwoławczej do spraw podatku dochodowego przy Izbie Skarbowej w Bydgoszczy, która dotyczyła wymiaru podatku dochodowego na rok 1927. Rozpoznając skargę podatnika, NTA skupił się na wadliwym prowadzeniu postępowania podatkowego przez organy skarbowe, które całkowicie odrzuciły dowód z ksiąg gospodarczych. W konsekwencji, ponieważ zupełne odrzucenie tych ksiąg było niedopuszczalne i nastąpiło ze szkodą dla skarżącej, NTA na podstawie art. 84 pkt 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o Najwyższym Trybunale Administracyjnym² uchylił zaskarżoną decyzję. W wyroku Trybunał określił

¹ Opubl. w: *Zbiór wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego*, Rocznik XII, Rok 1934, Warszawa 1935, Nr 744S.

² Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. 1932 nr 94, poz. 806).

wymagania, jakim powinny odpowiadać księgi gospodarcze podatnika, aby mogły stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Zakres tych wymogów oraz znaczenie poglądów NTA dla obecnej praktyki poddano analizie w niniejszej glosie.

**Evidence From Tax Books in Tax Proceedings – Gloss to the Judgment
of the Supreme Administrative Court of 19 January 1934, I. rej. 4663/31**

ABSTRACT

The judicature is replete with examples of administrative court rulings, the significance of which is legally significant. This is because they not only influenced subsequent lawmaking, but also set the direction of jurisprudence for a long time, beginning the formation of a new line of jurisprudence. On the centenary of the establishment of the Supreme Administrative Court (NTA), it is worth recalling one such judgment. On 19 January 1934, a panel of the NTA heard a case on the complaint of Emma Wehr against the decision of the Income Tax Appeal Board at the Bydgoszcz Tax Chamber, which concerned the assessment of income tax for the year 1927. In examining the taxpayer's complaint, the NTA focused on the faulty conduct of the tax proceedings by the tax authorities, which had completely rejected evidence from the business books. Consequently, as the complete rejection of these books was inadmissible and to the detriment of the applicant, the NTA, on the basis of Article 84(3) of the Decree of the President of the Polish Republic on the Supreme Administrative Court, annulled the contested decision. In the judgment, the Court set out the requirements that a taxpayer's business books should meet in order to constitute evidence in tax proceedings. The scope of these requirements and the relevance of the NTA's views to current practice are analysed in this gloss.

Słowa kluczowe: księgi podatkowe, rzetelność ksiąg, dowód, postępowanie podatkowe

Key words: tax books, reliability of the accounts, evidence, tax proceedings

Teza orzeczenia: Księgi gospodarcze powinny przede wszystkim odpowiadać wymogom rzetelności i przejrzystości.

1. Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco. Podatnik wykazał stratę w zeznaniu rocznym o dochodzie za rok 1927. Komisja Szacunkowa po zbadaniu ksiąg gospodarczych, ustaliła jednak dochód z jego nieruchomości gruntowej na podstawie norm przeciętnej dochodowości, dochód budynków i kapitałów przyjęła w kwotach wynikających z zeznania, oraz zmniejszyła kwotę podlegającą odliczeniu. W konsekwencji ustaliła dochód do opodatkowania w wysokości 21 688 zł. Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej nie uwzględniła odwołania podatnika od tego wymiaru uznając, że znajduje on potwierdzenie w przepisach ustawy o podatku dochodowym.

Zdaniem Komisji Odwoławczej, wyjaśnienia podatnika nie usunęły powziętych wątpliwości z powodu przedłożenia dowodów niewystarczających, tj. bilansu sporządzonego wbrew zasadzie ciągłości bilansowej. Stąd w kwestionowanej przez podatnika przez NTA decyzji, organ podatkowy całkowicie odrzucił księgi gospodarcze sporządzone z uchybieniem tej zasady. Uchybienie uznano za bezsporne w związku ze znaczną różnicą inwentarza żywego podaną na początku roku gospodarczego w stosunku do wartości podanej w zamknięciu okresu bezpośrednio poprzedzającego. Podatnik wprawdzie wyjaśnił tę różnicę przeszacowaniem inwentarza „zgodnie z koniunkturą cen rynkowych” powołując się przy tym na opinię Pomorskiej Izby Rolniczej, pod której kierunkiem sporządzono zamknięcia rachunkowe, jednak organ odwoławczy nie dał wiary tym wyjaśnieniom. Stwierdził bowiem, iż nie jest możliwe, aby ceny w okresie od dnia zamknięcia, do rozpoczęcia dnia otwarcia, uległy tak znacznemu podwyższeniu, tj. o ponad 30 tys. zł.

2. Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylił zaskarżoną decyzję. Zasadniczą kwestią sporną w ocenie sądu było to, czy władze skarbowe mogły zasadnie odrzucić księgi gospodarcze podatnika i ustalić dochód z gospodarstwa rolnego na podstawie norm przeciętnej dochodowości. Trybunał uznał, że postępowanie podatkowe było prowadzone wadliwie. Uchybienie przez podatnika jednemu z wymogów księgowych nie uzasadnia jeszcze odrzucenia w całości dowodu z ksiąg gospodarczych. Najwyższy Trybunał Administracyjny (NTA) wskazał przy tym na istotną rolę ksiąg gospodarczych w postępowaniu wymiarowym, zupełnie odmienną niż ksiąg handlowych. Prawdliwość tych ostatnich, tzn. zgodność z zasadami prowadzenia rachunkowości jest koniecznym warunkiem zastosowania szczególnego sposobu określenia podstawy wymiaru, a przy tym może być pełnowartościowym dowodem oraz zapewniać podatnikowi korzyści w ramach prawidłowo prowadzonej działalności kupieckiej. Odnośnie do ksiąg gospodarczych, NTA podkreślił, że księgi te, jako jeden ze zwykłych środków

dowodowych powinny przede wszystkim wzbudzać zaufanie rzetelnością. W konsekwencji braki księgowania nie uzasadniają odrzucenia dowodu z ksiąg gospodarczych, dopóki nie pozbawiają ich charakteru ksiąg prowadzonych rzetelnie i przejrzysto. Braki te powinny być – w zależności od ich rodzaju – albo sprostowane w zakresie niezbędnym do ustalenia dochodu, albo uzupełnione brakującymi danymi w zwyczajnym postępowaniu z zachowaniem ustawowych uprawnień strony. Księgi gospodarcze więc powinny odpowiadać wymogom **rzetelności i przejrzystości**. Posiadanie tych cech determinuje w ocenie NTA uznanie ksiąg gospodarczych za dowód w postępowaniu podatkowym (wymiarowym), a ich odrzucenie z powodu braków formalnych jest niedopuszczalne. Sąd odwołał się przy tym do tożsamesgo stanowiska wyrażonego w okólnikach Ministerstwa Skarbu, które podkreślało, że braki formalne nie powinny być powodem odrzucenia dowodu z ksiąg gospodarczych, a komisje szacunkowe powinny należycie respektować rzetelnie prowadzoną rachunkowość rolną, zwłaszcza prowadzoną przez Izby Rolnicze. Tylko w ten sposób możliwe jest osiągnięcie rezultatu wymiaru, odpowiadające rzeczywistej dochodowości gospodarstw rolnych. W konsekwencji NTA uznał za niedopuszczalne postępowanie buchaltera skarbowego, który, jak wynikało z protokołu z badania ksiąg, dokonał mechanicznego sprostowania ksiąg przez obniżenie wartości początkowej inwentarza żywego, w celu określenia dochodu podatnika z gospodarstwa rolnego. Postępowanie to miało się nijak do ustalenia rzeczywistego dochodu do opodatkowania, a mimo to zostało zatwierdzone przez Przewodniczącego Komisji Szacunkowej.

3. Rozstrzygnięcie Najwyższego Trybunału Administracyjnego podjęte w komentowanym wyroku należy w pełni zaakceptować. Trybunał trafnie skupił się na wyodrębnieniu kryteriów ksiąg gospodarczych, których wypełnienie kwalifikuje je jako pełnoprawny dowód w postępowaniu podatkowym. Spełnienie dwóch podstawowych wymogów – tj. rzetelności i przejrzystości – uniemożliwia całkowite odrzucenie tych ksiąg przez administrację skarbową, nawet ze względów formalnych. Ustalenie dochodu podatnika do opodatkowania w drodze szacunku (tzw. norm przeciętnej dochodowości z gospodarstwa rolnego) stanowi więc działanie *contra legem* naruszając podstawowe reguły postępowania wymiarowego.

Ocena głównych motywów rozstrzygnięcia oraz znaczenia poglądów NTA dla obecnej praktyki powinna być osadzona w szerszym kontekście. Jest to zasadne tym bardziej, że Trybunał, podważając działanie władz skarbowych, formalnie nie wypowiedział się jak ową rzetelność i przejrzystość ksiąg gospodarczych podatnika należy rozumieć. Niewątpliwie orzeczenie NTA wpisuje się w negatywną ocenę instytucji komisji szacunkowych jako organów wymiarowych przez ówczesną doktrynę prawa. Przez jednych podkreślana wartość komisji szacunkowych jako kolegium orzekającego o wymiarze podatku z udziałem

samych podatników (typowanych przez organizacje zawodowe i gospodarcze)³ była niwelowana przez nawał prac w tych komisjach oraz brak możliwości wnikliwego zbadania poszczególnych spraw. Za dominujący więc należy uznać pogląd, że Komisje Szacunkowe pracujące w atmosferze pośpiechu i słabo nadzorowane przez władze skarbowe nie tylko były dla nich niepotrzebnym balastem, ale i nie gwarantowały podatnikom ochrony przed zbyt wygórowanym wymiarem podatków⁴. Wreszcie w Komisjach Szacunkowych, opierających działalność na znajomości oraz ocenie lokalnych stosunków majątkowych i gospodarczych, widziano przyczynę niskiego poziomu techniki wymiarowej w Polsce rekomendując ich likwidację oraz przejście wymiaru podatku dochodowego przez urzędy skarbowe⁵.

Powyższe czynniki legły u podstaw reformy organizacji administracji skarbowej oraz jej uprawnień i form działania w myśl przyjętej w praktyce zasady, że działanie (wymiar podatku) należy do urzędu skarbowego, a kontrola tego wymiaru należy do społeczeństwa⁶. Jej wprowadzenie wraz z wejściem w życie od 1 października 1934 r. Ordynacji podatkowej⁷ oraz Instrukcji podatkowej z 1935 r. stworzyło w praktyce swego rodzaju jednolity kodeks postępowania podatkowego przy wymiarze podatków. Likwidowało również Komisje Szacunkowe wraz z powierzeniem wymiaru podatków naczelnikom urzędów skarbowych, oraz reorganizacją i wzmocnieniem Komisji Odwoławczych jako organów właściwych w zakresie rozpoznawania odwołań. Niezmiennie natomiast ochrona podatników przed nadmiernie ustalonym wymiarem została zachowana przez uprawnienie inicjowania sądowej kontroli przed NTA.

4. Nie wchodząc głębiej w modernizację administracji skarbowej w okresie międzywojennym należy zwrócić uwagę na jej konsekwencje procesowe dotyczące wymiaru podatku. Istotną zmianą w tym zakresie był wynikający z art. 76 §2 ord.pod. nakaz jego oparcia na materiale faktycznym z uwzględnieniem wszystkich okoliczności mających znaczenie dla wymiaru podatku. Nakaz dążenia z urzędu do wykrycia przez organy podatkowe prawdy materialnej miał być narzędziem ograniczającym samowolę organów podatkowych I instancji. Powyższy przepis nakładał na organy podatkowe obowiązek takiego prowadzenia

3 J. Michalski, *Charakterystyka Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1934, z. 4.

4 T. Grodyński, *Zasady polskiej ordynacji podatkowej*, „Czasopismo Prawnicze i Ekonomiczne” 1936, R. XXX, s. 158.

5 Takie stanowisko przedstawiła m.in. w 1926 r. Komisja doradców finansowych prof. E.W. Kemmerra – por. W. Runcewicz, *Nowa Ordynacja podatkowa*, „Polityka Gospodarcza” 1934, nr 4.

6 Szerzej: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 107 i n.

7 Ustawa z dnia 15 marca 1934 Ordynacja Podatkowa (tj. Dz.U. 1936 Nr 14, poz. 134) – (dalej: ord. pod.).

postępowania, by ustalenie faktycznych podstaw wymiaru podatku pod względem formalnym i merytorycznym było zgodne z wymogiem wykrycia prawdy materialnej⁸. Cały materiał faktyczny, w tym zbadanie zeznania podatkowego i porównanie go ze zgromadzonym materiałem powinien znaleźć odbicie w aktach wymiarowych, pod rygorem uznania postępowania za wadliwe (art. 96 §1 ord.pod.). Judykatura wskazywała przy tym, iż dochód podatnika, ustalony przez władze wymiarowe, powinien odpowiadać rzeczywistym stosunkom, a zakreślone w ten sposób granice swobodnej oceny wyników postępowania dowodowego nie mogą być przekroczone przez dowolne dokonanie wymiaru⁹.

Inspirację dla wprowadzonych zmian można odnaleźć w komentowanym wyroku NTA, wydanym kilka miesięcy przed wejściem do obowiązywania Ordynacji podatkowej. Zanegowanie przez Trybunał prawidłowości postępowania Komisji Szacunkowych, polegającego na mechanicznym sprostowaniu ksiąg gospodarczych podatnika, nijak mającym się do ustalenia rzeczywistego dochodu do opodatkowania, nie mogło pozostać bez reakcji prawodawcy. Wydaje się więc, że uznał on za zasadne rozwinięcie wskazanych przez NTA, ale nie wyjaśnionych w uzasadnieniu wyroku cech ksiąg gospodarczych, kwalifikujących je jako pełnoprawny dowód w postępowaniu podatkowym. Przede wszystkim uznano za zasadne umieszczenie w Ordynacji podatkowej odrębnego Oddziału VI „Księgi handlowe i gospodarcze” (art. 80-art. 89 ord.pod.), Wyraźnie różnicując księgi na potrzeby wymiaru, wprowadzono jednakże zasadę, że jego podstawę stanowi wyłącznie księgi prowadzone prawidłowo i rzetelnie. Prawodawca wyraźnie odwołał się więc do dwóch nieznacznie zmodyfikowanych kryteriów – prawidłowości i rzetelności – mających swe źródło w judykaturze.

Jednocześnie daje się zauważyć wprowadzenie zasady domniemania prawdziwości ksiąg w art. 88 ord.pod. Przepis ten wyraźnie wskazywał, że w sytuacji, gdy na poparcie zeznania podatkowego złożonego w terminie podatnik wyraził gotowość przedstawienia ksiąg, to organ podatkowy nie ma prawa ustalić podstaw wymiaru odmiennie, niż to wynika z tych ksiąg, o ile nie zostały one uznane za nieprawidłowe lub za nierzetelne. Dopiero obalenie tego domniemania po uprzednim przeprowadzeniu badania (rewizji) ksiąg, oraz po bezspornym wykazaniu, że nie odpowiadają wymogom, prawidłowości oraz rzetelności, możliwe jest ich podważenie jako dowodu w postępowaniu podatkowym. Nie zmienia to jednak obowiązku ustalenia podstawy wymiaru na podstawie wszystkich okoliczności faktycznych mających znaczenie dla sprawy.

W tym miejscu odwołać się należy do ustalonego przez prawodawcę rozumienia kryteriów prawidłowości i rzetelności ksiąg. Za **rzetelne** uważane są

⁸ Wyrok NTA z dnia 19 czerwca 1933 r., I. rej. 2312/31; H. poz. 1294; opubl. J. Basseches, I. Korkis, *Kodeks podatkowy*, wyd. II, t. 2: *Prawo formalne*, Lwów 1937, s. 150.

⁹ Wyrok NTA z dnia 27 czerwca 1934 r., I. rej. 6293/30; O. H. poz. 750; opubl. J. Basseches, I. Korkis, op. cit., s. 150.

księgi, prowadzone zgodnie z rzeczywistością (art. 82 ord.pod.). Przyjęto natomiast, iż **prawidłowe** są księgi prowadzone zgodnie z przepisami obowiązującego kodeksu handlowego oraz zasad księgowości i zwyczajów handlowych. Jednak z treści art. 81 §2 ord.pod. wynikało *explicite*, iż za prawidłowe uważa się również księgi handlowe uproszczone oraz **księgi gospodarcze**: gospodarstw wiejskich, właścicieli nieruchomości oraz osób wykonujących wolne zawody – **prowadzone według zasad określonych przez Ministra Skarbu** (wówczas centralną władzę skarbową) **po zasięgnięciu opinii właściwych samorządów gospodarczych**. Wobec tak określonych kryteriów ustawowych, organ podatkowy badając księgi podatnika, mając wątpliwości dotyczące zasad księgowania czy zwyczajów handlowych nie powinien tych kwestii rozstrzygać samodzielnie, ale powinien zwrócić się do Ministra Skarbu, który kwestie te rozstrzygnie po zasięgnięciu opinii samorządu gospodarczego¹⁰. Rozwiązanie to stanowi wyraźne nawiązanie do komentowanego wyroku oraz wadliwego postępowania władz skarbowych zanegowanego przez NTA, które odrzucając księgi gospodarcze podatnika jako dowód pominęły opinie i wskazówki Izby Rolniczej dotyczące prowadzenia rachunkowości rolnej.

5. Aktualnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej¹¹ przyjmują szerokie znaczenie ksiąg podatkowych. Rozumie się przez nie 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 (art. 3 pkt 4 o.p.). Tak szeroko zakreślona definicja legalna ksiąg podatkowych, zawierająca aż cztery elementy składające się na to pojęcie budzi uzasadnione wątpliwości oraz zastrzeżenia. Na jednej płaszczyźnie umieszczono bowiem księgi rachunkowe (służące także do innych celów niż podatkowe), podatkową księgę przychodów i rozchodów (służącą uproszczonej rejestracji zjawisk gospodarczych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych) oraz różnego rodzaju bliżej nieokreślone ewidencje i rejestry, których obowiązek prowadzenia wynika z odrębnych przepisów materialnego prawa podatkowego. Takie działanie prawodawcy powoduje, że za księgi podatkowe uznawane są księgi prowadzone, na podstawie art. 24a u.p.d.o.f., przez podmioty wymienione w tym przepisie¹² w formie pełnej rachunkowości lub uproszczonej,

¹⁰ Tak w §74 rozporządzenia wykonawczego do Ordynacji podatkowej z 25 marca 1937 r.

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. 2021, poz. 1540 ze zm.) – (dalej: o.p.).

¹² Zgodnie z art. 24a ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. 2021, poz. 1128 – powoływana jako u.p.d.o.f.) księgi rachunkowe obowiązane są prowadzić osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki

które funkcjonalnie powinny zapewniać ustalenie dochodu (albo straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (okres sprawozdawczy). Jednak za księgi podatkowe uznaje się również w przepisach prawa, doktrynie¹³ oraz judykaturze¹⁴ np. ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ewidencję przebiegu pojazdu, ewidencję sprzedaży (na potrzeby VAT), ewidencję wyrobów akcyzowych czy rejestr podatku (od spadków i darowizn – prowadzony przez notariusza jako płatnika). Takie mechaniczne zrównanie na gruncie Ordynacji podatkowej narzędzi ewidencyjnych z innymi ustawowymi formami rejestracji zdarzeń gospodarczych budzi uzasadnione wątpliwości, jednak nie może zatracać ich istoty. Wszak z art. 3 pkt 4 o.p. wynika, że są one prowadzone „do celów podatkowych” na podstawie odrębnych przepisów, co nie znaczy, że można im przypisać walor dokumentacji samodzielnej wykorzystywanej na potrzeby wymiaru podatku, a nie dokumentacji pomocniczej. To księgi rachunkowe oraz podatkowa księga przychodów i rozchodów stanowią samodzielną podstawę sporządzania deklaracji i zeznań i to z nimi związane są normatywne kryteria oceny, takie jak rzetelność i niewadliwość¹⁵. Konieczność ich różnicowania oraz odpowiedniego dostosowania do prowadzonej działalności gospodarczej umożliwiają podatnikowi ich prowadzenie w sposób prawidłowy¹⁶. Pierwowzorem tych ksiąg są księgi gospodarcze prowadzone przez podatnika, o których mowa w komentowanym wyroku NTA i nie zmienia tego niemal całkowite odstępianie przez prawodawcę od techniki powstawania zobowiązania podatkowego opartej na wymiarze dokonywanym przez organ podatkowy. Wprawdzie współcześnie system realizacji zobowiązań podatkowych został oparty na samoobliczeniu¹⁷, zwanym także (niezbyt trafnie) przez niektórych przedstawicieli doktryny samowymiar¹⁸, to znaczenie ksiąg podatkowych wykorzystywanych do celów dowodowych jest niezmiennie ważne. Wszak przyjęcie dwuteapowego modelu stosowania prawa podatkowego, tzn. w pierwszym etapie polegającego na samoobliczeniu dokonywanym przez podatników bez udziału organów władzy publicznej, a w drugim etapie na kontroli tego samoobliczenia (i ewentualnym wymiarze kontrolnym),

partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Obowiązek prowadzenia księgi nie dotyczy podatników opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu.

¹³ Szerzej: zob. D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2015, s. 69 i n.

¹⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 15 września 2017 r., I FSK 2275/15, LEX nr 2393266; wyrok NSA z dnia 21 października 2008 r., I FSK 1189/07, LEX nr 496275.

¹⁵ D. Strzelec, op. cit., s. 71.

¹⁶ R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 68.

¹⁷ Szerzej: R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 38.

¹⁸ H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 167.

zakłada przeprowadzenie postępowania dowodowego, w którym zbadaniu oraz ocenie będą podlegały dokumenty wykreowane przez podatnika.

6. Najważniejszym dowodem pochodzącym od podatnika są księgi podatkowe. Ten szczególnego rodzaju dowód obrazuje nie tylko działalność gospodarczą, ale również służy ujawnianiu przez podatnika prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego powstałego w wyniku samoobliczenia (bez udziału organu podatkowego). Księgi podatkowe (gospodarcze) są dokumentem prywatnym, jednak przepisy prawa przyznają im wyjątkowo ważną moc dowodową. W okresie międzywojennym przyznawano im nawet taką samą moc dowodową jak dokumentom publicznym¹⁹. Uważano bowiem, że podatnikom prowadzącym księgi prawidłowo pod względem materialnym i formalnym, nie można ustalić podstawy wymiaru podatku dochodowego inaczej niż to wynika z zapisów ksiąg.²⁰

Współcześnie szczególna moc dowodowa ksiąg podatkowych wynika z art. 193 § 1 o.p.²¹ Naczelnny Sąd Administracyjny interpretuje ją na gruncie tego przepisu jako zakaz określania w postępowaniu podatkowym elementów prawopodatkowego stanu faktycznego mających wpływ na wysokość podatku, które powinny być zaewidencjonowane w księgach zgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem. bez uprzedniego stwierdzenia prowadzenia ksiąg w sposób nierzetelny lub wadliwy²². Badanie ksiąg podatkowych korzystających z domniemania wiarygodności i prawdziwości jest zasadniczą czynnością jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, a nie postępowaniem odrębnym. Odrzucenie księgi podatkowej jako dowodu szczególnej wagi wymaga obalenia domniemania jej zgodności z prawdą. Jego ciężar spoczywa na organie podatkowym, a zakwestionowanie danych zawartych w księdze – jak przekonuje judykatura – może nastąpić przy wykorzystaniu każdego dowodu wiarygodnego i przekonującego²³. Tym niemniej organ podatkowy, podważając ochronę jaką przepisy Ordynacji podatkowej zapewniają prawidłowo prowadzonym księgom, powinien wykazać oraz udokumentować w protokole badania ksiąg, że są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy. Co więcej, na mocy art. 193 §6 o.p. obowiązany jest w tymże protokole określić za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Przyjęcie takiego rozwiązania uniemożliwia automatyczne dyskwalifikowanie wszystkich zapisów księgi podatkowej jako dowodu szczególnej wagi, a przewiduje wręcz gradację dowodów

¹⁹ J. Jodłowski, *Księgi handlowe jako dowód*, „Palestra” 1935, nr 9, s. 687.

²⁰ R. Mastalski, op. cit., s. 66

²¹ A. Melezini, *Stwierdzenie wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011, s. 95.

²² Wyrok NSA z dnia 21 maja 2010 r., I FSK 863/09, LEX nr 594258.

²³ Wyrok NSA z 13 dnia lipca 2021 r., II FSK 3662/18, LEX nr 3243975.

w postępowaniu podatkowym. Ponadto obalenie domniemania prawidłowości ksiąg podatkowych nie pozbawia zupełnie ich normalnej mocy dowodowej. Pogląd ten ma umocowanie w art. 193 §5 o.p., w którym zobowiązano organ podatkowy do uznania za dowód ksiąg podatkowych prowadzonych wprowadzie w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. W konsekwencji, fakt zaewidencjonowania w księgach zdarzenia gospodarczego, niewywołującego konsekwencji prawnych na gruncie prawa podatkowego, nie powinien powodować odrzucenia ksiąg za dowód w postępowaniu, nawet jeżeli podatnik, działając w błędnym przekonaniu, uznał dane zdarzenie za wywołujące skutki podatkowoprawne²⁴.

Prawodawca po raz kolejny, przyznając szczególną moc dowodową księgom podatkowym, odwołał się do dwóch nieznacznie zmodyfikowanych, ustawowych kryteriów, tj. **rzetelności** i **niewadliwości**. W obecnym stanie prawnym ich rozumienie wprowadzie nie odbiega zasadniczo od znaczenia ustalonego przepisami Ordynacji podatkowej z 1934 r., jednak w doktrynie oraz orzecznictwie sądów administracyjnych ich zakres wciąż jest przedmiotem komentarzy i wykładni. Przepis art. 193 §2 o.p. stanowi, iż księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli **dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty**. Oznacza to, że księgi podatkowe powinny być prawidłowe pod względem materialnym oraz zawierać zgodny z prawdą obraz zdarzeń gospodarczych (faktów) mających wpływ na wymiar podatku i utrwalonych w zapisach księgi. Trafnie wskazuje się więc, że księgi podatkowe są rzetelne przez rzetelność dowodów księgowych i poszczególnych zapisów w księgach²⁵. *A contrario* nie są rzetelne księgi podatkowe, które nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego, jako że zawierają wpisy niezgodne z prawdą. Nierzetelność księgi ma miejsce wówczas, gdy podatnik ewidencjonuje zakwestionowane zakupy towaru na podstawie dowodów nierzetelnych, a więc na podstawie dowodów wystawionych przez podmiot, który w rzeczywistości nie dokonał zafakturowanej sprzedaży²⁶. Nie ma przy tym znaczenia czy podatnik w sposób zawiniony (wskutek niedbalstwa, albo w sposób zamierzony), czy niezawiniony (brak dokumentów źródłowych) rozliczał koszty uzyskania przychodów na podstawie faktur nierzetelnych. Istotny jest wyłącznie fakt, że faktury te nie odzwierciedlają faktycznych transakcji i nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym²⁷.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2005 r., FSK 1781/04, LEX nr 172982.

²⁵ H. Dzwonkowski, *Koncepcje prawne nierzetelności ksiąg podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 5, s. 59 i n.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2020 r., I FSK 594/18, LEX nr 3108868, wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2020 r., II FSK 3350/18, LEX nr 2798950, wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2017 r., II FSK 1529/15, LEX nr 2330014.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2507/13, LEX nr 1990332.

W art. 193 §3 o.p. wskazuje się, że za niewadliwe należy uznać księgi podatkowe **prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów**. Przepis ten uzależnia niewadliwość ksiąg od przestrzegania zasad ich prowadzenia określonych w odrębnych przepisach²⁸. Z wykładni *a contrario* wynika, że księgi są wadliwe, jeżeli nie są prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów²⁹. Oznacza to, że księga podatkowa powinna być prawidłowa pod względem formalnym, a sposób dokonania w niej zapisu powinien być zgodny z wzorcem prawnym zapisu zawartym w obowiązujących przepisach prawa³⁰.

7. Finalnie należy odnieść się do zasadniczej kwestii spornej podniesionej w głosowanym wyroku NTA. Trybunał rozważał, czy władze skarbowe mogły zasadnie odrzucić księgi podatnika i ustalić dochód z gospodarstwa rolnego szacując go na podstawie norm przeciętnej dochodowości. Wskazując na wady postępowania uznał, że uchybienie przez podatnika jednemu z wymogów sporządzania zapisów księgowych nie uzasadnia jeszcze odrzucenia w całości dowodu z ksiąg gospodarczych, podkreślając jednocześnie istotną rolę tych ksiąg w postępowaniu wymiarowym. Konsekwencje podjętego przez NTA rozstrzygnięcia zostały przekonująco odzwierciedlone i wzmocnione w przepisach Ordynacji podatkowej. Prawodawca nie tylko uznał za zasadne doprecyzować warunki przyznające księgom podatkowym szczególną moc dowodową, ale wprowadził **dodatkowe rozwiązania gwarancyjne, tamujące organy podatkowe przed nadużywaniem instytucji szacowania podstawy opodatkowania**. Stąd też obalenie księgi podatkowej jako dowodu szczególnej wagi nie oznacza możliwości automatycznego przystąpienia do szacowania podstawy opodatkowania. Może być ona nadal dowodem w postępowaniu podatkowym i podlega ocenie jak inne dokumenty prywatne na okoliczność poszczególnych faktów sprawy. Organ podatkowy jest uprawniony przede wszystkim do szacowania podstawy opodatkowania, jeżeli brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub gdy księgi podatkowe wprawdzie istnieją, ale dane z nich wynikające nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 §1 pkt 1 i 2 o.p.). Uprawnienie to nie ma charakteru bezwzględnego. Jak wynika z art. 23 §2 o.p. organ podatkowy ma obowiązek odstąpić od oszacowania podstawy opodatkowania, jeżeli uzupełnienie danych z ksiąg podatkowych

²⁸ Odrębnymi przepisami są np. przepisy rozdz. 2 ustawy o rachunkowości regulujące zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, czy też przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2414).

²⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 193*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2: *Procedury podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 555.

³⁰ Zob. D. Strzelec, op. cit., s. 75.

innymi dowodami przeprowadzonymi w postępowaniu umożliwia określenie podstawy opodatkowania. Co więcej ustawy obowiązek powstrzymania się od szacowania istnieje także, gdy brak jest ksiąg podatkowych, ale dowody zgromadzone przez organ podatkowy w toku postępowania, pozwalają określić podstawę opodatkowania.

W orzecznictwie sądów administracyjnych również utrwalony jest pogląd, że art. 23 § 2 o.p. zakazuje szacowania podstawy opodatkowania bez ustalenia, czy nie można jej określić na podstawie wiarygodnych dowodów i danych z tej części ksiąg podatkowych, których rzetelności nie podważył organ podatkowy. Oszacowanie jest więc ostatecznością dopuszczalną wyłącznie wtedy, gdy ustalenie podstawy opodatkowania na podstawie norm materialnoprawnych regulujących podstawę opodatkowania danego podatku, w zestawieniu z nieodtworzonym lub też częściowo odtworzonym stanem faktycznym, jest niemożliwe³¹. Godne podkreślenia jest również to, że oszacowanie podstawy opodatkowania nie jest środkiem do wykazania nierzetelności ksiąg podatkowych, ale następstwem ich nieuznania za dowód w rozumieniu art. 193 § 1 o.p., tj. podważenia wymogów, do których odwołał się Trybunał w niniejszym wyroku. Jego wskazówki pozostają wciąż aktualne niezależnie od techniki wymiaru konkretnego podatku preferowanej przez prawodawcę.

Bibliografia

Orzecznictwo

Wyrok NTA z dnia 27 czerwca 1934 r., I. rej. 6293/30; O. H. poz. 750.

Wyrok NTA z dnia 19 czerwca 1933 r., I. rej. 2312/31; H. poz. 1294.

Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2021 r., II FSK 3662/18, LEX nr 3243975.

Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2022 r., II FSK 1351/19, LEX nr 3339751.

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2020 r., I FSK 594/18, LEX nr 3108868.

Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2020 r., II FSK 3350/18, LEX nr 2798950.

Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2019 r., II FSK 2723/17, LEX nr 2736818.

Wyrok NSA z dnia 15 września 2017 r., I FSK 2275/15, LEX nr 2393266.

Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2017 r., II FSK 1529/15, LEX nr 2330014.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2016 r., II FSK 3225/14, LEX nr 2175726.

Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2507/13, LEX nr 1990332.

Wyrok NSA z dnia 21 maja 2010 r., I FSK 863/09, LEX nr 594258.

³¹ Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2022 r., II FSK 1351/19, LEX nr 3339751; Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2019 r., II FSK 2723/17, LEX nr 2736818; wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2016 r., II FSK 3225/14, LEX nr 2175726.

Wyrok NSA z dnia 21 października 2008 r., I FSK 1189/07, LEX nr 496275.

Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2005 r., FSK 1781/04, LEX nr 172982.

Opracowania

Basseches J., Korkis I., *Kodeks podatkowy*, wyd. 2, t. 2: *Prawo formalne*, Lwów 1937.

Dzwonkowski H., *Koncepcje prawne niezetelności ksiąg podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 5.

Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.

Grodyński T., *Zasady polskiej ordynacji podatkowej*, „Czasopismo Prawnicze i Ekonomiczne” 1936, R. XXX.

Jodłowski J., *Księgi handlowe jako dowód*, „Palestra” 1935, nr 9.

Mastalski R., *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973.

Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

Melezini A., *Stwierdzenie wadliwości lub niezetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011.

Michalski J., *Charakterystyka Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1934, z. 4.

Pietrasz P., *Komentarz do art. 193*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2: *Procedury podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2022.

Runcewicz W., *Nowa Ordynacja podatkowa*, „Polityka Gospodarcza” 1934, nr 4.

Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2015.

Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012.

Zbiór wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Rocznik XII Rok 1934, Warszawa 1935.

STRESZCZENIE

Dowód z ksiąg podatkowych w postępowaniu podatkowym – głos do wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 19 stycznia 1934 r., I. rej. 4663/31

Najwyższy Trybunał Administracyjny podkreślił w wyroku, że księgi podatkowe powinny przede wszystkim odpowiadać wymogom rzetelności i przejrzystości. Spełnienie tych dwóch przesłanek oznacza, że księgi te korzystają ze szczególnej mocy dowodowej. Nawet stwierdzenie przez organ podatkowy wad w prowadzonych przez podatnika księgach, w postaci braku księgowania, a tym samym udokumentowania niektórych transakcji gospodarczych, nie uprawnia jeszcze do ustalenia dochodu podatnika w drodze oszacowania. Księgi te wciąż są jednym ze zwykłych środków dowodowych (dokumentem prywatnym) i w zależności od rodzaju uchybień powinny być uzupełnione innymi dowodami przeprowadzonymi w trakcie

postępowania podatkowego z zachowaniem uprawnień procesowych podatnika określonych w ustawie. Chodzi tu zwłaszcza o prawo do odpowiedzi na zastrzeżenia zawarte w protokole, podważające szczególną moc dowodową ksiąg podatkowych, jak i prawo do zapoznania oraz wypowiedzenia się co do całości zgromadzonego materiału dowodowego. Najwyższy Trybunał Administracyjny wyraził więc pogląd, że szacowanie dochodu nie jest instrumentem doskonałym i powinno być stosowane przez organ podatkowy wyjątkowo i w sposób wyważony. Zawsze bowiem jego konsekwencją będzie odtworzenie stanu faktycznego w sposób odbiegający od stanu rzeczywistego, choć najbardziej do niego zbliżony. Istotne jest przy tym twierdzenie Trybunału utrwalone w przepisach Ordynacji podatkowej z 1934 r., że wątpliwości odnośnie do zasad rachunkowości specyficznych zdarzeń gospodarczych nie powinny być rozstrzygane przez organy skarbowe samodzielnie, ale należy je ustalić i wyjaśnić przy udziale samorządu gospodarczego. Podkreślić należy konsekwencje głosowanego wyroku dla tworzenia ogólnego prawa podatkowego oraz praktyki orzeczniczej. Ustawowe sformułowanie oraz doprecyzowanie kryteriów rzetelności i niewadliwości ksiąg podatkowych jako dowodów szczególnej mocy, oraz rozwiązań prawnych ograniczających nadużywanie instytucji szacowania podstawy opodatkowania, istotnie wpływa na stosowanie prawa podatkowego oraz współczesne orzecznictwo sądów administracyjnych.

SUMMARY

Evidence From Tax Books in Tax Proceedings – Gloss to the Judgment of the Supreme Administrative Court of 19 January 1934, I. rej. 4663/31

The Supreme Administrative Court emphasised in the judgment that tax books should, above all, meet the requirements of reliability and transparency. The fulfilment of these two prerequisites means that these books enjoy special evidentiary force. Even if the tax authority finds defects in a taxpayer's books, in the form of failure to record and thus document certain business transactions, this does not yet entitle it to determine the taxpayer's income by assessment. The books are still one of the ordinary means of evidence (a private document) and, depending on the nature of the deficiencies, should be supplemented by other evidence found in the course of the tax proceedings in compliance with the taxpayer's procedural rights set out in the law. These include, in particular, the right to respond to objections in the minutes that undermine the special evidentiary force of the tax books, as well as the right to be acquainted with and to comment on all the evidence gathered. Thus, the NTA expressed the view that income estimation is not a perfect instrument and should be used by the tax authority only in exceptional cases and in a balanced manner. This is because its consequence will always be to reconstruct the facts in a way that deviates from the actual state of affairs, even if it is as close as possible. What is also relevant here is the Court's assertion, entrenched in the provisions of the 1934 Tax Ordinance, that doubts regarding the accounting principles of specific economic

events should not be resolved by the tax authorities on their own, but the facts should be established and clarified with the participation of the economic self-government. It is important to emphasise the consequences of the judgment under review for the formation of the general tax law and the jurisprudential practice. The statutory formulation and clarification of the criteria of reliability and accuracy of tax books as evidence of special force, as well as the legal solutions limiting the abuse of the institution of estimation of the tax base, significantly affect the application of tax law and the contemporary jurisprudence of administrative courts.