

**Agnieszka Wencel**

Uniwersytet Łódzki

e-mail: agnieszka.wencel@uni.lodz.pl

---

**RZETELNOŚĆ KSIĄG RACHUNKOWYCH  
W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH**

---

**ACCURACY OF ACCOUNTING BOOKS  
IN THE JURISPRUDENCE  
OF ADMINISTRATIVE COURTS**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.503.42

JEL Classification: H20, H25, K34, M41

**Streszczenie:** Księgi rachunkowe to podstawowe narzędzie ewidencyjne systemu rachunkowości umożliwiające zarówno sporządzanie sprawozdań finansowych, jak i pomiar podstawy opodatkowania. Regulacje rachunkowości oraz regulacje podatkowe stawiają księgom określone wymagania jakościowe. Powinny być one zatem rzetelne, czyli odzwierciedlać rzeczywistość, oraz niewadliwe, co oznacza, iż ujęto w nich poprawnie wszystkie operacje gospodarcze, umożliwiając m.in. terminowe sporządzenie sprawozdań finansowych oraz deklaracji podatkowych. Na gruncie przepisów podatkowych księgi prowadzone nierzetelnie i wadliwie tracą moc dowodową. Autorka artykułu postawiła sobie dwa cele: objaśnienie pojęć rzetelności i niewadliwości ksiąg rachunkowych w aspekcie księgowym i podatkowym, a także wskazanie najczęstszych przyczyn podważania przez organy podatkowe rzetelności ksiąg. Narzędzia badawcze, jakie wykorzystano do realizacji celów, to analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz orzeczeń sądów administracyjnych.

**Słowa kluczowe:** księgi rachunkowe, rzetelność ksiąg rachunkowych, niewadliwość ksiąg rachunkowych, podstawa opodatkowania, podatek dochodowy.

**Summary:** Accounting books are a basic tool of the accounting system that enables both the preparation of financial statements and the measurement of the tax base. According to accounting and tax regulations, accounting books should be reliable, that is, reflect the actual state and correct, which means that all business operations are correctly recorded in them, enabling timely preparation of financial statements and tax returns. The tax authority shall not consider accounting books as evidence, if they are kept unreliably or incorrectly. The objectives of the article are as follows: to explain a meaning of reliability and the correctness of book accounts for accounting and taxation purposes, and to present most frequent reasons for disputing the reliability of accounting books by tax authorities. The literature and legal acts analysis and the analysis of court decisions were used as the research tools.

**Keywords:** accounting books, reliability of accounting books, non-defectiveness of accounting books, taxable base, income tax.

## 1. Wstęp

Księgi rachunkowe to kluczowe narzędzie ewidencyjne dokumentujące przebieg transakcji gospodarczych, stanowiące podstawę funkcjonowania całego systemu rachunkowości. Prowadzenie ksiąg rachunkowych pozwala nie tylko na wewnętrzną kontrolę sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, ale również generuje informacje istotne dla odbiorców zewnętrznych, w tym dla organów podatkowych. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych reguluje ustawa o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994], zgodnie z którą najważniejszymi ich cechami są rzetelność i bezbłądność.

Wymóg rzetelności i bezbłądności ksiąg rachunkowych narzucają również regulacje podatkowe, dla których w zakresie przedmiotowym ksiąg podatkowych mieszczą się księgi rachunkowe unormowane poprzez ustawę o rachunkowości. Dla przedsiębiorcy szczególnie istotne są zapisy ordynacji podatkowej [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997], które nadały księgom rachunkowym prowadzonym rzetelnie i w sposób niewadliwy rangę dowodową. Równie istotne regulacje zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992, dalej updog), zobowiązując podatników do prowadzenia ksiąg rachunkowych w taki sposób, by były one źródłem informacji o przychodach i kosztach kształtujących ostatecznie wartość należnego podatku dochodowego. Prawo podatkowe nadało w ten sposób dodatkową funkcję księgom rachunkowym, które oprócz podstawy sporządzania sprawozdań finansowych na równi muszą stanowić wiarygodne źródło danych służących określeniu zobowiązań podatkowych.

W praktyce gospodarczej zdarza się, iż w efekcie przeprowadzanych kontroli podatkowych rzetelność ksiąg rachunkowych jest kwestionowana przez organy skarbowe, co w konsekwencji prowadzi do odrzucenia ksiąg rachunkowych jako dowodu w toczącej się sprawie. Zagadnienie rzetelności ksiąg rachunkowych jest zatem przedmiotem zainteresowania zarówno przedsiębiorców, jak i organów skarbowych, stanowiąc jeden z kluczowych elementów podlegających ocenie na każdym etapie postępowania przed organami podatkowymi, a także sądami administracyjnymi.

A zatem pojawiają się pytania o różnice w znaczeniu pojęcia rzetelności ksiąg rachunkowych (oraz korespondującej z nią niewadliwości) na gruncie prawa bilansowego i prawa podatkowego, a także o najczęstsze przyczyny kwestionowania przez organy podatkowe tej cechy jakościowej ksiąg.

Literatura przedmiotu prezentuje wiele opracowań tematycznie powiązanych z rzetelnością ksiąg rachunkowych w świetle prawa podatkowego. Dotyczą one analizy pojęcia rzetelności prowadzenia ksiąg podatkowych (rachunkowych) na tle poglądów doktryny prawa [Melezini, Zalewski 2011; Gąsiorek 2014; Sydor 2015], tematyki szacowania podstawy opodatkowania [Dzwonkowski 2012; Durczyńska 2015; Ginter 2015; Witczak 2016], wykorzystywania ksiąg rachunkowych jako dowodu w procedurach kontroli podatkowej i postępowania podatkowego [Hanusz

2004; Kulicki 2012]. Zagadnienie rzetelności ksiąg rachunkowych doczekało się również obszernego orzecznictwa. Autorka dostrzegła w opracowaniach brak aktualnych badań empirycznych dotyczących przyczyn podważania rzetelności ksiąg rachunkowych. Taka analiza wypełniłaby lukę badawczą oraz mogłaby być przydatna dla przedsiębiorców przy określaniu obszarów ryzyka podatkowego.

Autorka artykułu postawiła sobie zatem dwa cele:

1) objaśnienie pojęcia rzetelności ksiąg rachunkowych oraz korespondującej z nią niewadliwości na gruncie zarówno ustawy o rachunkowości, jak i regulacji podatkowych,

2) wskazanie najczęstszych przyczyn podważania przez organy podatkowe rzetelności ksiąg rachunkowych w rezultacie przeprowadzenia kontroli podatku dochodowego od osób prawnych.

Pierwszy cel został zrealizowany poprzez analizę aktów prawnych oraz literatury przedmiotu. Drugi cel osiągnięto, przeprowadzając analizę orzeczeń sądów administracyjnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w których odniesiono się do kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych.

## **2. Rzetelność i niewadliwość ksiąg rachunkowych według ustawy o rachunkowości i według prawa podatkowego**

Księgi rachunkowe powinny spełniać wymogi jakościowe określone precyzyjnie w ustawie o rachunkowości, której art. 24 ust. 1 wskazuje, że księgi powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. Cechy te pozwalają na zachowanie wysokiej jakości prowadzonych ksiąg, a w konsekwencji również sprawozdań finansowych. Wymieniona na pierwszym miejscu przez ustawodawcę rzetelność rozumiana jest na gruncie prawa bilansowego jako zgodność ze stanem rzeczywistym (art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Jak zauważa P. Sydor, definicja ta pokrywa się z tradycyjnym w prawie, od Arystotelesa, a następnie św. Tomaszem z Akwinu, rozumieniem prawdy materialnej jako zgodności z rzeczywistym stanem rzeczy [Sydor 2015, s. 81].

Księgi winny więc odzwierciedlać faktyczny stan majątkowy i finansowy jednostki, a zawarte w nich zapisy muszą być zgodne z rzeczywistością dokonanymi przez podmiot operacjami gospodarczymi. Oznacza to, że naruszeniem rzetelności będzie np. pominięcie w księgach zapisu dokumentującego faktyczne zaistnienie zdarzenia gospodarczego, wprowadzenie do ksiąg zdarzeń, które nie miały miejsca, oraz wykazanie w księgach operacji gospodarczych w nieprawdziwych wartościach [Bartosiewicz, Kubacki 2008, s. 26-27].

Od pojęcia rzetelności należy natomiast odróżnić pojęcie bezbłędności, które zgodnie z ustawą o rachunkowości polega na wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych kompletnie i poprawnie wszystkich zakwalifikowanych do zaewidencjonowania w danym miesiącu dowodów księgowych. Ponadto pojęcie bezbłędności obejmuje

zapewnienie ciągłości zapisów w księgach oraz prawidłowości działania procedur obliczeniowych [Walińska (red.) 2016, s. 254-255]<sup>1</sup>.

Za księgi wadliwe uznaje się natomiast księgi odzwierciedlające stan rzeczywisty, lecz prowadzone niezgodnie z ustawą o rachunkowości. Księgi takie będą się więc cechowały uchybieniami formalnymi, w tym również dotyczącymi dowodów księgowych, na podstawie których dokonano nieprawidłowych zapisów [Bartosiewicz, Kubacki 2008, s. 27].

Do rzetelności i niewadliwości ksiąg odnosi się również prawo podatkowe, w szczególności: ordynacja podatkowa, kodeks karny skarbowy [Ustawa z dnia 10 września 1999, dalej kks] oraz ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z art. 193 § 1 i § 2 ordynacji podatkowej księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Jeżeli zatem księga podatkowa jest prowadzona rzetelnie i w sposób niewadliwy, to stanowi ona dowód na to, co wynika z zawartych w niej zapisów. Księga rzetelna i niewadliwa ma zatem taką samą moc dowodową jak dokument urzędowy; korzysta z domniemania prawdziwości (autentyczności) oraz domniemania zgodności z prawdą (wiarygodności)<sup>2</sup>.

Księgi podatkowe, jeśli są rzetelne, powinny zawierać obraz wszystkich zdarzeń gospodarczych mogących mieć wpływ na wartość podatku. Ponadto za rzetelne uważane są księgi, które zawierają wszystkie fakty będące przedmiotem wpisów do ksiąg, i to w całości zgodnie z prawdą; przymiot rzetelności tracą te księgi, których zapisy nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego [Melezini, Zalewski 2011, s. 28]. Zatem podstawowym kryterium stwierdzenia, czy księgi podatkowe są rzetelne, jest ich stosunek do rzeczywistości. Księgi rzetelne powinny prawidłowo obrazować wszystkie zdarzenia gospodarcze, które zaszły w przedsiębiorstwie i które są istotne z podatkowo-prawnego punktu widzenia. Ustalenie rzetelności ksiąg to ustalenie faktów, a nie ocena prawna. Nierzetelność wynika z wykładni *a contrario* pojęcia rzetelności [Malinowski 2006, s. 3]. Nieodzwierciedlanie przez księgę podatkową stanu rzeczywistego może sprowadzać się do braku zapisów zdarzeń, które miały miejsce w rzeczywistości, oraz do ujęcia zdarzeń fikcyjnych. Może również polegać na ewidencjonowaniu kwot w wartościach odbiegających od rzeczywistości. Nierzetelne są więc księgi, które zawierają niezgodne z prawdą wpisy lub opuszczenia w księgowaniu<sup>3</sup>.

Nierzetelność na gruncie prawa podatkowego ma charakter obiektywny, a nie subiektywny, nie należy uzależniać jej od zamiaru podatnika<sup>4</sup>, dlatego też za nierze-

<sup>1</sup> Dwiema pozostałymi cechami jakościowymi ksiąg są sprawdzalność i bieżące prowadzenie. Sprawdzalność sprowadza się do możliwości stwierdzenia poprawności dokonywanych w księgach zapisów, sald i zastosowanych procedur obliczeniowych. Prowadzenie ksiąg na bieżąco pozwala przede wszystkim na terminowe sporządzanie zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych, możliwość terminowego sporządzania sprawozdań finansowych, rozliczania się z zobowiązań podatkowych oraz codzienną rejestrację obrotu gotówkowego.

<sup>2</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4.03.2016 r., sygn. I SA/Kr 1431/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2.06.2015 r., sygn. I SA/Gd 538/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>4</sup> Obecnie sądy administracyjne, w określonych sytuacjach, odchodzą od obiektywnego charakteru rzetelności ksiąg rachunkowych; zob. szerzej [Gąsiorek 2014, s. 54-55].

telne uznaje się błędne zapisy dokonane zarówno świadomie, jak i dokonane w drodze pomyłki. Co więcej, nierzetelność jest niestopniowalna, czyli księgę podatkową uznaje się za nierzetelną również wtedy, gdy tylko jedna operacja gospodarcza w niej ujęta nie jest zgodna ze stanem rzeczywistym [Gąsiorek 2014, s. 55].

Analiza zapisów ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że pojęcie rzetelności jest niemalże równoznaczne na gruncie prawa podatkowego oraz prawa bilansowego. Jednakże można spotkać się ze stwierdzeniem, iż w regulacjach podatkowych rozróżnia się dwa aspekty rzeczywistości, do której odnosi się zapisy w księgach. W pierwszym ujęciu rzeczywistość to stan faktyczny, który da się określić. W drugim zaś chodzi o prawidłowe zakwalifikowanie prawne zdarzenia gospodarczego, np. dokonanie właściwej wyceny wartości firmy. Tym samym w praktyce prawa podatkowego za nierzetelność często uważa się również niezgodność zapisów dokonanych w księgach ze stanem prawnym [Bartosiewicz, Kubacki 2008, s. 26-27].

Za wadliwe, z podatkowego punktu widzenia, należy uznać te księgi, które są prowadzone w sposób niezgodny z obowiązującymi przepisami prawa, czyli w przypadku ksiąg rachunkowych – niezgodnie z ustawą o rachunkowości. Wadliwość nie ma charakteru bezwzględny. Zgodnie z art. 193 § 1 ordynacji podatkowej uznaje się za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. Wadliwość jest zatem stopniowalna i może mieć różne natężenie. Kwalifikacja pozytywna albo negatywna ksiąg z tego punktu widzenia zależy od przydatności danych, nawet wadliwych, do ustalenia podstawy opodatkowania. Nawet wiele zapisów wadliwych nie musi prowadzić do zafałszowania podstawy opodatkowania. Dopiero taki stan wadliwości, który uniemożliwia odtworzenie podstawy opodatkowania w całości albo w części, uzasadnia odrzucenie ksiąg [Dzwonkowski (red.) 2016]. A zatem podatkowe pojęcie niewadliwości można powiązać z bilansowym pojęciem bezbłądności.

Zgodnie z art. 77 pkt. 1 ustawy o rachunkowości prowadzenie ksiąg rachunkowych niezgodnie z ustawą skutkuje odpowiedzialnością karną, a każdy, kto dopuszcza się nieprowadzenia ksiąg, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w księgach nierzetelnych danych, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie. Do przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości stosuje się przepisy kodeksu karnego.

Z punktu widzenia prawa podatkowego stwierdzenie nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg podatkowych również niesie za sobą określone skutki. Zgodnie z artykułem 23 § 1 ordynacji podatkowej organ podatkowy w razie niemożności określenia podstawy opodatkowania (co może mieć miejsce, gdy brak jest ksiąg podatkowych lub dane z nich wynikające nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania) może dokonać jej oszacowania. Organ podatkowy powinien jednak odstąpić od oszacowania, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych uzupełnione o inne dane zebrane w toku postępowania pozwalają na określenie podstawy opodatkowania [Gąsiorek 2014, s. 58].

Nieprawidłowe prowadzenie ksiąg podatkowych wiąże się także z odpowiedzialnością karną skarbową. W myśl przepisów art. 61 kks za nierzetelne prowadzenie ksiąg grozi kara grzywny do 240 stawek dziennych, a jeżeli przedmiotowy czyn jest mniejszej wagi, traktowany jest zgodnie z art. 61 § 2 kks jako wykroczenie skarbowe<sup>5</sup>.

W przypadku zaś wadliwości, która określana jest na gruncie kodeksu karnego skarbowego jako niezgodność z przepisami prawa (art. 53 § 23 kks), kodeks wprowadza sankcję grzywny jak za wykroczenie skarbowe [Melezini, Zalewski 2011, s. 32].

### 3. Rzetelność ksiąg rachunkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych

Celem przeprowadzonego badania było wskazanie najczęstszych przyczyn kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych przez organy skarbowe.

Analizie poddano orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące rozstrzygnięć w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych za okres 01.01.2015–31.12.2016 r. Źródłem danych była Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Wyboru orzeczeń dokonano poprzez określenie szukanых słów: „rzetelność ksiąg rachunkowych”. Analizie poddano wszystkie orzeczenia za wskazany okres, w których sąd odniósł się do kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych przez organy podatkowe. Liczba orzeczeń poddanych analizie wyniosła 91.

Po dokonaniu przeglądu orzeczeń stworzono listę przyczyn kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych (por. tab. 1).

**Tabela 1.** Wyróżnione przyczyny kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych

Przyczyna kwestionowania	Objaśnienie przyczyny
1	2
„Puste” faktury	Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych faktur dokumentujących nierzeczywiste zdarzenia gospodarcze
Zbycie udziałów/wycena wartości firmy	Błędy w wycenie wartości firmy lub inne błędy w pomiarze transakcji zbycia udziałów
Wycena oraz identyfikacja środków trwałych	Błędy w wycenie początkowej środków trwałych oraz w naliczanej amortyzacji. Błędy w ewidencji
Obrót pozaksięgowy	Brak ujęcia w księgach transakcji, które miały miejsce w rzeczywistości
Brak związku z przychodem	Ujęcie kosztów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą

<sup>5</sup> Wtedy, gdy podmiot świadomie (z zamiarem ewentualnym lub bezpośrednim) dokonywał niezgodnych ze stanem faktycznym zapisów.

1	2
Umowy pozorne	Umowy pozorne mogą dotyczyć sytuacji, gdy strony składają sobie oświadczenia woli dla pozorów, czyli bez zamiaru wywołania skutków prawnych lub z zamiarem wywołania skutku innego, niż miałyby to wynikać z treści pozornej czynności prawnej [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r.]
Kwestionowanie cen kupna/sprzedaży	Kwestionowanie przez organy skarbowe cen kupna lub sprzedaży, w tym wynikających z transakcji pomiędzy jednostkami powiązаныmi
Nieodpłatne otrzymanie	Brak ujęcia w księgach lub brak opodatkowania otrzymanych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych rzeczy lub świadczeń
Błędna kwalifikacja kosztów i przychodów do działalności rolniczej	Błędne zaliczenie transakcji do działalności rolniczej, zamiast do działalności gospodarczej podlegającej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych
Instrumenty pochodne	Nieprawidłowe ujęcie w księgach i wycena opcji walutowych
Pozostałe przyczyny	Przyczyny jednostkowe, niepowtarzające się

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki przeprowadzonej analizy zaprezentowano w tabeli 2. Ze względu na to, iż w jednym orzeczeniu mogło być wskazanych kilka przyczyn podważania rzetelności ksiąg rachunkowych, liczba przyczyn wskazanych w tabeli może być większa niż liczba orzeczeń. W zestawieniu wskazano również stronę, której sąd administracyjny przyznał rację.

**Tabela 2.** Przyczyny kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych przez organy skarbowe

Przyczyna kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych	Liczba orzeczeń	„Wygrana” organów skarbowych	„Wygrana” podatnika
„Puste” faktury	58	51	7
Zbycie udziałów/wycena wartości firmy	8	5	3
Wycena środków trwałych	6	6	0
Kwestionowanie cen kupna/sprzedaży	5	3	2
Brak związku z przychodem	4	2	2
Umowy pozorne	3	2	1
Nieodpłatne otrzymanie	3	3	0
Obrót pozaksięgowy	3	3	0
Błędna kwalifikacja kosztów i przychodów do działalności rolniczej	2	2	0
Instrumenty pochodne	2	1	1
Pozostałe przyczyny	2	1	3

Źródło: opracowanie własne.

#### 4. Zakończenie – wnioski końcowe

Z przeprowadzonej analizy wynika, iż w zdecydowanej większości przypadków rzetelność ksiąg rachunkowych była kwestionowana na skutek wykrycia oszustw podatkowych polegających na dokumentowaniu transakcji gospodarczych, które nigdy nie miały miejsca. Najczęściej dotyczyły one: obrotu metalami (w tym złomem), obrotu częściami komputerowymi, usług budowlanych, usług reklamowych oraz innych usług niematerialnych. Oszustwa te skutkowały nie tylko zaniżeniem zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, ale miały na celu również (a czasem przede wszystkim) wyłudzenie od skarbu państwa zwrotu podatku VAT. Kwestionowane transakcje są już od wielu lat przedmiotem szczególnego zainteresowania organów skarbowych i jedynie w siedmiu przypadkach podatnik zdołał podważyć zarzuty kontrolujących. Osiem spraw sądowych dotyczyło skutków podatkowych transakcji wynikających z przekształceń własnościowych podmiotów gospodarczych (przejęć, sprzedaży udziałów w zamian za wkład niepieniężny). Transakcje tego typu często wiążą się z zamiarem optymalizacji podatkowej i z tego powodu podlegają szczególnej analizie przez organy podatkowe. Jak widać w pięciu przypadkach stanowisko przedsiębiorcy zostało zakwestionowane przez sąd.

Wycena środków trwałych, a także sposób ich ujmowania w ewidencji to kolejne przyczyny podważenia rzetelności ksiąg rachunkowych; we wszystkich analizowanych sprawach sąd uznał rację organów skarbowych. Przedmiotem oceny urzędników były także stosowane przez podatnika ceny kupna/sprzedaży. Zagadnienia te nie są jednak już tak jednoznaczne z uwagi na to, iż na wyznaczenie cen kupna/sprzedaży może wpływać wiele czynników, co potwierdzają chociażby metody określania cen transferowych dla transakcji między jednostkami powiązаныmi. Kolejne cztery przypadki dotyczą ujęcia w księgach rachunkowych kosztów nie powiązanych z osiągniętymi przychodami lub wręcz kosztów, które nie dotyczą prowadzonej przez jednostkę działalności gospodarczej. W tej grupie znalazły się m.in. sprawy dotyczące obciążania polskich oddziałów kosztami utrzymania spółek mających siedzibę w innych krajach (centrali zagranicznych). Organy podatkowe stały na stanowisku, iż koszty te nie są związane z prowadzeniem działalności przez polskiego podatnika.

Po trzy przypadki stwierdzenia nierzetelności ksiąg przypada na umowy pozorne, obrót pozaksięgowy oraz otrzymanie nieodpłatnych świadczeń. W sytuacji ujęcia w księgach rachunkowych umów pozornych (czyli niezgodnych z treścią ekonomiczną) oraz braku ewidencjonowania rzeczywistych transakcji gospodarczych można bez wątpliwości stwierdzić naruszenie rzetelności ksiąg rachunkowych. Z kolei otrzymanie nieodpłatnych świadczeń (usług), zgodnie z ustawą o rachunkowości, nie może zostać odzwierciedlone w księgach rachunkowych z powodu braku spełnienia księgowej definicji przychodów i zysków. Otrzymanie nieodpłatne świadczeń nie skutkuje bowiem ani zwiększeniem wartości aktywów, ani zmniejszeniem wartości zobowiązań. Zatem brak zaksięgowania tego typu zdarzeń nie może powo-



dować kwestionowania rzetelności ksiąg rachunkowych, można tu jedynie oceniać brak uznania przychodów w dochodzie podatkowym.

Po dwa przypadki związane były z pominięciem w księgach rachunkowych transakcji, które podatnik niesłusznie zaliczył do działalności rolniczej wyłączonej z regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz z błędną oceną skutków finansowych (w tym podatkowych) zawartych opcji walutowych. Pozostałe orzeczenia dotyczyły braku odzwierciedlenia w księgach zasady współmierności kosztów i przychodów oraz nieprawidłowych księgowania (np. zaksięgowanie przychodów bezpośrednio na konto wyniku finansowego z pominięciem kont zespołu 7).

Reasumując, podważenie rzetelności ksiąg rachunkowych najczęściej następowało na skutek popełniania oszustw (puste faktury, obrót pozaksięgowy, umowy pozorne). Jednakże można wskazać takie grupy zdarzeń gospodarczych, które nie są skutkiem popełnienia czynów zabronionych, a mogą skutkować podważeniem rzetelności ksiąg rachunkowych i wyłączeniem ich jako dowodu w toczącej się sprawie. Do takich zdarzeń można zaliczyć ocenę skutków podatkowych zmian w strukturze własnościowej (następujących na skutek sprzedaży udziałów, przejęć lub połączeń jednostek gospodarczych), a także ewidencjonowania i wyceny środków trwałych oraz prawidłowości stosowanych cen kupna/sprzedaży.

Przeprowadzona analiza potwierdza zatem opinię, iż w praktyce prawa podatkowego rozróżnia się dwa aspekty rzetelności ksiąg rachunkowych: stan faktyczny oraz prawidłowe zakwalifikowanie prawne zdarzenia gospodarczego.

## Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R., 2008, *Wadliwość ksiąg rachunkowych a prawo podatkowe, karne i karne skarbowe*, Monitor Podatkowy, nr 7.
- Durczyńska M., 2015, *Szacowanie podstawy opodatkowania w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, *Finanse i Prawo Finansowe*, vol. 1, no. 4, Uniwersytet Łódzki.
- Dzwonkowski H., 2012, *Zasady ogólne opodatkowania a szacowanie kosztów – prawna czy „arytmetyczna” podstawa opodatkowania?*, Monitor Podatkowy, nr 1.
- Dzwonkowski H. (red.), 2016, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa, <https://legalis.pl> (dostęp: 17.05.2015).
- Gąsiorek A., 2014, *Nierzetelność księgi podatkowej prowadzonej przez przedsiębiorcę jako przesłanka jej zakwestionowania w postępowaniu podatkowym*, [w:] Borszowski P., Huchla A. (red.), *Podatkowy slalom przedsiębiorcy*, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław.
- Ginter M., 2015, *Efektywność szacowania podstawy opodatkowania*, *Ekonomia XXI wieku*, nr 2(6).
- Hanusz A., 2004, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kulicki J., 2012, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, *Analizy BAS*, nr 6(73),
- Malinowski D.M., 2006, *Badanie ksiąg podatkowych w kontroli i postępowaniu podatkowym*, *Przegląd Podatkowy*, nr 9.
- Melezini A., Zalewski D., 2011, *Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie stwierdzenia wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, Monitor Podatkowy, nr 8.

- Sydor P., 2015, *Rzetelne a zgodne z prawdą prowadzenie ksiąg podatkowych na tle wybranego orzecznictwa sądowego i poglądów doktryny*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. XVI, z. 8, cz. 1, wydawnictwo SAN, Łódź.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 2017 r. poz. 459, tekst jedn.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, tekst jedn.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, tekst jedn.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2017 r. poz. 201, tekst jedn.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2016 r. poz. 2137, tekst jedn.
- Walińska E. (red.), 2016, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Witeczak R., 2016, *Czynniki wpływające na zastosowanie szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych w świetle orzecznictwa NSA w 2015 r.*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. XVI, z. 8, cz. 1, Łódź-Warszawa.