

Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r.

III RN 108/01

Nieważność czynności cywilnoprawnej podlegającej opłacie skarbowej jest uwzględniana z urzędu przez organy podatkowe właściwe do jej wymierzenia.

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 czerwca 2002 r. sprawy ze skargi „E.” Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. w przedmiocie opłaty skarbowej od umów pożyczki, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok w części oddalającej skargę na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 20 kwietnia 1999 r. [...];

u c h y l i ł decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 20 kwietnia 1999 r. [...] oraz utrzymaną nią w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 30 marca 1998 r. [...]

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

Inspektor Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w W. decyzjami z 30 marca 1998 r. [...] wydanymi na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej, art.14 ust. 1 pkt 2 lit. c, art. 4 ust. 1, art. 5 ust. 4, art. 7 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej oraz § 68 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej wymierzył opłatę skarbową: 1) od pożyczki udzielonej w grudniu 1994 r. przez Spółkę z o.o „E.” Jackowi P. (prezesowi Spółki) i 2) od pożyczki udzielonej w 1995 r przez Spółkę z o.o. „E.” firmie „S.E.”. W uzasadnieniach decyzji wskazano, że w wyniku kontroli skarbowej przeprowadzonej w Spółce „E.” ustalono, iż: 1) Jacek P. - prezes Spółki pobrał 21 grudnia 1994 r. z jej rachunku ban-

kowego w PKO SA 2.000.000.000 st. zł (200.000 PLN). Część pobranej kwoty zwrócił 31 grudnia 1994 r. Podjęte pieniądze nie były wykorzystywane ani na działalność gospodarczą, ani na funkcjonowanie Spółki. W postępowaniu kontrolnym Jacek P. odmówił wyjaśnienia powodów swojego działania. Fakt pobrania pieniędzy z konta Spółki, zwracanie części kwot w różnych terminach i brak dowodów określających przyczyny takiego działania wskazywały, zdaniem Inspektora, iż stosunek łączący faktycznie prezesa ze Spółką odpowiada umowie pożyczki opisanej w art. 720 § 1 KC, co w konsekwencji wiązało się z koniecznością uiszczenia opłaty skarbowej, 2) dnia 24 października 1995 r. Spółka „E.” przekazała firmie „S.E.”, głównemu odbiorcy swoich towarów, kwotę 300.000 zł. Zwrot tej kwoty nastąpił 30 września 1996 r. - w dniu likwidacji firmy „S.E.”. Inspektor nie uznał za wiarygodne wyjaśnień głównego księgowego Spółki, iż wypłata była skutkiem mylnego ustalenia wzajemnych rozliczeń między firmami, ponieważ zarówno w październiku, jak też w listopadzie i grudniu 1995 r., dłużnikiem była firma „S.E.”; jej zadłużenia systematycznie rosły: 516.429,18 zł na koniec października, 663.300,18 zł na koniec listopada i 853.966,48 zł na koniec grudnia 1995 r. W tej sytuacji fakt przekazania kwoty 300.000 zł należało potraktować jak pożyczkę tej kwoty.

Od decyzji [...] odwołania złożyli: Jacek P. i Spółka „E.”; od decyzji [...] Spółka „E.” wywodząc, że zadysponowanie środkami Spółki na rzecz Jacka P. miało charakter depozytu nieprawidłowego (art. 845 KC), który nie staje się pożyczką, nawet gdy biorący w depozyt wykorzystuje pieniądze (lub inne rzeczy) na własne cele, natomiast przekazanie środków finansowych firmie „S.” w istocie było ustanowieniem prawa użytkowania nieprawidłowego, o jakim mowa w art. 252 i nast. KC. Zarówno depozyt nieprawidłowy, jak i użytkowanie nieprawidłowe diametralnie różnią się od umowy pożyczki. Obie te instytucje nie podlegają opłacie skarbowej.

Izba Skarbowa w W. decyzjami z dnia 20 kwietnia 1999 r. utrzymała w mocy decyzje wymiarowe organu podatkowego pierwszej instancji. W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy uznał, że analiza zebranego materiału dowodowego w obu sprawach potwierdziła prawidłowość jego oceny dokonanej przez inspektora kontroli skarbowej, któremu przysługiwało uprawnienie do wyjaśnienia rzeczywistej treści stosunku prawnego łączącego strony. Jacek P. podjął z konta Spółki określone kwoty, wykorzystywane na potrzeby niezwiązane z działalnością gospodarczą Spółki. Dysponował podjętymi środkami jak właściciel, dokonując ich częściowych zwrotów bez wezwań Spółki. Wykonywał zatem czynności objęte dyspozycją art. 720 KC. Po-

dobnie z kwotą przekazaną firmie „S.E.”. Wyjaśnienia stron co do istnienia umowy depozytu i ustanowienia prawa użytkowania nie zostały poparte żadnymi dowodami, w toku postępowania kontrolnego strona odmawiała wyjaśnienia działań, których decyzje dotyczą. Ponadto, uwzględniając zasady prawidłowej gospodarki, oddanie przez Spółkę na przechowanie pieniędzy stanowiących lokatę bankową w tym tylko celu, aby przechowawca mógł nimi swobodnie dysponować budzi - zdaniem Izby - poważne wątpliwości.

Spółka z o.o. „E.” w skargach na te decyzje wniosła o ich uchylenie jako wydanych z naruszeniem prawa materialnego, a w szczególności art. 264, 720 § 1 KC, § 68 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej oraz art. 199 Ordynacji podatkowej i art. 6 i 7 KPA, przedstawiając argumenty jak w odwołaniach od decyzji wymiarowych i podnosząc ponadto, że gdyby nawet przyjąć istnienie umowy pożyczki między Spółką „E.” a Jackiem P., to jest ona nieważna z mocy art. 203 Kodeksu handlowego, jak również z mocy art. 36 i 37 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

Odpowiadając na skargi Izba Skarbowa w Warszawie wniosła o ich oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 2 sierpnia 2000 r. [...] oddalił skargę. Sąd stwierdził, że rację ma skarżąca Spółka, że użytkowanie i umowa przechowania różnią się od umowy pożyczki i że umowa przechowania oraz nieodpłatne użytkowanie nie są przedmiotami opłaty skarbowej. W rozpoznawanej sprawie nie było sporne między stronami, że prezes Jacek P. 21 grudnia 1994 r. pobrał z rachunku bankowego Spółki kwotę 2.000.000.000 starych złotych i że Spółka w toku postępowania kontrolnego i podatkowego nie dysponowała żadnymi dowodami świadczącymi o wykorzystaniu tej kwoty na działalność gospodarczą lub funkcjonowanie Spółki „E.”. Niesporne jest także i to, że dnia 24 października 1995 r. skarżąca Spółka przekazała firmie „S.E.” kwotę 300.000 zł opierając się na nieudokumentowanym przeświadczeniu księgowej firmy „S.”, iż firma ta jest wierzycielem Spółki „E.” w wyniku wzajemnych rozliczeń obu firm. Zdaniem Sądu dokonana przez organ kontroli skarbowej i Izbę Skarbową ocena stanów faktycznych nie przekroczyła granic prawa do swobodnej oceny dowodów wskazanych w art. 191 Ordynacji podatkowej, w tym prawa do oceny istotnej treści opisanych zdarzeń i ich relacji do treści prawa podatkowego. Skarżąca podnosząc, że z Jackiem P. łączyła ją umowa depozytu, a na rzecz firmy „S.E.” ustanowiła prawo używania kwoty 300.000 zł (użytkowanie), nie wskazała, ani w postępowaniu administracyjnym, ani przed Sądem na jakiegokolwiek

okoliczności, które świadczyłyby o wypełnieniu dyspozycji art. art. 264 i 845 KC. Sąd stwierdził, że jeżeli chodzi o alternatywny zarzut nieważności umowy pożyczki między osobą prawną Spółką z o.o. „E.” a osobą fizyczną Jackiem P. - prezesem Spółki, podniesiony dopiero w skardze, to rozstrzygnięcie o nieważności czynności cywilnoprawnej, która faktycznie została dokonana, nie mieściło się - w ocenie Sądu - w uprawnieniach organów podatkowych. Wykazanie tej okoliczności mogłoby być podstawą do ubiegania się o zwrot uiszczony opłaty skarbowej na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o opłacie skarbowej.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2000 r. [...], oddalającego skargi Spółki z o.o. „E.” z siedzibą w W. na decyzje Izby Skarbowej w W. z dnia 20 kwietnia 1999 r. [...] w przedmiocie opłaty skarbowej od umów pożyczki - w części oddalającej skargę na decyzję o numerze [...] i utrzymaną tą ostatnią decyzją w mocy decyzję organu pierwszej instancji, zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę: 1) art. 203 Kodeksu handlowego (rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r., Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.) w związku z art.58 § 2 KC w związku z art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) oraz w związku z art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) - wobec nieuwzględnienia faktu bezwzględnej nieważności czynności prawnej jako okoliczności przemawiającej przeciwko poborowi opłaty skarbowej od takiej czynności; 2) art.27 ust. 1 ustawy o NSA wobec oddalenia skargi na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 20 kwietnia 1999 r. [...], mimo istnienia podstaw do uwzględnienia tej skargi. Wskazując na powyższe podstawy Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł: 1) o uchylenie wymienionego na wstępie wyroku NSA w Warszawie w części oddalającej skargę na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 20 kwietnia 1999 r. [...] oraz na utrzymaną tą ostatnią decyzją w mocy decyzję inspektora kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 30 marca 1998 r. [...], 2) o uchylenie decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 20 kwietnia 1999 r. [...] i utrzymanej nią w mocy decyzji inspektora kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 30 marca 1998 r. [...], 3) o wstrzymanie wykonania decyzji inspektora kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 30 marca 1998 r. do czasu rozpoznania niniejszej rewizji nadzwyczajnej.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, kwalifikacja faktu podjęcia przez Jacka P. - prezesa zarządu Spółki z o.o. „E.” - kwoty 200.000 zł z konta tej Spółki jako umowy pożyczki zawartej między Spółką a Jackiem P. nie uzasadnia jeszcze tezy o powstaniu obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od wspomnianej umowy. Umowa ta nie została bowiem zawarta w sposób prawem przewidziany. Mianowicie, zgodnie z art.203 KH, „w umowach pomiędzy spółką a członkami zarządu tudzież w sporach między nimi reprezentuje spółkę rada nadzorcza lub pełnomocnicy powołani uchwałą wspólników”. W stanie faktycznym, będącym przedmiotem zaskarżonego w części wyroku NSA, mniemana umowa została natomiast zawarta między Jackiem P. jako prezesem zarządu Spółki „E.” a Jackiem P. jako osobą fizyczną. W świetle niemal powszechnie przyjętego w doktrynie poglądu zawarcie umowy z obrazą art. 203 KH powoduje jej bezwzględną nieważność. Takie też stanowisko zajmowały wielokrotnie Sąd Najwyższy i Naczelny Sąd Administracyjny (por. np.: uchwała SN z 8 marca 1995 r., I PZP 7/95, wyroki SN z 23 stycznia 1998 r., I PKN 319/97, i z 6 stycznia 1999 r., II CKN 112/98, wyrok NSA - OZ w Rzeszowie z 20 stycznia 1999 r., SA/Rz 955/97). W wyroku z 23 marca 1999 r., II CKN 24/98, Sąd Najwyższy zajął wprawdzie stanowisko, że art. 203 KH dotyczy tylko umów zawieranych między spółką a członkami jej zarządu „związanych ze sprawowaną funkcją członka zarządu”, a już nie umów zawieranych przez spółkę z członkami zarządu „działającymi jako osoby fizyczne”. Pogląd ten spotkał się jednak ze zdecydowaną krytyką, wyrażoną w sześciu różnych głosach krytycznych do wspomnianego wyroku. Wnoszący rewizję nadzwyczajną uznał, że umowa pożyczki zawarta przez Jacka P. „z samym sobą” z naruszeniem art. 203 KH, jako sprzeczna z ustawą, była bezwzględnie nieważna (art. 58 KC). W odróżnieniu od nieważności względnej, znana prawu cywilnemu kategoria bezwzględnej nieważności czynności prawnej nie wymaga podejmowania żadnych czynności w celu jej stwierdzenia. W szczególności do uwzględnienia nieważności bezwzględnej nie jest konieczne uprzednie stwierdzenie jej wyrokiem sądowym. Nieważność bezwzględna zachodzi ipso iure i powinna być uwzględniana z urzędu przez sądy. Powołać się na nią może każdy.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku NSA twierdzenie, iż „rozstrzygnięcie o nieważności czynności cywilnoprawnej, która została faktycznie dokonana, nie mieściło się w uprawnieniach organów podatkowych”, jest trafne tylko o tyle, o ile organy podatkowe nie mają kompetencji do rozstrzygnięcia sporów dotyczących istnienia nieważności bezwzględ-

nej w sposób wiążący inne organy lub osoby fizyczne. Nie znaczy to jednak, że nie są i one zobligowane do uwzględniania zaistniałych przypadków nieważności bezwzględnej, podobnie jak wszystkie inne podmioty. Ewentualne spory co do spełnienia przesłanek nieważności bezwzględnej należą już do kompetencji sądów powszechnych. Także przepisy podatkowe uwzględniają kategorię nieważności zachodzącej z mocy samego prawa (a więc nieważności bezwzględnej). W art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, mającej zastosowanie do stanu faktycznego będącego przedmiotem zaskarżonego wyroku, odrębnie wymienione zostały bowiem przypadki czynności cywilnoprawnej nieważnej oraz takiej, której nieważność została stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu. W przeszłości organy podatkowe, a także sądy, niejednokrotnie odwoływały się do treści art. 203 KH dla oceny dokonywanych przez podatnika czynności cywilnoprawnych mających stanowić podstawę odliczeń od jego przychodu. Umowy zawierane z obrazą tego przepisu były uznawane za nieważne, a w rezultacie pozostawały bez wpływu na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu. Wybiórcze stosowanie art. 203 KH, tj. stosowanie go wyłącznie na niekorzyść podatnika, Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego uznał za niedopuszczalne.

Według wnoszącego rewizję nadzwyczajną, poza decydującymi argumentami natury jurystycznej, przeciwko wymierzaniu opłaty skarbowej od bezwzględnie nieważnej czynności prawnej przemawiają dodatkowo względy ekonomiczne. Zgodnie z powołanym już wyżej art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o opłacie skarbowej należy przyjąć, że opłata skarbową - gdyby wcześniej została pobrana - podlega zwrotowi, jeżeli czynność cywilnoprawna, mająca stanowić przedmiot takiej opłaty, jest nieważna. Od zapłaconej nienależnie opłaty (a więc nadpłaty w rozumieniu Ordynacji podatkowej, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) wymierzane są odsetki w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych (por. art. 77 Ordynacji podatkowej). Tak więc pobranie opłaty skarbowej, która następnie musiałaby być zwrócona wraz z wysokimi odsetkami, byłoby nie tylko sprzeczne z ekonomią procesową, ale ponadto narażałoby Skarb Państwa na straty. Względ na tę okoliczność, a także fakt, iż z dołączonych do rewizji nadzwyczajnej akt sprawy nie wynika, ażeby doszło do uiszczenia spornej opłaty skarbowej, uzasadniał sformułowanie trzeciego z wniosków niniejszej rewizji nadzwyczajnej, a więc o wstrzymanie wykonania decyzji organu pierwszej instancji do czasu rozpoznania tej rewizji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. Sąd Najwyższy związany granicami rewizji nadzwyczajnej wyznaczonymi przez jej podstawy i uzasadnienie uznaje jednak za konieczne wskazanie, że przedmiotem oceny prawnej w dotychczasowym postępowaniu było zachowanie się prezesa spółki, który podjął z konta bankowego tej Spółki określone kwoty pieniędzy, którymi dysponował jak właściciel, przy czym pieniądze te nie były wykorzystywane na działalność gospodarczą Spółki lub jej funkcjonowanie; pobrane kwoty były następnie, bez wezwania ze strony Spółki, w różnych terminach zwracane na konto spółki. Ocena prawna opisanej wyżej czynności pobrania z konta bankowego Spółki określonych sum pieniężnych przez prezesa Spółki była dokonywana pod kątem przepisów podatkowych, co nie wyklucza, a nawet zobowiązuje właściwe organy Rzeczypospolitej Polskiej, do oceny tych działań z punktu widzenia mających zastosowanie przepisów prawa. W związku z tym należy stwierdzić, że prawna kwalifikacja tej czynności jako umowy pożyczki w rozumieniu art. 720 § 1 KC może budzić zasadnicze wątpliwości. Organy podatkowe oceniły opisane działanie prezesa Spółki jako umowę pożyczki wyłącznie na podstawie analizy zewnętrznych objawów tego działania, uwzględniając, jak się wydaje, jedynie gospodarczy sens pożyczki wyrażający się w tym, że biorący pożyczkę uzyskuje możliwość korzystania przez pewien czas z pieniędzy przekazanych przez dającego pożyczkę. Organy podatkowe natomiast zupełnie pominęły istotny dla takiej oceny konsensualny charakter umowy pożyczki w rozumieniu art. 720 § 1 KC i w związku z tym pominęły niezwykle istotny dla tej oceny element podmiotowy (subiektywny), w tym zaniechały ustalenia, czy został podjęty zgodny zamiar i wyrażone zostały zgodne oświadczenia woli stron hipotetycznej umowy pożyczki i jakiej treści są te oświadczenia woli. Nie bez znaczenia dla ustalenia, czy strony zawarły umowę pożyczki, jest przepis art. 720 § 2 KC, zastrzegający dla umowy pożyczki, której wartość przenosi pięćset złotych, jej stwierdzenie pismem; jest to forma przewidziana dla celów dowodowych. W przypadku zatem ustalenia, że nie zostało wyrażone zgodne oświadczenie woli stron (spółki i jej prezesa), mocą którego dająca pożyczkę spółka zobowiązała się przenieść na biorącego pożyczkę prezesa własność oznaczonej w umowie ilości pieniędzy, zaś biorący zobowiązał się zwrócić tę samą ilość pieniędzy, rozważanie, czy w tej sprawie naruszono przepis art. 203 KH jest bez-

przedmiotowe, skoro z braku tych oświadczeń (animus contrahendi) nie doszło do zawarcia umowy pożyczki.

Zgodnie z przepisem art. 203 KH, w umowach pomiędzy spółką a członkami zarządu, tudzież w sporach z nimi, reprezentuje spółkę rada nadzorcza lub pełnomocnicy, powołani uchwałą wspólników. Zgodnie z powszechnie przyjętym w doktrynie i judykaturze poglądem, przepis ten dotyczy wszelkich umów zawieranych między spółką a członkami jej zarządu, a zatem przepis ten może mieć zastosowanie także w niniejszej sprawie wtedy, gdy zostanie ustalone w sposób niewątpliwy, że strony zawarły umowę pożyczki w rozumieniu art. 720 § 1 KC. W doktrynie i judykaturze nie budzi również wątpliwości teza, że zawarcie umowy z naruszeniem przepisu art. 203 KH powoduje bezwzględną nieważność umowy (np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 1998 r., I PKN 489/97, OSNAPiUS 1999 nr 1, poz. 8).

Nieważność czynności cywilnoprawnej podlegającej opłacie skarbowej wymaga uwzględnienia przez organy podatkowe. Obowiązek ten wynika z przepisu art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, stanowiącego, że opłata skarbowa, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, podlega zwrotowi od przedmiotów określonych w art. 1 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz w ust. 2, jeżeli czynność cywilnoprawna jest nieważna lub prawomocnym orzeczeniem sądu została stwierdzona jej nieważność albo uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna). Trafny jest zatem pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, że powyższy przepis odróżnia nieważność bezwzględną czynności cywilnoprawnej od stwierdzenia takiej nieważności przez sąd, czyli między czynnością cywilnoprawną bezwzględnie nieważną, co do której nie podjęto stosownego orzeczenia sądowego i czynnością cywilnoprawną, której nieważność została stwierdzona wyrokiem sądu. W obu wypadkach organy podatkowe są obowiązane z urzędu uwzględniać nieważność bezwzględną czynności cywilnoprawnej, w tym nieważność umowy pożyczki zawartej z naruszeniem przepisu art. 203 KH. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wyrok sądu stwierdzający nieważność czynności cywilnoprawnej jest prawnie wiążący dla organu podatkowego prowadzącego postępowanie w sprawie wymierzenia opłaty skarbowej od takiej czynności. Zagadnienie jest sporne, lecz należy przyjąć, że organy podatkowe są nie tylko uprawnione, lecz obowiązane do oceny zarówno rzeczywistej treści czynności cywilnoprawnych (umów), jak i dochowania formy tych czynności. Organ podatkowy nie ma jednak uprawnień do stwierdzania nieważności czynności cywilnoprawnych, lecz po stwierdzeniu istnienia przesłanek nieważno-

ści bezwzględnej czynności cywilnoprawnej, mogą uznać, że dana czynność nie wywiera zamierzonych skutków w sferze prawa podatkowego. Zasada autonomii prawa podatkowego nie może jednak sięgać tak daleko, aby spór powstały na tym tle w toku postępowania podatkowego, nie mógł być rozstrzygany w drodze procesu cywilnego, po uprzednim zawieszeniu postępowania podatkowego.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====