

**Opinia prawna - zmieniająca**  
**dot. przedawnienia odsetek za zwłokę**

Po ponownej analizie sprawy przedawnienia odsetek za zwłokę od nie zapłaconych w terminach płatności zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych za miesiące od 01 do 04, 06, 08, 10 i 11/2000r w kwocie zł. przez wyjaśniam, co następuje:

Odsetki od nie zapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za okresy 01 do 04, 06, 08, 10 i 11/2000r zostały określone decyzją podatkową z dnia 2 006r Nr -1. Od powyższej decyzji wniesiono skargę do WSA w Gliwicach z dnia Wyrokiem z dnia sygn.akt Sąd oddalił skargę wyrok prawomocny z dniem Wyrok wpłynął do organu II instancji r.  
Na odsetki wystawiono dwa tytuły wykonawcze z dnia Tytuły doręczono w dniu r. W dniu dokonano zajęcia rachunków bankowych (jedno zajęcie było skuteczne). W dniu r zajęto udziały w sp. z o.o.

Obecna ponowna analiza sprawy wiąże się z odmiennym podejściem do kwestii odsetek jako samodzielnej, niezależnej od zobowiązania za rok podatkowy, należności oraz kwestii terminu do wydania decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę od niezapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy, z uwagi na zmienione i utrwalone już obecnie orzecznictwo sądów administracyjnych. Ponadto ponownego rozważenia wymaga wpływ zastosowanych środków egzekucyjnych na bieg terminu przedawnienia.

W wyroku z dnia 16 lutego 2010r sygn.akt: I SA/GI 552/09 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uznał, że obowiązek uiszczenia zaliczki jest zobowiązaniem podatkowym odrębnym od zobowiązania z tytułu podatku i jego powstanie nie musi oznaczać, że po zakończeniu roku podatkowego wystąpi konieczność uiszczenia podatku. W konsekwencji, nieuiszczona w terminie zaliczka, zanim z końcem roku podatkowego straci swój byt prawny, stanowi zaległość podatkową, od której naliczane są odsetki za zwłokę. Odsetki te nie są związane ze zobowiązaniem podatkowym za dany rok. Mają bowiem charakter akcesoryjny w stosunku do zobowiązania głównego, którym jest zobowiązanie z tytułu zaliczek na podatek.

W wyroku z dnia 14 stycznia 2010 r. sygn.akt: I sa/GL 422/09 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach stwierdził, że dla odsetek za zwłokę od niezapłaconych w terminie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się więc z końcem roku, w którym upłynął termin płatności poszczególnych zaliczek, a nie z końcem roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania podatkowego, tj. 30 kwietnia następnego roku.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 7 grudnia 2009 r. wyraził pogląd, że skoro nieuiszczona w terminie zaliczka z końcem roku podatkowego traci swój byt prawny stając się zobowiązaniem podatkowym odrębnym od zobowiązania z tytułu podatku, to okres przedawnienia zobowiązania podatkowego obejmującego odsetki od zaliczek na podatek liczyć się powinien od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłacenia zaliczek. Dla odsetek za zwłokę od niezapłaconych w terminie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się więc z końcem roku, w którym upłynął termin płatności poszczególnych zaliczek, a nie z końcem roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania podatkowego, tj. 30 kwietnia następnego roku. (uchwała NSA z dnia 7 grudnia 2009 r. sygn. akt II FPS 5/09).

W wyroku z dnia 21 grudnia 2009 r. sygn.akt: I sa/GL 87/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zajął stanowisko, że skoro odrębną decyzją określono zobowiązanie podatkowe w wysokości odmiennej niż wynikająca ze złożonej przez podatników deklaracji oraz wykazano zaniżoną wielkość zaliczek za poszczególne miesiące, to organ podatkowy jest zobligowany wydać decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę, przyjmując prawidłową, tzn. wynikającą z decyzji określającej zobowiązanie podatkowe za dany rok, wysokość zaliczek na podatek (art. 53a o.p.). O ile odsetki od zaległości podatkowej należnej za rok podatkowy nie są określane przez organ w decyzji (obowiązuje w tym wypadku zasada ich samoobliczenia przez podatnika - art. 53 § 3 o.p.), o tyle w odniesieniu do zaległych zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy, odsetki te określa organ w decyzji wydanej zgodnie z art. 53a. Skoro zatem przez podatek rozumie się również zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych, co do których termin płatności ustalony został na dzień 20-go każdego miesiąca (art. 25 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.), to po tym dniu

niezapłacona część zaliczki staje się zaległością podatkową i od tej chwili, aż do dnia rozliczenia rocznego, najpóźniej do dnia 31 marca roku następnego (art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p.) są naliczane odsetki za zwłokę od tak ustalonej zaległości podatkowej.

Przedstawione poglądy orzecznictwa, powszechnie akceptowane prowadzą zatem do dwóch wniosków, że po pierwsze odsetki określone na podstawie art.53a ustawy Ordynacja podatkowa w sytuacji gdy stwierdzono, że na podatniku ciążył obowiązek podatkowy w postaci zaliczek na podatek dochodowy, stają się samodzielnym zobowiązaniem do którego stosuje się przesłanki wpływające na przedawnienie z art.70 i 70 a O.p., a po drugie - termin do wydania decyzji liczony jest od końca roku, w którym upłynął termin płatności zaliczek. Upływ terminu przedawnienia skutkuje wygaśnięciem zobowiązania w odsetkach od zaliczek i niedopuszczalność orzekania w sprawie określenia wysokości tych odsetek.

W opiniowanej sprawie terminy płatności zaliczek na podatek dochodowy upłynęły w 2000r, zatem począwszy od dnia 31.12.2000r rozpoczął się bieg 5-letniego terminu do wydania decyzji. Podkreślenia wymaga to, że decyzja odsetkowa wydana została przez tut. organ podatkowy w dniu

**2006r**, a zatem już po upływie terminu przedawnienia. Z drugiej strony zarówno organ odwoławczy jak i Sąd rozpatrujący skargę od decyzji nie dopatrzył się naruszenia prawa przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji odsetkowej. Wyrok WSA dotyczył sprawy ze skargi na decyzję Dyrektora IS w sprawie z dnia 2005r (decyzją tą utrzymano w mocy decyzję odsetkową). Wprawdzie z nieznanymi bliżej powodów w uzasadnieniu wyroku sądu przytoczono numer i datę decyzji wymiarowej która wydana została w 2005r (str. 4 uzasadnienia). Jednak z sentencji decyzji wynika wprost, że wyrok dotyczył decyzji odsetkowej.

Zgodnie z art.170 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.02.153.1270 z późn.zm.), orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Natomiast art.171 tej ustawy stanowi, że wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia.

Istota mocy wiążącej prawomocnego orzeczenia sądu wyraża się w tym, że także inne sądy i inne organy państwowe, a w wypadkach przewidzianych w ustawie także inne osoby muszą brać pod uwagę fakt istnienia i treść prawomocnego orzeczenia sądu. Wynikający z niej stan związania ograniczony jest jednak, co do zasady, tylko do rozstrzygnięcia zawartego w sentencji orzeczenia i nie obejmuje jego motywów (por. wyr. SN z dnia 13 stycznia 2000 r., II CKN 655/98, Lex nr 51062). Nie oznacza to jednak, że dla prawidłowego odczytania treści tej sentencji nie można się kierować treścią uzasadnienia. W niektórych sytuacjach będzie to nawet konieczne.

Istota mocy wiążącej prawomocnego orzeczenia sądu wyraża się w tym, że także inne sądy i inne organy państwowe, a w wypadkach przewidzianych w ustawie także inne osoby muszą brać pod uwagę fakt istnienia i treść prawomocnego orzeczenia sądu. Wynikający z niej stan związania ograniczony jest jednak, co do zasady, tylko do rozstrzygnięcia zawartego w sentencji orzeczenia i nie obejmuje jego motywów (por. wyr. SN z dnia 13 stycznia 2000 r., II CKN 655/98, Lex nr 51062). Nie oznacza to jednak, że dla prawidłowego odczytania treści tej sentencji nie można się kierować treścią uzasadnienia. W niektórych sytuacjach będzie to nawet konieczne. Moc wiążąca orzeczenia określona w art. 170, w odniesieniu do sądów oznacza, że podmioty te muszą przyjmować, iż dana kwestia prawna kształtuje się tak, jak stwierdzono w prawomocnym orzeczeniu. Zatem w kolejnym postępowaniu, w którym pojawia się dana kwestia, nie może być już ona ponownie badana (por. J. Kunicki, glosa do postanowienia SN z dnia 21 października 1999 r., I CKN 169/98, OSP 2001, z. 4, poz. 63). Skoro związanie w rozumieniu art. 170 p.p.s.a. dotyczy kolejnych postępowań, to tym bardziej odnosi się do sprawy, w ramach której zapadł prawomocny wyrok.

W tak przedstawionym stanie faktycznym i prawnym należałoby uznać, iż dopóki wyrok w niniejszej sprawie, bezspornie podchodzący w sposób odrębny do kwestii zgodności z prawem wydanej w 2006r decyzji określającej odsetki za zwłokę od zaległości w zaliczkach na podatek dochodowy za poszczególne, wymienione okresy 2000r, nie został wzruszony – w tej sprawie nie

można mówić o bezprzedmiotowości decyzji o odsetkach z 24.03.2006r.

Zastosowanie środków egzekucyjnych, w dniu 2... 2006r oraz 0... 2008r miało miejsce w okresie po dacie złożenia skargi na decyzję organu II instancji (... 2006r) a przed dniem doręczenia organowi II instancji odpisu prawomocnego wyroku sądu (... 2008r). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art.70 par.6 ustawy Ordynacja podatkowa skutkuje tym, że w okresie zawieszenia przedawnienie nie biegnie. Zastosowanie środka egzekucyjnego w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie spowodowało przerwania biegu terminu przedawnienia i jego rozpoczęcia na nowo. Skoro termin przedawnienia nie biegnie, to nie może w tym czasie dojść do jego przerwania (por. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 16.04.2008r AP-13/8012-36/STN/08/1059).

Natomiast na przedawnienie nie wywiera wpływu postępowanie karne skarbowe, gdyż jak wynika z uzupełnionej informacji z dnia 24.05.2011r przedmiotem tego postępowania nie objęto odsetek, postępowanie dotyczy wyłącznie należności głównej.

W konkluzji zobowiązanie z tytułu odsetek od zaliczek na podatek dochodowy za 2000r podatnika ... uległo przedawnieniu z dniem ... 2007r.

Częstochowa, dnia 2011-06-17

Katarzyna Krakowian  
rada gminy  
Nr Rp-.../96