

**Wyrok z dnia 8 stycznia 2003 r.**

**III RN 234/01**

**Z art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) wynika, że obowiązkiem organów podatkowych dokonujących ustalenia podatku z nieujawnionych przychodów jest ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości kwoty poniesionego wydatku oraz wartości zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych.**

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 stycznia 2003 r. sprawy ze skargi Elżbiety P. na decyzję Izby Skarbowej w S. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 21 lutego 2001 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 S. decyzją z dnia 15 czerwca 1999 r. [...] ustalił Elżbiecie P. podatek dochodowy za 1993 r. w kwocie 40.128 zł od dochodu w kwocie 53.504 zł nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów.

Z uzasadnienia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji wynika, że małżonkowie Elżbieta i Alfred P. ponieśli w 1993 r. wydatki związane z budową nieruchomości użytkowej położonej w S. przy ul. S. oraz koszty bieżącego utrzymania w łącznej kwocie 114.699 zł. Według ustaleń organu podatkowego łączne dochody osiągnięte przez małżonków w 1993 r. stanowiły kwotę 7.680,30 zł. Alfred P. w 1991 r. z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej wraz z małżonką w zakresie handlu poniósł stratę w kwocie 1.080,49 zł. W 1992 r. osiągnięty z działalności gospodarczej

dochód Alfreda P. wyniósł 9.082,55 zł, natomiast Elżbieta P. poniosła z tytułu prowadzonej działalności stratę w kwocie 8.200,65 zł. W latach poprzedzających rok 1993 małżonkowie P. ponieśli szereg wydatków, do sfinansowania których wykorzystane zostały środki pieniężne gromadzone przez nich od 1970 r. Wydatki te, to nabycie 4-pokojowego mieszkania, budowa domu mieszkalnego, budowa pawilonu handlowego, wydatki związane z uruchomieniem działalności gospodarczej, darowizny na rzecz córki Anny w łącznej kwocie 29.082,20 zł. W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy pierwszej instancji powołał się na dowody zebrane w sprawie, a mianowicie: zeznania podatkowe, zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej z dnia 7 stycznia 1991 r., deklaracją w sprawie zgłoszenia obowiązku podatkowego z dnia 9 stycznia 1991 r., ustalenia działu kontroli podatkowej zawarte w pismach z dnia 14 listopada 1996 r. i 2 lutego 1999r oraz decyzji [...] Urzędu Skarbowego w S. z dnia 28 stycznia 1997 r. [...] oraz z dnia 2 lutego 1999 r. [...], protokoły przesłuchania z dnia 21 listopada 1994 r. i z dnia 20 stycznia 1998 r., pisemne oświadczenia stron, informacje z referatu podatków majątkowych i opłat z 20 września 1997 r., decyzja Urzędu Rejonowego w S. [...] z dnia 19 marca 1993 r., akt notarialny [...] z dnia 14 lipca 1992 r. i [...] z dnia 24 sierpnia 1992 r. Organ podatkowy wskazał też, iż dowodem w sprawie jest umowa o wyłączeniu wspólności majątkowej małżonków P., akt notarialny [...] z dnia 10 września 1992 r. Z uzasadnienia decyzji wynika, że podatnicy nie brali czynnego udziału w postępowaniu, nie składali wyjaśnień ani dokumentów na okoliczność źródeł finansowania wydatków w 1993 r. mimo wielokrotnych wezwań Urzędu Skarbowego. Mając na uwadze zawarcie przez małżonków umowy o wyłączeniu ich wspólności majątkowej, Urząd ustalił Elżbiecie P. podatek dochodowy za 1993 r. w wysokości 75% od dochodu w kwocie 53.504,36 zł stanowiącego 50% kwoty nie znajdującej pokrycia w dochodach w 1993 r. i w mieniu zgromadzonym w okresie poprzedzającym ten rok.

W odwołaniu wniesionym do Izby Skarbowej w S. pełnomocnik podatniczki, domagając się uchylecia decyzji organu pierwszej instancji, podnosi zarzut, iż z uwagi na doręczenie decyzji po upływie 5 lat od końca roku, w którym miał powstać obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe nie powstało. Pełnomocnik zarzucił nadto organowi pierwszej instancji, że nie przeprowadził dowodu z przesłuchania stron, co pozwoliłoby na ustalenie, iż źródłem finansowania wydatków w 1993 r. były zasoby gromadzone w okresie od 1970 -1992 r.

Izba Skarbowa w S. w trybie art. 229 Ordynacji podatkowej przekazała Urzędowi akta podatkowe wraz z odwołaniem strony w celu uzupełnienia materiałów. [...] Urząd Skarbowy wezwał małżonków P. do złożenia wyjaśnień w zakresie źródeł finansowania wszelkich wydatków ponoszonych przez strony w latach 1980 -1993, kosztów związanych z uruchomieniem działalności gospodarczej, środków finansowych wniesionych przez każdego z małżonków w trakcie budowy nieruchomości przy ul. S., oraz przedłożenia świadectw pracy ze wszystkich miejsc zatrudnienia. W związku z tym wezwaniem podatnicy złożyli jedynie kserokopię dowodu osobistego Alfreda P. z adnotacją o zatrudnieniu.

Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 4 października 1999 r. [...] - wydaną na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) - utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. Organ odwoławczy wyjaśnił, iż zgodnie z art. 68 § 3 i § 4 Ordynacji podatkowej, prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych przedawnia się z upływem 5 lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. W niniejszej sprawie ustawowy termin do wydania decyzji upływał z końcem 1999 r. Organ podatkowy wydając decyzję w dniu 15 czerwca 1999 r. i doręczając ją w dniu 22 czerwca 1999 r. nie przekroczył ustawowego terminu wynikającego z zasad określonych w Ordynacji podatkowej.

Według stanowiska organu odwoławczego, organ podatkowy dokonał swobodnej oceny dowodów zgromadzonych w sprawie, do czego był uprawniony na podstawie art. 191 Ordynacji podatkowej. W trakcie toczącego się postępowania stronie zapewniono czynny udział w każdej fazie toczącego się postępowania, jednakże strona z własnej woli nie brała w nim udziału. Małżonkowie P. nie złożyli żadnych wyjaśnień i dowodów, które pozwoliłyby Urzędowi na podjęcie innego rozstrzygnięcia niż zawarte w zaskarżonej decyzji. Tym samym podatnicy pozbawili się możliwości zmniejszenia wysokości zobowiązania ustalonego zaskarżoną decyzją. Przedłożona kserokopia dowodu osobistego Alfreda P. w żaden sposób nie uprawdopodobnia faktu, iż na koniec 1992 r. małżonkowie P. posiadali zasoby pieniężne pozwalające na sfinansowanie wydatków w 1993 r.

Izba Skarbowa zaznaczyła, iż szereg ustaleń organu pierwszej instancji wynika z protokołu przesłuchania Elżbiety P. i Alfreda P., które zostały spisane w postę-

powaniu podatkowym za 1992 r., prowadzonym wobec córki - Anny P. Jako świadek Elżbieta P. zeznała, iż oszczędności całego życia były przeznaczone na uruchomienie działalności gospodarczej oraz na darowiznę przekazaną na rzecz córki Anny P. w 1992 r. Izba Skarbowa podkreśliła też, że z zeznań tych wynika, iż ewentualne zasoby majątkowe gromadzone od 1970 r. były sukcesywnie wydatkowane między innymi na nabycie 4-pokojowego mieszkania, budowę domu mieszkalnego i pawilonu handlowego.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego pełnomocnik skarżącej Elżbiety P. domagając się uchylenia zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu podatkowego pierwszej instancji podniósł zarzuty naruszenia przepisów postępowania przez błędne ustalenie stanu faktycznego, a także błędną ocenę zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

W odpowiedzi na skargę, Izba Skarbowa w S. wniosła o jej oddalenie.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 21 lutego 2001 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w Szczecinie z dnia 15 czerwca 1999 r. Sąd zważył, że zgodnie z treścią art. 20 ust.3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach ustala się przyjmując za podstawę sumę poniesionych w roku podatkowym wydatków i wartość zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych, nie znajdujących pokrycia w już opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania źródłach przychodów i posiadanych przedtem zasobach majątkowych. W ocenie Sądu, z powołanego przepisu wynika, że obowiązkiem organów podatkowych dokonujących ustalenia podatku z nieujawnionych przychodów jest przede wszystkim ustalenie kwoty poniesionego wydatku oraz wartości zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych. Te dwie wielkości muszą być stwierdzone przez organy podatkowe w sposób niebudzący wątpliwości, gdyż w istocie odpowiadają kwocie przychodu będącego podstawą wymiaru zryczałtowanego podatku. Wydatek oraz wartość zgromadzonych zasobów finansowych danego roku podatkowego nie mogą być zatem wielkościami ustalonymi w sposób dowolny ani domniemany.

Podstawę wymiaru podatku od przychodu nie znajdującego pokrycia z nieujawnionych źródeł w rozpatrywanej przez Sąd sprawie stanowiła połowa kwoty 114.699 zł. Wymieniona kwota, jak stwierdziły organy podatkowe, odpowiadała war-

tości inwestycji związanej z budową nieruchomości użytkowej położonej w S. przy ul. S. oraz kosztami bieżącego utrzymania. Przyjmując, iż wydatki poniesione zostały przez każde z małżonków P. w 50% organy podatkowe przyjęły domniemanie, że wydatki małżonków były poniesione po 1/2 części. Jednakże stanowisko takie nie znajduje żadnego uzasadnienia w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie a domniemanie wynikające z faktu, że Elżbieta P. i Alfred P. są małżonkami nie może być stosowane z uwagi na fakt, iż małżonkowie P. w dniu 10 września 1992 r. znieśli wspólność majątkową małżeńską. Oznacza to, że nie mieli wspólnego majątku, a jedynie koszty utrzymania rodziny ponosili wspólnie. W tych okolicznościach organy podatkowe miały obowiązek ustalić wielkość wydatku poniesionego w roku podatkowym przez każdego z małżonków w sposób odpowiadający faktycznie poniesionym wydatkom. Dopiero stwierdzenie poniesienia przez podatnika wydatku oraz ewentualnego zgromadzenia zasobów finansowych przekraczających znacznie zeznany dochód powoduje, że na podatniku ciąży wykazanie, iż wydatki oraz zasoby znajdują pokrycie w określonym źródle przychodu lub posiadanych zasobach.

W rozpoznawanej przez Sąd sprawie organy podatkowe nie określiły, jaka jest kwota przychodu podlegającego opodatkowaniu, bowiem nie ustaliły wydatku strony skarżącej, zatem należało uznać, że zaskarżona decyzja narusza prawo.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2001 r. zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74 poz. 368 ze zm.) w związku z art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) i art. 42 oraz 43 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. Nr 9, poz. 59 ze zm.), a także art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości, problemem spornym w niniejszej sprawie było ustalenie wysokości wydatków poniesionych przez małżonków po zniesieniu wspólności majątkowej małżeńskiej w sytuacji, gdy wydatki te nie miały pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym i w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, a organy podatkowe ustaliły wysokość przychodów tych osób na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26

lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Organy podatkowe przyjęły, że małżonkowie Elżbieta i Alfred P. ponieśli w 1993 r. po połowie wydatki na budowę pawilonu handlowego położonego przy ul. S. w S., a to stanowisko poparte zostało w ich ocenie materiałem dowodowym zebrany w sprawie, w tym dowodem z przesłuchania w charakterze świadka Alfreda P., który zeznał, że wymieniona budowa finansowana była z budżetu rodzinnego, tj. jego i jego żony Elżbiety P. Sąd orzekający, nie negując zasadności ustalenia podatku od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, skoncentrował się na kwestii ustalenia wysokości wydatków poniesionych przez każdego z małżonków. W ocenie Sądu niezasadne jest stanowisko organów, że wydatki te należy podzielić w częściach równych, a do takiej oceny uprawnia fakt, że w dniu 10 września 1992 r. wymienieni małżonkowie znieśli wspólność majątkową.

To stanowisko Sądu - zdaniem Ministra Sprawiedliwości - rażąco narusza art. 20 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 42 i 43 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Generalną zasadą wynikającą z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest odrębność opodatkowania osiągniętych przez małżonków dochodów. W przypadku opodatkowania nie ujawnionych źródeł przychodów wspólne opodatkowanie jest wyłączone, gdyż jest ono możliwe tylko na wspólny wniosek złożony w zeznaniu. Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W konsekwencji zobowiązanie podatkowe z nie ujawnionych źródeł przychodów podlega dotyczy odrębnie każdego z małżonków i w związku z poniesieniem wydatków przez małżonków ustala się, jaki istnieje ustrój małżeński między małżonkami i z jakiego majątku małżonków - odrębnego czy wspólnego - poniesione zostały wydatki. W niniejszej sprawie zasada ta nie może mieć jednak zastosowania z uwagi na zebrany materiał dowodowy.

Zgodnie z art. 42 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego od chwili ustania wspólności majątkowej stosuje się odpowiednio do majątku, który był nią objęty, przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych. Konsekwencją zniesienia

wspólności ustawowej jest to, że pojawiają się dwa majątki obejmujące przysługujący każdemu z małżonków udział w dotychczasowym majątku wspólnym. Wysokość tego udziału określa art. 43 k.r.o. i stosownie do § 1 powołanego przepisu oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym (wobec braku dowodu przeciwnego - § 2 k.r.o.). Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach ustala się między innymi przyjmując za podstawę sumę poniesionych w roku podatkowym wydatków. W związku z tym Minister Sprawiedliwości ocenił jako zasadny pogląd organów podatkowych, co do określenia udziału każdego z małżonków w dochodach ze źródeł nie ujawnionych w wysokości 50% kwoty ustalonego wydatku, skoro wydatek, co pozostało poza oceną Sądu, był poniesiony z „budżetu rodzinnego” (według oświadczenia podatników), a sami podatnicy pomimo wezwania organu podatkowego nie przedstawili jakichkolwiek dowodów wskazujących na to, że udziały w majątku wspólnym nie były równe.

Fakt zniesienia wspólności majątkowej został zatem oceniony przez organy podatkowe w kontekście ustalenia poniesienia wydatku i uzasadnia - zdaniem Ministra Sprawiedliwości - zarzut rażącego naruszenia przez Naczelny Sąd Administracyjny powołanych przepisów, a zasadnicze znaczenie ma tutaj oświadczenie podatnika co do sposobu finansowania budowy i pochodzenia z budżetu rodzinnego środków finansowych na jej realizację. Wbrew twierdzeniom Sądu organy podatkowe ustaliły też kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przyjmując, że jest to wydatek poniesiony na realizację budowy w 1993 r., który nie znalazł pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, przypadający w 50 % odrębnie na oboje małżonków, a ustalenia w tym zakresie znalazły oparcie w materiale dowodowym. Nie sposób też zgodzić się ze stanowiskiem Sądu, że organy podatkowe naruszyły obowiązek ustalenia wielkości wydatku poniesionego przez każdego z małżonków w sposób odpowiadający faktycznie poniesionym wydatkom także i z tej przyczyny, że podatnicy faktycznie odmawiali czynnego udziału w postępowaniu, przedkładając zwolnienia lekarskie i informując o urloпах [...], a nawet na wezwanie organu w dodatkowym postępowaniu wyjaśniającym nie przedłożyli dowodów pozwalających na ustalenie w innej wysokości wielkości udziałów każdego z nich w finansowaniu przedmiotowej budowy.

Zasady wyrażone w art. 122 i 187 § 1 Ordynacji podatkowej nakładają na organy podatkowe obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i zgroma-

dzenia w tym celu całościowego (pełnego) materiału dowodowego. W ocenie Ministra Sprawiedliwości, realizując dyspozycję powołanych przepisów organy podatkowe zgromadziły z własnej inicjatywy wymienione dowody i ustaliły następujące fakty [...]: poniesienia w 1993 r. wydatków związanych z budową nieruchomości użytkowej, przy ul. S. oraz kosztami bieżącego utrzymania, w łącznej kwocie 114.699 zł, uzyskania dochodów przez podatników w 1993 r., w łącznej kwocie 7.690,30 zł, poniesienia straty z działalności gospodarczej za 1991 r. w kwocie 1.080,49 zł, uzyskania dochodu z działalności gospodarczej w 1992 r. przez Alfreda P. w kwocie 9.082,55 zł, zaś przez Elżbietę P. straty w kwocie 8.200,65 zł, poniesienia wydatków w latach poprzedzających 1993 r., na abycie czteropokojowego mieszkania, budowę domu mieszkalnego, budowę pawilonu handlowego przy ul. R., uruchomienie działalności gospodarczej (handel, usługi krawieckie), przekazanie darowizn w 1992 r. na rzecz córki Anny P., w łącznej kwocie 29.082,20 zł.

Minister Sprawiedliwości jest zdania, że wymienione dowody i przedstawione fakty stanowią materiał dowodowy zebrany w sprawie, który podlegał ocenie organów podatkowych w myśl zasady wyrażonej w art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego, zaś Sąd orzekający koncentrując się jedynie na jednym wybranym fakcie, tj. zniesieniu wspólności majątkowej małżeńskiej podatników i pomijając inne dowody, w tym zeznania podatników, w istocie rażąco naruszył powołany przepis.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego, stanowiącego, że organ administracji publicznej ocenia na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Minister Sprawiedliwości uzasadniając powyższy zarzut i stwierdzając, że zebrane w postępowaniu podatkowym dowody i oparte na nich fakty „stanowią materiał dowodowy zebrany w sprawie, który podlegał ocenie organów podatkowych w myśl zasady wyrażonej w art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego” przeczył, iż w sprawie organy podatkowe nie stosowały powyższego przepisu Kodeksu, lecz przepisy art. 122 i 187 § 1 Ordynacji podatkowej, które nakładają na organy podatkowe obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i zgromadzenia w tym celu całościowego (pełnego) materiału dowodowego. Pozostaje do rozważenia



nia, czy trafny jest zarzut Ministra Sprawiedliwości, że Sąd „koncentrując się jedynie na jednym wybranym fakcie, tj. zniesieniu wspólności majątkowej małżeńskiej podatników i pomijając inne dowody, w tym zeznania podatników,” rażąco naruszył powołany przepis art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego. W związku z tym należy wskazać, że celem postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym nie jest ponowne ustalenie stanu faktycznego sprawy podatkowej, lecz jedynie kontrola, czy organy podatkowe ustaliły i oceniły ten stan zgodnie z regułami obowiązującymi w postępowaniu podatkowym, i następnie czy prawidłowo zastosowały przepisy prawa materialnego do poczynionych ustaleń (por. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2001 r., V SA 671/00 LEX nr 50129, w którym stwierdzono, że: „1. Postępowanie dowodowe przed NSA i w konsekwencji dokonywanie przez ten Sąd ustaleń faktycznych jest dopuszczalne w zakresie uzasadnionym celami postępowania administracyjnego i powinno umożliwiać Sądowi dokonywanie ustaleń, które będą stanowiły podstawę oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji. Oznacza to, że Sąd w istocie nie może dokonywać ustaleń, które mogłyby służyć merytorycznemu rozstrzygnięciu sprawy załatwionej zaskarżoną decyzją. 2. Jeżeli zachodzi potrzeba dokonania ustaleń, które mają służyć merytorycznemu rozstrzygnięciu, Sąd powinien uchylić zaskarżoną decyzję i wskazać organowi zakres postępowania dowodowego, które organ ten powinien uzupełnić”). Nie budzi zatem wątpliwości, że Sąd ocenił dokonane przez organy podatkowe ustalenia faktyczne i ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego pod kątem ich zgodności z mającymi zastosowanie w sprawie przepisami Ordynacji podatkowej, nie zaś zgodności tych ocen i ustaleń organów podatkowych z przepisem art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego, który w sprawie nie miał i nie mógł mieć zastosowania. Należy więc przyjąć, że przepis art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego, jako niemający zastosowania w sprawie sądownoadministracyjnej, nie mógł być rażąco naruszony zaskarżonym wyrokiem. Prawidłowości tej konkluzji nie podważa zawarte w art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym odesłanie do odpowiedniego stosowania - „ w sprawach nieunormowanych w niniejszej ustawie do postępowania przed Sądem” - przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, w tym przepisów art. 75-85 tego Kodeksu. Zakres odpowiedniego stosowania przepisu art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego przez Naczelnny Sąd Administracyjny jest bowiem wąski i obejmuje jedynie sytuacje, w których Sąd dokonuje oceny dowodu z dokumentów (art. 52 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym). Należy zatem stwierdzić, że Sąd

oceniając, czy organy podatkowe dokonały prawidłowych ustaleń faktycznych oraz czy prawidłowo oceniły zebrany w sprawie materiał dowodowy, nie stosował odpowiednio przepisu art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego, lecz zastosowane przez organy podatkowe przepisy art. 122 i 187 § 1 Ordynacji podatkowej. W związku z tym zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego jest nieusprawiedliwiony.

Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowiącego, że wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Minister Sprawiedliwości prawidłowo wskazał, że generalną zasadą wynikającą z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest odrębność opodatkowania osiągniętych przez małżonków dochodów. W przypadku opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów wspólne opodatkowanie jest wyłączone, gdyż jest ono możliwe tylko na wspólny wniosek złożony w zeznaniu. W konsekwencji zobowiązanie podatkowe z nieujawnionych źródeł przychodów dotyczy odrębnie każdego z małżonków i w związku z poniesieniem wydatków przez małżonków ustala się, jaki istnieje ustrój małżeński między małżonkami i z jakiego majątku małżonków - odrębnego czy wspólnego - poniesione zostały wydatki.

Sąd Najwyższy nie podziela poglądu Ministra Sprawiedliwości, że powyższa zasada nie ma zastosowania w rozpoznawanej sprawie ze względu na zebrany materiał dowodowy. Za prawidłowe należy bowiem uznać wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku stanowisko Sądu, że z powołanego przepisu art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, iż obowiązkiem organów podatkowych dokonujących ustalenia podatku z nieujawnionych przychodów jest przede wszystkim ustalenie kwoty poniesionego wydatku oraz wartości zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych. Te dwie wielkości muszą być stwierdzone przez organy podatkowe w sposób niebudzący wątpliwości, gdyż w istocie odpowiadają kwocie przychodu będącego podstawą wymiaru zryczałtowanego podatku. Wydatek oraz wartość zgromadzonych zasobów finansowych danego roku podatkowe-

go nie mogą być zatem wielkościami ustalonymi w sposób dowolny ani domniemany. W konsekwencji zniesienia w 1992 r. wspólności majątkowej przez małżonków organy podatkowe miały obowiązek ustalić wielkość wydatku poniesionego w roku podatkowym przez każdego z małżonków w sposób odpowiadający faktycznie poniesionym wydatkom i ustalić wartość mienia zgromadzonego w tym roku przez każdego z nich. Organ podatkowy ustala wysokość wydatku poniesionego przez małżonka w roku podatkowym i wartość zgromadzonego w tym roku mienia na podstawie całości kształtu zebranego w sprawie materiału dowodowego. Z obowiązku tego nie zwalnia przepis art. 42 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, zgodnie z którym od chwili ustania wspólności majątkowej stosuje się odpowiednio do majątku, który był nią objęty, przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych, ani też przepis art. 43 tego Kodeksu określający wysokość udziału przysługujący każdemu z małżonków w dotychczasowym majątku wspólnym. Domniemanie zawarte w tym ostatnim przepisie nie może bowiem ze swej istoty stanowić podstawy ustalenia wysokości wydatku poniesionego przez małżonka w roku podatkowym następującym po roku, w którym zniesiono wspólność majątkową między małżonkami.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====