

**Wyrok z dnia 18 stycznia 2002 r.**

**III RN 196/00**

**Niewpłacona w terminie zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych (art. 44 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 6 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.) jest zaległością podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę (art. 19 ust. 2 w związku z art. 20 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.).**

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu w dniu 18 stycznia 2002 r. sprawy ze skargi Edmunda P. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 8 lipca 1997 r. [...] w przedmiocie ustalenia należnych odsetek za okres od września do grudnia 1993 r. od podatku dochodowego od osób fizycznych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 9 lutego 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

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

Decyzją z dnia 28 lutego 1997 r. Urząd Skarbowy w N., po rozpoznaniu wniosku Edmunda P. ustalił odsetki za zwłokę w kwocie 3.864,50 zł należne od zaległości podatkowych z tytułu nieterminowych wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym za miesiące od września do grudnia 1993 r.

W uzasadnieniu decyzji wskazano między innymi, że odsetki za zwłokę naliczono – stosownie do § 10 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grud-

nia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1990 r. Nr 1, poz. 4 ze zm.) – od zaległego zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1993 r. wykazanego w decyzji wymiarowej tego Urzędu z dnia 17 stycznia 1997 r. określającej prawidłowy wymiar podatku za 1993 r. w kwocie 21.242,40 zł. W uzasadnieniu decyzji określono równocześnie prawidłowe kwoty zaliczek za poszczególne miesiące 1993 r. oraz poinformowano o obowiązku zapłaty zaległego za 1993 r. podatku wraz z odsetkami za zwłokę, które są należne również od niezapłaconych w terminie zaliczek.

Izba Skarbowa w O., po rozpoznaniu odwołania podatnika, decyzją z dnia 8 lipca 1997 r. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, wyrokiem z dnia 9 lutego 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej wyrażając pogląd, że naliczenie odsetek było nieprawidłowe. Zdaniem Sądu odsetki należało naliczyć od następnego dnia po upływie terminu obowiązującego do złożenia zeznania za rok 1993, tj. od 1 maja 1994 r.

Wyrok ten zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 468 ze zm.) w związku z art. 19 ust. 2 i art. 20 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.) oraz wnosząc o jego uchylenie i przekazanie sprawy NSA - Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z art. 19 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wynika, że za zaległość podatkową uważa się także nie wpłaconą w terminie zaliczkę lub nie pobraną przedpłatę, zaś art. 20 ust. 1 tej ustawy stanowi, że od zaległości podatkowych pobiera się odsetki za zwłokę. Powołane przepisy wskazują na materialnoprawne podstawy wydanych decyzji administracyjnych przez organy skarbowe. Z przepisów art. 44 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 6 oraz art. 45 ust. 1 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.) wynika, że podatnicy osiągający dochody z działalności gospodarczej – tak jak skarżący – są obowiązani wpłacać zaliczki na podatek dochodowy do dnia 20

każdego miesiąca, a następnie są obowiązani do złożenia urzędowi skarbowemu zeznania o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym, w terminie do dnia 30 kwietnia następnego roku.

Sąd wydając zaskarżony wyrok oparł swoje rozstrzygnięcie na orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 sierpnia 1996 r., SA/Gd 1856/95, cytując dużą część jego uzasadnienia. Tymczasem wskazany wyrok dotyczył innej sytuacji faktycznej – tj. określenia zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za część roku podatkowego w sytuacji, gdy określono roczny podatek dochodowy. Określenie zaliczek na podatek dochodowy po upływie roku podatkowego nie jest uzasadnione. Niniejsza sprawa dotyczy innej kwestii. Po zakończeniu roku podatkowego i złożeniu zeznania rocznego, organ podatkowy, stwierdzając nierzetelność tego zeznania oraz nieprawidłowe rozliczenie się z podatku w ciągu roku podatkowego, może określić wysokość prawidłowych zaliczek miesięcznych wraz z odsetkami. Wynika to ze wskazanych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Takie stanowisko zajęte zostało w cytowanym przez Sąd orzekający wyroku NSA, SA/Gd 1856/95, gdzie stwierdzono: „Bezprzedmiotowość orzekania o zaliczkach na podatek dochodowy z dniem, z którym powstaje zobowiązanie w tym podatku, nie przekreśla możliwości rozstrzygnięcia w przedmiocie odsetek od nieuiszczonych w terminie zaliczek na podatek dochodowy”.

Trafnie podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, że określenie prawidłowej wysokości zaliczek stanowi podstawę do obciążenia podatnika odsetkami za zwłokę z tytułu nieterminowego uiszczania tych zaliczek w należnej wysokości. Natomiast przyjęcie koncepcji zaprezentowanej w kwestionowanym orzeczeniu narusza zasady równego traktowania podatników. Podatnik, który wpłacałby prawidłowo ustalone zaliczki, ale po terminie, musiałby naliczyć przy wpłacie zaległości odsetki za zwłokę, natomiast podatnik, który w ogóle nie dokonywał wpłat zaliczek albo wpłacał je w заниzonych wysokościach, ale w obowiązujących terminach, nie ponosiłby z tego tytułu żadnych konsekwencji po zakończeniu roku podatkowego i dokonaniu rozliczenia rocznego.

Z tych względów na podstawie art. 393<sup>13</sup> KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189) orzeczono jak w sentencji.

=====