

Wyrok z dnia 26 września 1995 r.
III ARN 32/95

W razie stwierdzenia w toku postępowania odwoławczego zaniżonego wymiaru podatku, odwoławczy organ podatkowy nie może wydać decyzji na niekorzyść odwołującej się strony lecz obowiązany jest zwrócić sprawę właściwemu organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego (art. 174 k.p.a.).

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Andrzej Kijowski, Maria Mańkowska, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 26 września 1995 r. sprawy ze skargi A.E.-I. Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 19 stycznia 1994 r., [...] w przedmiocie ustalenia podatku dochodowego za rok 1990 na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 1994 r. [...]

1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok i poprzedzającą go decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 19 stycznia 1994 r., [...];

2) zasądził od Izby Skarbowej w W. na rzecz Spółki Akcyjnej "A." w W. kwotę 19.059 złotych 30 groszy (dziewiętnaście tysięcy pięćdziesiąt dziewięć złotych i trzydzieści groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

U z a s a d n i e n i e

A.E.-I. Spółka z o.o. wystąpiła 28 czerwca 1993 r. do Drugiego Urzędu Skarbowego w W.-Ś. z wnioskiem o zwrot nadpłaconego podatku dochodowego od osób prawnych za 1990 r. w kwocie 89.156.026.000 zł. W uzasadnieniu wniosku podała, że Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 22 października 1992 r., III AZP 50/92 (nie publikowanym), podzielił stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 1992 r., III SA 618/91 o niedopuszczalności opodatkowania dochodów uzyskanych ze źródeł przychodów, które nie zostały jednoznacznie wymienione w ustawie. Dotyczyło to przychodów podatnika z tytułu dodatnich różnic kursowych, wykazanych w przedłożonej deklaracji podatkowej i bilansie. Uwzględnienie ich w podstawie opodatkowania spowodowało naliczenie i uiszczenie podatku nienależnego. Wyłączenie dodatnich różnic kursowych z opodatkowania powoduje według deklaracji nadwyżkę w podatku dochodowym za 1990 r., która w tej części powinna być zwrócona.

Drugi Urząd Skarbowy W.-Ś. decyzją z dnia 22 lipca 1993 r. odmówił zwrotu podatku dochodowego za 1990 rok z tytułu dodatnich różnic kursowych w kwocie 89.156.026.000 zł. uznając, że nie ma podstawy do uznania korekty podatku dochodowego za rok 1990, bowiem saldo strat i zysków nadzwyczajnych z tytułu różnic kursowych jest ujemne. W związku z tym brak jest dochodu do opodatkowania z tego tytułu i tym samym zwrotu podatku.

Rozpoznając sprawę na skutek odwołania podatnika, Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 27 września 1993 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. Zdaniem organu II instancji dodatnie różnice kursowe nie są przychodem, a ujemne różnice nie są kosztem uzyskania przychodu, bowiem nie są wynikiem działalności gospodarczej podatników i nie zostały wymienione w art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 3, poz. 12 ze zm.). Rozstrzygnięcie to w sprawie zwrotu podatku dochodowego jest ostateczne.

Jednakże w związku z utrzymaniem w mocy decyzji odmawiającej zwrotu podatku dochodowego od dodatnich różnic kursowych, Izba Skarbowa zwróciła się pismem z dnia 27 września 1993 r. do Drugiego Urzędu Skarbowego W.-Ś. przypominającym temu Urzędowi, że w związku z nadwyżką ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi różnicami kursowymi wystąpi zwiększenie podatku dochodowego, co należy objąć decyzją podatkową. Z kolei Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego W.-Ś. decyzją z dnia 22 listopada 1993 r. [...] ustalił wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego za rok 1990 w kwocie 131.852.080.000 zł. Wyliczenie podatku nastąpiło w ten sposób, że przyjęto do opodatkowania zysk bilansowy na 31 grudnia 1990 r. według sprawozdania F-02 na kwotę 219.455.673.000 zł., zwiększono podstawę opodatkowania o ujemne saldo różnic kursowych, tj. o kwotę 106.740.136.000 zł., dodano wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów w kwocie 7.415.321.000 zł. i odliczono od dochodu kwotę 3.980.929.000 zł. W rezultacie ustalono dochód podlegający opodatkowaniu w sumie 329.630.201.000 zł i należny podatek według 40% stawki podatkowej na kwotę 131.852.080.000 zł. Z kwoty tej odliczono podatek dochodowy zadeklarowany i zapłacony przez A.E.-I. Sp. z o.o. w W. w kwocie 89.156.026.000 zł oraz obciążono podatnika różnicą do przypisu i wpłaty kwotą 42.696.054.000 zł. W uzasadnieniu decyzji Drugi Urząd Skarbowy W.-Ś. stwierdził, że dokonał korekty naliczenia podatku dochodowego za rok 1990 poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania o ujemne saldo różnic kursowych. W wyniku finansowym, będącym punktem wyjścia do ustalenia dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, zawarte są obok dodatnich różnic kursowych również ujemne różnice kursowe w kwocie przewyższającej różnicę dodatnie. Zdaniem Urzędu Skarbowego, obowiązujące w 1990 r. przepisy o podatku dochodowym nie dają podstawy do uznania różnic kursowych za koszt uzyskania przychodu, bowiem nie są wynikiem działalności gospodarczej podatnika oraz nie zostały wymienione w art. 11 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dlatego dodatnie różnice kursowe nie są przychodem, jak również ujemne różnice kursowe nie są kosztami uzyskania przychodu.

Po rozpoznaniu odwołania Spółki A.E.-I. w W., Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 19 stycznia 1994 r., [...] uchyliła zaskarżoną decyzję i określiła należny za rok 1990 podatek dochodowy w wysokości 98.685.657.000 zł. Izba Skarbowa uznała, że w ogólnej kwocie strat nadzwyczajnych straty z tytułu ujemnych różnic kursowych za 1990 r. wyniosły 268.071.706.978 zł., a nie niższą kwotę, jak to przyjął organ I instancji. W związku z tym Izba uchyliła zaskarżoną decyzję i określiła należny od Spółki podatek dochodowy za 1990 r. w wysokości 98.685.657.500 zł uznając, że dodatnie różnice kursowe nie są przychodem, gdyż nie są wymienione w art. 6 i 7 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. jako źródło przychodu, a ujemne różnice kursowe nie są kosztem uzyskania przychodu, ponieważ nie są wymienione w art. 10 ust. 2 tej ustawy w brzmieniu

obowiązującym w 1990 r., tj. ustalonym w Dz. U. Nr 3, poz. 12 ze zm.

Od powyższej decyzji Izby Skarbowej Spółka A.E.-I. złożyła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucając tej decyzji naruszenie prawa, a w szczególności art. 5 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 9 grudnia 1994 r., [...] skargę oddalił. Powołując się na ustalone orzecznictwo sądowe NSA uznał, że dopiero nowelizacja przepisów dokonana ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 9, poz. 30), wprowadziła różnice kursowe jako element wartości pieniężnych, tworzących przychód obok pieniędzy i wartości przychodów w naturze, a także jeden z elementów kosztów uzyskania przychodów. W 1990 r. różnice kursowe nie stanowiły źródła przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Z tego względu - zdaniem NSA - ujemne różnice kursowe nie mogły być kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodu, albowiem nie były kosztami bezpośrednimi, lecz skutkiem wahań kursów złotego do walut obcych, uzależnionym od decyzji administracyjnych. Koszty pośrednie były wymienione w art. 10 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ujemne różnice kursowe nie były tam wymienione, a zostały dopiero uwzględnione w 1991 r. w nowelizacji do tej ustawy przez dodanie w art. 10 ust. 2 punktu 16, który zalicza różnice kursowe do kosztów uzyskania przychodów. Przepis art. 7 ust. 1 tej ustawy uznał różnice kursowe za przychody. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że pogląd ten podzielił Sąd Najwyższy w wyroku z 22 października 1992 r., III ARN 50/92 i w wyroku z 9 grudnia 1992 r., III ARN 78/92. Ponadto powołał się na stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w uzasadnieniu orzeczenia z 4 lutego 1991 r., U 2/90, że umieszczenie różnic kursowych w przepisach definiujących przychód w wymienionej ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania przesądza, że muszą one pochodzić ze źródeł przychodu określonych w art. 6 obu ustaw o podatku dochodowym, pozostawiając jednak otwartą sprawę co do okresu wcześniejszego, sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 1991 r.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skoro różnice kursowe w 1990 r. nie stanowiły źródła przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, to również ujemne różnice kursowe nie mogły być kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodu. Koszt uzyskania przychodu jest bowiem elementem składowym dochodu i musi być poniesiony w celu uzyskania przychodu. Z tego względu Sąd uznał zarzuty skargi za chybione.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał za nieuzasadniony zarzut Spółki o niedopuszczalności decyzji Izby Skarbowej ze względu na upływ terminów przedawnienia do wydania decyzji. Organ podatkowy I instancji wydając decyzję 22 listopada 1993 r. ustalając wysokość zobowiązania podatkowego za 1990 r. zachował termin przewidziany w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.). Uchylenie decyzji organu I instancji przez organ II instancji w postępowaniu odwoławczym i orzeczenie co do istoty sprawy nie może być traktowane jako wydanie decyzji po upływie trzyletniego terminu. Sąd Administracyjny oparł się w tej kwestii na stanowisku Sądu Najwyższego, wyrażonym w tym przedmiocie w uchwale z dnia 23 września 1986 r., III AZP 11/86 (Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego 1992 z. 1 poz. 9).

Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił także zarzutu Spółki, że organy podatkowe nie mogły ustalić podatku dochodowego za 1990 r. w wysokości odbiegającej od zeznania podatkowego wynikającego z ksiąg podatkowych. Sąd uznał, że źródłem opodatkowania nie mogą być zapisy w księgach podatkowych, jeżeli podstawą opodatkowania nie są ustawowe przepisy prawa materialnego. Przepisy dotyczące ksiąg podatkowych i innych urządzeń księgowych nie mogą modyfikować obowiązków, bowiem ich funkcja sprowadza się do rejestrowania przebiegu operacji gospodarczych i finansowych.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, organy podatkowe postąpiły prawidłowo weryfikując wykazane przez skarżącą Spółkę koszty uzyskania przychodów o kwoty odnoszące się do ujemnych różnic kursowych, co nie jest niezgodne z prawem.

Od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego złożył rewizję nadzwyczajną. Skarżący zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 11 ze zm., obecnie jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) i art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 3, poz. 12 ze zm.) oraz art. 206 k.p.a. i art. 207 § 1 i 2 pkt 1 k.p.a. Rewidujący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i poprzedzającej go decyzji Izby Skarbowej w W.

Rewidujący dopatruje się uzasadnienia zarzutów rewizji nadzwyczajnej w bezspornym fakcie niezakwestionowania przez organy podatkowe i NSA kwoty zysku bilansowego, wykazanego przez Spółkę na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zgodnie z zasadami księgowości. Jeśli nie została zweryfikowana kwota zysku bilansowego za 1990 r., uwzględniająca w ramach strat i zysków nadzwyczajnych ujemne i dodatnie różnice kursowe, to brak jest podstaw do korekty podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Ponadto rewidujący stwierdził, że skoro organy podatkowe nie wykazały wadliwości obliczenia zysku bilansowego za 1990 r., to tym samym nie wykazały, że Spółka odprowadzając zaliczki na podatek dochodowy nie dopełniła wykonania zobowiązania podatkowego bez uprzedniego doręczenia decyzji, o którym mowa w art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Dlatego zaskarżona decyzja Izby Skarbowej nie ma oparcia w przepisach prawa, a wyrok NSA oddalający skargę na tę decyzję winien być uznany za rażąco naruszający prawo.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, pomimo iż nie można w pełni podzielić zawartej w niej argumentacji co do znaczenia prawnego bilansu w zakresie opodatkowania przychodów ze źródeł podlegających podatkowi dochodowemu. Według art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zysk bilansowy wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg może być zmniejszony o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolnych od tego podatku i zwiększony o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskanych przychodów. Z tak sformułowanego przepisu wynika, że właściwy organ podatkowy może zweryfikować wykazany zysk bilansowy przy wymiarze zobowiązania podatkowego. Zdaniem Sądu Najwyższego strona techniczna zapisu

księgowego nie ma definitywnego znaczenia przy ocenie i kwalifikowaniu przez organ podatkowy treści zapisu księgowego z punktu widzenia obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Dlatego należy zgodzić się ze sformułowaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonym w uzasadnieniu zakwestionowanego rewizją nadzwyczajną wyroku, że źródłem opodatkowania nie są zapisy w księgach podatkowych, lecz przepisy materialnego prawa podatkowego oraz że przepisy dotyczące prowadzenia ksiąg podatkowych i innych urzędzeń księgowych nie mogą modyfikować obowiązku podatkowego, wynikającego z obowiązujących przepisów dotyczących danego podatku. W związku z tym nie może być przyjęte wyrażone w rewizji nadzwyczajnej odmienne stanowisko, że dopóki nie zostanie zweryfikowana kwota zysku bilansowego, brak jest podstaw do korekty podstawy opodatkowania.

Niezależnie od tego, istotnym problemem w sprawie jest kwestia, czy istniało zobowiązanie podatkowe, a w szczególności podstawa do zwiększenia opodatkowania o ujemne saldo różnic kursowych oraz czy organ podatkowy II instancji był uprawniony do określenia wysokości zobowiązania podatkowego z tego tytułu.

Należy zgodzić się z poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że w 1990 r. dodatnie różnice kursowe nie stanowiły źródła przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Nie można jednak zaaprobować stanowiska tego Sądu, że ujemne różnice kursowe nie mogły być kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodu. W przepisie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca stanowi, że "kosztami uzyskania przychodu są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów". Przepis ten zawiera wyraźną wskazówkę interpretacyjną ustawodawcy, który nakazuje uwzględnić przy wykładni pojęcia kosztów uzyskania przychodów "wszelkie koszty" w szerokim znaczeniu tego wyrażenia prawnego. W art. 10 ust. 2 tej ustawy prawodawca stanowi, że "za koszty, o których mowa w ust. 1 uważa się również" wymienione w 16 grupach koszty i różnego rodzaju wydatki. Wyliczenie to jest przykładowe i nie ma charakteru wyczerpującego i zamkniętego. W art. 11 tej ustawy wskazane są wydatki, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, a wśród nich nie wymienia się ujemnych różnic kursowych, co nie wyłącza generalnie możliwości zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów ze względu na przyjęcie szerokiej formuły rozumienia tego pojęcia. Struktura kosztów uzyskania przychodów w różnych jednostkach organizacyjnych jest zwykle obszerna i zróżnicowana w zależności od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej i jej specyfiki oraz zasad funkcjonowania. Obok bezpośrednich nakładów i kosztów istnieje też rozległa sfera pośrednich nakładów, strat i wydatków niezbędnych, które trzeba ponieść w relacji do któregoś z elementów nakładów bezpośrednich. Należało zatem wyjaśnić i zbadać, czy powstałe poszczególne ujemne różnice kursowe nie były koniecznym następstwem operacji finansowych podjętych przez Spółkę w celu uzyskania przychodów z prowadzonej działalności eksportowo-importowej. Kwestia ta wymaga wyjaśnienia. Do tego jednak NSA nie ustosunkował się i w tym zakresie nie wyjaśnił sprawy, nie przeanalizował przyczyny powstania ujemny różnic kursowych, lecz potraktował je generalnie w oderwaniu od prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej uznając, że nie są one kosztami uzyskania przychodu. Jeżeli NSA i Izba Skarbowa uznały, że ujemne różnice kursowe w 1990 r. były skutkiem wahań kursów złotego do walut obcych i zależne były od decyzji administracyjnych powodujących straty w środkach obrotowych,

którym podatnik obowiązany był podporządkować się, to należało rozważyć, czy owe decyzje nie mogą być zaliczone do zdarzeń losowych, zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 10 ust. 2 pkt 2 omawianej ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. Bez należytego rozważenia źródła ujemnych różnic kursowych nie jest możliwe właściwe zakwalifikowanie ich z punktu widzenia obowiązującego prawa. Nie jest ustalone w sprawie, czy wydatki na operacje walutowo-dewizowe w działalności gospodarczej Spółki i konieczność gromadzenia rezerw stały się na skutek administracyjnych zmian kursów walut przyczyną utraty ich wartości i strat podatnika, niezależnych od jego działania. W tej sytuacji nie jest przekonywająco uzasadniony pogląd wyrażony w zaskarżonym orzeczeniu NSA, że zysk bilansowy Spółki wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, stanowiący dochód, podlegał zwiększeniu o ujemne różnice kursowe nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów. Bez wnikliwego wyjaśnienia kwestii, czy ujemne różnice kursowe nie mogą być zaliczone ze względu na przedmiot działalności Spółki do jej kosztów uzyskania przychodu, nie można ostatecznie rozstrzygnąć zasadności sprostowania zysku bilansowego dla celów podatkowych i uzupełniającego wymiaru zobowiązania podatkowego. Należało przeto istotny element kosztów związanych z bilansem działalności Spółki rozważyć wszechstronnie, czego nie uczyniła Izba Skarbowa ani Naczelny Sąd Administracyjny w kontekście treści art. 10 ust. 2 pkt 2 wymienionej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Uchybienie to może prowadzić do ewentualnego zniekształcenia rzeczywistego wyniku działalności gospodarczej podatnika. Przy ocenie dopuszczalności zaliczenia ujemnych różnic kursowych do kosztów uzyskania przychodu w niniejszej sprawie należało mieć także na uwadze usunięcie wątpliwości co do ich charakteru prawnego, które nastąpiło w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 9, poz. 30). Ustawa ta weszła w życie z mocą od 1 stycznia 1991 r. Ustawodawca nowelizując ustawę z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadził do niej w art. 10 ust. 2 pkt 16 taką zmianę, że zaliczył różnice kursowe do kosztów uzyskania przychodów. Zmiana ta może stanowić także wskazówkę interpretacyjną przy wykładni art. 10 ust. 1 i art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. przed jej nowelizacją, nie wyłączającej rodzajowo różnic kursowych z kosztów uzyskania przychodu. W związku z pominięciem tych aspektów sprawy, należy uznać zarzuty rewizji nadzwyczajnej za uzasadnione.

Niezależnie od zarzutów rewizji nadzwyczajnej należy stwierdzić, że decyzja Izby Skarbowej została wydana z rażącym naruszeniem art. 174 k.p.a. i fundamentalnej zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 15 k.p.a.), na co wbrew swemu obowiązkowi nie zwrócił uwagi Naczelny Sąd Administracyjny, który z mocy art. 196 § 1 i art. 206 k.p.a. nie jest związany granicami skargi. Sąd Najwyższy nie będąc związany podstawami rewizji nadzwyczajnej obowiązany jest z mocy art. 420 § 2 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. wziąć z urzędu pod rozważenie tę istotną okoliczność w sprawie, dotyczącą instytucji wymiaru uzupełniającego podatku.

W przepisie art. 174 k.p.a. ustawodawca zawarł dyspozycję adresowaną do organu odwoławczego, która wprowadza istotne modyfikacje w stosunku do art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a., na który powołał się organ odwoławczy. W sprawach podatkowych organ II instancji ma zakaz wydawania decyzji na niekorzyść odwołującej się strony. Ponadto organ odwoławczy w toku postępowania w sprawie podatkowej w razie stwierdzenia

zaniżonego wymiaru podatku obowiązany jest zwrócić sprawę właściwemu organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego, zwłaszcza gdy wymiar wysokości zobowiązania podatkowego naraża na znaczny uszczerbek interesy fiskalne państwa. Jeżeli Izba Skarbowa stwierdziła, iż zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w kwocie niższej niż wynika to z obowiązujących przepisów, powinna zwrócić sprawę organowi podatkowemu I instancji w celu dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego. Od nowej decyzji przysługuje stronie odwołanie, które podlega rozpatrzeniu łącznie z odwołaniem wniesionym od decyzji ustalającej wymiar pierwotny. Z art. 174 k.p.a. wynika, że tylko organ I instancji uprawniony jest wyłącznie do dokonania wymiaru uzupełniającego oraz zmiany w tym zakresie dotychczasowej decyzji. Jednakże w niniejszej sprawie organ odwoławczy rażąco naruszył, nie nasuwającą wątpliwości dyspozycję art. 174 k.p.a., określając w swej decyzji z dnia 19 stycznia 1994 r. wysokość podatku dochodowego po uprzednim uchyleniu decyzji organu I instancji, naruszając jednocześnie w ten sposób zasadę dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 15 k.p.a.) i pozbawiając stronę odwołującą się i skarżącą podstawowych gwarancji procesowych.

Wykazane wyżej rażące naruszenie prawa wymaga uwzględnienia rewizji nadzwyczajnej i z mocy art. 422 § 2 w związku z art. 211 k.p.a. uchylenia zaskarżonego wyroku oraz poprzedzającej go decyzji odwoławczego organu podatkowego. Nie przesądzając o treści ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy, organy podatkowe powinny w dalszym postępowaniu wyjaśnić mechanizm powstawania ujemnych różnic kursowych w powiązaniu z przedmiotem i specyfiką działalności gospodarczej Spółki, aby prawidłowo zastosować art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ocenić, czy istnieje podstawa do wydania decyzji w trybie art. 174 k.p.a. w celu dokonania wymiaru uzupełniającego i zmiany w tym zakresie dotychczasowej decyzji, jeżeli będzie stwierdzone, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w kwocie niższej, niż wynika to z obowiązujących przepisów.

Z tych względów Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====