

**Wiktorija Szampera**

e-mail: 182401@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0004-6110-9381

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## Pojęcie niewadliwości i rzetelności ksiąg rachunkowych na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych

DOI: 10.15611/2024.44.4.13

JEL Classification: M41

**Streszczenie:** W regulacjach związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych w prawie zarówno podatkowym, jak i bilansowym wskazane są kryteria, które należy spełnić, aby właściwie te księgi wypełniać. Wśród wymogów wymienia się rzetelność i niewadliwość. Enigmatyczne sformułowanie tych terminów w aktach prawnych wywołuje spór pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami bądź ich pełnomocnikami, w szczególności w przypadku wykrycia nieprawidłowości w księgach rachunkowych podczas przeprowadzonych postępowań podatkowych. Z uwagi na taką niejednoznaczność rozumienia tych pojęć głównymi celami artykułu są analiza porównawcza przepisów prawa podatkowego i bilansowego w zakresie interpretacji niewadliwości i rzetelności ksiąg rachunkowych oraz wskazanie typowych zdarzeń, które stanowią podstawę kwestionowania przez organy podatkowe niewadliwości i rzetelności tych ksiąg na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych. Następnie poddano ocenie wyniki uzyskane z przeprowadzonej analizy.

**Słowa kluczowe:** niewadliwość, rzetelność, księgi rachunkowe, orzecznictwo sądów administracyjnych

© 2024 Wiktorija Szampera

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

**Cytuj jako:** Szampera, W. (2024). Pojęcie niewadliwości i rzetelności ksiąg rachunkowych na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych. W: M. Biernacki, R. Kowalak (red.), *Rachunkowość* (s. 131-139). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

### 1. Wstęp

Obowiązek podmiotów ewidencjonowania zdarzeń występujących w obrocie gospodarczym wynika bezpośrednio z przepisów prawa bilansowego i podatkowego. Jednym z rodzajów ewidencji księgowo-podatkowej jest księga rachunkowa, która w praktyce określana jest jako pełna księgowość. Prowadzenie jej zostało uregulowane ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 z późn. zm. [dalej: ustawa o rachunkowości, uor]). Co istotne, pojęcie ksiąg rachunkowych pojawia się również w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 z późn. zm. [dalej: ordynacja podatkowa]), ponieważ zapisy ujęte w księdze rachunkowej stanowią podstawę ustalenia wysokości obciążenia podatkowego. Konsekwencją tego jest przechowywanie ta-

kiej dokumentacji, która może następnie stanowić dowód w postępowaniu podatkowym w sytuacji wykrycia jakichkolwiek nieprawidłowości w cyklu prowadzonej działalności.

Prawo bilansowe i podatkowe nadają więc księgom rachunkowym cechy jakościowe. W związku z tym księga rachunkowa powinna być prowadzona w sposób rzetelny oraz niewadliwy. Dość lakonicznie sformułowane definicje oraz widoczne różnice na gruncie prawa podatkowego i prawa bilansowego stanowią problem dla podatników, dlatego przydatne okazuje się orzecznictwo sądów administracyjnych. Wydane przez nie wyroki, mianowicie przedstawiona wykładnia prawa, postrzegane są jako źródło wiedzy, a ponadto umożliwiają wskazanie typowych zdarzeń bądź przyczyn kwestionowania przez organy podatkowe niewadliwości lub rzetelności ksiąg rachunkowych, co stanowi podstawę i temat niniejszego artykułu. Jest to więc obszar, który budzi zainteresowanie szerokiego grona odbiorców i wymaga dogłębnej analizy.

W artykule zastosowano metody badawcze, takie jak: analiza aktów prawnych i innych źródeł prawa, przegląd literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości i podatków, analiza porównawcza oraz dedukcja. Analiza aktów prawnych i innych źródeł prawa obejmowała ustawy, rozporządzenia oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Dedukcja na podstawie powszechnie dostępnej judykatury umożliwiła wyprowadzenie wniosków o podjętym zagadnieniu. Analiza porównawcza natomiast pozwoliła zweryfikować i ocenić otrzymane wyniki.

## 2. Księgi rachunkowe a księgi podatkowe

Księgi rachunkowe, stanowiące system ewidencji zdarzeń gospodarczych, funkcjonują w Polsce już niemalże od średniowiecza. Początkowo były to rejestry prowadzone przez kupców, którzy dokonywali w nich wyłącznie zapisów związanych z należnościami od dłużników i zobowiązań w kolejnych latach. Rejestry z czasem zostały nazwane księgami handlowymi i poszerzone o następne księgi, aby wspomóc ewidencję, m.in. gotówki, weksli czy towarów (Supera-Markowska, 2022, s. 48). Inspiracją i podłożem do rozpoczęcia prowadzenia ksiąg rachunkowych były praktyki rozliczeniowe prowadzone w północnych Włoszech, a także, pośrednio, w Niemczech. Stopniowy rozwój rachunkowości doprowadził do tego, że już od XVI w. księgi były prowadzone w języku polskim (Jaruga i Kabalski, 2012, s. 48).

Obecnie dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych jest bardziej sformalizowane. Ich prowadzenie wynika bezpośrednio z prawa bilansowego i podatkowego. Ustawa o rachunkowości wskazuje podmioty zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich obowiązki, a także określa zakres, podstawowe elementy tych ksiąg, cel oraz moment, w którym należy rozpocząć ewidencję bądź ją zakończyć. Trzeba podkreślić, że księgi rachunkowe można prowadzić fakultatywnie, pomimo niespełnienia kryterium przychodów netto za poprzedni rok w wysokości co najmniej 2 mln euro. Taka decyzja jest jak najbardziej dobrowolna. W przypadku

nieskorzystania ze wskazanej opcji podmioty zostają zobowiązane do użycia innych form uproszczonej ewidencji księgowo-podatkowej, jak np. podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Rozdział drugi ustawy o rachunkowości dokładnie opisuje sposoby ewidencjonowania. Wśród najważniejszych należy wymienić używanie języka polskiego i polskiej waluty. Na księgi rachunkowe składa się pięć elementów: dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienie obrotów i sald księgi głównej oraz sald ksiąg pomocniczych, a także wykaz składników aktywów i pasywów, zwany inwentarzem. Jednostka, a właściwie osoba nią kierująca, powinna również sporządzić dokument nazwany polityką rachunkowości, który będzie odpowiednio dostosowany do specyfiki prowadzonej działalności, i umieścić w nim wszystkie przyjęte zasady – określenie roku obrotowego, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego, a także sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, czyli stosowany plan kont, wykaz ksiąg rachunków (w tym przy użyciu komputera), system przetwarzania oraz ochrony danych. Ze względu na pracochłonność i skomplikowanie prowadzenia ksiąg rachunkowych ustawodawca daje możliwość skorzystania z usług profesjonalnego biura rachunkowego. Należy o tym fakcie powiadomić właściwy urząd skarbowy w terminie 15 dni od dnia ich wydania (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...). W przypadku wystąpienia sytuacji nieuregulowanych bezpośrednio w ustawie o rachunkowości jednostki mają prawo zastosować Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) oraz stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) o zbliżonym charakterze.

W prawie podatkowym używa się określenia „księgi podatkowe”. Definicja legalna tego pojęcia jest znacznie szersza, ponieważ zgodnie z ordynacją podatkową, stanowiącą podstawę regulującą kwestie podatkowe, oprócz ksiąg rachunkowych obejmuje również podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencję oraz rejestry prowadzone dla celów podatkowych. Ordynacja podatkowa wprowadza obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych oraz dokumentów powiązanych z ich prowadzeniem do momentu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wskazuje ponadto, że księgi podatkowe zatrzymane podczas przeprowadzanych przez odpowiednie organy podatkowe czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej mogą stanowić materiał dowodowy w toku postępowania karnego lub postępowania w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Przekazanie ksiąg rachunkowych może odbywać poprzez środki komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, w przypadku gdy jednostka prowadzi księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych. Określona jest również kara porządkowa w wysokości do 2800 zł, jeżeli podmiot odmawia przedstawienia ksiąg podatkowych w wyznaczonym terminie oraz w miejscu ich prowadzenia. Zapis ten dotyczy również pełnomocników stron, chociażby biur rachunkowych. Należy też podkreślić, że księgi podatkowe, zgodnie ze swoją funkcją, pomagają w rozwiązaniu spraw nawet o wysokim stopniu skomplikowania za pomocą odpowiedniej dokumentacji, która pozwala na rejestrację zdarzeń odzwierciedlających obowiązek

podatkowy oraz zobowiązanie podatkowe. W art. 181 ordynacji podatkowej został określony otwarty katalog środków dowodowych w postępowaniu podatkowym. Jako pierwszy element została wskazana właśnie księga podatkowa (Omieczynska, 2022, s. 51; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ...).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm. [dalej: u.p.d.o.f., ustawa o PIT]) także nakłada obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych, w tym księgi rachunkowej na wybrane podmioty zgodnie z odrębnymi przepisami w sposób pozwalający zapewnić ustalanie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okresy sprawozdawcze, oraz uwzględnienie w ewidencji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych. Kryterium prowadzenia ksiąg rachunkowych pozostaje zgodne z przepisami prawa bilansowego.

### **3. Pojęcie rzetelności i niewadliwości ksiąg rachunkowych w prawie bilansowym i podatkowym**

Księgi rachunkowe, aby mogły być uznane za prawidłowo prowadzone, powinny spełniać określone wymogi jakościowe. Prawo bilansowe i podatkowe wspomina o rzetelności oraz niewadliwości ksiąg rachunkowych. Pozornie te dwa pojęcia mogą wydać się tożsame, ale nic bardziej mylnego. Różnią się one od siebie zasadniczo, a ponadto są rozbieżne w kontekście polskich przepisów. Posiadają one swoje lakoniczne definicje, które często sprawiają problemy interpretacyjne nie tylko organom podatkowym, ale także podatnikom, dlatego niezmiernie ważne jest zrozumienie tych pojęć.

Artykuł 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości wskazuje, że księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. Rzetelność jest określana jako dokonywanie zapisów zgodnych ze stanem rzeczywistym. Oznacza to, że nadrzędnym zadaniem ksiąg rachunkowych jest odzwierciedlenie zachodzących w podmiocie operacji gospodarczych, które oddziałują na faktyczny stan majątkowy i finansowy danej jednostki. W związku z tym jako naruszenie rzetelności będzie postrzegane np. zaewidencjonowanie w księdze rachunkowej zdarzeń gospodarczych, które w rzeczywistości nie miały miejsca. Pojęciem, z którym rzetelność jest nagminnie porównywana, jest bezbłędność. Jednak ustawodawca wskazuje na ich odmienną przez wprowadzenie zapisu, który określa, że bezbłędność ksiąg rachunkowych jest związana z kompletną i poprawną kwalifikacją wszystkich możliwych do zaksięgowania w danym miesiącu dowodów księgowych, a także z zapewnieniem ciągłości zapisów oraz bezbłędnością działania stosowanych procedur obliczeniowych (Ustawa z dnia 29 września 1994 r....; Wencel, 2018, s. 475).

Wadliwe księgi rachunkowe odznaczają się tym, że odzwierciedlają stan rzeczywisty, a mimo to są prowadzone odmiennie, niż wynika to bezpośrednio z ustawy o rachunkowości. Zważywszy na to, takie księgi rachunkowe będą się charakteryzo-

wały uchybieniami formalnymi, w tym również dotyczącymi dowodów księgowych, na podstawie których dokonano nieprawidłowych zapisów (Bartosiewicz i Kubacki, 2008, s. 27).

W prawie podatkowym, a w szczególności w ordynacji podatkowej, kodeksie karnym skarbowym (Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy; Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 z późn. zm. [dalej: kodeks karny skarbowy, kks]), a także w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 z późn. zm. [dalej: u.o.p.d.o.p., ustawa o CIT]) również zostało poruszone zagadnienie rzetelności i niewadliwości ksiąg rachunkowych. Art. 193 ust. 1 ordynacji podatkowej wskazuje, że księgi podatkowe prowadzone w sposób rzetelny oraz niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Na ich podstawie można więc wnioskować, że księgom rzetelnym i niewadliwym została nadana szczególna moc dowodowa jak dokumentom urzędowym, o których mowa w art. 194 ust. 1 Ordynacji podatkowej. W związku z tym istnieje domniemanie, że dokumenty – księgi podatkowe przedstawione przez jednostkę – są autentyczne i wiarygodne. Nie zmienia to jednak faktu, że wspomniane domniemanie może zostać podważone przez właściwe organy podatkowe w toku kontroli lub postępowań podatkowych (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ...; Wencel, 2018, s. 476).

Rzetelność w art. 193 ust. 2 Ordynacji podatkowej została zdefiniowana w sposób zbliżony do uor, a mianowicie jako dokonywanie zapisów odzwierciedlających stan rzeczywisty. Jednak analizując regulacje podatkowe, można wyróżnić przynajmniej dwa aspekty rzeczywistości, do której odnosi się zapisy w księgach rachunkowych. W jednym z ujęć rzeczywistość postrzegana jest jako stan faktyczny, który można określić. Natomiast w drugim – jako prawidłowa kwalifikacja prawna zdarzenia gospodarczego, np. dokonanie właściwej wyceny wartości firmy. W następstwie tego w praktyce księgi rachunkowe są uznawane za nierzetelne w związku z niezgodnością zapisów dokonanych w księgach ze stanem prawnym (Wencel, 2018, s. 477).

Niewadliwość określona w art. 193 ust. 2 Ordynacji podatkowej jest równoznaczna z prowadzeniem ksiąg podatkowych zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Kolejne zapisy art. 193 Ordynacji podatkowej wskazują księgi podatkowe prowadzone w sposób nierzetelny bądź wadliwy, nie są uznawane za dowód przez organy podatkowe. Jednak zaakceptowana może zostać księga podatkowa, w której, pomimo że jest prowadzona w sposób wadliwy, występujące w niej wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. Bazując na tym, ocena ksiąg rachunkowych zależy od przydatności danych, nawet wadliwych, do ustalenia podstawy opodatkowania. Wiele zapisów wadliwych nie dyskwalifikuje automatycznie ich wiarygodności ani nie oznacza sfałszowania podstawy opodatkowania. Jednak uzasadnione jest odrzucenie ksiąg rachunkowych w przypadku braku możliwości odtworzenia podstawy opodatkowania w całości lub w jej części ze względu na istotny stan wadliwości. Z tego wynika, że ustawodawca wprowadza do przepisów tzw. stopniowość wadliwości, która stanowi istotne rozróżnienie pomiędzy dwo-

ma omawianymi pojęciami. Ponadto wadliwość określoną przez prawo podatkowe można porównać z pojęciem bezbłądności wskazanym w prawie bilansowym (Ustawa z dnia 29 września 1994 r....; Wencel, 2018, s. 477).

Należy również pamiętać, że nieprawidłowości stwierdzone w prowadzeniu ksiąg podatkowych mogą wpływać na niemożność określenia podstawy opodatkowania, a to zgodnie z art. 23 ust. 1 Ordynacji podatkowej skutkuje jej oszacowaniem przez organ podatkowy. Jednak w sytuacji uzupełnienia ksiąg rachunkowych o inne dane organ podatkowy powinien odstąpić od szacowania podstawy opodatkowania (Ustawy z dnia 29 września 1994 r....). Nie wolno także zapominać o odpowiedzialności karno-skarbowej. Na podstawie art. 61 kks nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych jest obarczone karą grzywny do 240 stawek dziennych. W przypadku zaś stwierdzenia dokonania czynu zabronionego mniejszej wagi traktowane to jest jako wykroczenie skarbowe. Natomiast wadliwość w myśl art. 53 ust. 23 kks jest utożsamiana jako niezgodność z przepisami prawa, w związku z tym podlega ona sankcji grzywny jak za wykroczenie skarbowe (Ustawa z dnia 10 września 1999 r....).

#### **4. Rzetelność i niewadliwość na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych**

Jako główny cel artykułu zostało przyjęte wskazanie typowych zdarzeń, które stanowią podstawę kwestionowania przez organy podatkowe niewadliwości i rzetelności ksiąg podatkowych na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych.

Kończące sprawę wyroki wojewódzkich sądów oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowiły podstawę przeprowadzanych analiz. W zrealizowanym badaniu został przyjęty dwuletni okres badawczy (01.01.2022-31.12.2023). Dane źródłowe wykorzystywane podczas analiz pochodziły z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Selekcja orzeczeń została dokonana za pomocą określenia szukanych słów: „rzetelność ksiąg rachunkowych” oraz „wadliwość ksiąg rachunkowych”. Wyświetlona liczba orzeczeń dla „rzetelności ksiąg rachunkowych” wynosiła 33, a dla „wadliwości ksiąg rachunkowych” – 11.

Dla obydwu zagadnień zostały stworzone tabele (zob. tab. 1 i 2) przedstawiające przyczyny kwestionowania ksiąg rachunkowych.

Wyniki analizy, a mianowicie przyczyny kwestionowania zarówno rzetelności, jak i niewadliwości ksiąg rachunkowych wskazane w tabelach zostały odpowiednio scharakteryzowane, co ułatwia zrozumienie typowych nieprawidłowości popełnianych przez podmioty gospodarcze. Należy podkreślić, że w jednym orzeczeniu często można było zidentyfikować kilka takich przyczyn. Zdecydowana większość odnosiła się do rzetelności ksiąg rachunkowych, a w szczególności do kwestii „pustych faktur”. Natomiast sprawa niewadliwości w orzecznictwie poruszana była sporadycznie, przez co wydawać się może, że budzi ona mniejsze kontrowersje. Nic bardziej mylnego. Zapewne stosunek taki wynika z faktu, że ewidencjonowanie zdarzeń go-

spodarczych jest kluczowym zadaniem, dlatego pomimo nieznaczących błędów formalnych czy niepełnego zastosowania do panujących przepisów wciąż możliwe jest uznanie takich transakcji za prawidłowe.

**Tabela 1.** Przyczyny kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych przez organy podatkowe

Przyczyny kwestionowania	Objaśnienie/przykład
Obrót pozaksięgowy	Brak odpowiednich dokumentów źródłowych uwierzytelniających zawarte w rzeczywistości transakcje.
„Puste faktury” (nierzetelne/fikcyjne)	Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych faktur, dokumentujących zdarzenia gospodarcze, niezgodnych z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych, np. brak prowadzenia działalności przez wystawcę spornych faktur w zakresie wynikającym z faktur za badany okres.
Błędna kwalifikacja kosztów i przychodów dla działalności pozarolniczej	Np. zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odsetek od kredytów inwestycyjnych w okresie realizacji inwestycji.
Zaniżenie przychodów ze sprzedaży	Niekompletne ewidencjonowanie sprzedaży.
Nieodpłatne świadczenie	Niewykazanie nieodpłatnych świadczeń, a przez to obniżenie przychodu z tytułu prowadzonej działalności (np. wykorzystywanie prywatnego samochodu do celów służbowych).
Wycena środków trwałych i ich identyfikacja	Niepoprawna wycena początkowa i błędy w naliczeniu amortyzacji, także w przypadku sprzedaży danego środka trwałego.

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 2.** Przyczyny kwestionowania niewadliowości ksiąg rachunkowych przez organy podatkowe

Przyczyny kwestionowania	Objaśnienie/przykład
Sposób dokumentacji zdarzeń	Na przykład udokumentowanie transakcji dla celów gospodarczych paragonem fiskalnym. Stosownie bowiem do treści art. 21 ust. 1 uor (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...) dowód księgowy powinien m.in. zawierać co najmniej określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej.
Znaki towarowe nabyte w formie wkładu niepieniężnego	Pod pozorem dokonania czynności prawnej w postaci wniesienia wkładu pieniężnego oraz umowy sprzedaży znaków towarowych na rzecz jednostki dokonano czynności prawnej (ukrytej) w postaci wniesienia wkładu niepieniężnego. W związku z tym błędnie zaliczono w koszty uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne.
Nieprawidłowości w części dotyczącej przychodów, jak i kosztów ich uzyskania	Związane z niezastosowaniem się do przepisów podatkowych, np. niepoprawne ujęcia w przychodach korekty sprzedaży, a przez to wpływ na prawidłowość rozliczeń podatku VAT.

Źródło: opracowanie własne.

## 5. Zakończenie

Przedstawione tabele oraz przeprowadzone analizy orzeczeń sądów administracyjnych pozwalają wnioskować, że najczęstszą przyczyną kwestionowania rzetelności ksiąg jest wystawianie tzw. pustych faktur. Nierzeczywiste transakcje ewidencjonowane za pomocą fikcyjnych faktur obejmowały szeroki zakres, dotyczyły m.in. usług budowlanych czy sprzedaży artykułów spożywczych. Transakcje te postrzegane są przez organy jako oszustwo, które skutkować może obniżeniem podstawy opodatkowania, a tym samym wysokości należnego podatku dochodowego, a także nieprawidłowościami co do rozliczeń z tytułu podatku VAT, które prowadzić mogą do próby wyłudzenia zwrotu tego podatku. Stosunkowo rzadko udaje się podatnikom udowodnić swoją niewinność, pomimo wskazania nieświadomości wzięcia udziału w procederze zwanym „karuzelą podatkową”. Wycena, a także dokonywanie amortyzacji również zdaje się przesłanką do wszczęcia postępowania podatkowego. Niepoprawna kalkulacja amortyzacji jest zjawiskiem notorycznym. Problem zazwyczaj pojawia się w przypadku samochodów osobowych. Bierze się wtedy pod uwagę cel ich wykorzystywania, a także wartość początkową. Następstwem nieznamomości przepisów podatkowych jest popełnianie powyższych błędów, a także często mylna kwalifikacja kosztów i przychodów z działalności pozarolniczej. W związku z tym można potwierdzić, że rzetelność postrzegana jest w dwóch aspektach – jako stan faktyczny oraz poprawność kwalifikacji zdarzenia gospodarczego.

Wadliwość ksiąg rachunkowych przez pryzmat swojej stopniowości, która opiera się na rozróżnieniu błędów ze względu na ich istotność dla danej sytuacji, występuje o wiele rzadziej w orzecznictwie sądów administracyjnych. Pamiętając o tym, należy mieć na uwadze fakt, że pomimo stwierdzenia drobnych uchybień przepisów w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, tego typu wadliwa księga rachunkowa może dalej stanowić wiarygodny dowód w sprawie, jeżeli ewidencja dotyczy rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. W analizowanym okresie badawczym podważenie niewadliwości ksiąg rachunkowych w głównej mierze dotyczyło sposobu dokumentacji, czyli typowych wymogów formalnych. Z reguły orzecznictwo sądów administracyjnych było zgodne z wcześniejszymi wskazaniami organów podatkowych.

Podsumowując, należy stwierdzić niedoskonałość aktów prawnych oraz problem z ich interpretacją może prowadzić do popełniania błędów w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Niekiedy stwierdzone nieprawidłowości wynikają z bezpośredniej winy podatnika, chociażby niedopełnienia obowiązków lub nieświadomości wzięcia udziału w transakcji zakwalifikowanej jako oszustwo. Jednak większa część przyczyn kwestionowania poprawności prowadzenia ksiąg rachunkowych wiąże się z nienależytym i niezrozumiałym unormowaniem zagadnień. Rozróżnienie pojęć rzetelności i wadliwości nie należy do najprostszych. W związku z tym orzecznictwo sądów administracyjnych okazuje się niezbędne. Skrupulatna wykładnia prawa pozwala na wyjaśnienie wszelkich wątpliwości.



## Literatura

- Bartosiewicz, A. i Kubacki, R. (2008). Wadliwość ksiąg rachunkowych a prawo podatkowe, karne i karne skarbowe. *Monitor Podatkowy*, (7).
- Jaruga, A. i Kabalski, P. (2012). Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji rachunkowości w Polsce. W: I. Sobańska i P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości* (s. 47-91). Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Omiczyńska, S. (2022). Pojęcie rzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, (7), 50-54. DOI: 10.5604/01.3001.0015.9380
- Orzeczenia.nsa.gov.pl. (b.d.). Pobrano 4 lutego 2024 z <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>
- Supera-Markowska, M. (2022). *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*. Wolters Kluwer Polska.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.)
- Wencel, A. (2018). Rzetelność ksiąg rachunkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (503), 473-482. DOI: 10.15611/pn.2018.503.42

## The Concept of the Integrity and Reliability of Accounting Books Based on the Jurisprudence of Administrative Courts

**Abstract:** The regulations related to keeping accounting books, both in tax and balance sheet law, specify the criteria that must be met. These include reliability and non-faultiness. The enigmatic formulation of these terms in legal acts gives rise to disputes between tax authorities and taxpayers or their representatives, especially in the event of detection of irregularities in the accounting books during tax proceedings. Due to this, the main goals of the article are a comparative analysis of the provisions of tax and balance sheet law regarding the interpretation of the inadequacy and reliability of accounting books and the identification of typical events that constitute the basis for tax authorities to question the inadequacy and reliability of tax books based on the jurisprudence of administrative courts. Then, the results obtained from the analysis were assessed.

**Keywords:** integrity, reliability, accounting books, jurisprudence of administrative courts