



N·S·A

Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych

Szczegóły orzeczenia

[drukuj](#) [zapisz](#) [Powrót do listy](#)

III SA/Wa 142/24 - Wyrok WSA w Warszawie

Data orzeczenia	2024-06-18	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
Data wpływu	2024-01-18	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie	
Sędziowie	Andrzej Cichoń /sprawozdawca/ Maciej Kurasz /przewodniczący/ Tomasz Grzybowski	
Symbol z opisem	6119 Inne o symbolu podstawowym 611	
Hasła tematyczne	Podatki inne	
Skarżony organ	Minister Pracy i Polityki Społecznej	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną decyzję	
Powołane przepisy	Dz.U. 2023 poz 2383 art. 165b § 1, 3 i 4, art. 120, art. 121 § 1, art. 210 § 1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j.)	

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Maciej Kurasz, Sędziowie sędzia WSA Andrzej Cichoń (sprawozdawca), asesor WSA Tomasz Grzybowski, Protokolant referent Klaudia Staręga, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 czerwca 2024 r. sprawy ze skargi G. sp. z o.o. z siedzibą we W. na decyzję Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia [...] listopada 2023 r. nr [...] w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za marzec 2020 r. 1) uchyla zaskarżoną decyzję, 2) zasądza od Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej na rzecz G. sp. z o.o. z siedzibą we W. kwotę 42 565 zł (słownie: czterdzieści dwa tysiące pięćset sześćdziesiąt pięć złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Decyzją z [...] października 2022 r. Prezes Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej jako: "Organ I instancji" lub "Prezes PFRON") określił G. Sp. z o.o. z siedzibą w W. (zwanej dalej: "Skarżącą" lub "Stroną") wysokość zobowiązań z tytułu wpłat na PFRON w związku z naruszeniem obowiązku przez Spółkę jako sprzedającego wystawiającego informacje o obniżeniu wpłat na PFRON za marzec 2020 roku w wysokości 2.776.993,00 zł.

Z akt sprawy wynika, że w dniach od 12 listopada 2019 r. do 15 listopada 2019 r. oraz od 25 listopada 2019 r. do 27 listopada 2019 r. Prezes PFRON przeprowadził, na podstawie art. 22a ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 426 ze zm., dalej: "ustawa o rehabilitacji"), kontrolę problemową w G. Sp. z o.o., której celem było ustalenie stanu faktycznego i prawnego dotyczącego prawidłowości realizacji przepisu art. 22 ww. ustawy w zakresie spełniania warunków do wystawiania informacji o kwocie obniżenia obowiązkowych wpłat na PFRON, o których mowa w art. 21 ustawy oraz poprawności merytorycznej i formalnej wystawionych informacji za okresy od 07/2016 do 08/2018.

Protokół z przeprowadzonej kontroli wskazywał na nieprawidłowości polegające na przyjęciu błędnego udziału przychodów Spółki oraz błędnego współczynnika wynagrodzeń niepełnosprawnych pracowników, a także wystawienie informacji o obniżeniu wpłat w przypadku opłacenia faktury VAT po terminie wskazanym w fakturze, co wiąże się z zawyżaniem informacji o kwocie obniżeniu wpłat na PFRON.

Protokół kontroli został doręczony Stronie w dniu 13 marca 2020 r.

Organ I instancji wskazał, iż ujawnione nieprawidłowości obligowały pracodawcę do złożenia deklaracji DEK-II-U za okres 03/2020 i dokonania obowiązkowej wpłaty na PFRON wskazując w niej zobowiązanie z tytułu art. 22b ust. 1 pkt 4 ustawy o rehabilitacji.

Wobec niezłożenia przez Stronę deklaracji oraz braku dokonania wpłat Prezes PFRON postanowieniem [...] wszczął postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązań za okres 2020/03 w związku z naruszeniem obowiązków przez Sprzedającego wystawiającego informacje o obniżeniu wpłat na PFRON. Po przeprowadzeniu postępowania organ I instancji, w oparciu o art. 22b ust. 1 w z zw. z art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji wydał decyzję z [...] października 2022 r. Od decyzji tej wniesiono odwołanie. Minister Rodziny i Polityki Społecznej (dalej jako: "Minister" lub "Organ odwoławczy") decyzją z dnia [...] listopada 2023 r. uchylił decyzję Prezesa PFRON w części dotyczącej określenia wysokości zobowiązania za marzec 2020 w kwocie 24.261, 00 zł, w pozostałej części utrzymując decyzję w mocy.

Pismem z dnia 20 grudnia 2023 r. Skarżąca wywiodła do tut. Sądu skargę na powyższą decyzję w części, w której utrzymuje ona w mocy decyzję Organu I instancji i wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji wraz z poprzedzającą ją decyzją Prezesa Zarządu PFRON i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Nadto wniesiono o zasądzenie od Organu odwoławczego na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania.

Zaskarżonej decyzji Strona zarzuciła naruszenie przepisów postępowania art. 2a, art. 120, art. 121 oraz art. 127 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: "O.p." lub "Ordynacja podatkowa") w związku z art. 210 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, polegające na naruszeniu przez organ I i II instancji zasady praworządności, zasady budowania zaufania do organów podatkowych, zasady rozliczania wątpliwości na korzyść podatnika poprzez nieprzeprowadzenie dowodów zawnioskowanych przez stronę, niepełne rozpatrzenie dowodów zebranych w sprawie i rozstrzyganie wątpliwości co do stanu prawnego na niekorzyść strony, które to wady postępowania doprowadziły do błędnego ustalenia, iż w powyższej sprawie skarżąca wystawiła błędne dokumenty INF-U dla kontrahentów.

Nadto Skarżąca zarzuciła niewłaściwe zastosowanie art. 22 ust. 8 ustawy o rehabilitacji oraz niezastosowanie przepisów art. 12 ust. 3, 3a, 3aa, 3b-3j ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

W odpowiedzi na skargę Organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując w całości stanowisko przedstawione w zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga zasługiwała na uwzględnienie, aczkolwiek z innych przyczyn niż te, które wskazane zostały w treści skargi.

Zgodnie z art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2492), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości w zakresie swojej właściwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym § 2 cytowanego przepisu stanowi, iż kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Z brzmienia zaś art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.- dalej p.p.s.a.), wynika, że sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla zaskarżoną decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, bądź naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, bądź inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Ponadto, stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych

przepisach, albo stwierdza ich wydanie z naruszeniem prawa. Zgodnie natomiast z art. 151 p.p.s.a. w razie nieuwzględnienia skargi sąd ją oddala. Przy tym z mocy art. 134 § 1 p.p.s.a. też kontrola legalności dokonuje także z urzędu, nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Należy również podkreślić, że zgodnie z art. 133 p.p.s.a. Sąd orzeka na podstawie akt sprawy. Orzekanie "na podstawie akt sprawy" oznacza, że sąd przy ocenie legalności decyzji bierze pod uwagę okoliczności, które z akt tych wynikają i które legły u podstaw zaskarżonego aktu. Podstawą orzekania przez sąd administracyjny jest zatem materiał dowodowy zgromadzony przez organ administracji publicznej w toku postępowania, na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego rozstrzygnięcia.

Działając w tak określonych granicach należy stwierdzić, że skarga zasługuje na uwzględnienie.

Kwestia sporna w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny prawidłowości określenia wysokości zobowiązań z tytułu wpłat na PFRON w związku z naruszeniem obowiązku przez Spółkę jako sprzedającego wystawiającego informacje o obniżeniu wpłat na PFRON za 03/2020.

W ocenie Sądu kwestią kluczową w sprawie jest określenie na wstępie, czy w niniejszej sprawie nastąpił upływ terminu do wszczęcia postępowania podatkowego, co warunkowało możliwość dalszego procedowania w sprawie i wydanie decyzji.

Zgodnie z art. 165b§ 1 Ordynacji podatkowej w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

W doktrynie i w orzecznictwie zgodnie twierdzi się, że przepis ten ma charakter przedawniający i – oprócz przypadków przewidzianych w § 2 – organ podatkowy w następstwie uchybienia mu nie ma prawnej możliwości wszczęcia postępowania podatkowego. Upływ tego terminu powoduje przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego. Wobec tego naruszenie wskazanego terminu i wszczęcie po jego upływie postępowania podatkowego w zakresie, w którym przeprowadzono kontrolę podatkową, skutkuje tym, że decyzja podatkowa wydana w takim postępowaniu będzie dotknięta wadą nieważności (art. 247 § 1 pkt 3 O.p.) (A. Gąsowska, P. Pietrasz,

Kilka uwag na temat art. 165b Ordynacji podatkowej [w:] Ordynacja podatkowa. Wokół..., red. R. Dowgier, s. 273–274..)

Jednolicie w orzecznictwie przyjmuje się również, że postępowanie wszczęte przez Prezesa Zarządu PFRON w sprawie wpłat wymienionych w art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji należy traktować jak postępowanie podatkowe w rozumieniu art. 165b § 1 O.p. W wyroku z dnia 27 września 2023 r., sygn. akt III FSK 2536/21 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że "właściwe jest również odniesienie do Prezesa Zarządu PFRON użytego w art. 165b § 3 pkt 2 o.p. określenia "organ podatkowy". Przepis art. 165b § 1 o.p., przewidujący termin 6 miesięcy do wszczęcia postępowania podatkowego od zakończenia kontroli podatkowej, znajdzie zastosowanie do postępowania w sprawie wpłat, o których mowa w art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji z pewnymi modyfikacjami (zob.też wyrok NSA z 21 kwietnia 2016 r., II FSK 2519/14)."

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy nie ulega wątpliwości, że postępowanie zostało wszczęte w sprawie wpłat określonych w art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, a zatem do tego postępowania znajdzie zastosowanie przepis z art. 165b § 3 o.p. określający termin 6 miesięcy na wszczęcie postępowania podatkowego od dnia zakończenia kontroli. Natomiast termin zakończenia kontroli podatkowej jest jednoznacznie określony w art. 291 § 4 w związku z art. 290 § 6 O.p. - jest to dzień doręczenia protokołu kontroli kontrolowanemu. W rozpatrywanej sprawie, zgodnie ze stanowiskiem Prezesa PFRON oraz Ministra, doręczenie protokołu kontroli miało miejsce w dniu 13 marca 2020 r., a Skarżąca powyższej daty nie kwestionowała.

Dniem wszczęcia postępowania podatkowego podejmowanego z urzędu jest zgodnie z art. 165 § 4 O.p. data doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania. Ze zgromadzonego materiału dowodowego nie można jednak ustalić, jaka była data wszczęcia postępowania w niniejszej sprawie. W aktach sprawy znajdują się dwa – jednakowo brzmiące – postanowienia w przedmiocie wszczęcia postępowania mającego na celu określenie wysokości zobowiązań z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w związku z naruszeniem obowiązków przez sprzedającego wystawiającego informacje o obniżeniu wpłat na PFRON za okres: 2020/03. Jedno postanowienie jest z 9 września 2020 r. (doręczone Stronie 14 września 2020 r.) oraz drugie z 19 sierpnia 2020 r. (doręczone Skarżącej 25 sierpnia 2020 r.). Organ odwoławczy w treści podjętego rozstrzygnięcia wskazuje, iż datą wszczęcia postępowania w tej sprawie jest dzień doręczenia postanowienia z 9 września 2020 r., w żaden sposób nie odwołując się do postanowienia z 25 sierpnia 2020 r. ani nie wyjaśniając, dlaczego pomija postanowienie wydane i doręczone wcześniej. Ma to znaczenie również z tego powodu, że Minister w decyzji z dnia 25 stycznia 2022 r., BON.III.5220.161.23.2021.MW w której uchylono pierwszą wydaną w tej sprawie decyzję organu I instancji z dn. 24 lutego 2021 r. zauważył fakt dwukrotnego wszczęcia

postępowania w tej sprawie i podniósł, że organ I instancji tej okoliczności nie wyjaśnił. W dalszym procedowaniu ponownie rozpatrując sprawę organy tą kwestię zupełnie pominęły.

Z uwagi jednak na fakt, że precyzyjne ustalenie daty wszczęcia postępowania ma istotne znaczenie dla sprawy a w tym dla oceny, czy w ogóle postępowanie w tej sprawie mogło być prowadzone, konieczne jest wskazanie przez Organ, dlaczego przyjął akurat tą datę wszczęcia postępowania i jaka jest prawidłowo data wszczęcia postępowania w tej sprawie. Za niedopuszczalną należy uznać sytuację, gdy w tej samej sprawie organ wydał dwa postanowienia o wszczęciu postępowania. Nie może jedno postępowanie mieć dwie różne daty wszczęcia postępowania. Doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania rozpoczynające tok postępowania podatkowego może nastąpić tylko raz, a z doręczeniem tym ustawa wiąże określone skutki procesowe. Nie ma natomiast normy prawnej, która dopuszczałaby dwukrotne dokonywanie tej czynności.

W tym stanie sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że organ dopuścił się naruszenia przepisów postępowania tj. art. 120, art. 121 § 1, art. 210 § 1 O.p. w sposób, który miał istotny wpływ na wynik sprawy, co skutkowało koniecznością uchylecia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt lit. c P.p.s.a.

Ponownie rozpoznając sprawę, organ uwzględni wiążącą go wykładnię prawa zaprezentowaną w niniejszym orzeczeniu, stosownie do art. 153 P.p.s.a. i poczyni niezbędne ustalenia co do okoliczności wszczęcia postępowania w tej sprawie.

Ponadto wyrok zawiera rozstrzygnięcie o kosztach postępowania, które Sąd, zgodnie z art. 200, art. 205 § 2 oraz art. 209 P.p.s.a. zasądził od organu administracji na rzecz Strony skarżącej.

Orzeczenia powołane w niniejszym uzasadnieniu są opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA) pod adresem internetowym <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

[Powrót do listy](#)