

**Wyrok z dnia 21 stycznia 1998 r.**

**III RN 111/97**

**Przysługująca organowi podatkowemu na podstawie art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) kompetencja do szacunkowego ustalania dochodów podatnika stanowi odstępstwo od ogólnych zasad dotyczących ustalania podstawy opodatkowania, a w konsekwencji może być odnoszona wyłącznie do podatników, którym organ podatkowy wykáže, iż w wyniku wykorzystania związku gospodarczego między kontrahentami umowy doszło do konkretnych nadużyć. Dlatego postępowanie w sprawie, w której rozstrzygnięcie podjęte zostało na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a strona choćby uprawdopodobni istnienie przesłanki prawnej, o której mowa w art. 145 § 1 KPA, powinno zostać wznowione.**

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 21 stycznia 1998 r. sprawy ze skargi "A.-G." S.A. w R. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 4 września 1995 [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego za rok podatkowy od 1 marca 1993 r. do 28 lutego 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie z dnia 3 czerwca 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Urząd Skarbowy w R. decyzją z dnia 17 maja 1995 r. [...] określił należny podatek dochodowy od „A.-G.” S.A. w R. za rok podatkowy od dnia 1 marca 1993 r.

do dnia 28 lutego 1994 r., według stawki 40% w kwocie 6.432.992.000 zł (przed denominacją), przyjmując za prawidłową kwotę deklarowanego przez Spółkę przychodu, natomiast skorygował wysokość kosztów uzyskania przychodu poprzez nieuwzględnienie wydatków w kwocie:

- 1) 5.957.000.000 zł (przed denominacją) z tytułu zawartej umowy kooperacji;
- 2) 3.532.554.000 zł (przed denominacją) z tytułu amortyzacji środków trwałych, których wartość zwiększono na podstawie zawartej umowy usług inwestycyjnych;
- 3) 7.635.401.800 zł (przed denominacją) z tytułu nakładów inwestycyjnych;
- 4) 2.300.000.000 zł (przed denominacją) będących różnicą przeszacowania zapasu półfabrykatów;
- 5) 522.022.200 zł (przed denominacją) z tytułu reklamy wyrobów prowadzonej w sposób niepubliczny ponad limit 0,25% przychodu;
- 6) 591.498.000 zł (przed denominacją) z tytułu opłaty za użytkowanie gruntu refundowanej przez Skarb Państwa;
- 7) 3.630.035.000 zł (przed denominacją) z tytułu „utraconych” odsetek od udzielonej pożyczki firmie zagranicznej.

W odwołaniu od powyższej decyzji Spółka zakwestionowała nie zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kwot wyżej wymienionych w pozycjach: 1), 2), 3), 6) oraz 7). Izba Skarbowa w R. decyzją z dnia 4 września 1995 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia w sprawie Izba Skarbowa podniosła między innymi także, że:

a) Nie uznanie za koszty uzyskania przychodów opłaty za użytkowanie gruntów w 1993 r. należących do Skarbu Państwa uzasadnione jest tym, że z treści umowy (pkt 7 umowy) o depozycie powierniczym, która zawarta została w styczniu 1992 r. pomiędzy Skarbem Państwa reprezentowanym przez Ministra Przekształceń Własnościowych a firmą zagraniczną „G.P.C.” (GPC), opłata ta powinna być uiszczana - do czasu uregulowania stanu prawnego nieruchomości - ze środków depozytu utworzonego z ceny nabycia akcji. Dopiero po uporządkowaniu stanu prawnego nieruchomości, opłaty z tytułu użytkowania wieczystego powinna ponosić Spółka. Przy czym GPC, po przedłożeniu w piśmie z dnia 23 sierpnia 1994 r. depozytariuszowi określonych w umowie kalkulacji opłat, otrzymał pełną refundację uiszczonych przez Spółkę opłat za użytkowanie wieczyste gruntów w 1993 r. w kwocie 591.498.900 zł

(przed denominacją) oraz w 1994 r. w kwocie 666.498.900 zł (przed denominacją). W związku z powyższym, wydatki poniesione przez Spółkę z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste gruntów w 1993 r. nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu, bowiem nastąpił całkowity ich zwrot ze środków depozytowych. Wprawdzie refundacji dokonano na rzecz GPC, ale jednak - zdaniem Izby Skarbowej - jest to kwestia rozliczeń Spółki z GPC jako jej akcjonariuszem.

b) Nie uznanie za koszty uzyskania przychodu kwoty 3.630.035.000 zł (przed denominacją), stanowiącej równowartość „utraconych” odsetek z tytułu umowy pożyczki udzielonej GPC przez Spółkę, Izba Skarbowa uzasadniła w następujący sposób. Z relacji Spółki wynika, że zawarła z GPC umowę „kupna-sprzedaży” słoików na kwotę 877.239,86 USD. W wykonaniu tej umowy Spółka otrzymała około 1/16 ilości zamówionych słoików, natomiast w dniu 24 lutego 1993 r. uiściła zapłatę w pełnej wysokości. O zwrot nadpłaty Spółka nie wystąpiła. Natomiast nadpłata w kwocie 843.088,60 USD została Spółce zwrócona w okresie od 7 do 12 miesięcy od dnia zapłaty, a konkretnie ratami w dniach: 30 września 1993 r., 8 października 1993 r. i 21 lutego 1994 r.. Zdaniem Izby Skarbowej umowa ta, która tylko w niewielkiej części została zrealizowana, miała charakter fikcyjny i nosiła znamiona typowe dla „umowy pożyczki”, a jej zawarcie miało na celu obejście przepisów ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23). Stanowisko takie zajęła Izba Skarbowa w R. w decyzji z dnia 19 sierpnia 1995 r. [...] określającej wysokość opłaty skarbowej od wyżej omówionej „umowy pożyczki”. Przez swoje działanie Spółka została, zdaniem Izby Skarbowej, pozbawiona kwoty 13.797.323.317 zł (po przeliczeniu według odpowiedniego kursu), która była niezbędna do prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej. Świadczą o tym między innymi zaciągnięte w tym okresie przez Spółkę kredyty bankowe. W związku z powyższym, organy podatkowe uznały, że Spółka dokonując przelewu środków pieniężnych za granicę, przy równoczesnym korzystaniu z kredytu bankowego, naruszyła art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) i poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odsetek od zaciągniętego kredytu, wykazała zaniżoną podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. W tym stanie rzeczy, organ podatkowy dokonał szacunkowego wyliczenia utraconych dochodów w związku z koniecznością zaciągnięcia przez Spółkę kre-

dytu i zapłaty przypadających odsetek, w miejsce przekazanych kontrahentowi za-granicznemu środków pieniężnych. Przy szacunkowym wyliczeniu przychodu uwzględniono kwotę przekazaną kontrahentowi, okres zwrotu tej kwoty i 36% (czyli najniższą) stopę oprocentowania zaciągniętych przez Spółkę kredytów.

Spółka wniosła do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę na powyższą decyzję Izby Skarbowej, żądając jej uchylenia wraz z poprzedzającą ją decyzją Urzędu Skarbowego w R. W skardze tej Spółka, obok innych zarzutów, podniosła w szczególności także, że:

a) Jeżeli chodzi o nie zaliczenie opłat za użytkowanie wieczyste do kosztów uzyskania przychodu, to należy oddzielić wzajemne rozliczenia wynikające z umowy o depozycie powierniczym, jaką GPC zawarła ze Skarbem Państwa, od kwestii regulowania bieżących płatności przez Spółkę z tytułu użytkowania przez nią gruntów Skarbu Państwa. Opłaty te są bowiem związane z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą i warunkują osiągnięcie przychodu.

b) Natomiast w kwestii zarzutu fikcyjności umowy, która w opinii organów podatkowych miała cechy „pożyczki dewizowej”, Spółka podtrzymała stanowisko, że w danym wypadku była to „umowa kupna- sprzedaży”. Uzasadniając swe stanowisko Spółka wyjaśniła, że zawarła (jako nabywca), za pośrednictwem GPC, umowę sprzedaży słoików z firmą U.G. Ltd. Po dostarczeniu czterech partii słoików (łącznie 1/16 zamówionego towaru) i uiszczeniu pełnej zapłaty za towar, która dokonana została na rzecz GPC jako pośrednika, Spółka rozwiązała powyższą umowę, a to z uwagi na fakt, że znalazła polskiego dostawcę. Natomiast GPC, po rozliczeniach z dostawcą, czyli z U.G. Ltd., dokonała zwrotu nadpłaconej kwoty na rzecz Spółki. Spółka podkreśliła przy tym, że zwrot środków pieniężnych na jej rzecz nastąpił zanim GPC otrzymała zwrot tych kwot od dostawcy. Polemizując ze stanowiskiem organów podatkowych w kwestii charakteru prawnego spornej umowy, Spółka podniosła, że zgodnie z art. 720 KC pożyczkobiorca ma obowiązek zwrotu tej samej kwoty jaką pożyczył, podczas gdy GPC dokonał zwrotu tylko części kwoty (nadpłaty) uprzednio zapłaconej przez Spółkę. W ten sposób zrealizowana została zapłata za część dostarczonego towaru. Nadpłacona kwota podlegała zwrotowi jako „świadczenie nienależne”. W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie.

Naczelnny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Rze-

szowie wyrokiem z dnia 3 czerwca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 4 września 1995 r. w przedmiocie określenia podatku dochodowego za rok podatkowy od dnia 1 marca 1993 r. do dnia 28 lutego 1994 r. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na dwa istotne zarzuty prawne, które uzasadniały uchylenie decyzji.

Po pierwsze Sąd stwierdził, że zasadny jest zarzut skargi odnośnie do nie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu opłat za użytkowanie gruntów należących do Skarbu Państwa. Stosownie bowiem do postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów. Nie ulega zatem wątpliwości, że opłata za użytkowanie wieczyste zaliczana jest do kosztów uzyskania przychodów. Organy podatkowe nie kwestionują samego faktu uiszczenia przez Spółkę opłaty za użytkowanie wieczyste gruntów. Tym samym brak jest podstaw do przyjęcia stanowiska, że uiszczone przez Spółkę opłaty za użytkowanie wieczyste nie stanowiły kosztów uzyskania przychodu w roku podatkowym objętym zaskarżoną decyzją. Natomiast ewentualna późniejsza refundacja uiszczonych przez Spółkę opłat nie może mieć wpływu na koszt uzyskania przychodu przez Spółkę w omawianym roku podatkowym. W tym stanie rzeczy Sąd stwierdził, że przyjęte przez orzekające w sprawie organy podatkowe stanowisko w tej kwestii prawnej jest sprzeczne z art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Po drugie, ustosunkowując się do kwestii nie uznania za koszty uzyskania przychodu kwoty 3.630.035.000 zł (przed denominacją), stanowiącej równowartość „utraconych” odsetek z tytułu „umowy pożyczki” udzielonej GPC, Sąd stwierdził, że wydana w tej sprawie decyzja Izby Skarbowej w R. z dnia 19 sierpnia 1995 r. [...], która utrzymała w mocy wcześniejszą decyzję Urzędu Skarbowego w R. z dnia 12 maja 1995 r. [...], była przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie, który wyrokiem z dnia 3 grudnia 1996 r. [...] oddalił skargę na tę decyzję. Jednakże następnie Spółka pismem z dnia 10 marca 1997 r. wystąpiła do Urzędu Skarbowego w R. o wznowienie postępowania w tej sprawie na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 KPA, wywodząc, że już po rozpoznaniu tej sprawy przez Naczelny Sąd Administracyjny, otrzymała od GPC przekazem fakso-

wym dokumenty, które potwierdzają fakt zawarcia „umowy sprzedaży” słoików i dokumenty dotyczące rozwiązania umowy z producentem na ich dostawę do Polski. W tej sytuacji, Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że wskazany wyżej wcześniejszy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 1997 r. [...], którym oddalono skargę, oznacza jedynie, że w ocenie tego Sądu zaskarżona decyzja, w świetle znanego wówczas materiału dowodowego w sprawie, nie dawała podstaw dla stwierdzenia jej nieważności lub jej uchylecia. Nie wyłącza to jednak możliwości jej zmiany lub uchylecia w nadzwyczajnym trybie administracyjnym, o ile spełnione zostaną przesłanki ustawowe uzasadniające podjęcie takiej decyzji. Dopuszczalne jest zatem wznowienie postępowania administracyjnego także co do takiej ostatecznej decyzji administracyjnej, co do której Sąd uprzednio oddalił skargę, jeżeli już po wydaniu takiego wyroku ujawnione zostaną lub wystąpią przesłanki prawne, o których mowa w art. 145 § 1 pkt 1, pkt 2, pkt 5, pkt 7 lub pkt 8 KPA (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 kwietnia 1986 r., SA/Wr 137/86). Dlatego w rozpoznawanej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że skoro zostały ujawnione okoliczności uzasadniające wznowienie postępowania na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 KPA, to uzasadnia to także uchylecie tej decyzji, mimo jej wcześniejszego utrzymania w mocy innym wyrokiem Sądu. W tej sytuacji nie obowiązują więc konsekwencje prawne uprzedniego orzeczenia sądowego, o których mowa w art. 30 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 268 ze zm.).

W konsekwencji, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 3 czerwca 1997 r. [...] na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 ustawy o NSA uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej, bowiem stwierdzając jej wadliwość z dwu wyżej wskazanych przyczyn, nie był w stanie wyodrębnić kwotowo zakwestionowanego rozstrzygnięcia.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 28 listopada 1997 r. [...] złożył rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając mu rażące naruszenie art. 27 ust. 1 oraz art. 30 ustawy o NSA i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o jego uchylecie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Rzeszowie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że uchylając decyzję w sprawie po-

datku dochodowego, Naczelny Sąd Administracyjny przesądził z góry jakoby w danym wypadku zaistniały przesłanki do wznowienia postępowania administracyjnego. Tymczasem, wywodzi rewizja nadzwyczajna: „zgodnie z art. 145 i następnymi Kodeksu postępowania administracyjnego, wznowienie postępowania poddane jest określonym zasadom wymienionym w przepisach dotyczących tego postępowania i dopiero przeprowadzenie postępowania administracyjnego w tym zakresie pozwoli na ustalenie, czy zachodzą przesłanki zastosowania takiego trybu postępowania i ewentualnego uchylenia bądź odmowy uchylenia dotychczasowej decyzji, z możliwością zaskarżenia do Naczelnego Sądu Administracyjnego.” Zdaniem rewizji nadzwyczajnej, wniesienie przez stronę skarżącą podania o wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną Izby Skarbowej z dnia 19 sierpnia 1995 r. w przedmiocie określenia wysokości opłaty skarbowej od umowy pożyczki, nie może stanowić podstawy do uchylenia w tym zakresie decyzji Izby Skarbowej, skoro w przedmiocie opłaty skarbowej od umowy pożyczki wydany został także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 1996 r. [...] oddalający skargę. Dopiero ewentualne pozytywne rozstrzygnięcie organów podatkowych w kwestii wznowienia postępowania co do opłaty skarbowej mogłoby mieć wpływ na określenie wysokości podatku dochodowego, np. w trybie art. 155 KPA, bowiem także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalający skargę na decyzję administracyjną, nie wyłącza możliwości zmiany lub uchylenia tej decyzji przez właściwy organ w trybie art. 11 KPA (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 1987 r., III S.A. 53/87, ONSA z 1988 r. Nr 1, poz. 5).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie zasługuje na uwzględnienie.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 3 czerwca 1997 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 4 września 1995 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego za rok podatkowy od dnia 1 marca 1993 r. do dnia 28 lutego 1994 r., bowiem nie był w stanie wyodrębnić kwotowo należności podatkowych naliczonych z tytułu dwóch zakwestionowanych przez ten Sąd kwot, których organy podatkowe nie zaliczyły do kosztów uzyskania przychodu, a tym samym nie zostały one odliczone od

podstawy opodatkowania.

Dotyczyło to nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu opłat za wieczyste użytkowanie gruntów należących do Skarbu Państwa, co - zdaniem tego Sądu - pozostawało w sprzeczności z dyspozycją art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) i z tej przyczyny Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną decyzję na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). W tym zakresie rewizja nadzwyczajna nie kwestionuje zasadności zaskarżonego wyroku.

Podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut rażącego naruszenia prawa odnosi się wyłącznie do tej części zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której Sąd ten stwierdził, iż przedstawione w toku postępowania sądowego dowody uzasadniają także wznowienie postępowania administracyjnego w sprawie, a to w zakresie w jakim organy podatkowe nie uznały za koszty uzyskania przychodu kwoty stanowiącej równowartość utraconych przez stronę odsetek z tytułu zawartej przez nią „umowy sprzedaży”, która przez organy podatkowe zakwalifikowana została jako „umowa pożyczki” i z tej przyczyny uchylił zaskarżoną decyzję na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. W związku z tym w rewizji nadzwyczajnej podniesiony został zarzut rażącego naruszenia prawa polegającego na tym, że uwzględnienie przez Sąd zgłoszonego przez skarżącego wniosku o wznowienie postępowania, w odniesieniu do dokonanej przez organy podatkowe kwalifikacji prawnej, zawartej przez niego umowy „kupna-sprzedaży”, jako „umowy pożyczki” oraz uchylenie z tej przyczyny zaskarżonej decyzji w przedmiocie określenia podatku dochodowego sprawiło, iż Naczelny Sąd Administracyjny sam przesądził o wznowieniu postępowania, mimo że: po pierwsze - pozostaje to w kompetencji organu podatkowego (art. 150 KPA) oraz po drugie - w danym wypadku w grę wchodzi ewentualne przesłanki wznowienia postępowania, które nie dotyczą postępowania w przedmiocie określenia podatku dochodowego, ale postępowania w sprawie, w której wydana została decyzja w przedmiocie opłaty skarbowej. Co więcej, w rewizji nadzwyczajnej wywodzi się, że w ten sposób zaskarżony wyrok rażąco naruszył także przepis art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Admi-



nistracyjnym. W rozpoznawanej sprawie organy podatkowe na podstawie art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) uznały, że zawarta przez skarżącego umowa nazwana „umową sprzedaży”, miała w rzeczywistości charakter „umowy pożyczki”. Na tej podstawie Urząd Skarbowy w R. decyzją z dnia 12 maja 1995 r. [...] określił wysokość opłaty skarbowej należnej od strony skarżącej z tytułu zawartej w dniu 26 marca 1993 r. „umowy pożyczki”. Decyzja ta utrzymana została w mocy decyzją Izby Skarbowej w R. z dnia 19 sierpnia 1995 r. [...] Następnie Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 3 grudnia 1996 r. [...] oddalił skargę A.G. S.A. w R. na tę decyzję, podnosząc w uzasadnieniu orzeczenia w szczególności, że umowa nie została sporządzona na piśmie, brak jest dowodów jej rozwiązania, a także brak jest dowodów zawarcia przez skarżącego kolejnej umowy na sprzedaż (zakup) opakowań szklanych na korzystniejszych warunkach z kontrahentem krajowym. W konsekwencji prowadzi to do wniosku, że ocena prawna dotycząca obowiązku uiszczenia przez stronę skarżącą należności z tytułu opłaty skarbowej, wynikająca z uznania, że zawarta umowa ma charakter „umowy pożyczki”, a nie „umowy kupna-sprzedaży”, a wyrażona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 3 grudnia 1996 r. [...], wiązała organy podatkowe oraz Sąd także w sprawie określenia podatku dochodowego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 3 czerwca 1997 r., [...]), a to w myśl zasady prawnej wyrażonej w art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Podniesione w rewizji nadzwyczajnej zarzuty nie są trafne.

Przede wszystkim należy mieć na uwadze, że uznanie przez organy podatkowe na podstawie kompetencji wynikającej z art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, że zawarta przez stronę skarżącą „umowa kupna-sprzedaży” służy obejściu przepisów prawa podatkowego, bowiem ma ona w istocie charakter „umowy pożyczki”, nastąpiło w ramach prowadzonego wobec strony skarżącej postępowania w przedmiocie określenia podatku dochodowego za rok podatkowy od dnia 1 marca 1993 r. do dnia 28 lutego 1994 r. To właśnie w konsekwencji dokonania tego ustalenia, Urząd Skarbowy w R. wydał w dniu 12 maja 1995 r. decyzję w sprawie obowiązku uiszczenia przez skarżącego opłaty

skarbowej [...]. W wyniku wniesionego przez stronę skarżącą odwołania, decyzja ta utrzymana została w mocy decyzją Izby Skarbowej w R. z dnia 19 sierpnia 1995 r. [...] Natomiast skarga sądowa na tę ostatnią decyzję rozstrzygnięta została wyrokiem oddalającym Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 3 grudnia 1996 r. [...] Tymczasem, niezależnie od tego postępowania, które dotyczyło obowiązku uiszczenia przez stronę skarżącą opłaty skarbowej z tytułu zawartej „umowy pożyczki”, przed tymi samymi organami podatkowymi i wobec tego samego podmiotu - strony skarżącej toczyło się równoległe, postępowanie w przedmiocie określenia podatku dochodowego, w którym organy podatkowe rozstrzygały kwestię prawną zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika (stronę skarżącą) wydatków z tytułu utraconych odsetek od zawartej umowy. W wyniku tego postępowania wydane zostały decyzje w sprawie określenia należnego podatku dochodowego za rok podatkowy od 1 marca 1993 r. do 28 lutego 1994 r., a mianowicie: decyzja Urzędu Skarbowego w R. z dnia 17 maja 1995 r. [...], wydana w dacie, gdy wspomniana wyżej decyzja w sprawie obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej nie miała jeszcze charakteru decyzji ostatecznej, a następnie decyzja Izby Skarbowej w R. z dnia 4 września 1995 r. [...], która utrzymała w mocy wcześniejszą decyzję Urzędu Skarbowego, odmawiającą uznania za koszty uzyskania przychodów kwot stanowiących równowartość utraconych odsetek z tytułu zawartej przez podatnika (spornej co do jej charakteru prawnego) umowy. Jednakże, w wyniku skargi na tę ostatnią decyzję, została ona uchylona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 3 czerwca 1997 r. [...] Prowadzi to do wniosku, że: po pierwsze - zagadnienie prawnej kwalifikacji zawartej przez stronę skarżącą „umowy kupna-sprzedaży” jako „umowy pożyczki” pojawiło się i było przedmiotem rozpoznania w toku postępowania w przedmiocie określenia podatku dochodowego; po drugie - w rezultacie dokonanej przez organ podatkowy kwalifikacji przedmiotowej „umowy kupna-sprzedaży” jako „umowy pożyczki”, organ podatkowy podjął wobec strony skarżącej postępowanie w sprawie opłaty skarbowej, które mimo, że dotyczyło tych samych stron i pojawiło się na tle oceny prawnej tych samych faktów, to jednak toczyło się niejako „obok” i niezależnie od toczącego się nadal postępowania w przedmiocie określenia podatku dochodowego, czego dowodem jest i to, że decyzje w obu postępowaniach podejmowane

były niezależnie od siebie, a w szczególności decyzje w postępowaniu dotyczącym określenia podatku dochodowego podejmowane były zanim odpowiednie rozstrzygnięcia podejmowane w sprawie obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej stały się ostateczne, a następnie prawomocne; po trzecie - wynika stąd także, że jakkolwiek oba postępowania toczyły się pomiędzy tymi samymi stronami i dotyczyły oceny prawnej tych samych faktów, to jednak z prawnego punktu widzenia w każdym wypadku przedmiot postępowania był różny: w jednym postępowaniu przedmiotem rozstrzygnięcia był obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej, a w drugim określenie należności z tytułu podatku dochodowego.

Z kolei zważyć należy, że przysługująca organowi podatkowemu kompetencja do szacunkowego ustalania dochodów podatnika (art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) stanowi odstępstwo od ogólnych zasad prawnych dotyczących ustalania podstaw opodatkowania, a w konsekwencji może być ona odnieszona wyłącznie do podatników, którym organ podatkowy dowiedzie, iż w wyniku wykorzystania związku gospodarczego między kontrahentami umowy doszło do konkretnych nadużyć (por. analogiczny pogląd prawny wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 27 listopada 1995 r., SA/Wr 623/95). Dlatego w sprawie, w której rozstrzygnięcie podjęte zostało na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, postępowanie powinno zostać wznowione zawsze wtedy, gdy strona uprawdopodobni istnienie przesłanki prawnej, o której mowa w art. 145 § 1 KPA (*in dubio pro tributario*). Jeżeli więc w przedmiotowej sprawie skarżący przedstawił nowe dowody, które choćby uprawdopodobniają zasadność wznowienia postępowania na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 KPA, to postępowanie w tej sprawie powinno zostać wznowione. Stąd Naczelny Sąd Administracyjny, po zapoznaniu się z przedstawionymi przez stronę skarżącą na rozprawie dokumentami, trafnie uznał, że skoro uprawdopodobniają one zasadność wznowienia postępowania w niniejszej sprawie, to na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 2 w związku z art. 52 ust. 2 oraz art. 29 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym należy także z tej przyczyny uchylić zaskarżoną decyzję, bowiem art. 22 ust. 2 pkt 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym stanowi podstawę uchylenia decyzji zawsze wtedy, gdy Sąd stwierdzi, że spełnione zostały przesłanki prawne niezbędne dla wznowienia postępowania (art. 145 § 1 KPA). Rozstrzygnięcie Sądu ma w tym

wypadku wyłącznie skutek prawny, jak postanowienie organu administracyjnego podjęte na podstawie art. 149 § 1 KPA. W związku z tym chybiony jest zarzut podniesiony w rewizji nadzwyczajnej, jakoby w danym wypadku Naczelny Sąd Administracyjny uchylił decyzję na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym z tej przyczyny, że skarżący wniósł z tych samych przyczyn żądanie wznowienia postępowania w sprawie dotyczącej obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189) w związku z art. 393<sup>12</sup> § 1 KPC orzekł, jak w sentencji.

=====