

Feliks Prusak

Prawne implikacje obowiązku podatnika prowadzenia ksiąg

Palestra 38/7-8(439-440), 80-87

1994

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Prawne implikacje obowiązku podatnika prowadzenia ksiąg

I. W literaturze przedmiotu niewiele uwagi poświęca się problematyce prawnego znaczenia ksiąg podatkowych czy w ogóle zagadnień dotyczących implikacji prawnych i dowodowych walorów tych ksiąg¹. Jest to w każdym razie znaczący problem z zakresu prawa i postępowania podatkowego, którego implikacje uwidaczniają się zwłaszcza w praktyce prawno-skarbowej.

Na gruncie wskazanego problemu wyłania się wiele zagadnień szczegółowych oraz powstaje mnóstwo wątpliwości i trudności interpretacyjnych o doniosłym znaczeniu dla doktryny oraz praktyki prawniczej. Zagadnieniem ksiąg podatkowych i ksiąg rachunkowych oraz w ogóle urzędów ewidencyjno-księgowych zajmują się najczęściej ekonomiści i specjaliści z zakresu buchalterii. Obowiązkowi prowadzenia tych ksiąg nadaje się zazwyczaj wymiar formalno-organizacyjny. Implikacje prawne zaś dostrzegane są głównie z pozycji proceduralnych, zwłaszcza w aspekcie postępowania podatkowego. W każdym razie kilka zagadnień wymaga obecnie rozważenia.

II. W pierwszym rzędzie należy zwrócić uwagę na prawno-skarbowe aspekty podatkowego obowiązku prowadzenia przez podatnika ksiąg i urzędów ewidencyjno-księgowych, a także różnego rodzaju dokumentacji księgowej.

Podatek stanowi podstawową kategorię danin publicznych; charakteryzuje go ogólny i przymusowy charakter, bezwrotność, nieodpłatność, jednostronność ustalania oraz pieniężny wymiar. Na gruncie prawa podatkowego powstają stosunki zobowiązaniowe pomiędzy Skarbem Państwa (gminą) a podatnikiem, których przedmiotem jest obowiązek podatkowy określany przez ustawy. Obowiązkiem podatkowym jest generalne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego związane z zaistnieniem pewnego zdarzenia faktycznego o charakterze majątkowym.

W literaturze prawa skarbowego² obowiązek podatkowy jest pojmowany stosunkowo szeroko. Przyjmuje się, że chodzi nie tylko o podstawowe zobowiązanie do zapłaty podatku, ale również inne obowiązki o charakterze instrumentalnym, pomocniczym czy wspierającym. Wykonanie tego rodzaju obowiązków ma na celu zapewnienie sprawnego, prawidłowego i terminowego zapłacenia należności podatkowych.

Obowiązki o charakterze instrumentalno-wspierającym są rozliczne. Wymienić tutaj można: obowiązek zgłaszania organowi podatkowemu pewnych zdarzeń gospodarczych i stanów rzeczy, obowiązek składania deklaracji podatkowych, wykazów i zeznań podatkowych, obowiązek dokonywania wpłat zaliczko-

wych, obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej.

Obowiązki podatkowe o charakterze wspierająco-uzupełniającym czy instrumentalnym zostały wprowadzone do systemu podatkowego w celu zapewnienia organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej możliwości prawidłowego ustalenia zdarzeń i sytuacji rodzących obowiązki podatkowe oraz elementów wpływających na wysokość świadczenia podatkowego.

Z punktu widzenia potrzeb analizy tytułowego problemu wskazać należy na dwa zasadnicze obowiązki ciążące na podatniku: obowiązek składania zeznań, wykazów i deklaracji podatkowych oraz innych podobnych dokumentów, a także obowiązek prowadzenia ksiąg i urządzeń ewidencyjno-księgowych oraz innej dokumentacji podatkowej.

Pierwszy ze wskazanych obowiązków jest ważny i wielostronny, co przemawia za odrębnością jego analizy. Poprzezactwem obecnie należy na stwierdzeniu, że obowiązek zgłaszania organom podatkowym zdarzeń gospodarczych i sytuacji uzasadniających możliwość powstania obowiązku podatkowego wynika z ustawy z dnia 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (DzU 1993 nr 108, poz. 486) oraz z przepisów wykonawczych (art. 38) wydanych przez Ministra Finansów. Zgłaszanie obowiązku podatkowego następuje adekwatnie do specyfiki podatku, to jest przez złożenie zeznania podatkowego, wykazu czy deklaracji podatkowej. Przedmiotem niniejszych rozważań jest drugi ze wskazanych obowiązków podatkowych o charakterze wspierająco-instrumentalnym, a mianowicie – obowiązek prowadzenia ksiąg oraz innej dokumentacji podatko-

wej i urządzeń ewidencyjno-księgowych.

III. Obowiązek bieżącego i rzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych oraz innych urządzeń ewidencyjno-księgowych ma wielostronną i ugruntowaną podstawę rzeczową i prawną. Ustalenie podstawy opodatkowania zazwyczaj może nastąpić na podstawie ksiąg i innych urządzeń ewidencyjno-rachunkowych, które pozwalają na precyzyjne ujęcie niezbędnych elementów. Parametry ekonomiczne prowadzonej działalności gospodarczej obejmują zwłaszcza nakłady, dochody, koszty, marże, składniki majątkowe. Muszą one znaleźć odzwierciedlenie w zapisach urządzeń ewidencyjno-rachunkowych, gdyż dowodzą wiarygodności ustaleń. Wymaga to przestrzegania określonych zasad prowadzenia takich ksiąg. Chodzi przy tym o to, że obowiązek prowadzenia ksiąg i urządzeń ewidencyjno-rachunkowych ma na celu zapewnienie pełnej ewidencji wszystkich zdarzeń gospodarczych istotnych dla celów podatkowych. W odniesieniu do obowiązku prowadzenia odnośnych ksiąg przez określone grupy podatników należy zwrócić uwagę na to, że w szerokim rozumieniu przez księgi należy rozumieć księgi handlowe, rachunkowe, podatkowe, księgi przychodów i rozchodów, książkę ewidencji sprzedaży oraz inne urządzenia księgowe prowadzone przy tych księgach (arg. ex art. 116 § 3 u.k.s.).

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych upoważnia (art. 38 pkt 3) Ministra Finansów do wprowadzenia obowiązku prowadzenia ksiąg przez określone grupy podatników oraz określenia rodzajów ksiąg, sposobu ich prowadzenia, szczegółowych warunków, jakim księgi te

powinny odpowiadać, aby stanowiły dowód do ustalenia zobowiązań podatkowych, jak również obowiązki osób zobowiązanych do prowadzenia ksiąg. Obecnie obowiązują dwa rodzaje ksiąg, których prowadzenie jest obowiązkowe (art. 38 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych):

1. Księgi rachunkowe, oparte na systemie kont księgowych prowadzonych metodą korespondujących zapisów;
2. Podatkowa księga przychodów i rozchodów będąca uproszczoną rachunkowością podatkową.

W odniesieniu do ksiąg rachunkowych obowiązują przepisy Rozp. Min. Fin. z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz U nr 10, poz. 35; z 1991 r. nr 99, poz. 496; z 1993 r. nr 59, poz. 274; nr 131, poz. 624).

W odniesieniu do podatkowej księgi obowiązują przepisy Rozp. Min. Fin. z dnia 15 grudnia 1992 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz U nr 99, poz. 496; z 1993 r. nr 59, poz. 274, nr 131, poz. 624). Wspomniano już, że obowiązek prowadzenia ksiąg przez określone grupy podatników został wprowadzony przez art. 38 pkt ustawy z dnia 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tj. Dz U 1993 r. nr 108, poz. 486), a jego konkretyzację (co do zakresu i sposobu prowadzenia, a także szczegółowych warunków, jakim księgi te muszą odpowiadać) zawierają w odniesieniu do omawianego segmentu problematyki przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 XII 1992 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz U nr 99, poz. 495).

W świetle obowiązujących przepisów prawa jest niewątpliwe w doktrynie, ju-

dykaturze i praktyce, że księga powinna być prowadzona prawidłowo, zarówno pod względem formalnym (niewadliwie), jak i materialnym (rzetelnie). Prawidłowa pod względem formalnym (niewadliwa) jest księga prowadzona zgodnie z przepisami, a prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna) jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym.

Na podatniku ciąży zarówno obowiązek prowadzenia odnośnych ksiąg i innych urządzeń ewidencyjno-rachunkowych, ale również obowiązek przechowywania tych ksiąg i związanych z tym dokumentów. Podatnicy korzystający z uproszczonej formy opodatkowania w postaci zryczałtowanej karty podatkowej nie są obowiązani do prowadzenia ksiąg. Znamienna jest podmiotowa indywidualizacja obowiązków podatnika. Chodzi zwłaszcza o to, że obowiązek podatkowy ma charakter osobisty. Konsekwencją tego jest uznanie, że zaniebdania osób trzecich, głównie pracowników czy prowadzących na zlecenie biur rachunkowo-podatkowych w zakresie obowiązków podatnika co do rzetelności i prawidłowości prowadzenia rachunkowości podatkowej, obciążają podatnika³. Zwraca na to trafnie uwagę NSA w wyroku z 18 listopada 1985 r. – III SA 1075/85.

Księgi podatkowe stanowią dowód tylko wtedy, gdy są prowadzone rzetelnie i prawidłowo. Odmowa uznania ksiąg za dowód może nastąpić, gdy zachodzą ustawowe powody. Przepis art. 169 § 2 k.p.a. stwierdza wprost, że organ podatkowy może nie uznać za dowód w postępowaniu podatkowym ksiąg prowadzonych przez podatnika, jeżeli analiza tych ksiąg wykazuje istnienie sprzecz-

ności poszczególnych składników działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika lub znacznie niższy obrót od przeciętnego osiąganego w danej branży i podobnych warunkach prowadzenia działalności albo też dochód rażąco niższy od tego, jaki byłby konieczny dla pokrycia wydatków ponoszonych przez podatnika, a podatnik tych okoliczności nie wyjaśnił. W judykaturze⁵ NSA ustalono, że o tym, czy nieuznanie za dowód w postępowaniu podatkowym ksiąg prowadzonych przez podatnika było prawnie uzasadnione, decydują tylko te okoliczności, które zostały podane przez organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Mając na uwadze ustawowe kryteria, czyli warunki uznania dowodowego charakteru ksiąg (rzetelność i prawidłowość), nie można pomijać zagadnienia szczegółowego co do tego, że może powstać spór na tle opinii wyrażonej w doktrynie⁶ co do tego, czy pomimo uchybień formalnych, księgi będą dowodem w sprawie, jeżeli tylko są rzetelne. Opinia ta wprawdzie nie przystaje wprost do ustawowego warunku (art. 169 § 1 k.p.a.) co do tego, aby księgi były „zgodne z ustalonymi wymaganiami”, jednakże uzasadnieniem dla przyjęcia takiego stanowiska są przede wszystkim względy celowościowe i pragmatyczne. Formalne czy językowe albo nawet oczywiste omyłki rachunkowe nie mogą przekreślać mocy dowodowej ksiąg tylko z takiego właśnie powodu zwłaszcza, jeśli poza tym są prowadzone prawidłowo. Słusznie dlatego przyjęto, że nie uchybia ustawowym dyspozycjom przyjęcie tezy, że „w razie, gdy będą to uchybienia stosunkowo niewielkie, które

nie podważają wiarygodności wszystkich wpisów dokonanych w księgach, organ podatkowy na podstawie własnego rozeznania może traktować je jako dowód”⁷. Zastrzec jednak trzeba, że zapisy dokonywane w księgach handlowych nie mogą tworzyć ani modyfikować obowiązku podatkowego, który może przecież wynikać tylko i wyłącznie z przepisów prawa podatkowego. Zwrócił na to uwagę NSA w wyroku z 17 czerwca 1991 r. – III SA 245/91 (POP 1992 nr 3, poz. 65).

IV. Zagadnienie dowodowego znaczenia ksiąg prowadzonych przez podatnika ma kilka aspektów wymagających rozważenia.

W doktrynie powszechnie przyjmuje się, że szczególnym rodzajem dokumentów w postępowaniu podatkowym są księgi rachunkowe, podatkowe, handlowe. Księgi te są dokumentami, które mają moc dowodową, taką jak dokumenty urzędowe. Znamienna jest tutaj rola ksiąg (art. 169 k.p.a.). Księgi prowadzone przez podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jeżeli są prowadzone rzetelnie i zgodnie z ustalonymi wymaganiami. W odniesieniu do problematyki ksiąg prowadzonych przez podatnika stan normatywny jest bardzo zwięzły. Podstawy prawnej można dopatrywać się, jak wskazano uprzednio, w przepisach art. 38 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (w związku z przepisami wykonawczymi) oraz art. 169 k.p.a. Księgi prowadzone przez podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym (art. 169 § 1 k.p.a.). Chodzi niewątpliwie o szerokie rozumienie pojęcia „dowód”.

Warunki, jakim powinny odpowiadać księgi prowadzone przez podatnika, są

określone w art. 169 § 1 i 2 k.p.a. Chodzi zarówno o kryterium rzetelności i zgodności z ustalonymi wymaganiami, jak również o ich wiarygodność i moc dowodową. Przepisy procedury podatkowej ponadto wprost uznają, że księgi prowadzone przez podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jeżeli są prowadzone rzetelnie i zgodnie z ustalonymi wymaganiami (art. 169 § 1 k.p.a.).

V. Zagadnieniem dużej rangi jest kwestia dopuszczalności odtwarzania ksiąg podatkowych. Z przepisów prawa podatkowego wynika, że podatnik ma obowiązek rzetelnego prowadzenia na bieżąco i przechowywania ksiąg podatkowych oraz innych urządzeń księgowych. Żaden z przepisów prawa podatkowego nie dopuszcza jednak odtwarzania ksiąg podatkowych, ani też nie nakłada na podatnika obowiązku takiego odtworzenia, więcej nawet – przepisy prawa podatkowego w ogóle nie przewidują odtwarzania ksiąg również przez organ skarbowy. Niedopuszczalność odtwarzania odnośnych ksiąg podatkowych lub w ogóle urządzeń księgowych jest warunkiem zachowania bezpieczeństwa obrotu prawnego w stosunkach z zakresu administracji państwowej. Ustawodawca wprawdzie nie posługuje się terminem „oryginał” księgi podatkowej (dla przeciwstawienia terminowi „odtworzenie”) jednakże ta właśnie uwaga jest również argumentem na rzecz tezy o niedopuszczalności odtwarzania ksiąg podatkowych, bo w sprawach podatkowych po prostu księgi te są albo ich nie ma.

Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku niedopuszczalności odtwarzania ksiąg podatkowych⁸. Trafnie podnosi się, że racjonalnie działający

prawodawca uznał, że księga odtworzona nie będzie po prostu tym samym urządzeniem księgowym, które pierwotnie prowadził podatnik. Tylko bowiem pierwotne urządzenie księgowe może być dlatego podstawą stwierdzenia, czy jest prowadzone rzetelnie.

Ustawa z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz U 1993 nr 108 poz. 486) nie przewiduje jakiegokolwiek formy czy sposobu odtwarzania ksiąg podatkowych lub urządzeń księgowych. Rozporz. Min. Fin. z 15 grudnia 1992 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz U nr 99 poz. 496) nakłada na podatnika wyłącznie obowiązek prowadzenia odnośnej księgi i szczegółowo nawet określa co do tego wymagania formalne i materialne. Przepisy tego rozporz. Min. Fin. nigdzie natomiast nie przewidują odtwarzania takiej księgi, tym bardziej że drobiazgowo normują wiele różnorodnych kwestii. Pozwala to na stwierdzenie, że obowiązujące prawo podatkowe nie dopuszcza takiego odtwarzania ksiąg podatkowych. Można podnieść jeszcze dalsze argumenty na rzecz tezy o niedopuszczalności odtwarzania ksiąg podatkowych. Chodzi o to, że zarówno przepisy prawa podatkowego, jak i przepisy procedury administracyjnej nie przewidują instytucji odtwarzania ksiąg ani nie określają nawet procedury posiłkowej co do sposobu tego dokonania. Procedura cywilna oraz procedura karna wyraźnie dopuszczają konstrukcję odtwarzania akt procesowych i w związku z tym normują stosowny tryb postępowania. Nie ma tego w procedurze administracyjnej i w procedurze podatkowej. Analogia i wykładnia *contra* albo *preter legem* nie są tutaj dopuszczalne.

Poza tym wszystkie przepisy prawa podatkowego i postępowania podatkowego a także procedury administracyjnej używają określenia ksiąg bez przyzwolenia na ich odtwarzanie, co odnosi się również do rozlicznych definicji legalnych, częstokroć stosowanych w aktach normatywnych tego rodzaju. Wreszcie trzeba zauważyć, że prawo i procedura podatkowe nie przewidują, a nawet więcej – nie dopuszczają odtwarzania podatkowych ksiąg, albowiem obowiązuje inna konstrukcja zabezpieczająca budowanie podstawy podatkowych ustaleń. Mianowicie, przepis art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tj. Dz U 1993 nr 108 poz. 486) przewiduje, że jeżeli zachodzi brak danych niezbędnych do ustalenia podstawy obliczenia podatku, to organ podatkowy sam dokonuje tego w drodze szacunkowej.

Warto tutaj na marginesie przypomnieć, że w odniesieniu do omawianej materii, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 VII 1985 r. – III SA 601/85 (ONSA 1985/2/15) uznał, że „również wtedy, gdy organ podatkowy jest uprawniony do oszacowania na zasadzie art. 11 ust. 1 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz U nr 2, poz. 111), ciąży na nim obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych kroków dla ustalenia tej podstawy w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wysokości, a zatem nie może on przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych lub przypadkowych”. Godne również podkreślenia jest, że wyrok NSA z 21 I 1988 r. – SA/Ka/831/8 (ONSA 1988/2/55) stwierdził, iż „brak księgi podatkowej lub jej nierzetelne prowadzenie wpraw-

dzie powoduje, że organ podatkowy ustala w drodze szacunków podstawę opodatkowania (art. 11 ust. 1 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych) wtedy, gdy nie dysponuje innymi dowodami niezbędnymi do jej ustalenia”.

Ekspektatywa nałożenia przez organ skarbowy na podatnika obowiązku odtworzenia ksiąg podatkowych nie znajduje zatem jakiegokolwiek podstawy prawnej, co także od strony faktycznej jest nieuzasadnione, bo zazwyczaj przecież podatnik posiada dokumenty różnych zdarzeń gospodarczych (rachunki, faktury itp.), a te pozwalają na ustalenie podstawy podatkowej bez konieczności korzystania z niedopuszczalnego prawnie odtwarzania ksiąg.

VI. Ustawowy obowiązek prowadzenia przez podatnika jednostronnych ksiąg i urzędzeń ewidencyjno-księgowych jest zawarowany sankcjami prawnymi. Naruszenie obowiązku rzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych wyzwała rozliczne konsekwencje określone w prawie podatkowym. Jedną z nich jest utrata ulgi czy zwolnienia podatkowego. Z przepisu § 9 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz U nr 35, poz. 203) wynika, że podatnik traci prawo do zwolnienia od podatków w razie stwierdzenia, iż nie prowadzi podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub prowadzi ją nierzetelnie. Powołane (obecnie nie obowiązujące, ale utrzymujące wcześniej wywołone skutki podatkowe) Rozporz. Min. Fin. z 18 maja 1990 r. w spra-

wie zwolnienia od podatków (...) określa liczne warunki zwolnienia podatkowego (§ 1–§ 6) oraz stanowi również o przyczynach utraty tego zwolnienia (§ 7 ust. 1–5). Analiza przepisu § 7 ust. 5 cyt. rozporz. MF pozwala na ustalenie, iż przyczyna utraty prawa do zwolnienia podatkowego z powodu braków czy uchybień w zakresie dokumentacji zdarzeń gospodarczych w księgach podatkowych obejmuje wyłączenie nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie odnośnych ksiąg. Ustawa wprost dwukrotnie akcentuje bieżące odniesienie odnośnego stwierdzenia (*verbum legis*: „prowadzi”). Oznacza to, że ocena nieprowadzenia czy nierzetelnego prowadzenia ksiąg obejmuje konstatację bieżącego zachowania podatnika.

VII. Penalizowane są różne formy nierzetelnego czy w ogóle wadliwego prowadzenia albo też w ogóle nieprowadzenia czy niszczenia ksiąg podatkowych i innych urzędzeń księgowych. Oceny odnośnych zachowań należy dokonać w płaszczyźnie odpowiedzialności karnej skarbowej. Ustawa karno-skarbowa z dnia 26 X 1971 r. (Dz U 1984 nr 22, poz. 103 z późn. zm.) przewiduje typologicznie kilka czynów karalnych obejmujących

naruszenia przepisów prawa podatkowego, dotyczące obowiązku prowadzenia ksiąg.

Nierzetelne prowadzenie ksiąg jako forma narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku jest przestępstwem skarbowym (art. 95 ust. 1 u.k.s.), podobnie zresztą jak dopuszczenie do ich nierzetelnego prowadzenia przez osobę sprawującą nadzór nad prowadzeniem tych ksiąg (art. 95 § 2 u.k.s.); wykroczeniem skarbowym (art. 95 § 3 u.k.s.) są obie te formy popełnienia czynu karnego w razie, gdy podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 5 mln zł. Wadliwość prowadzenia ksiąg przez naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych w postaci nieudokumentowania w tych księgach zapisów dotyczących określonych zdarzeń gospodarczych jest przestępstwem z art. 103 § 1 u.k.s. Inne formy wadliwego prowadzenia ksiąg są penalizowane jako wykroczenie skarbowe z art. 104 u.k.s. Nieprowadzenie ksiąg podatkowych, wbrew obowiązkowi ustalonemu w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, stanowi przestępstwo z art. 100 u.k.s. Niszczenie ksiąg podatkowych jest przestępstwem skarbowym z art. 101 u.k.s.

Przypisy:

¹ Zob. m.in.: L. Kurowski, M. Weralski: *Prawo finansowe*, Warszawa 1970; M. Weralski: *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976; W. Wójtowicz: *Polskie prawo podatkowe*, Lublin 1992; J. Głuchowski: *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993; C. Kosikowski, E. Ruśkowski: *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1993.

² M.in. J. Głuchowski: op. cit.; C. Kosikowski, E. Ruśkowski: op. cit.; B. Brzeziński: *Prawa podatkowe. Zarys wykładni*, Toruń 1993, s. 53 i n.

³ Por. B. Adamiak, J. Borkowski: *Polskie postępowanie administracyjne i sądowno-administracyjne*, Warszawa 1993, s. 137 i n.

⁴ Por. Z. Janowicz: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1992, s. 425.

⁵ Wyrok NSA z 6 III 1984 r., Sa/Kr 26/84, ONSA 1984 nr 1, poz. 24.

⁶ B. Adamiak, J. Borkowski: op. cit., s. 138.

⁷ Op. cit. Uzupełniająco należy dodać, że były podejmowane próby liberalizacji konsekwencji formalnej wadliwości, która nie powinna skutkować automatycznego odrzucenia ksiąg na równi z ich nierzetelnością. Wyrok NSA z 7 czerwca 1985 r. – SA/Gd 448/85 (Finanse 1988 nr 2–3, s. 61) przyjmuje, że wpisanie do księgi podatkowej błędnie wyliczonej na specyfikacji kwoty nie przesądza o tym, że księga podatkowa była prowadzona nierzetelnie, jeżeli postępowanie wykaże, że popełnienie zwykłego błędu rachunkowego było prawdopodobne i stanowiło odosobniony przypadek. Wyrok NSA z 30 sierpnia 1985 r. – III SA 557/85 (Finanse 1988 nr 2–3, s. 61) wskazuje na to, że możliwość nieuznania ksiąg podatkowych za dowód w postępowaniu podatkowym jest ograniczona jedynie do przyczyn określonych w art. 169 § 2 k.p.a., ale dopiero wówczas, gdy podatnik nie wyjaśni zarzucanych okoliczności.

⁸ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 1993 r. – SA/Wr/354/93 – nie publ.