

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 8 maja 2024 r.

III FSK 597/22

Zwiń/Rozwiń tezy

autoTEZA

Nowość

Nie sposób więc zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, iż skoro w art. 22 ust. 2 ustawy o rehabilitacji ustawodawca wśród warunków obniżenia wpłaty nie wymienił terminu, to oznacza, że nie istnieje warunek dokonania obniżenia wpłaty w określonym terminie. Przede wszystkim należy mieć na uwadze, że warunek i termin to są różne pojęcia. Według Słownika Języka Polskiego termin to «czas przeznaczony na wykonanie jakiegoś zadania; też: konkretna data, kiedy ma coś nastąpić». Natomiast warunek to «czynnik, od którego uzależnione jest istnienie lub zajście czegoś» (sjp.pwn.pl/słowniki).

autoTEZA

Nowość

Wbrew twierdzeniu WSA regulacja z art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji nie wyklucza korekty deklaracji po upływie terminu, w którym może być dokonane obniżenie wpłaty. Jedynie po upływie tego terminu nie będzie możliwe skorygowanie deklaracji w zakresie obniżenia. Należy mieć na uwadze, że ustawodawca w art. 81 § 1 O.p. dopuścił możliwość skorygowania uprzednio złożonej deklaracji o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Ustawodawca zdecydował, że z przywileju jakim jest obniżenie wpłaty można skorzystać tylko w określonym czasie, czyli w odrębnym przepisie wykluczył korektę po jego upływie.

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Jolanta Sokołowska (spr.).

Sędziowie NSA: Bogusław Dauter, Jacek Pruszyński.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 8 maja 2024 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra Rodziny i Polityki Społecznej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 2021 r. sygn. akt [III SA/Wa 1513/21](#) w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa P. sp. z o.o. z siedzibą w S. na decyzję Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia 29 marca 2021 r. nr BON.III.5220.222.3.2019.MK w przedmiocie zobowiązania z tytułu wpłat na PFRON za okres od grudnia 2016 r. do października 2017 r.

1) uchyla zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie,

2) zasądza od Przedsiębiorstwa P.

sp. z o.o. z siedzibą w S. na rzecz Ministra Rodziny Pracy i Polityki Społecznej kwotę 5050 (słownie: pięć tysięcy pięćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie faktyczne

Wyrokiem z dnia 14 grudnia 2021 r., sygn. akt [III SA/Wa 1513/21](#) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA) po rozpoznaniu sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa P. sp. z o.o. z siedzibą w S. (dalej: Skarżąca) uchylił decyzję Ministra Rodziny i Polityki Społecznej (dalej: Minister) z dnia 29 marca 2021 r. w przedmiocie zobowiązania z tytułu wpłat na PFRON za okres od grudnia 2016 r. do października 2017 r.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że spór w niniejszej sprawie dotyczy obniżenia wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON) z tytułu zakupu produkcji lub usługi określonych w [art. 22 ust. 1](#) ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2046 z późn. zm., dalej: ustawa o rehabilitacji) wykazanych przez Skarżącą w korektach deklaracji DEK-I-0 za okresy od grudnia 2016 r. do października 2017 r. Zdaniem Ministra, ponieważ korekty deklaracji zostały złożone w dniu 4 maja 2018 r. (pierwotne deklaracje w dniu 30 kwietnia 2018 r.), a więc po upływie 6 miesięcy licząc od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia, uprawnienie do dokonania obniżenia wpłat na PFRON wygasło. Natomiast według Skarżącej prawo odliczenia przysługuje w okresie, którego zobowiązanie dotyczy, gdyż zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji odliczeniu podlega kwota niewykorzystana i ten warunek został spełniony, jako że zobowiązanie Skarżącej z tytułu wpłat na PFRON w każdym kolejnym miesiącu było wyższe niż kwota przysługującego Spółce obniżenia. Skarżąca utrzymywała, że interpretacja dokonana przez Ministra pozbawiałaby podatnika prawa do korygowania złożonych deklaracji. W ocenie Sądu nie ma racji Minister w zakresie wykładni uniemożliwiającej Skarżącej skorzystanie z obniżenia.

Sąd za niesporny uznał stan faktyczny sprawy, zgodnie z którym Skarżąca nie uiszczała wpłat na PFRON w okresie objętym decyzją, nie składała deklaracji w określonych ustawą terminach, chociaż zobowiązania z tytułu wpłat na PFRON powstawały.

Sąd stanął na stanowisku, że art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji wprowadzający wymóg uwzględnienia przysługującej a niewykorzystanej kwoty obniżenia we wpłatach na Fundusz przez okres nie dłuższy niż 6 miesięcy, licząc od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia, w powiązaniu z przewidzianym w [art. 81 § 1](#) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm., dalej: O.p.) uprawnieniem do korygowania uprzednio złożonej deklaracji, należy rozumieć w ten sposób, że uwzględnienie obniżenia we wpłatach na Fundusz winno nastąpić w rozliczeniach za okresy (miesięczne) przypadające w tym terminie. Norma prawna wynikająca z art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji (w zw. z [art. 81 § 1](#) O.p.) służy wskazaniu w rozliczeniu za które okresy (miesięczne) pracodawca może dokonać obniżenia wpłat

na PFRON, nie wprowadza natomiast warunku dokonania obniżenia w określonym w nim terminie.

Sąd zauważył, że ustawodawca warunki obniżenia wpłaty określił w art. 22 ust. 2 ustawy o rehabilitacji, w tym uzależnił obniżenie od dotrzymania określonych w nich terminów (od uregulowania należności za zakup produkcji lub usługi w terminie określonym na fakturze - ust. 2 pkt 1, wystawienia informacji o kwocie obniżenia przez sprzedającego w odpowiednim terminie - ust. 2 pkt 3). Wśród warunków obniżenia wpłaty w tym przepisie ustawodawca nie wymienił dokonania obniżenia w określonym terminie licząc, od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia.

Zdaniem Sądu w warunkach niniejszej sprawy, tj. gdy złożone przez Skarżącą pierwotne deklaracje zawierały błędy, była ona uprawniona do złożenia ich korekty - na podstawie [art. 81 § 1](#) O.p. w związku z art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji. Natomiast zaakceptowanie stanowiska organu odwoławczego czyniłoby całkowicie iluzorycznym prawo Skarżącej do złożenia korekty błędnych deklaracji. Sąd podkreślił, że w przepisach ustawy o rehabilitacji nie została wyłączona możliwość złożenia korekty deklaracji. Poza tym jakkolwiek wątpliwość w tym zakresie winna zostać rozstrzygnięta na korzyść Skarżącej, stosownie do treści [art. 2a](#) O.p. Reasumując Sąd uznał, że organy naruszyły [art. 22 ust. 1](#) i 4 ustawy o rehabilitacji w związku z [art. 81 § 1](#) i [2](#) O.p.

Skargę kasacyjną wniósł Minister. Na podstawie [art. 174 pkt 1](#) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm., dalej: p.p.s.a.) zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie prawa materialnego, tj.: 1) art. 22 ust. 4 w związku z [art. 22 ust. 1](#) o rehabilitacji zawodowej w związku z [art. 81 § 1](#) O.p. i art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji poprzez błędną wykładnię i uznanie, że przysługująca a niewykorzystana kwota obniżenia może być rozliczona we wpłatach na PFRON w okresie 6 miesięcy, w odniesieniu do wpłat na PFRON za ten okres, licząc od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia, także w drodze złożenia korekty po upływie tego terminu, podczas gdy po upływie 6 miesięcy od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia nabyte a niewykorzystane prawo do obniżenia wpłat na podstawie ulgi, ulega przedawnieniu (wygasa), a w konsekwencji nie jest możliwe posługiwanie się informacją i obniżenie wpłat po upływie ww. okresu.

Minister wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi poprzez jej oddalenie, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA oraz o zasądzenie na jego rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Skarżąca wniosła o jej oddalenie.

Uzasadnienie prawne

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Zasadny jest zarzut naruszenia art. 22 ust. 4 w związku z [art. 22 ust. 1](#) ustawy o rehabilitacji i [art. 81 § 1](#) O.p. Dla jasności wyводу należy zacytować treść nie tylko tych przepisów, ale również ust. 2 i 3 tegoż art. 22. I tak, [art. 22 ust. 1](#) stanowi, iż wpłaty na PFRON ulegają obniżeniu z tytułu zakupu produkcji lub usługi, z wyłączeniem handlu, odpowiednio wytworzonej lub świadczonej

przez pracodawcę zatrudniającego co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, który osiąga wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych zaliczonych do znacznego stopnia niepełnosprawności lub umiarkowanego stopnia niepełnosprawności, w odniesieniu do których orzeczono chorobę psychiczną, upośledzenie umysłowe, całościowe zaburzenia rozwojowe lub epilepsję oraz niewidomych - w wysokości co najmniej 30%, zwanego dalej "sprzedającym". Zgodnie z art. 22 ust. 2, warunkiem obniżenia wpłaty jest:

- 1) udokumentowanie zakupu fakturą;
- 2) uregulowanie należności za zakup produkcji lub usługi w terminie określonym na fakturze, z tym że w przypadku płatności dokonywanych za pośrednictwem banku za datę uregulowania należności uważa się datę obciążenia rachunku bankowego nabywcy na podstawie polecenia przelewu;
- 3) udokumentowanie przez nabywcę kwoty obniżenia informacją o kwocie obniżenia wystawioną przez sprzedającego w terminie, o którym mowa w ust.

10 pkt

1. Według postanowień art. 22 ust. 3 obniżenie wpłaty przysługuje do wysokości 50% wpłaty na Fundusz, do której obowiązany jest nabywca w danym miesiącu. Stosownie do regulacji z art. 22 ust. 4 przysługująca, a niewykorzystana kwota obniżenia może być uwzględniana we wpłatach na Fundusz przez okres nie dłuższy niż 6 miesięcy, licząc od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia.

Z [art. 22 ust. 1](#) wynika, że istnieje możliwość obniżenia wpłaty na PFRON, o ile występują kryteria określone w tym przepisie. Prawo to przysługuje, jeśli zostaną spełnione warunki wymienione w art. 22 ust. 2. Wpłata może być obniżona do wysokości 50% wpłaty na PFRON, do której obowiązany jest nabywca w danym miesiącu (art. 22 ust. 3). Art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji określa wskazuje termin od kiedy i za jakie okresy rozliczeniowe może być wykorzystana kwota obniżenia wpłat. Przyjąć zatem można, że prawo obniżenia wpłat na PFRON zostało uregulowane w sposób kompleksowy, jako że określone zostały zasady jego zastosowania, konieczne do spełnienia warunki, kwota dopuszczalnego obniżenia i termin jego dokonania.

Nie sposób więc zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, iż skoro w art. 22 ust. 2 ustawy o rehabilitacji ustawodawca wśród warunków obniżenia wpłaty nie wymienił terminu, to oznacza, że nie istnieje warunek dokonania obniżenia wpłaty w określonym terminie. Przede wszystkim należy mieć na uwadze, że warunek i termin to są różne pojęcia. Według Słownika Języka Polskiego termin to «czas przeznaczony na wykonanie jakiegoś zadania; też: konkretna data, kiedy ma coś nastąpić». Natomiast warunek to «czynnik, od którego uzależnione jest istnienie lub zajście czegoś» (sjp.pwn.pl/slowniki). Jak już wykazano, w art. 22 ust. 2 ustawy o rehabilitacji zostały określone warunki obniżenia wpłaty, a w ust. 4 tego artykułu został określony czas, w jakim można dokonać obniżenia.

Orzekający w rozpoznanej sprawie Sąd odwoławczy podziela stanowisko wyrażone w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 listopada 2023 r. [III FSK 886/22](#), [III FSK 5064/21](#), [III FSK 5065/21](#) i [III FSK 1130/22](#), iż art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji zawiera termin prawa

materialnego, wskazujący od kiedy i za jakie okresy rozliczeniowe może być wykorzystana kwota obniżenia wpłat. Występujący w tym przepis termin "niewykorzystana kwota" należy postrzegać jako nadwyżkę nad kwotą, o którą możliwe było obniżenie wpłaty w danym okresie rozliczeniowym. Niewykorzystaną kwotą jest bowiem każda kwota, o którą nie obniżono wpłaty, chociaż istniała ku temu możliwość prawna.

Wbrew twierdzeniu WSA regulacja z art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji nie wyklucza korekty deklaracji po upływie terminu, w którym może być dokonane obniżenie wpłaty. Jedynie po upływie tego terminu nie będzie możliwe skorygowanie deklaracji w zakresie obniżenia. Należy mieć na uwadze, że ustawodawca w [art. 81 § 1](#) O.p. dopuścił możliwość skorygowania uprzednio złożonej deklaracji o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Ustawodawca zdecydował, że z przywileju jakim jest obniżenie wpłaty można skorzystać tylko w określonym czasie, czyli w odrębnym przepisie wykluczył korektę po jego upływie.

Ponownie rozpoznający niniejszą sprawę WSA zobowiązany jest poddać kontroli zaskarżoną decyzję z uwzględnieniem wykładni przepisów prawa przedstawionej przez Naczelny Sąd Administracyjny.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie [art. 185 § 1](#) p.p.s.a., orzekł jak w sentencji. O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie [art. 203 pkt 2](#) p.p.s.a. sędzia J. Pruszyński sędzia J. Sokołowska sędzia B. Dauter