

Samoobliczenie wpłat na PFRON a nieprawidłowe dane przekazanie przez kontrahenta

Wyrok
Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 2 lutego 2022 r.
III FSK 1443/21

Teza

Jeżeli kontrahent nabywcy, przekazał mu nieprawidłowe dane, wynikające z błędnego samoobliczenia, w szczególności przez podanie nieprawdy w informacji o kwotach uprawniających do (ewentualnego) obniżenia wpłat na PFRON, dane te nie mogą stanowić zgodnego z prawem elementu samoobliczenia obniżonych wpłat w zgodnej z prawem wysokości, ponieważ z treści obowiązującego prawa jak i z możliwych do wyinterpretowania celów prawodawcy nie wynika akceptacja samoobliczenia na podstawie nieprawdziwych elementów stanu faktycznego. W takiej sytuacji szczególnie istotnego znaczenia nabierają prawa strony do realnie czynnego udziału w postępowaniu, w którym dostępne i omówione będą dowody, na podstawie których sporządzono wynik kontroli w relacji do sprzedającego.

Skład sądu

Bogusław Woźniak
Jacek Brolik (przewodniczący sprawozdawca)
Paweł Borszowski

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 2 lutego 2022 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 czerwca 2019 r., sygn. akt [III SA/Wa 3071/18](#) w sprawie ze skargi S. S.A. z siedzibą we W. na decyzję Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 16 października 2018 r. Nr (...) w przedmiocie zobowiązania z tytułu wpłat na PFRON za okres od grudnia 2013 r. do listopada 2014 r. 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Ministra Rodziny i Polityki Społecznej na rzecz S. S.A. z siedzibą we W. kwotę 2 700 (słownie: dwa tysiące siedemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 18 czerwca 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu sprawy oznaczonej sygn. akt [III SA/Wa 3071/18](#) ze skargi S. S.A. z siedzibą we W. na decyzję Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 16

października 2018 r. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za poszczególne okresy rozliczeniowe od grudnia 2013 r. do listopada 2014 r., w punkcie pierwszym uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych z dnia 29 czerwca 2018 r., w punkcie drugim zasądził od Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej na rzecz skarżącej Spółki kwotę 5.090 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

W uzasadnieniu wyroku Sąd przedstawił następujący stan sprawy:

W Przedsiębiorstwie Wielobranżowym Produkcyjno - Handlowym J. Sp. z o.o. z siedzibą w Przasnyszu, które było kontrahentem skarżącej S. S.A. została przeprowadzona kontrola w zakresie spełniania przez ten podmiot warunków dotyczących prawidłowości realizacji [art. 22](#) ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. 2018, [poz. 511](#) ze zm.; dalej: ustawa o rehabilitacji), w obszarze spełniania warunków do wystawiania informacji o kwocie obniżania wpłat na PFRON.

W trakcie tej kontroli stwierdzono nieprawidłowości m.in. w udzielanych nabywcom, w tym Spółce S., informacjach o wysokości kwot obniżenia wpłat na PFRON.

Wobec powyższego Prezes Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych decyzją z 29 czerwca 2018 r. określił Spółce S. wysokość zobowiązań z tytułu wpłat na PFRON za okres od grudnia 2013 r. do listopada 2014 r. uwzględniając prawidłową wysokość kwot obniżenia wpłat na PFRON.

Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, po rozpatrzeniu odwołania decyzją z 16 października 2018 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Prezesa Zarządu PFRON.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Spółka S. zarzuciła m.in. naruszenie art. 22 ustawy o rehabilitacji, poprzez błędną wykładnię i uznanie, że odpowiedzialność za obniżenie wpłat dokonanych na PFRON, w przypadku gdy sprzedawca usługi podaje niezgodne ze stanem faktycznym dane skutkujące zawyżeniem kwoty obniżenia w informacji o kwocie obniżenia, ponosi pracodawca - nabywca usługi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił skargę w ten sposób, że uchylił decyzje organów obu instancji.

Sąd stwierdził, że istota sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy skarżąca Spółka jest zobowiązana do uiszczenia wpłat na PFRON z powodu dokonywania obniżenia wpłat na PFRON na podstawie nieprawidłowo i z naruszeniem prawa wystawianych ulg na PFRON przez sprzedającego – Spółkę J..

Sąd ocenił, że zaskarżona decyzja podlega uchyleniu z tego powodu, że narusza przepisy postępowania podniesione w skardze, a także [art. 122](#) i [art. 191](#) Ordynacji podatkowej i to w sposób mogący mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie. Uzasadnienie zaskarżonej decyzji nie spełnia jednocześnie wymogów ustawowych, zawartych w [art. 210 § 1 pkt 6](#) w zw. z [art. 210 § 4](#) Ordynacji podatkowej, co skutkuje brakiem możliwości kontroli zaskarżonej decyzji pod względem zgodności z prawem.

Organ odwoławczy nie wypełnił ciężącego na nim ustawowego obowiązku wyjaśnienia motywów podjętego rozstrzygnięcia w taki sposób, który umożliwiłby nie tylko samej stronie zapoznanie się ze stanowiskiem organu, ale także pozwolił na przeprowadzenie kontroli sądowej zaskarżonego orzeczenia. Uzasadnienie zaskarżonej decyzji nie zawiera opisu stanu faktycznego, ani wskazania dlaczego taki stan organ odwoławczy przyjął za udowodniony, w konsekwencji nie można ustalić jaki stan faktyczny został poddany ocenie prawnej ([art. 210 § 1 pkt 6 i § 4](#) Ordynacji podatkowej). Skwitowanie przez organ odwoławczy jednym zdaniem najistotniejszej okoliczności podlegającej dowodzeniu narusza zasadę dwuinstancyjności wyrażoną w Ordynacji podatkowej, a uchybienie to stanowi podstawę do uchylenia takiej decyzji.

Odnosnie istoty sporu Sąd stwierdził, że skarżąca Spółka jako podmiot zobowiązany do wpłat na PFRON, dokonywała obniżenia wpłat na PFRON z tytułu zakupionych towarów od sprzedającego, tj. Spółki J., która wysyłała skarżącej Spółce informacje o wysokości kwoty obniżenia.

Sąd stwierdził, że w sprawie brak było dowodów, że skarżąca Spółka otrzymała korekty czy chociażby jakiejkolwiek inne informacje od sprzedającego, lub z innych źródeł, o możliwych nieprawidłowościach, jakich dopuściła się Spółka J. w zakresie wystawianych przez nią informacji o kwocie obniżania wpłat na PFRON. Sąd podkreślił, że celem dokonania stosownych korekt, jak tego chciał organ, skarżącej Spółce należało doręczyć rzetelne, pełne informacje pozwalające na dokonanie takich korekt.

Organy obu instancji nie kwestionowały w sprawie tego, że skarżąca Spółka w każdym miesiącu spełniała warunki wskazane w art. 22 ustawy o rehabilitacji, a więc prawidłowo skorzystała z ulg wystawianych przez sprzedawców usług.

Sąd przyznał rację skarżącej Spółce, która argumentowała, że zgodnie z ustawą o rehabilitacji, to sprzedawca usług jest zobowiązany do wyliczania kwoty ulgi i wystawiania informacji o kwocie obniżenia niezwłocznie po terminowym uregulowaniu należności przez nabywcę usług. Nabywca usługi nie ma ani obowiązku ani możliwości weryfikacji prawidłowości wyliczeń znajdujących się na informacjach wystawianych przez sprzedającego, bowiem ustawodawca nie wyposażył nabywcy w jakiejkolwiek narzędzie prawne skutkujące takim obowiązkiem, czy uprawnieniem. Brak jest

jakichkolwiek narzędzi prawnych umożliwiających nabywcy weryfikację kwoty ulg wystawianych przez sprzedawcę towarów.

Sąd stwierdził, że skoro skarżąca Spółka każdorazowo spełniła wszystkie wymagane przepisami warunki uzyskania prawa do obniżenia wpłat na PFRON, należało w sprawie przyjąć, że nie miała realnej możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z art. 21 ustawy o rehabilitacji. W związku z tym w takiej sytuacji skarżącej nie można zarzucić niedopełnienia obowiązków.

W konsekwencji Sąd przyjął, że organy administracji publicznej przyjmując iż odpowiedzialność za obniżenie wpłat dokonanych na PFRON, w przypadku gdy sprzedający usługi podaje niezgodne ze stanem faktycznym dane, skutkujące zawyżeniem kwoty obniżenia w informacji o kwocie obniżenia, dopuściły się błędnej wykładni przepisu art. 22 ustawy o rehabilitacji.

Skargę kasacyjną od przedstawionego powyżej wyroku wniósł Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zaskarżając wyrok w całości.

Na podstawie [art. 174 pkt 2](#) PostAdmU zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy:

- [art. 145 § 1 pkt 1 lit. c\)](#). PostAdmU oraz [art. 141 § 4](#) PostAdmU w zw. z [art. 121 § 1](#), [art. 122](#), [art. 127](#), [art. 191](#) oraz [art. 210 § 1 pkt 6](#) w zw. z [art. 210 § 4](#) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. [poz. 900](#), ze zm.) - zwanej dalej OrdPU 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 2019 r. [poz. 1172](#), ze zm.) - zwanej dalej "ustawą o rehabilitacji" poprzez uznanie, że organy nie dokonały wystarczających ustaleń stanu faktycznego oraz nieprzekonywująco uzasadniły decyzje, a w konsekwencji uwzględnienie skargi i błędne uznanie, że normy te zostały naruszone.

Ponadto strona skarżąca na podstawie [art. 174 pkt 1](#) PostAdmU zarzuciła naruszenie prawa materialnego:

- art. 22 ust. 1 w zw. z art. 22 ust. 7 ustawy o rehabilitacji (w brzmieniu mającym zastosowanie w przedmiotowej sprawie) w zw. z [art. 2](#) i [art. 7](#) Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, [poz. 483](#), ze zm.) poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że nabywca nie ponosi odpowiedzialności za podane przez sprzedającego dane niezgodne ze stanem faktycznym, skutkujące zawyżeniem kwoty obniżenia w informacji o kwocie obniżenia, podczas gdy jest odpowiedzialność obiektywna obciążająca nabywcę, gdyż ulga ma charakter warunkowy i jest uzależniona od rzeczywistej kwoty obniżenia;

- art. 22 ust. 7 ustawy o rehabilitacji (w brzmieniu mającym zastosowanie w przedmiotowej sprawie) poprzez błędną wykładnię i uznanie, że niezgodna z rzeczywistym stanem faktycznym informacja o kwocie obniżenia spełnia przesłankę korzystania z ulgi, o której mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, podczas gdy informacja o kwocie obniżenia jest dokumentem prywatnym niekorzystającym z domniemania zgodności z prawdą złożonych w nim oświadczeń, wobec czego podlega weryfikacji pod względem zgodności ze stanem faktycznym według reguł postępowania podatkowego;

- [art. 21 § 3](#) OrdPU w zw. 2 art. 49 ust. 1 i 2 w zw. z art. 22 ust. 1 w zw. z art. 22 ust. 7 ustawy o rehabilitacji poprzez niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że w przedmiotowej sprawie nie powstał po stronie Skarżącego (nabywcy) obowiązek wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w związku z wykorzystaniem przekazanej przez sprzedającego kwoty ulgi nieopowiadającej stanowi faktycznemu.

Mając na uwadze powyższe zarzuty Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej wniósł o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie wyroku w całości i rozpoznanie skargi poprzez jej oddalenie przez Naczelny Sąd Adiustacyjny, ewentualnie o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Adiustacyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania, rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie, o zasądzenie od Skarżącego na rzecz organu administracji kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Spółka S. wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej na rzecz Spółki kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Brak było podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej. Zaskarżony wyrok, pomimo częściowo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu, o czym mowa jest w [art. 184](#) in fine ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (PostAdmU).

Zaskarżoną do Sądu pierwszej instancji decyzję należało uchylić, z powodu następujących naruszeń przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy

Po pierwsze. Decyzje w sprawie zostały wydane w istocie wyłącznie na podstawie faktycznej w postaci wyniku kontroli przeprowadzonej w stosunku do kontrahenta skarżącego, w postępowaniu co najmniej podmiotowo odrębnym od postępowania przeprowadzonego w sprawie niniejszej. Z zaskarżonej decyzji nie wynika natomiast, czy przywoływany wynik kontroli był weryfikowany we właściwym w tym przedmiocie

postępowaniu prawnym, czy w stosunku do kontrahenta skarżącego wydana została na podstawie treści tego wyniku decyzja o należnych, zgodnych z prawem wpłatach na PFRON (Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych), jeżeli tak, to jaka była treść rozstrzygnięcia i uzasadnienia tej decyzji, jeżeli nie, to dlaczego decyzja nie została wydana. Stanowi to istotne uchybienie regulacji prawnej [art. 210 § 4](#) ustawy Ordynacja podatkowa (OrdPU) w zw. z [art. 49 ust. 1](#) ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (ustawa o rehabilitacji). Sporządzenie wyniku kontroli nie można bowiem utożsamiać – pod względem prawnym, w tym skutków prawnych – z wydaniem decyzji administracyjnej; w polskim prawie nie funkcjonuje normatywnie pojęcie "powagi rzeczy skontrolowanej".

Po wtóre, z zaskarżonej decyzji nie wynika, czy dane, dokumenty, dowody, na podstawie których sporządzono wynik kontroli określonej treści: stanowiły również materiały sprawy niniejszej, do których strona, skarżący następnie do Sądu pierwszej instancji, miała zapewniony prawnie dostęp, mogła w tym zakresie bezpośrednio uzyskać informacje dowodowe - na podstawie [art. 123 § 1](#) OrdPU, [art. 192](#) OrdPU, [art. 200 § 1](#) OrdPU oraz [art. 210 § 4](#) OrdPU w zw. z art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji. Wnoszący skargę kasacyjną argumentując w przedmiocie wykładni i zastosowania prawa materialnego przywołuje analogię z konstrukcją prawną tzw. darowizn kościelnych w podatku dochodowym, pomija jednak przy tym, że w tego rodzaju sprawach sprawozdanie obdarowanego było weryfikowane w postępowaniu podatkowym dotyczącym darczyńcy, na podstawie dowodów stanowiących elementy materiału dowodowego sprawy podatkowej (por. n.p. Uchwała Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2005 r., [FPS 5/04](#), wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 sierpnia 2016 r., [II FSK 2397/14](#) – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Powyższe naruszenia – zaniechania – w zakresie prawa procesowego mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, wymagają one wyjaśnienia i sanowania w ponowionym postępowaniu administracyjnym, którego sąd administracyjny nie może przeprowadzić za właściwy organ administracji. Z tych powodów uchylenie zaskarżonej decyzji było dostatecznie uzasadnione i nie może zostać zakwestionowane przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Niezależnie od powyższego przyznać należy wnoszącemu skargę kasacyjną, że w zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji przedstawił błędną wykładnię prawa materialnego.

Na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji: Pracodawca zatrudniający co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy jest obowiązany, z zastrzeżeniem ust. 2-5 i art. 22, dokonywać miesięcznych wpłat na Fundusz, w wysokości kwoty stanowiącej iloczyn 40,65% przeciętnego wynagrodzenia i liczby pracowników odpowiadającej różnicy między zatrudnieniem zapewniającym osiągnięcie

wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości 6% a rzeczywistym zatrudnieniem osób niepełnosprawnych.

Zgodnie z art. 49 ust. 1 i ust. 2 ustawy o rehabilitacji –

ust. 1.: Do wpłat, o których mowa w [art. 21 ust. 1](#), [art. 22b](#), [art. 23](#), art. 29 ust. 3a1, 3b, 3c i 3g, art. 31 ust. 3 pkt 1 lit. a, art. 33 ust. 4a, 4a1, 4c, 7 i 7a, oraz [art. 38 ust. 2 pkt 1 lit. a](#) tiret pierwsze ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 5a– 5d oraz art. 49a i art. 49b, przepisy Ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych określone w tej ustawie przysługują Prezesowi Zarządu Funduszu.

ust. 2.: Pracodawcy dokonują wpłat, o których mowa w ust. 1, w terminie do dnia 20 następnego miesiąca po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności powodujące powstanie obowiązku wpłat, składając równocześnie Zarządowi Funduszu deklaracje miesięczne i roczne poprzez teletransmisje danych w formie dokumentu elektronicznego według wzoru ustalonego, w drodze rozporządzenia, przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego.

Na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o rehabilitacji –

ust. 1: 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 (...).

Wnoszący skargę kasacyjną w sprawie twierdzi, przywołując rozważany powyżej wynik kontroli przeprowadzonej u kontrahenta strony, że przekazane stronie przez sprzedającego sprawozdanie/dane o kwotach mogących uzasadniać obniżenie wpłat na PFRON, na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, były obarczone istotnymi błędami, a więc nie mogły stanowić uzasadnienia zgodnego z prawem, spornego w sprawie obniżenia wpłat.

Sąd pierwszej instancji argumentuje natomiast, co następuje: "Warunkiem obniżenia wpłaty na PFRON jest otrzymanie informacji o kwocie obniżenia. Informację zaś o kwocie obniżenia nabywcy przekazuje sprzedający (art. 22 ust. 7 ustawy o rehabilitacji). Informację o kwocie obniżenia sprzedający przekazuje nabywcy niezwłocznie po uregulowaniu należności w terminie określonym na fakturze. Data nabycia ulgi we wpłatach na PFRON jest to data otrzymania informacji o kwocie przysługującego obniżenia. Nabywca może wykorzystać taką informację do obniżenia wpłat na PFRON przez okres nie dłuższy niż 12 miesięcy (...). Rację ma skarżąca argumentując, że zgodnie z ustawą o rehabilitacji, to sprzedawca usług jest zobowiązany do wyliczania kwoty ulgi i wystawiania informacji o kwocie obniżenia niezwłocznie po terminowym

uregulowaniu należności przez nabywcę usług. Nabywca usługi nie ma ani obowiązku ani możliwości weryfikacji prawidłowości wyliczeń znajdujących się na informacjach wystawianych przez sprzedającego, bowiem ustawodawca nie wyposażył nabywcy w jakiegokolwiek narzędzie prawne skutkujące takim obowiązkiem, czy uprawnieniem. Brak jest jakichkolwiek narzędzi prawnych umożliwiających nabywcy weryfikację kwoty ulg wystawianych przez sprzedawcę towarów. Biorąc powyższe pod uwagę, a także bezsporną w sprawie okoliczność, że spółka każdorazowo spełniła wszystkie wymagane przepisami warunki uzyskania prawa do obniżenia wpłat na PFRON, należało w sprawie przyjąć, że spółka nie miała realnej możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z art. 21 ustawy o rehabilitacji. W związku z tym w takiej sytuacji skarżącej nie można zarzucić niedopełnienia obowiązków".

Reasumując stanowisko Sądu pierwszej instancji istotnościowo: kupujący, o którym mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, nie może, w zakresie prawa do obniżenia wpłat na PFRON, ponosić odpowiedzialności za błędy lub inne nieprawdy, które w powyższym przedmiocie sprawozdał mu sprzedający .

Rozważając stanowisko Sądu pierwszej instancji odwołać się przede wszystkim należy do charakteru prawnego odpowiedzialności w zakresie wpłat na PFRON, a więc i decyzji dotyczących tych wpłat, do których, na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

Na podstawie art. 49 ust. 2 ustawy o rehabilitacji, w zw. z art. 49 ust. 1 wymienionej ustawy, zobowiązany do wpłat realizuje je na prawnej zasadzie samoobliczenia, pozytywnie porównywalnej do samoobliczenia podatku, w którym uprawniony i jednocześnie zobowiązany do samoobliczenia samodzielnie, bez ingerencji organu administracji, oblicza, deklaruje i wpłaca należny podatek w wynikających z obowiązującego prawa: wysokości i terminie. Obniżenie wysokości wpłat, na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o rehabilitacji, stanowi element przywoływanego samoobliczenia wpłat uzasadniony określonym stanem faktycznym odnośnie do sprzedającego. W przytoczonych powyżej regulacjach prawnych prawodawca stanowi więc o podmiotach, w tym sprzedającym i nabywcy, które dokonują samoobliczenia danych wpływających na powstanie zobowiązania oraz wysokość wpłat na PFRON. Z przepisów tych nie wynika, ażeby prawodawca akceptował w rzeczonym samoobliczeniu dane błędne, nieprawdziwe. W zakresie prawnie znaczącego stanu faktycznego u podmiotu uprawnionego i zobowiązanego do samoobliczenia wpłat na PFRON obowiązek tych wpłat i zobowiązanie do tych wpłat powstają z mocy prawa, a więc decyzja w omawianym przedmiocie, to jest określenia wysokości wpłat, w tym wpłat uwzględniających ich uzasadnione prawnie i faktycznie obniżenie, posiada charakter deklaratoryjny, zgodnie z zasadą unormowaną w [art. 21 § 1 pkt 1](#) OrdPU i [art. 21 § 3](#) OrdPU. W pełni uzasadnione jest przywołanie w rozważanym przedmiocie ocen prawnych uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 1999 r.,

[FPS 6/99](#), z których wynika, że jeżeli danina publiczna unormowana i wykonywana jest na prawnej zasadzie samoobliczenia, to zobowiązanie w tym obszarze powstaje z mocy samego prawa, a więc decyzja, niezależnie od – często niekonsekwentnego - określania jej przez prawodawcę, posiada charakter deklaratoryjny.

Z powyższych rozważań, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wynika, co następuje: zgodnie z [art. 21 ust. 1](#), [art. 22 ust. 1](#), [art. 49 ust. 1](#) i [art. 49 ust. 2](#) ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. [poz. 511](#) ze zm.), zobowiązanie w zakresie wpłat na PFRON, w tym wpłat obniżonych, powstaje z mocy prawa w drodze samoobliczenia, na podstawie danych, tworzących rzeczywisty stan faktyczny odnośnie do podmiotów, które realizują to obliczenie.

Jeżeli więc kontrahent nabywcy, przekazał mu nieprawidłowe dane, wynikające z błędnego samoobliczenia, w szczególności przez podanie nieprawdy w informacji o kwotach uprawniających do (ewentualnego) obniżenia wpłat na PFRON, dane te nie mogą stanowić zgodnego z prawem elementu samoobliczenia obniżonych wpłat w zgodnej z prawem wysokości, ponieważ z treści obowiązującego prawa jak i z możliwych do wyinterpretowania celów prawodawcy nie wynika akceptacja samoobliczenia na podstawie nieprawdziwych elementów stanu faktycznego. W takiej sytuacji szczególnie istotnego znaczenia nabierają prawa strony do realnie czynnego udziału w postępowaniu, w którym dostępne i omówione będą dowody, na podstawie których sporządzono wynik kontroli w relacji do sprzedającego.

Z tych powodów, na podstawie [art. 184](#) PostAdmU i [art. 204 pkt 2](#) PostAdmU, Naczelnny Sąd Administracyjny orzekł, jak w sentencji.

s. Paweł Borszowski, s. Jacek Brolik s. Bogusław Woźniak