

Utrzymanie wyrokiem NSA z dnia 22 listopada 2023 r. III FSK 5065/21

Wyrok

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 20 września 2021 r.

III SA/Wa 517/21

Zwiń/Rozwiń tezy

**autoTEZA**

Nowość

W ocenie sądu, wbrew stanowisku wyrażonemu przez organy w obu wydanych w sprawie decyzjach, skarżąca nie wykorzystała informacji o kwotach obniżenia po upływie terminu, o którym mowa w ostatnim z przytoczonych przepisach. Użyty przez ustawodawcę zwrot "kwota obniżenia może być uwzględniona" oznacza, że kwota ta może być brana pod uwagę - "rozliczona" we wskazanym okresie 6 miesięcy (w odniesieniu do wpłat na PFRON za ten okres), licząc od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia. Taka sytuacja ma miejsce w sprawie niniejszej. W złożonych pierwotnie deklaracjach skarżąca wykazała kwotę obniżenia. Wówczas miało miejsce jedynie błędne wskazanie informacji co do dokumentów stanowiących podstawę obniżenia. Korekta doprowadziła do wskazania prawidłowych dokumentów stanowiących podstawę do obniżki wpłat na PFRON. Ma zatem rację skarżąca, że dokonana przez nią korekta stanowiła de facto czynność techniczną - wykazanie podstawy obniżenia w deklaracji DEK-I-u, zaś przepis art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji nie uzależnia prawa do obniżenia od takiej czynności technicznej.

## **UZASADNIENIE**

### **Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Jacek Kaute.

Sędziowie: del., SO Agnieszka Baran (spr.), WSA Jarosław Trelka.

### **Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 20 września 2021 r. sprawy ze skargi P. S.A. z siedzibą w P. na decyzję Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia (...) grudnia 2020 r. nr (...) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za maj, czerwiec i wrzesień 2018 r.

1) uchyla zaskarżoną decyzję,

2) zasądza od Ministra Rodziny i Polityki Społecznej na rzecz P.

S.A. z siedzibą w P. kwotę 4 824 zł (słownie: cztery tysiące osiemset dwadzieścia cztery złote) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

### **Uzasadnienie faktyczne**

P. S.A. z siedzibą w P. (dalej jako: "skarżąca", "spółka") złożyła w wymaganym terminie miesięczne deklaracje wpłat na PFRON (DEK-I-0) oraz deklaracje o korzystaniu z obniżenia tych wpłat (DEK-I-u) za maj 2018 r., czerwiec 2018 r. i wrzesień 2018 r. Na ich podstawie spółka dokonała wpłat:

- za maj 2018 r. w kwocie 58.146 zł,
- za czerwiec 2018 r. w kwocie 61.814 zł,
- za wrzesień 2018 r. w kwocie 59.394 zł.

Pismem z 18 marca 2019 r. fundusz wezwał spółkę do złożenia korekt deklaracji m.in. za maj 2018 r., czerwiec 2018 r. i wrzesień 2018 r. z uwagi na wykorzystanie obniżenia wpłat w wyższej wysokości niż przysługujące.

Odpowiadając na powyższe wezwanie, pismem z 6 maja 2019 r. spółka przedstawiła zestawienie obniżeń, które nabyła, ale nie wykazała w deklaracjach miesięcznych do wykorzystania.

Pismem z 16 maja 2019 r. Prezes Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej jako: "prezes", "organ pierwszej instancji") poinformował spółkę, że wskazane w piśmie z 6 maja 2019 r. obniżenia, z uwagi na przedawnienie do ich wykorzystania, nie mogą zostać zastosowane.

W dniu 13 maja 2019 r. spółka złożyła dokumenty korygujące za ww. okres, nie uwzględniając stanowiska funduszu wyrażonego w piśmie z dnia 16 maja 2019 r.

W związku z powyższym, postanowieniem z 4 lipca 2019 r. organ pierwszej instancji wszczął wobec P. S.A. postępowanie mające na celu określenie wysokości zobowiązania z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za maj, czerwiec i wrzesień 2018 r.

Następnie, decyzją z (...) września 2019 r. Prezes Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych określił wysokość zobowiązań P. S.A. z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za:

- maj 2018 r. w kwocie 63.334 zł,
- czerwiec 2018 r. w kwocie 98.754 zł,

- wrzesień 2018 r. w kwocie 64.957 zł, W uzasadnieniu decyzji organ pierwszej instancji wskazał, że spółka nie miała podstaw, aby w skorygowanych w dniu 13 maja 2019 r. deklaracjach uwzględnić ww. ulgi, gdyż uległy przedawnieniu. Organ pierwszej instancji określając zobowiązanie spółki nie uwzględnił:

a) za maj 2018 r.:

- ulgi z dnia 29 grudnia 2017 r., otrzymanej w dniu 3 stycznia 2018 r., wystawionej przez A. Sp. z o.o. na kwotę 8.699,18 zł;

- ulgi z dnia 5 marca 2018 r., otrzymanej w dniu 8 maja 2018 r. wystawionej przez C. Sp. z o.o. na kwotę 6.809,55 zł;

b) za czerwiec 2018 r.:

- ulgi z dnia 29 grudnia 2017 r., otrzymanej w dniu 8 stycznia 2018 r., wystawionej przez A. Sp. z o.o. na kwotę 8.699,18 zł;

- ulgi z dnia 27 czerwca 2018 r., otrzymanej w dniu 4 lipca 2018 r., wystawionej przez S. Sp. z o.o. na kwotę 1.574,97 zł;

- ulgi z dnia 9 lipca 2018 r., otrzymanej w dniu 12 lipca 2018 r., wystawionej przez P. Sp. z o.o. na kwotę 459,42 zł

- ulgi z dnia 6 lipca 2018 r., otrzymanej w dniu 11 lipca 2018 r., wystawionej przez A. Sp. z o.o. na kwotę 17.688,68 zł;

c) za wrzesień 2018 r.:

- ulgi z dnia 20 lipca 2018 r., otrzymanej w dniu 27 lipca 2018 r. wystawionej przez A. Sp. z o.o. na kwotę 2.041,41 zł;

- ulgi z dnia 31 lipca 2018 r., otrzymanej w dniu 6 sierpnia 2018 r. wystawionej przez A. Sp. z o.o. na kwotę 3.250,70 zł;

- ulgi z dnia 20 lipca 2018 r., otrzymanej w dniu 7 sierpnia 2018 r. wystawionej przez P. Sp. z o.o. na kwotę 656,63 zł.

Od powyższej decyzji organu pierwszej instancji, spółka złożyła odwołanie, zarzucając naruszenie [art. 81 § 1](#) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm., dalej także "Ordynacja podatkowa") w zw. z [art. 49 ust. 1](#) ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 511 z późn. zm., dalej jako: "ustawa o rehabilitacji") oraz art. 22 ust. 4 tej ustawy poprzez jego błędną interpretację i w konsekwencji niezgodne z obowiązującymi przepisami kwestionowanie prawa spółki do korekty deklaracji, w związku z przysługującym jej uprawnieniem do obniżenia wpłat na PFRON na podstawie [art. 22](#) ustawy o rehabilitacji, poprzez skorygowanie błędnie

wypełnionej deklaracji miesięcznej wpłaty na PFRON. W związku z powyższym spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości, przyjęcie złożonych korekt deklaracji za prawidłowe i umorzenie postępowania w sprawie.

Decyzją z (...) grudnia 2020 r. Minister Rodziny i Polityki Społecznej (dalej jako: "minister", "organ odwoławczy") utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Podzielił stanowisko organu pierwszej instancji, co do czasu na wykorzystanie obniżenia wpłat na PFRON. Zdaniem ministra, stanowisko spółki, że póki zobowiązanie wynikające z przedmiotowej deklaracji nie uległo przedawnieniu, droga proceduralna do dokonania zmian (skorzystania z ulgi) nie została definitywnie zamknięta, pozostaje w sprzeczności z [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji, który nie wskazuje żadnych wyjątków.

Minister uznał za bezzasadny podniesiony przez spółkę zarzut dotyczący naruszenia [art. 81 § 1](#) ordynacji podatkowej, tj. kwestionowania prawa strony do korekty deklaracji, wskazując, że wygasło prawo do zastosowania ulgi.

Pismem z 12 stycznia 2021 r. spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na powyższą decyzję ministra, zaskarżając ją w całości. Decyzji tej zarzuciła naruszenie:

1) [art. 81 § 1](#) ordynacji podatkowej, w zw. z [art. 49 ust. 1](#) ustawy o rehabilitacji oraz [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji poprzez jego błędną interpretację i w konsekwencji niezgodne z obowiązującymi przepisami kwestionowanie prawa skarżącej do korekty deklaracji, w związku z przysługującym jej uprawnieniem do dokonywania obniżenia wpłat na PFRON na podstawie [art. 22](#) ustawy o rehabilitacji poprzez skorygowanie błędnie wypełnionej deklaracji miesięcznej wpłaty składanej Zarządowi PFRON;

2) [art. 2](#) Konstytucji RP w związku z [art. 2a](#) i [art. 121 § 1](#) ordynacji podatkowej oraz [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji polegające na przyjęciu nieznajdującej oparcia w treści przepisu praktyki administracyjnej opartej na koncepcji "przedawnienia" prawa do obniżenia wpłaty na PFRON w ramach, której Prezes PFRON podejmuje weryfikację złożonych deklaracji po upływie 6 miesięcznego terminu od złożenia deklaracji i w wyniku przyjętej praktyki przyjmuje, że droga do skorygowania błędów jest zamknięta, w efekcie czego [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji stanowi swoistą "pułapkę" na płatników składek, którzy tracą prawo od obniżenia wpłaty na PFRON pomimo spełnienia warunków ulgi i zrealizowania preferowanego przez ustawodawcę celu w postaci wykorzystania produkcji lub usługi pochodzących od podmiotów spełniających kryteria w zakresie zatrudniania osób niepełnosprawnych.

Mając na uwadze przedstawione zarzuty spółka wniosła o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia (...) grudnia 2020 r., uchylenie w całości - na podstawie [art. 135](#) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - decyzji Prezesa Zarządu Państwowego

Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnoprawnych z dnia 18 września 2019 r. określającej wysokość zobowiązań z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz zasądzenie na jej rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Uzasadniając pierwszy z zarzutów skarżąca podniosła, że kwota przysługującego obniżenia we wpłatach na PFRON w momencie zastosowania spełniała łącznie następujące warunki:

- została już nabyta (spółka znajdowała się w posiadaniu informacji o kwocie obniżenia),
- nie została jeszcze w całości wykorzystana w innych deklaracjach (spółka nie wykazała jej w żadnej deklaracji),
- nie upłynął okres na korzystanie z niej (w dacie wykorzystywania obniżenia skarżącej przysługiwało prawo do przedmiotowego obniżenia, które zostało wykazane w deklaracji DEK-I-0 i w tym zakresie brak jest podstaw do przyjęcia, że upłynął sześciomiesięczny termin przewidziany w [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji).

Tym samym według skarżącej spełniła ona wszelkie przewidziane prawem oraz wskazane przez Prezesa PFRON przesłanki do skorzystania z przedmiotowej ulgi. Dodatkowo, w momencie złożenia korekty deklaracji nie upłynął jeszcze okres przedawnienia zobowiązania "składowego", w związku z czym spółka miała prawo do złożenia korekt na formularzach DEK-I-u.

Uzasadniając drugi z zarzutów podniesionych w skardze skarżąca wskazała, że wychodząc od błędnego określenia o przedawnieniu prawa do obniżenia wpłat na PFRON, prezes przyjął praktykę administracyjną, w której przyjmuje deklaracje płatników, a następnie po upływie sześciomiesięcznego terminu uznawanego przez ten organ za termin "przedawnienia" prawa do obniżenia wpłaty wzywa do korekt, które w jego ocenie mogą prowadzić wyłącznie do utraty prawa do ulgi, ponieważ powiązanie ulgi z wykazaniem ściśle określonego zaświadczenia wyklucza możliwość korekty błędu. Zdaniem skarżącej, Prezes PFRON toleruje sytuację, którą uznaje za błąd w składanych deklaracjach oraz podejmuje czynności w czasie, w którym w jego ocenie z uwagi na upływ sześciomiesięcznego terminu brak jest możliwości dokonania korekty błędu zaistniałego w deklaracji, o którym miał wiedzę. Zdaniem skarżącej, można mówić o swoistym wyczekiwaniu przez organ na zamknięcie drogi do skorygowania błędu. W efekcie przyjętej praktyki, [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji stanowi swoistą "pułapkę" na płatników składek, którzy tracą prawo do obniżenia wpłaty na PFRON pomimo spełnienia warunków ulgi i zrealizowania preferowanego przez ustawodawcę celu w postaci wykorzystania produkcji lub usługi pochodzących od podmiotów spełniających kryteria w zakresie zatrudniania osób niepełnosprawnych tylko z uwagi na fakt popełnienia formalnego błędu w złożonej deklaracji w zakresie wskazania dokumentu

dającego prawo do obniżki, tak jak miało miejsce w przypadku skarżącej. Na skutek błędu w składanych deklaracjach wpisano zaświadczenia, które już zostały wykazane w deklaracjach za miesiące poprzedzające, a jednocześnie z uwagi na "skonsumowanie" pełnej kwoty ulgi nie wpisano "na zapas" innych zaświadczeń. Zdaniem spółki, zachowanie Prezesa PFRON wpisuje się w nurt zachowań, gdzie źródłem dodatkowych wpływów z tytułu należności publicznoprawnych nie jest zmiana przepisów ustawowych realizowana przez parlament, a swoista maksymalizacja dochodów przez agendy państwowe w wyniku przyjęcia praktyki administracyjnej wykraczającej poza ustawowy sens przepisów oraz podważającej cel preferowany przez ustawodawcę. Przyznana przez parlament preferencja, która ma skłaniać do zakupów od podmiotów zatrudniających osoby niepełnosprawne "znika" w procesie stosowania prawa przez Prezesa PFRON podyktowanym wyłącznie celem maksymalizacji wpływów ze składek. Takie zachowanie Prezesa PFRON, zaakceptowane przez Ministra Rodziny i Polityki Społecznej trudno uzasadnić w świetle:

- [art. 2](#) Konstytucji RP, który statuuje Polskę jako demokratyczne państwo prawne;
- [art. 2a](#) ordynacji podatkowej, który w razie niejasności przepisów nakazuje dokonywać ich wykładni na korzyść podmiotu zobowiązanego do uiszczenia danin publicznych oraz;
- [art. 121 § 1](#) ordynacji podatkowej statuującego obowiązek działania przez wszelkie organy pobierające należności publicznoprawne w sposób budzący zaufanie do tych organów.

W odpowiedzi na skargę minister wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

### **Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje.

Zgodnie z treścią [art. 1 § 1](#) i [§ 2](#) ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Ocenie sądu podlega zgodność aktów, w tym kończących postępowanie lub podlegających zaskarżeniu zażaleniem postanowień wydanych w postępowaniu administracyjnym lub egzekucyjnym, z prawem procesowym i materialnym, obowiązującym w dacie wydania postanowienia. Zgodnie natomiast z treścią [art. 134](#) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej jako "p.p.s.a.") sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (...). Sąd nie może przy tym wydać orzeczenia na niekorzyść strony skarżącej, chyba że dopatrzy się naruszenia prawa skutkującego stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Wykładnia powołanego wyżej przepisu wskazuje, że sąd ma prawo, ale i obowiązek dokonania oceny zgodności

z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego nawet wówczas, gdy dany zarzut nie został w skardze podniesiony.

Należy również wyjaśnić, że niniejsza sprawa została rozpoznana na rozprawie przeprowadzonej przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, stosownie do treści art. 15 zys4 ust. 2 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych.

Spór w niniejszej sprawie dotyczył możliwość wykorzystania przez skarżącą ulg we wpłatach na PFRON, wykazanych w korektach deklaracji DEK-I-0 za maj, czerwiec i wrzesień 2018 r.

Stan faktyczny niniejszej sprawy nie jest sporny. Organ odwoławczy ustalił, że za wskazany okres, spółka złożyła - w wymaganym przepisami terminie - miesięczne deklaracje wpłat na PFRON oraz deklaracje o korzystaniu z obniżenia tych wpłat. Z materiału dowodowego sprawy wynika również, że - na wezwanie organu pierwszej instancji - w piśmie z 6 maja 2019 r. skarżąca przedstawiła zestawienie obniżeń, które nabyła, ale nie wykazała w deklaracjach miesięcznych do wykorzystania. Skarżąca złożyła również korekty deklaracji za wskazany wyżej, sporny okres. Okoliczności te pozostają w sprawie poza sporem. Poza sporem pozostaje również, że informacje o kwocie obniżenia wskazane przez spółkę w korektach deklaracji, były w jej posiadaniu już w okresie, którego dotyczyła korekta. Nie jest również sporne w sprawie, że spółka nie wykorzystwała przedmiotowego obniżenia w żadnej innej deklaracji. Te okoliczności podnoszone przez spółkę w odwołaniu nie zostały zakwestionowane przez organ odwoławczy. Podkreślić należy, że jedyną okolicznością, dla której organ odwoławczy zakwestionował prawidłowość stanowiska skarżącej, jest fakt złożenia deklaracji i tym samym "ujawnienia" informacji o kwocie obniżenia dopiero w maju 2019 r., co stanowi - w ocenie organu - o przekroczeniu terminu, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o rehabilitacji.

Jest to zatem spór co do prawa - rozumienia wskazanego przepisu ustawy o rehabilitacji.

Zgodnie z treścią art. 22 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, wpłaty na Fundusz, o których mowa w art. 21, 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:

1) znacznego stopnia niepełnosprawności lub



2) 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".

Przepis ust. 2 art. 22 ww. ustawy stanowi natomiast, że 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.

Stosownie do treści [art. 22 ust. 3](#) ustawy o rehabilitacji, obniżenie wpłaty przysługuje do wysokości 50% wpłaty na Fundusz, do której obowiązany jest nabywca w danym miesiącu. Natomiast w myśl (kluczowego w sprawie) ustępu 4 [art. 22](#) ustawy o rehabilitacji, 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.

W ocenie sądu, wbrew stanowisku wyrażonemu przez organy w obu wydanych w sprawie decyzjach, skarżąca nie wykorzystała informacji o kwotach obniżenia po upływie terminu, o którym mowa w ostatnim z przytoczonych przepisach. **Użyty przez ustawodawcę zwrot "kwota obniżenia może być uwzględniona" oznacza, że kwota ta może być brana pod uwagę - "rozliczona" we wskazanym okresie 6 miesięcy (w odniesieniu do wpłat na PFRON za ten okres), licząc od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia.** Taka sytuacja ma miejsce w sprawie niniejszej. W złożonych pierwotnie deklaracjach skarżąca wykazała kwotę obniżenia. Wówczas miało miejsce **jedynie błędne wskazanie informacji co do dokumentów stanowiących podstawę obniżenia. Korekta doprowadziła do wskazania prawidłowych dokumentów stanowiących podstawę do obniżki wpłat na PFRON. Ma zatem rację skarżąca, że dokonana przez nią korekta stanowiła de facto czynność techniczną - wykazanie podstawy obniżenia w deklaracji DEK-I-u, zaś przepis [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji nie uzależnia prawa do obniżenia od takiej czynności technicznej.**

Zdaniem sądu, nawet gdyby uznać, że złożenie korekty nie stanowiło czynności technicznej, stanowisko organów nie jest prawidłowe. Złożona przez skarżącą korekta odniosła ten skutek, że sporne obniżenie wpłat na PFRON odnosiło się do okresu rozliczeniowego, w którym nie upłynął sześciomiesięczny termin od dnia uzyskania



informacji o kwocie obniżenia Sporne obniżenie, choć wykazane w korekcie z 2019 r., nie dotyczyło tego okresu, lecz właśnie ww. sześciomiesięcznego terminu od dnia uzyskania informacji o kwocie obniżenia - maja, czerwca i września 2018 r.

W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, organ odwoławczy stwierdził, odnosząc się do kwestii prawa złożenia korekty deklaracji, że w sprawie niniejszej wygasło prawo do zastosowania ulgi z [art. 22 ust. 4](#) wygasło. Z takim poglądem można byłoby się zgodzić gdyby np. informację otrzymaną 8 stycznia 2018 r. skarżąca zamierzała uwzględnić we wpłatach na PFRON po 8 lipca 2018 r. (tj. po upływie 6 miesięcy). Taka sytuacja nie miała miejsca w niniejszej sprawie. Jak to już zostało podniesione - sporne kwoty obniżenia zostały uwzględnione we wpłatach na PFRON odnoszących się do okresu, w którym nie upłynęło 6 miesięcy od dnia uzyskania przez skarżącą informacji o kwocie obniżenia. Zdaniem sądu, skarżąca trafnie podniosła w skardze, że w sprawie niniejszej nie doszło do "rozszerzenia ram czasowych na wykorzystanie obniżenia". Na tle okoliczności faktycznych niniejszej sprawy nie ulega przecież wątpliwości, że:

- skarżąca znajdowała się w posiadaniu informacji o kwocie obniżenia,
- powyższe sporne informacje, w których posiadaniu była skarżąca nie zostały wykazane w żadnej deklaracji,
- w okresie w którym "wykorzystano" przedmiotowe obniżenie nie upłynął sześciomiesięczny termin, o którym mowa w [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji.

W ocenie sądu, w sytuacji gdy złożone przez skarżącą pierwotne deklaracje zawierały błędy, była ona uprawniona do złożenia ich korekty - na podstawie [art. 81 § 1](#) ordynacji podatkowej w zw. z [art. 49 ust. 1](#) ustawy o rehabilitacji, co zresztą uczyniła i co akcentowała w toku postępowania w niniejszej sprawie.

Zaakceptowanie stanowiska organu odwoławczego wyrażonego w zaskarżonej decyzji czyniłoby całkowicie iluzorycznym prawo skarżącej do złożenia korekty błędnych deklaracji. Zauważyć przy tym należy, że w przepisach ustawy o rehabilitacji nie została wyłączona możliwość złożenia korekty deklaracji, wynikająca z powołanych przepisów. Jakakolwiek wątpliwość w tym zakresie winna zostać rozstrzygnięta na korzyść skarżącej, stosownie do treści [art. 2a](#) ordynacji podatkowej.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, zaskarżona decyzja organu odwoławczego została wydana z naruszeniem przepisów [art. 22 ust. 4](#) ustawy o rehabilitacji oraz [art. 81 § 1](#) ordynacji podatkowej w zw. z [art. 49 ust. 1](#) ustawy o rehabilitacji, co słusznie zostało zarzucone w skardze. Powyższe świadczy również o wydaniu zaskarżonej decyzji z naruszeniem zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, o której stanowi przepis [art. 121 § 1](#) ordynacji podatkowej. Z uwagi na wskazane naruszenia, zaskarżona decyzja organu odwoławczego została uchylona na podstawie [art. 146 § 1 pkt 1 lit. a\)](#) i [c\)](#) p.p.s.a., o czym sąd orzekł w punkcie

1. sentencji wyroku. W toku dalszego postępowania w sprawie, organ odwoławczy uwzględni ocenę prawną przedstawioną w niniejszym uzasadnieniu.

O kosztach postępowania są orzekł w punkcie 2. sentencji wyroku, na podstawie [art. 200](#) w zw. z [art. 205 § 2](#) p.p.s.a. Łączną kwotę 4824 zł zasądzoną z tego tytułu na rzecz skarżącej stanowią: wpis od skargi - 1224 zł i wynagrodzenie pełnomocnika - 3 600 zł.

Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.