

Pojęcie rzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych

The concept of reliable keeping of tax books

Sandra Omieczńska

Studentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie,
ORCID: 0000-0002-9832-602X

Streszczenie

Polski system podatkowy, z uwagi na stałą potrzebę rozwoju gospodarczego kraju, powinien być spójny, jednolity i realizować założone przez ustawodawcę cele. Niestety, mimo szerokiej ochrony prawnej, jest on dotknięty ryzykiem wynikającym z przestępczych zjawisk. Stosunek społeczeństwa do przekazywania środków pieniężnych do Skarbu Państwa na poczet potrzeb publicznych jest specyficzny, mimo że jednocześnie jest niezbędnym elementem prawidłowo funkcjonującej gospodarki. Wraz z rozwojem systemu podatkowego oraz wraz z rozwojem technologiczno-gospodarczym nasiliła się przestępczość gospodarcza, nazywana także przestępczością białych kołnierzyków (ang. *white collar crimes*), która zasadniczo jest ukierunkowana na ciągłą chęć wzbogacenia się i utrzymania swojej uprzywilejowanej pozycji na rynku finansowym.

Nadrzędną funkcją systemu podatkowego w Polsce jest funkcja fiskalna, czyli uzyskiwanie od podatników środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia publicznych potrzeb społeczeństwa. W celu właściwej realizacji i egzekwowania wskazanych obowiązków konieczne jest odtworzenie i udokumentowanie działań danego podmiotu zgodnie z rzeczywistością. W związku z tym niezbędne było utworzenie instytucji ksiąg podatkowych. Księgi te na podstawie art. 181 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ mają szczególną moc dowodową, ponieważ są one objęte prawnym domniemaniem prawdziwości i wiarygodności. Jednakże, aby niniejsze domniemanie było przyjęte, księgi podatkowe zgodnie z art. 193 tej ustawy muszą być prowadzone w sposób rzetelny i niewadliwy. Pojęcie rzetelności nakazuje wykonanie zapisów w taki sposób, aby odzwierciedlały one w pełni stan rzeczywisty. Nadto w doktrynie podkreśla się, że nieodzownymi cechami rzetelności są należyta staranność, autentyczność oraz całkowita dokładność. Z kolei niewadliwość, zgodnie z definicją leksykalną, charakteryzuje się doskonałością, brakiem błędów, wad i usterek. Z początku oba pojęcia wydają się synonimiczne. Jednakże pojęcie nierzetelności jest szersze, każdorazowe stwierdzenie nierzetelnego i niesumiennego sporządzenia ksiąg podatkowych świadczy bowiem o istnieniu wad, które mają istotne znaczenie dla sprawy. Każda nierzetelność jest więc zarazem wadliwością, ale nie każda wadliwość jest zarazem nierzetelnością. Tym samym nierzetelność stanowi postać kwalifikowaną wadliwości. Słowa kluczowe: system podatkowy, księgi podatkowe, obowiązek podatkowy, funkcja fiskalna, domniemanie prawdziwości, domniemanie wiarygodności, rzetelność, niewadliwość.

Abstract

The Polish tax system, due to the constant need for economic development of the country, should be coherent, uniform and implement the goals set by the legislator. Unfortunately, despite extensive legal protection, it is exposed to the risk of criminal phenomena. The attitude of the society to the transfer of funds to the State Treasury towards public needs is specific, although at the same time it is necessary for the creation of a properly functioning economy. With the development of the tax system and with the technological and economic development, economic crime has also developed, also known as white collar crimes, which is essentially focused on the constant desire to get rich and maintain a privileged position on the financial market.

The overriding function of the tax system in Poland is the fiscal function, which includes obtaining funds from taxpayers necessary to cover the public needs of the society. In order to properly implement and enforce the indicated obligations, it is necessary to recreate and document the activities of a given entity in accordance with reality. Therefore, it was necessary to establish the institution of tax books. These books, in accordance with Art. 181 of the Tax Ordinance have been endowed with special evidential force, as they are subject to the legal presumption of truthfulness and reliability. However, in order for this presumption to be accepted, the tax books pursuant to Art. 193 of the Tax Ordinance must be conducted in a reliable and non-defective manner. The concept of reliability requires that records be made in such a way that they fully reflect the actual state of affairs. Moreover, the doctrine emphasizes that the indispensable features of reliability are due diligence, authenticity and complete accuracy. In turn, defectiveness, according to the lexical definition, is characterized by perfection, the absence of

errors, defects and faults. At first, both terms seem synonymous. However, the concept of unreliability is a broader concept, because the finding of each time, unreliable and inconsistent preparation of tax books proves the existence of defects that are significant for the case. Therefore, every unreliability is also a defect, but not every defectiveness is also unreliability. Thus, dishonesty constitutes a qualified form of defectiveness.

Keywords: tax system, tax books, tax obligation, fiscal function, presumption of truthfulness, presumption of credibility, reliability, defectiveness.

1. WPROWADZENIE

System podatkowy w Polsce odgrywa znaczącą rolę, wpływa bowiem na rozwój gospodarczy kraju. W związku z tym powinien być spójny, jednolity i realizować wszelkie funkcje i założenia wskazane przez ustawodawcę. System ten, jak uważają przedstawiciele doktryny, jest rozumiany jako ogół lub zbiór podatków w danym państwie w określonym czasie, które są ze sobą ściśle powiązane i jednocześnie silnie uzależnione od siebie². Warto podkreślić, że zyskał on rangę konstytucyjną na mocy art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³, który stanowi, iż nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Spośród wspomnianych ustaw zasadnicze znaczenie mają:

- 1) Ordynacja podatkowa,
 - 2) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴,
 - 3) ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵,
 - 4) ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶,
- chronione zasadniczo przez ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁷.

Mimo tak szerokiego zakresu prawnego – system podatkowy jest dotknięty ryzykiem wynikającym z przestępczych zjawisk z uwagi na aspekt finansowy. Stosunek społeczeństwa do przekazywania środków pieniężnych do Skarbu Państwa na poczet potrzeb publicznych jest dość specyficzny, mimo że jest niezbędnym elementem odpowiednio funkcjonującej gospodarki. Wraz z rozwojem systemu podatkowego i rozwojem technologicznym nasiliła się przestępczość gospodarcza, zwana przestępczością białych kołnierzyków⁸, ukierunkowana głównie na ciągłą chęć wzbogacenia się i utrzymania swojej uprzywilejowanej pozycji⁹.

Z uwagi na podjętą tematykę niniejszy artykuł odnosi się do unikania płacenia podatków lub zaniżania ich wysokości przez podatników. Celem ochrony ustawodawca nałożył obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w sposób rzetelny i niewadliwy, a więc zgodny w pełni z rzeczywistością, co wyposaża organy podatkowe w możliwości kontrolne.

2. ISTOTA SPORZĄDZANIA KSIĄG PODATKOWYCH

System podatkowy w Polsce ma różnorodne funkcje, wśród których doniosłość zyskała funkcja fiskalna, obejmująca uzyskiwanie od podatników środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia publicznych potrzeb społeczeństwa. W celu właściwej realizacji obowiązku podatkowego konieczne jest odtworzenie i udokumentowanie zgodnie z rzeczywistością działań danego podmiotu. W związku z tym powstała potrzeba utworzenia instytucji, jaką są księgi podatkowe.

Dość szeroką definicję legalną tego pojęcia ustawodawca zawarł w art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z niniejszym przepisem przez księgi podatkowe rozumie są:

- 1) księgi rachunkowe,
 - 2) podatkowe księgi przychodów i rozchodów,
 - 3) ewidencje,
 - 4) rejestry
- do których prowadzenia są obowiązani podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Zdaniem Henryka Dzwonkowskiego zbudowanie tak szerokiej definicji umożliwia odstępianie od każdorazowego ponownego wyliczania poszczególnych ksiąg w przepisach ustawy. Na uwadze należy mieć również to, że owa definicja nie ma jednolitego charakteru. Wyliczone jako pierwsze – księgi rachunkowe oraz księgi przychodów i rozchodów są bowiem przeznaczone do ujawniania zdarzeń rodzących obowiązek podatkowy w świetle Ordynacji podatkowej. Z kolei ewidencje i rejestry służą wyłącznie do celów podatkowych płatników, podatników i inkasentów¹⁰.

W związku z tym, co zostało wyżej wspomniane, możliwe jest wskazanie zasadniczej roli ksiąg podatkowych. Zdaniem Agnieszki Wencel księgi rachunkowe to kluczowe narzędzie dokumentacyjne, które utrwała przebieg każdorazowych transakcji gospodarczych, na których jest oparty system rachunkowości¹¹.

Należy stwierdzić, że księgi podatkowe, zgodnie ze swoją nadrzędną funkcją, pozwalają na rozwikłanie spraw nawet o wysokim stopniu skomplikowania dzięki odpowiednio prowadzonej dokumentacji, która rejestruje zdarzenia odzwierciedlające obowiązek podatkowy oraz zobowiązanie podatkowe¹². Ustawodawca dał temu wyraz w art. 181 Ordynacji podatkowej, który określa otwarty katalog środków dowodowych w postępowaniu podatkowym, wśród których pierwszym elementem są księgi podatkowe.

Wydawać by się mogło, że każdy ze wskazanych środków ma jednakową moc dowodową. Jednakże art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej wprowadza szczególną regulację dla ksiąg podatkowych i podkreśla ich szczególny walor¹³. Przepis ten stanowi, że księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Zgodnie z orzecnictwem sądów administracyjnych szczególną moc dowodową ksiąg podatkowych należy interpretować jako całkowity zakaz określania w trakcie postępowania podatkowego elementów oddziałujących na wysokość podatku bez odniesienia się uprzednio, zgodnie z procedurą prawno-podatkową, do prowadzenia ksiąg w sposób rzetelny i niewadliwy¹⁴.

Równolegle ustawodawca przyznał księgom prawne domniemanie prawidłowości i wiarygodności, które wiąże organ podatkowy, dopóki ten jego nie obali, to na nim bowiem spoczywa ciężar dowodu¹⁵. Tym samym księgę podatkową można uznać za dowód kwalifikowany, ponieważ księga niewa-

dliwa i rzetelna posiada taką samą moc dowodową jak dokument urzędowy¹⁶. Dogodność domniemania prawnego sprowadza się do ochrony podatnika przed obowiązkiem każdorazowego udowadniania wysokości podatku¹⁷.

3. POJĘCIE RZETELNOŚCI I NIEWADLIWOŚCI

Kiedy prowadzi się rozważania na temat prawidłowości prowadzenia ksiąg podatkowych, należy się posiłkować szeroką analizą pojęcia rzetelności i niewadliwości.

Słowo „rzetelny” według *Słownika języka polskiego PWN* oznacza „wiarygodny, zgodny z prawdą; odpowiadający wymaganiom”¹⁸. Leszek Murat słusznie wskazuje, że nieodzowne cechy omawianego pojęcia to dotrzymywanie zobowiązań we właściwym czasie, należyta staranność, autentyczność i dokładność¹⁹.

Termin „rzetelność” ustawodawca wprowadza w art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej, stanowiąc, że księgi są prowadzone rzetelnie, jeżeli zapisy w nich dokonywane odzwierciedlają stan rzeczywisty. Niniejszy formalizm jest niezbędny dla zapewnienia organom podatkowym możliwości zweryfikowania, czy zobowiązania podatkowe są wykonywane prawidłowo²⁰.

Zdaniem H. Dzwonkowskiego nierzetelność stanowi kategorię obiektywną. Inaczej mówiąc, przy ocenie rzetelności prowadzenia dokumentacji istotne są aspekty obiektywne, nie zaś subiektywne wyniki²¹. Nie należy uzależniać rzetelności od określonego zamiaru podatnika²². Niemniej część przedstawicieli doktryny wskazuje na konieczność wystąpienia dodatkowych elementów subiektywnych, przesadny rygorizm polegający na bezzasadnym ograniczaniu praw jednostki na rzecz interesu społecznego może bowiem godzić w konstytucyjną zasadę proporcjonalności²³.

Pojęciem rzetelności ustawodawca posłużył się również w art. 24 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁴, w którym wprowadził wprost obowiązek rzetelnego, bezbłędnego, sprawdzalnego i bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych, stanowiących księgi podatkowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Nadto ust. 2 wskazuje, że księgi te są uznane za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Jak wskazuje A. Wencel, ustalanie rzetelności to raczej stwierdzanie faktów aniżeli ocena prawna²⁵. *A contrario* za księgi nierzetelne uznaje się te, które zawierają zapisy nieodwzorowujące stanu faktycznego²⁶. W tym miejscu warto zaznaczyć, że rzetelność jest pojęciem bezwzględny i niestopniowalnym. W związku z tym księga nie może być sporządzona w sposób mniej lub bardziej rzetelny²⁷.

Sądy administracyjne stoją wyraźnie na stanowisku, że cechą nierzetelności posiadają te księgi, w których dokonano błędnego zapisu, jak również te, w których brakuje zapisów, co jest spowodowane chęcią ukrycia dokonanej czynności prawnej²⁸.

Jako najczęstsze przyczyny kwestionowania sumiennego i rzetelnego sporządzenia ksiąg rachunkowych wyróżnia się:

- 1) błędy w wycenie wartości,
- 2) błędy w wycenie środków trwałych,
- 3) nieprawidłową wycenę opcji walutowych,
- 4) brak ujęcia w dokumentacji określonych transakcji,
- 5) brak związku z przychodem,
- 6) brak opodatkowania otrzymanych rzeczy lub określonych świadczeń,

7) błędną kwalifikację w postaci niewłaściwego zaliczenia transakcji do działalności rolniczej²⁹.

Nierzetelność może się również wiązać z umowami pozornymi oraz tzw. pustymi fakturami, a więc ewidencjonowaniem zdarzeń fikcyjnych. *Exempli gratia* brakiem zachowania rzetelności jest sytuacja, w której podatnik zapisał w ewidencji wyższe lub niższe koszty uzyskania przychodów, niż poniósł w rzeczywistości³⁰. Reasumując, celem zachowania wymaganej sumiennosci powinny zostać udokumentowane wszystkie zdarzenia gospodarcze, które mogły się przełożyć na wysokość podatków³¹.

Zdarzają się sytuacje, w których błędny zapis nastąpił wskutek faktycznej i nieumyślnej omyłki. Aby uznać niniejszy błąd za okoliczność usprawiedliwioną, omyłka musi być oczywista, co w przypadku całkowitego braku dokumentacji w księdze podatkowej nie jest możliwe³².

W tym miejscu warto zaznaczyć, że liczba błędnie dokonanych zapisów nie przesądza o umyślności ich wprowadzenia do dokumentacji, ponieważ tak jak możliwe jest umyślne wprowadzenie tylko jednego zapisu, tak też możliwe jest długotrwałe prowadzenie dokumentacji w sposób wyjątkowo niedbały, a w konsekwencji nieumyślne wprowadzenie wielu zapisów niezgodnych ze stanem rzeczywistym. W niektórych przypadkach to podejście może się okazać zbyt liberalne, system podatkowy wymaga bowiem zachowania należytej staranności, ponieważ oddziałuje on na funkcjonowanie Skarbu Państwa dysponującego środkami na cele publiczne. W związku z tym jest niedopuszczalne permanentne i lekceważące podejście do sumiennego sporządzania wszelkich dokumentacji podatkowych.

Drugie pojęcie, którym ustawodawca posłużył się w art. 193 § 3 Ordynacji podatkowej, jest niewadliwość. Zgodnie z niniejszym przepisem za niewadliwe uznaje się księgi podatkowe, które są prowadzone niesprzecznie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Według definicji leksykalnej słowo „niewadliwość” oznacza „doskonałość, brak jakichkolwiek błędów, wad, usterek”³³. Jak wskazuje A. Wencel, księgi wadliwe charakteryzują się uchybieniami formalnymi, na podstawie których są dokonywane błędne zapisy³⁴.

Z początku mogłoby się wydawać, że omawiane pojęcia są synonimami, ponieważ oba nawiązują bezpośrednio do uchybień i niewłaściwości w sporządzeniu dokumentacji istotnej z perspektywy prawa podatkowego. Rozważania prowadzą jednak do wniosku, że pojęcie nierzetelności jest szersze i mieści w sobie pojęcie wadliwości, każdorazowe stwierdzenie nierzetelnego i niesumiennego sporządzenia ksiąg podatkowych świadczy bowiem o zaistnieniu wad, które mają istotne znaczenie dla sprawy. Z kolei nie każda wadliwość świadczy o nierzetelnym wykonaniu dokumentacji. Do niniejszej tezy przychylił się Grzegorz Łabuda, który wskazał, że „każda nierzetelność jest zarazem wadliwością, nie każda jednak wadliwość jest zarazem nierzetelnością”. Tym samym nierzetelność stanowi postać kwalifikowaną wadliwości³⁵.

Zasadnicza różnica między pojęciem nierzetelności a pojęciem wadliwości to stopniowalność. Zgodnie z art. 193 § 5 Ordynacji podatkowej wadliwość jest stopniowalna³⁶, ponieważ ten przepis prawny pozwala wyodrębnić wady mające oraz niemające istotnego znaczenia dla sprawy. Niekiedy księga podatkowa zawiera wiele wadliwych zapisów, co jednak nie prowadzi do sfalszowania podstawy opodatkowania³⁷.

Reasumując, o tym, czy działanie danej osoby ma cechę rzetelności, decyduje okoliczność, czy w jego trakcie ta osoba zachowała należyta dla danej czynności staranność. Z kolei wadliwość oznacza wystąpienie niedoskonałości, które – jak wspomniano – ze względu na cechę stopniowości mogą być na tyle poważne, że dokumentacja może być uznana za nierzetelną. W konsekwencji może utracić moc dowodową. Niedoskonałości mogą być również na tyle mało istotne, że nie przesądzą o ważności ksiąg podatkowych.

4. WZRUSZENIE DOMNIEMANIA PRAWDZIWOŚCI I WIARYGODNOŚCI

Jak zauważono, księgi podatkowe na mocy art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej mają szczególną moc dowodową. Równocześnie zdarza się, że dokumentacja jest nierzetelna lub wadliwa. Ustawodawca umożliwił przyjęcie za podstawę rozstrzygnięcia odmiennego stanu faktycznego niż widniejący w dokumentacji wówczas, gdy zostanie obalone domniemanie rzetelności ksiąg, zwane również domniemaniem prawdziwości i wiarygodności, w sposób przewidziany prawem³⁸.

Zgodnie z art. 193 § 6 Ordynacji podatkowej w razie stwierdzenia przez organ podatkowy, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie bądź wadliwie, określa on w protokole badania ksiąg, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ich za dowód. Tym samym w określonym zakresie pozbawia te księgi mocy dowodowej. Protokół badania ksiąg ma charakter aktu administracyjnego i posiada szczególny walor informacyjny. Niniejszy tryb stanowi istotną gwarancję procesową podatnika, która chroni go przed odpowiedzialnością podatkową. Zgodnie z nią organy podatkowe nie mogą dokonywać ustaleń niezgodnych z treścią ksiąg, jeżeli nie stwierdzą w protokole ich wadliwości lub nierzetelności³⁹.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na kwestię ciężaru dowodu, który spoczywa na organie podatkowym. Zgodnie z wyrokiem Sądu Okręgowego (SO) w Poznaniu z dnia 20 lutego 2018 r.⁴⁰ konieczność udowodnienia umyślnego popełnienia przestępstwa skarbowego spoczywa na organie podatkowym. Aby możliwe było przypisanie oskarżonemu winy i sprawstwa z art. 61 k.k.s., niezbędne jest udowodnienie, że oskarżony chciał prowadzić księgi w sposób nierzetelny, posługiwać się nierzetelnymi fakturami i wprowadzać w błąd urząd skarbowy lub co najmniej przewidywał taką możliwość i godził się na nią⁴¹.

Zdaniem Artura Kokoszkiewicza obowiązek ten nie jest wyłączny, ponieważ podatnik winien uczestniczyć w postępowaniu podatkowym. Jego powinność zachowania aktywnej postawy w procesie powinna wynikać z oczekiwań ustalenia korzystnych konsekwencji prawopodatkowych. Niemniej podatnik może odstąpić od postępowania dowodowego, korzystając z zasady swobody kształtowania strategii postępowania. Wówczas organ prowadzi postępowanie samodzielnie, jednakże odstępujący może otrzymać mniej korzystne rozstrzygnięcie⁴².

W razie stwierdzenia wszelkich niewłaściwości w prowadzeniu ksiąg podatkowych zgodnie z art. 23 § 1-2 Ordynacji podatkowej organ podatkowy jest upoważniony do oszacowania podstawy opodatkowania, chyba że dane zostały uzupełnione lub dowody uzyskane w toku postępowania pozwalają na jej określenie⁴³.

Skutek stwierdzenia nieprawidłowości ustawodawca przewidział w różnych aktach prawnych. Zgodnie z art. 77 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. odpowiedzialności karnej podlega każdy, kto dopuszcza się nieprowadzenia lub prowadzenia wbrew przepisom ustawy ksiąg rachunkowych albo podaje dane nierzetelne. Czyn ten jest zagrożony karą grzywny, karą pozbawienia wolności do lat 2 bądź obu tym karom łącznie. Niniejszy przepis dotyczy stricte ksiąg rachunkowych.

Z kolei swoistą ochronę wszystkich ksiąg podatkowych w rozumieniu art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej ustawodawca zapewnił w treści Kodeksu karnego skarbowego. Zgodnie z art. 61 k.k.s., kto nierzetelnie prowadzi księgę, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi lub w razie wadliwego prowadzenia księgi czyn jest zagrożony karą grzywny jak za wykroczenie skarbowe. Komentowany przepis prawny kryminalizuje czyn nierzetelnego i wadliwego prowadzenia ksiąg podatkowych⁴⁴. Przedmiot ochrony w tym przypadku to nie tylko wiarygodność dokumentów, mienie wierzyciela podatkowego, ale również publiczny interes fiskalny oraz bezpieczeństwo obrotu gospodarczego⁴⁵. Ochrona ta polega na zapobieganiu nierzetelnemu i wadliwemu prowadzeniu ksiąg, co służy do zapewnienia prawidłowego opodatkowania i do ochrony interesu Skarbu Państwa⁴⁶.

5. PODSUMOWANIE

Istota systemu podatkowego w każdym państwie jest niezmienna i niezbędna. Doniosła okazuje się funkcja fiskalna, która polega na konieczności uzyskiwania środków pieniężnych od podatników w celu wykorzystania tych środków do pokrycia publicznych potrzeb w społeczeństwie. Aby ten obowiązek był właściwie realizowany, ustawodawca utworzył instytucję ksiąg podatkowych, w których są odtworzone i udokumentowane wszelkie zdarzenia gospodarcze występujące u danego podmiotu.

Księgi podatkowe stanowią w świetle prawa podatkowego dowody o uprzywilejowanej pozycji. Mianowicie posiadają one szczególną moc dowodową, tj. dokumenty o charakterze prywatnym zyskują moc odpowiadającą dokumentom publicznym. Co więcej, są one chronione domniemaniem prawdziwości i wiarygodności. Niemniej nie jest ono niewzruszalne.

Ustawodawca, nakładając na podatnika obowiązek prowadzenia takiej dokumentacji, zobowiązał go również do sporządzania jej w sposób rzetelny, niewadliwy i w pełni zgodny z prawdą, co wymaga zaangażowania i korzystania z właściwych narzędzi. Początkowo mogłoby się wydawać, że pojęcia te są stosunkowo podobne, jednakże występują między nimi różnice. Spośród nich najważniejsza jest cecha stopniowości wadliwości, która może mieć istotne lub bagatelne znaczenie dla sprawy. W razie stwierdzenia nieprawidłowości organ podatkowy, zgodnie z procedurą przewidzianą prawem, może pozbawić księgi mocy dowodowej. Jest to niezbędne z uwagi na konieczność zachowania wiarygodności dokumentów, ochrony wierzyciela publicznego, a także z uwagi na publiczny interes fiskalny oraz interes Skarbu Państwa.

Przypisy

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

- ² K. Czubakowska, A. Grodzińska, *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców województwa zachodniopomorskiego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 61, s. 21-23.
- ³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859, dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- ⁸ Koncepcja *white collar crime*, autorstwa Edwina H. Sutherlanda, to teoria przestępczości gospodarczej, zgodnie z którą przestępstw gospodarczych dopuszczają się sprawcy o wysokim statusie zawodowym i społecznym, wykorzystujący swoją uprzywilejowaną pozycję.
- ⁹ M. Kuć, *Kryminologia*, Warszawa 2015, s. 98-100.
- ¹⁰ H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa*, wyd. 3, Warszawa 2011, s. 41.
- ¹¹ A. Wencel, *Rzetelność ksiąg rachunkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu” 2018, nr 503, s. 474.
- ¹² H. Dzwonkowski, dz. cyt., s. 41.
- ¹³ B. Dauter, w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 193.
- ¹⁴ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 17 października 2018 r., II FSK 847/18, LEX nr 2584861; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 16 listopada 2004 r., III SA 3525/03, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FA007E4B30>, dostęp: 5.07.2022.
- ¹⁵ H. Dzwonkowski, dz. cyt., s. 41.
- ¹⁶ Parz art. 194 Ordynacji podatkowej.
- ¹⁷ P. Pietrasz, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2021, art. 193.
- ¹⁸ *Rzetelny*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/rzetelny.html>, dostęp: 23.03.2022.
- ¹⁹ L. Murat, *Rzetelność jako prawne i pozaprawne kryterium kontroli*, „Kontrola i Audyty” 2014, nr 4, s. 60-62.
- ²⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lutego 2021 r., I SA/Gd 1346/11, LEX nr 1122934.
- ²¹ B. Dauter, dz. cyt., art. 193.
- ²² A. Wencel, dz. cyt., s. 476.
- ²³ P. Pietrasz, dz. cyt., art. 193.
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.
- ²⁵ A. Wencel, dz. cyt., s. 476.
- ²⁶ P. Pietrasz, dz. cyt., art. 193.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 marca 2000 r., III SA 1627/99, LEX nr 43018; wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 1992 r., III SA 1432/91, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1655FE404E>, dostęp: 5.07.2022.
- ²⁹ A. Wencel, dz. cyt., s. 478-479.
- ³⁰ P. Pietrasz, dz. cyt., art. 193.
- ³¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lutego 2021 r., I SA/Gd 1346/11, dok. cyt. Zob. także J. Iwin-Garżyńska, *Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstaw opodatkowania w podatku dochodowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3 (87), s. 162-163.
- ³² B. Dauter, dz. cyt., art. 193.
- ³³ *Wadliwość*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wadliwosc.html>, dostęp: 23.04.2022.
- ³⁴ A. Wencel, dz. cyt., s. 476.
- ³⁵ G. Łabuda, w: P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, art. 61.
- ³⁶ P. Pietrasz, dz. cyt., art. 193.
- ³⁷ A. Wencel, dz. cyt., s. 477.
- ³⁸ Wyrok NSA z dnia 17 października 2018 r., II FSK 847/18, dok. cyt. P. Pietrasz, dz. cyt., art. 193.
- ³⁹ Wyrok SO w Poznaniu z dnia 20 lutego 2018 r., IV Ka 796/17, LEX nr 2574579.
- ⁴⁰ Tamże.
- ⁴¹ Tamże.
- ⁴² A. Kokoszkiwicz, *Niezbędny zakres współdziałania podatnika i organu podatkowego dla obiektywnego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Glosa częściowo krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 17 lutego 2016 r. (I SA/Kr 2011/15)*, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2016, nr 3, s. 120-127.
- ⁴³ A. Wencel, dz. cyt., s. 477.
- ⁴⁴ G. Łabuda, dz. cyt., art. 61.
- ⁴⁵ I. Zgoliński, w: A. Bułat i in., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2021, art. 61.
- ⁴⁶ G. Łabuda, dz. cyt., art. 61.

Bibliografia

Literatura

- Czubakowska K., Grodzińska A., *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców województwa zachodniopomorskiego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 61.
- Dauter B., w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa*, wyd. 3, Warszawa 2011.
- Iwin-Garżyńska J., *Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstaw opodatkowania w podatku dochodowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3 (87).
- Kokoszkiwicz A., *Niezbędny zakres współdziałania podatnika i organu podatkowego dla obiektywnego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Glosa częściowo krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 17 lutego 2016 r. (I SA/Kr 2011/15)*, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2016, nr 3.
- Kuć M., *Kryminologia*, Warszawa 2015.
- Łabuda G., w: P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017.
- Murat L., *Rzetelność jako prawne i pozaprawne kryterium kontroli*, „Kontrola i Audyty” 2014, nr 4.
- Pietrasz P., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2021.
- Wencel A., *Rzetelność ksiąg rachunkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu” 2018, nr 503.
- Zgoliński I., w: A. Bułat i in., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2021.
- Źródła internetowe
- Rzetelny*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/rzetelny.html>, dostęp: 23.03.2022.
- Wadliwość*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wadliwosc.html>, dostęp: 23.04.2022.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 1992 r., III SA 1432/91, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1655FE404E>, dostęp: 5.07.2022.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 marca 2000 r., III SA 1627/99, LEX nr 43018.
- Wyrok NSA z dnia 17 października 2018 r., II FSK 847/18, LEX nr 2584861.
- Wyrok SO w Poznaniu z dnia 20 lutego 2018 r., IV Ka 796/17, LEX nr 2574579.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lutego 2021 r., I SA/Gd 1346/11, LEX nr 1122934.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2004 r., III SA 3525/03, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FA007E4B30>, dostęp: 5.07.2022.