

Wyrok

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 12 czerwca 2019 r.

V SA/Wa 490/19

Termin przekazywania środków na ZFRON.

Zwiń/Rozwiń tezy

TEZA aktualna

Nieprzekazanie środków na rachunek funduszu w terminie 7 dni od dnia, w którym środki te uzyskano, tj. od dnia wypłaty wynagrodzeń, jest zagrożone sankcją określoną w art. 33 ust. 3 pkt 3 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia WSA Beata Blankiewicz-Wółtańska.

Sędziowie WSA: Andrzej Kania, Michał Sowiński (spr.).

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 12 czerwca 2019 r. sprawy ze skargi A. Sp. z o.o. z siedzibą w W. na decyzję Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych z dnia...stycznia 2019 r. nr... w przedmiocie zobowiązania do zwrotu środków z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych

1. uchyla zaskarżoną decyzję,
2. zasądza od Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na rzecz A. Sp. z o.o. z siedzibą w W. kwotę 13 595 zł (słownie: trzynaście tysięcy pięćset dziewięćdziesiąt pięć złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie faktyczne

Przedmiotem skargi A. Sp. z o.o. z siedzibą w W. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie jest decyzja Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych z dnia (...) stycznia 2019 r. znak: (...), nakazująca zwrot dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za listopad 2017, w kwocie 277.777,93 zł wraz z odsetkami naliczonymi od ww. kwoty, w wysokości

określonej jak dla zaległości podatkowych od dnia ich otrzymania w poszczególnych miesiącach do dnia zapłaty.

Zaskarżona decyzja zapadła w następującym stanie faktycznym.

W dniach od 23 do 27 kwietnia 2018 r. oraz od 7 do 11 maja 2018 r., na podstawie [art. 26a ust. 11 pkt 1](#) ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2046, z późn. zm.); dalej: "u.r.o.n.". Organ przeprowadził kontrolę w - "A." sp. z o.o. w zakresie ustalenia stanu faktycznego i prawnego dotyczącego spełniania przez stronę warunków do otrzymywania miesięcznego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za okresy sprawozdawcze: od października 2014 r. do listopada 2017 r. W wyniku kontroli stwierdzono następujące nieprawidłowości:

niezgodność wykazywanych w informacji INF-D-P danych osobowych (błąd imienia lub nazwiska) - w odniesieniu do 2 pracowników za 4 miesiące (okresy rozliczeniowe);

błędny numer PESEL - w odniesieniu do 2 pracowników za 3 miesiące (okresy rozliczeniowe);

brak efektu zachęty - w odniesieniu do jednego pracownika za 12 miesięcy (12 okresów rozliczeniowych) brak orzeczenia o stopniu niepełnosprawności - w odniesieniu do jednego pracownika za 9 miesięcy (9 okresów rozliczeniowych);

błąd schorzeń specjalnych-w odniesieniu do jednego pracownika za jeden miesiąc (1 okres rozliczeniowy);

wykazywanie w informacjach INF-D-P wymiaru zatrudnienia wyższego niż był faktycznie - w odniesieniu do 2 pracowników za 2 miesiące (2 okresy rozliczeniowe);

rozbieżności między wykazywanymi w informacji INF-D-P kwotami kosztów płacy a stanem faktycznym-w odniesieniu do 579 pracowników za 1444 miesiące (tj. okresy rozliczeniowe);

złożenie informacji INF-D-P w przypadku pracowników posiadających lekki lub umiarkowany stopień niepełnosprawności, wobec których po lutym 2011 r. stwierdzono ustalone prawo do emerytury - w odniesieniu do 33 pracowników łącznie za 92 miesiące (92 okresy rozliczeniowe);

nieterminowe opłacenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych - w odniesieniu do 387 pracowników za 387 miesięcy (okresów rozliczeniowych)

W wystąpieniu pokontrolnym z dnia (...) maja 2018 r., znak: (...) poinformowano Stronę o stwierdzonych nieprawidłowościach. Wskazano również, że stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości skutkują nienależnym pobraniem środków PFRON tytułem dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych w kwocie 318.752,78

zł. Strona pismem z dnia 21 czerwca 2018 r., w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne, poinformowała o zastosowaniu się do zaleceń pokontrolnych. Ponadto Strona wskazała w jakim zakresie nie wnosi zastrzeżeń i przedstawiła dodatkowe wyjaśnienia w zakresie dotyczącym opłacenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Pismem z dnia 16 lipca 2018 r., znak: (...), na podstawie art. 49e ustawy o rehabilitacji pracodawcę wezwano do zwrotu kwoty 278.441,18 zł wraz z odsetkami jak dla zaległości podatkowych naliczonymi od tej kwoty, od dnia jej otrzymania w odniesieniu do nieprawidłowości dotyczących poszczególnych okresów sprawozdawczych do dnia wpłaty. W wezwaniu wskazano, że kwota nienależnie pobranego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za okresy sprawozdawcze: styczeń, maj, październik 2016 r. oraz listopada 2017 r. wyliczona została na podstawie ustaleń zawartych w protokole kontroli problemowej z dnia 11 maja 2018 r. oraz dokumentów złożonych przez Stronę, w tym korekt dokumentów w SODiR, w związku z następującymi nieprawidłowościami wpływającymi na wysokość kwoty do zwrotu:

rozbieżności między wykazywanymi w informacji INF-D-P kwotami kosztów płacy a stanem faktycznym - stwierdzono w odniesieniu do 2 pracowników za 2 miesiące (okresy rozliczeniowe);

ustalone prawo do emerytury od marca 2011 r. (dot. osób posiadających lekki oraz umiarkowany stopień niepełnosprawności) - stwierdzono w odniesieniu do 1 pracownika za 1 miesiąc (okres rozliczeniowy), nieterminowe opłacenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych - stwierdzono w odniesieniu do 387 pracowników za 387 miesięcy (okresów rozliczeniowych).

W wezwaniu do zapłaty wskazano termin i spełnienia świadczenia oraz nr konta bankowego PFRON. Jednocześnie Strona została pouczona o skutkach braku zwrotu dofinansowania we wskazanym terminie. Powyższe pismo doręczono stronie w dniu 18 lipca 2018 r. Strona pozostawiła powyższe wezwanie bez odpowiedzi i nie dokonała zwrotu środków PFRON w określonym terminie.

Wobec tych okoliczności faktycznych, pismem z dnia 26 października 2018 r., znak: (...) zawiadomiono stronę o wszczęciu z urzędu postępowania administracyjnego w sprawie o zwrot środków PFRON wypłaconych stronie tytułem nr dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za okresy sprawozdawcze: październik 2016 r. i listopad 2017 r. Poinformowano, iż wstępnie oszacowano kwotę zwrotu wypłaconych środków na 278.227,93 zł. Kwota powyższa została wyliczona na podstawie ustaleń zawartych w protokole kontroli problemowej z dnia 11 maja 2018 r., w którym stwierdzono nieprawidłowości w zakresie spełnienia przez pracodawcę warunków do otrzymania miesięcznego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za ww. okresy sprawozdawcze, tj. w związku z następującymi nieprawidłowościami wpływającymi na wysokość kwoty do zwrotu:

rozbieżności między wykazywanymi w informacji INF-D-P kwotami kosztów płacy a stanem faktycznym - stwierdzono w odniesieniu do jednego pracownika za jeden miesiąc (okres rozliczeniowy);

nieterminowe opłacenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych - stwierdzono w odniesieniu do 387 pracowników za 387 miesięcy (okresów rozliczeniowych).

Po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego, zaskarżoną do Sądu decyzją z dnia (...) stycznia 2019 r., wydaną na podstawie [art. 26a ust. 11 pkt 1](#), art. 49e ust. 1 i 2 ustawy o rehabilitacji w punkcie I. nakazano A." sp.o.o. zwrot dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za listopad 2017, w kwocie 277.777,93 zł wraz z odsetkami naliczonymi od ww. kwoty, w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych od dnia ich otrzymania w poszczególnych miesiącach do dnia zapłaty, oraz w punkcie II umarzano jako bezprzedmiotowe postępowanie administracyjne w przedmiocie zwrotu środków PFRON wypłaconych stronie - "A." Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością - tytułem dofinansowania do wynagrodzenia pracownika niepełnosprawnego za okres sprawozdawczy: październik 2016 r.

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniosła A. Sp. z o.o. z siedzibą w W. wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji Prezesa Zarządu PFRON z dnia (...) stycznia 2019 r. w części dotyczącej punktu I oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie:

przepisu [art. 26a ust. 1a1 pkt 3](#) w zw. z [art. 26a ust. 11 pkt 1](#) u.r.o.n. poprzez jego błędne zastosowanie, polegające na nakazie zwrotu dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych, ze względu uchybienie w zakresie terminu przekazania środków na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, co nie stanowi przesłanki negatywnej w zakresie prawa do dofinansowania, przepisów [art. 6](#), [7](#), [7a](#), i [8](#) ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1257, z późn. zm.); dalej: "k.p.a.", poprzez przeprowadzenie postępowania bez podstawy prawnej, w sposób rozstrzygający wątpliwości na niekorzyść strony oraz naruszający zasadę prowadzenia postępowania administracyjnego w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, a także poprzez naruszenie zasady proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania, na skutek pozbawienia strony do należnego jej dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych wyłącznie na skutek dowolnej interpretacji przepisów dotyczących zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, pomimo nałożenia na stronę sankcji z tego tytułu, co faktyczne stanowi wielokrotne karanie za ten sam czyn.

W odpowiedzi na skargę organ podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji wniósł oddalenie skargi.

Uzasadnienie prawne

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z [art. 1](#) ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1066, z późn. zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę administracji publicznej pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Stosownie do treści [art. 3 § 1](#) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, z późn. zm.); dalej: "p.p.s.a.", sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Oznacza to, że sąd rozpoznając skargę ocenia, czy zaskarżona decyzja nie narusza przepisów prawa materialnego bądź przepisów postępowania administracyjnego. Uwzględnienie skargi następuje w przypadku stwierdzenia naruszenia przez Sąd przepisów prawa, wskazanego w [art. 145 § 1 pkt 1](#) p.p.s.a.

Oceniając sporną decyzję w tym zakresie Sąd uznał, iż jest ona nieprawidłowa w części dotyczącej nakazania zwrotu środków PFRON przekazanych tytułem dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za listopad 2017 r. w kwocie 277.777,93 zł wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych liczonymi od dnia 4 stycznia 2018 r. do dnia wpłaty.

Należy wyjaśnić, iż zgodnie z [art. 26a ust. 1a1 pkt 3](#) ustawy o rehabilitacji miesięczne dofinansowanie nie przysługuje jeżeli miesięczne koszty płacy zostały poniesione przez pracodawcę z uchybieniem terminów, wynikających z odrębnych przepisów, przekraczającym 14 dni.

W myśl [art. 33 ust. 1](#) u.r.o.n. podmiot prowadzący zakład pracy chronionej ma obowiązek utworzyć zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych (ZFRON), którego środki służą finansowaniu rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej, w tym indywidualnych programów rehabilitacji osób niepełnosprawnych opracowywanych przez powołane przez pracodawców komisje rehabilitacyjne oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych, zgodnie z zakładowym regulaminem wykorzystania tych środków (ust. 4). Zgodnie z art. 33 ust. 2 fundusz rehabilitacji tworzy się w szczególności:

- ze środków, o których mowa w art. 31 ust. 3 pkt 1 lit. b;
- z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, zgodnie z odrębnymi przepisami (pkt 2);
- z wpływów z zapisów i darowizn (pkt 3);
- z odsetek od środków zgromadzonych na rachunku funduszu rehabilitacji (pkt 4);

- ze środków pochodzących ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków funduszu, w części niezamortyzowanej (pkt 5).

Katalog źródeł pochodzenia środków funduszu zakładowego ma charakter otwarty. Obok części zaliczek na podatek dochodowy pobranych od wynagrodzeń pracowników tworzą go przykładowo m.in. środki, o których mowa w art. 31 ust. 3 pkt 1 lit. b ustawy, a więc 90% środków pochodzących ze zwolnień uzyskanych przez podmiot prowadzący zakład pracy chronionej (spełniający warunek z art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b) w podatku od nieruchomości, podatku rolnym, podatku leśnym, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz w opłatach (na podstawie [art. 31 ust. 1](#) u.r.o.n.), a także wpływy z darowizn i zapisów, odsetki od środków zgromadzonych na rachunku funduszu i środki ze zbycia środków trwałych zakupionych z funduszu w niezamortyzowanej części.

W [art. 33 ust. 3](#) u.r.o.n. uregulowano obowiązki pracodawcy w zakresie prowadzenia funduszu zakładowego. Stosownie do analizowanego [art. 33 ust. 3 pkt 3](#) u.r.o.n. do takich obowiązków należy przekazywanie środków funduszu rehabilitacji na rozliczeniowy rachunek bankowy ZFRON w terminie 7 dni, od dnia w którym środki te uzyskano. Z kolei niewykonanie obowiązków w tym zakresie skutkuje dla prowadzącego zakład pracy chronionej konsekwencjami określonymi w art. 33 ust. 4a pkt 1 i 2, ust. 4a1 oraz ust. 4a2. Stosownie do ust. 4a pkt 2 przepisu, w przypadku niezgodnego z ust. 4 przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji, pracodawca jest obowiązany do dokonania wpłaty w wysokości 30% tych środków na Fundusz w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ujawnienie niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji, a także niedotrzymanie terminu, o którym mowa w ust. 3 pkt 3.

Przypomnieć należy, że wynikający z [art. 33 ust. 3 pkt 3](#) u.r.o.n. obowiązek przekazywania na rachunek zakładowego funduszu środków w terminie 7 dni od dnia, w którym środki te uzyskano, jest przepisem generalnym i odnosi się nie tylko do części pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (ust. 2 pkt 2), ale także do wszystkich innych środków tworzących ten fundusz. W art. 33 ust. 2 pkt 2 ustawodawca wskazał wyraźnie, że fundusz tworzony jest z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zgodnie z odrębnymi przepisami. Odesłanie do innych, odrębnych przepisów dotyczy wyłącznie środków pochodzących z zaliczek na podatek pobranych przez prowadzącego zakład pracy chronionej jako płatnika.

Tymi odrębnymi przepisami, o których stanowi [art. 26a ust. 1a1 pkt 3](#), jak i [art. 33 ust. 2 pkt 2](#) u.r.o.n., są niewątpliwie regulacje zawarte w [art. 38 ust. 1](#) i [ust. 2 pkt 1](#) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.); dalej: "u.p.d.o.f.", jak również w [ustawie](#) z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), dalej: "O.p.". Zgodnie z zasadą wyrażoną w [art. 38 ust. 1](#) u.p.d.o.f. płatnicy, o których mowa w art. 31 i art. 33-35,

obowiązani są do przekazywania kwot pobranych zaliczek na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Z kolei zgodnie z [art. 38 ust. 2 pkt 1](#) u.p.d.o.f. płatnicy będący zakładami pracy chronionej kwoty pobranych zaliczek na podatek od przychodów z tytułów określonych w art. 12 oraz od zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, wypłacanych przez tych płatników:

a) za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku u tego płatnika przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, przekazują:

- w 40% na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych,

- w 60% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych,

b) za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku u tego płatnika przekroczył kwotę, o której mowa w lit. a), przekazują na zasadach określonych w ust. 1.

Porównanie norm wynikających z regulacji [art. 33 ust. 2 pkt 2](#) i [ust. 3 pkt 3](#) u.r.o.n. z normami wynikającymi z [art. 38 ust. 1](#) i [ust. 2 pkt 1](#) u.p.d.o.f. wskazuje na znacznie szerszy zakres tych pierwszych, tak podmiotowy, jak i przedmiotowy. Odnoszą się one do wszystkich kategorii środków zasilających ZFRON oraz podmiotów realizujących obowiązki w tym zakresie. Jedynie w przypadku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych obowiązki pracodawcy prowadzącego zakład pracy chronionej powiązane zostały z obowiązkami płatnika w zakresie pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek, wynikającymi z "odrębnych przepisów" tj. [art. 38 ust. 1](#) i [ust. 2 pkt 1](#) u.p.d.o.f. Obowiązkiem płatnika wynikającym z [art. 38 ust. 1](#) jest odprowadzanie pobranych zaliczek na rachunek właściwego urzędu skarbowego do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym je pobrano. W przypadku płatnika będącego zakładem pracy chronionej obowiązek przekazywania pobranych zaliczek oznacza obowiązek ich wpłaty na konto ZFRON, ale tylko za miesiące od początku roku do miesiąca, w którym dochód płatnika przekroczył górną granicę pierwszego progu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych (ust. 2 pkt 1 lit. a). W razie przekroczenia tej granicy, zaliczki pobrane w pozostałych miesiącach roku płatnik obowiązany jest przekazać na konto urzędu skarbowego, według zasad z ust. 1 (ust. 2 pkt 1 lit. a).

Skarżąca trafnie wskazała zatem, iż nieprzekazanie środków na rachunek funduszu w terminie 7 dni od dnia, w którym środki te uzyskano, tj. od dnia wypłaty wynagrodzeń, jest zagrożone sankcją określoną w [art. 33 ust. 3 pkt 3](#) u.r.o.n. Ustawa o rehabilitacji, w zakresie dotyczącym zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych wprowadza bowiem w przywołanym przepisie termin, którego naruszenie skutkuje sankcją w wysokości 30% nieterminowo przekazanych środków. Wprawdzie Trybunał

Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 marca 2006 r., [K 13/05](#) stwierdził, że wprowadzenie obowiązku wpłaty 30% środków na rzecz Funduszu (PFRON) ma znaczenie przede wszystkim prewencyjne, służące dyscyplinowaniu pracodawców, a nie represyjne, ale nie zmienia to oceny dolegliwości tego środka (por. uchwała NSA z dnia 19 grudnia 2016 r., [II FPS 4/16](#), dostępna w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Niesporne jest przy tym, że kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wynagrodzeń wypłaconych w grudniu 2017 r. zostały przekazane na ZFRON w dniu 3 stycznia 2018 r., tj. przed terminem płatności określonym w art. 38 ust. 1 u.p.d.o.f.

W ocenie Sądu, skarżąca zasadnie wywodzi, że działanie organu polegające na obciążeniu Spółki obowiązkiem zwrotu dofinansowania bez wskazania wyrażnej podstawy prawnej, wyłącznie w oparciu o dokonaną interpretację przepisów dotyczących dofinansowań i ZFRON, stanowi zastosowanie środka nieproporcjonalnego, jak również powoduje nierówne traktowanie pracodawcy zatrudniającego osoby niepełnosprawne, wobec innych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Podkreślenia wymaga, że odprowadzanie środków pochodzących z podatków na fundusz rehabilitacji (PFRON i ZFRON) nie stanowi ani zwolnienia podatkowego, ani też szczególnego przywileju, co nie jest w orzecznictwie sporne. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą, po spełnieniu ściśle określonych wymogów i wystaraniu się o status zakładu pracy chronionej, przejmuje pewne zadania państwa w zakresie zatrudnienia, rehabilitacji i pomocy osobom niepełnosprawnym i na ten cel, niewątpliwie społecznie użyteczny, uzyskuje określone środki, które może wykorzystać dla realizacji sprecyzowanych w ustawie zadań. Jest to argument przemawiający za konkluzją o braku podstaw do odmiennego (gorszego) traktowania płatnika będącego zakładem pracy chronionej w zakresie obowiązków związanych z pobieraniem i odprowadzaniem pobranych zaliczek na podatek od wynagrodzeń na fundusz rehabilitacji niż innych pracodawców - płatników, którzy takiego statusu nie posiadają, a pobrane środki odprowadzają do właściwego urzędu skarbowego. Nie sposób przy tym pominąć sankcji grożących z tytułu nieterminowego odprowadzenia środków na fundusz zakładowy, określonych w [art. 33 ust. 4a pkt 2](#) u.r.o.n., bardziej restrykcyjnych, niż w ustawach podatkowych. O ile bowiem nieterminowe uiszczenie podatków skutkuje obowiązkiem zapłaty ustawowych odsetek, to w tym przypadku uchybienie terminu skutkuje obowiązkiem wpłaty 30% środków na PFRON. W związku z tym, w sytuacji przyjęcia takiej niekorzystnej, w porównaniu do innych płatników, interpretacji obowiązków w zakresie odprowadzania pobranych zaliczek mogłoby prowadzić do zniweczenia celu, niewątpliwie społecznie użytecznego, przyświecającego przyjętym w ustawie o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych rozwiązaniom (por. uchwała NSA z dnia 19 grudnia 2016 r., [II FPS 4/16](#), dostępna w

Zasadnie przy tym w skardze wskazano, że zasada przyjaznej interpretacji przepisów (in dubio pro libertate), wprowadzona do polskiego systemu prawa ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 935), z dniem 1 czerwca 2017 r., w postaci przepisu art. 7a § 1 k.p.a. stanowi, że jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ. Spółka trafnie wywodzi zatem, że interpretacje i działania organu realizującego politykę wspierania zatrudnienia osób niepełnosprawnych powinny być zgodne z jej celami i mieć na uwadze w szczególności dobro zatrudnionych osób niepełnosprawnych, których prawa nie zostały przez skarżącą naruszone.

Na gruncie prawa podatkowego, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09 (publ. OTK-A 2013/6/80) wskazywał natomiast, że "organy administracji publicznej powinny - zgodnie z zasadą in dubio pro tributario - rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na korzyść podatnika. W państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej. Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne ich rozumienie i każda z wersji interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę". Zamieszczenie zatem w omawianych przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych niejasnych i nieprecyzyjnych regulacji, dotyczących terminu przekazywania pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na ZFRON daje także podstawę do sięgnięcia przy ich interpretacji do zasady in dubio pro tributario.

Mając powyższe na uwadze, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c) p.p.s.a. uchylił zaskarżoną decyzję. O kosztach sąd orzekł opierając się na treści art. 200 i 205 § 2 p.p.s.a. zw. z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a w zw. z § 2 pkt 7 rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 265, z późn. zm.). Na łączną kwotę 13.595 zł przysługujących do zwrotu stronie kosztów postępowania sąd

zaliczył 2.778 zł tytułem uiszczonego wpisu stosunkowego od skargi, 10.800 zł tytułem kosztów zastępstwa procesowego oraz 17 zł tytułem opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.