

Opinia prawna

dot. naliczania odsetek za zwłokę o d nie zapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy.

Po zapoznaniu się z treścią przedstawionego zapytania prawnego oraz opisanym w nim stanem faktycznym, dotyczącym terminu naliczania odsetek za zwłokę w przypadku złożenia korekty zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych, wyjaśniam co następuje:

W zapytaniu przedstawiono dwa stany faktyczne. W pierwszym, podatnik w dniu 20.01.2011r złożył zeznanie roczne PIT-36 za 2010r. Na ten dzień naliczono odsetki za zwłokę od nie zapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy. Podatnik zapłacił wyliczone. Następnie w dniu 28.04.2011r podatnik złożył korektę zeznania, w której wykazał wyższe zaliczki na podatek dochodowy, niż w pierwotnie złożonym zeznaniu.

W tak przedstawionym stanie faktycznym powstała wątpliwość, czy odsetki za zwłokę powinny być liczone na dzień 20.01.2011r, czy w sytuacji gdy podatnik złożył korektę 15.05.2011r odsetki powinny być naliczone na tą datę.

W drugim stanie faktycznym podatnik złożył zeznanie PIT -36 w dniu 31.01.2011r i na ten dzień naliczono odsetki od nie zapłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy. Podatnik nie zapłacił odsetek. W dniu 28.04.2011r podatnik złożył korektę zeznania, w której wysokość zaliczek nie uległa zmianie. W związku z tym, czy odsetki powinny zostać naliczone na dzień złożenia korekty.

Zgodnie z art.53a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli w postępowaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji lub zaliczki nie zostały zapłacone w całości lub w części, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę na dzień złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie - odsetki na ostatni dzień terminu złożenia zeznania, przyjmując prawidłową wysokość zaliczek na podatek.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 stycznia 2000 r. (III SA 1474/99) stwierdził, że deklaracja podatkowa jest nie tylko formą oświadczenia wiedzy podatnika dotyczącego faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, ale także wyrazem woli uiszczenia zaległości podatkowej, zwłaszcza gdy chodzi o deklarację korygującą, jeżeli w złożonej uprzednio deklaracji wykazał on zobowiązanie w wysokości mniejszej od należnej (art. 81 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Innymi słowy - w korekcie deklaracji podatnik nie tylko oświadcza, że jego wiedza w zakresie skonkretyzowania zobowiązania podatkowego uległa zmianie, ale także wyraża wolę nadania swojemu uprzedniemu oświadczeniu wiedzy w tym przedmiocie odmiennego brzmienia.

Zdaniem R. Mastalskiego deklaracja odnosi się z reguły do przypadków, gdy podatnik nie tylko przedstawia związany z nim stan faktyczny podlegający opodatkowaniu, lecz także ma obowiązek ustalania - w oparciu o ten stan - istnienia obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe. W deklaracji ma miejsce wstępne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w postaci obliczenia należności podatkowej przez podatnika - samoobliczenie podatku.

Prawo do złożenia korekty deklaracji jest istotnym prawem podatnika. Prawo to zostało uregulowane zostało w art. 81, art. 81a, art. 81b Ordynacji podatkowej. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 o.p.).

Każda deklaracja (w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p.) co do zasady może zostać skorygowana, czyli

poprawiona w dowolnym zakresie zamieszczonych w niej wpisów. Skorygowanie deklaracji polega na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju, co deklaracja korygowana, ale o innej treści. Korekty dokonuje podmiot, który złożył deklarację korygowaną.

Złożenie deklaracji czy też jej korekty jest niewątpliwie aktem stosowania prawa podatkowego, zaś skutkiem tego jest skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego. W przypadku jednak korekty deklaracji nie jest to "nowe" w dosłownym tego słowa znaczeniu zdarzenie prawne, a jedynie zmiana brzmienia uprzednio złożonego rozliczenia za dany okres. Niemniej to nowe skonkretyzowanie **nie może działać wstecz**, tak jak nie może działać wstecz żadne oświadczenie wiedzy czy woli. Następstwa takich zdarzeń implikują od chwili ich zaistnienia, a nie od powstania zdarzeń, do których się odnoszą.

W wyroku z dnia 3 marca 2004 r., sygn. akt I SA/Wr, 1997/01 (opubl. w: LEX nr 183260), Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wyraził pogląd, że organ podatkowy po otrzymaniu korekty deklaracji podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej musi potraktować nową deklarację jako oświadczenie podatnika co do rozliczenia danego miesiąca zastępujące poprzednie oświadczenie złożone w uprzednio przedłożonej temuż organowi deklaracji. W ten sposób podatnik bowiem realizuje w dalszym ciągu swoje obowiązki oraz uprawnienia wynikające z zasady samoobliczenia podatku. Organ natomiast jest uprawniony oraz obowiązany do weryfikacji tegoż samoobliczenia, w następstwie czego albo je akceptuje i nie wydaje decyzji podatkowej w inny sposób kształtującej to rozliczenie, albo nie zgadza się z tym rozliczeniem, co wymaga wydania decyzji w trybie art. 10 ust. 2 ustawy o VAT.

W tak przedstawionym stanie faktycznym i prawnym uznać należy, że niezależnie od okoliczności faktycznych, tzn. czy podatnik dokonał zapłaty odsetek od nie wpłaconych w terminie płatności zaliczek na podatek, odsetki te naliczyć należy na dzień złożenia korekty, która zastąpiła pierwotne zaznanie lub jeżeli złożono ją po 30 kwietnia – na ten dzień (lub na inny ostatni dzień zapłaty podatku rocznego) – odpowiedź na przedstawiony jako I stan faktyczny.

Konsekwentnie, w przypadku złożenia korekty, która nie zmienia wysokości zaliczek na podatek dochodowy, ale jak każda korekta zastępuje pierwotne zeznanie – odsetki powinny zostać naliczone na dzień złożenia korekty lub odpowiednio na 30 kwietnia lub inny ostatni dzień w którym upływa termin płatności podatku dochodowego – odpowiedź na przedstawiony jako II stan faktyczny.

Częstochowa, dnia 2011.06.24

Katarzyna Krakowian
radca podatkowy
NIP-141-365/96