



# PAŃSTWOWY FUNDUSZ REHABILITACJI OSÓB NIEPEŁNOSPRAWNYCH

al. Jana Pawła II 13, 00-828 Warszawa

tel. centr.: 22 505 55 00

Certyfikat PN-EN ISO 9001:2009

www.pfron.org.pl

DW.050.17.2017.IGR  
DW. 236.2017

Warszawa, dnia 06.10.2017

Reprezentowana przez:

WYSŁANO LISTEM ZA POTWIERDZENIEM 06.10.2017	NYM ORU
Podpis	

## Decyzja w sprawie interpretacji

art.33 ust.2 pkt 2 i art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych

Na podstawie art.10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn.zm.) Prezes Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (zwanego dalej PFRON lub Fundusz) stwierdza, że stanowisko

z siedzibą w [ ] (zwanej dalej Wnioskodawcą) zaprezentowane we wniosku z dnia 20 września 2016 r., uzupełnionym pismami: z dnia 13 lipca 2017 r., 28 sierpnia 2017 r. oraz z dnia 20 września 2017 r. o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów art.33 ust.2 pkt 2 i art.33 ust.3 pkt 3 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.) zwanej dalej ustawą o rehabilitacji - jest nieprawidłowe.

## Uzasadnienie:

Pismem z dnia 20 września 2016 r., uzupełnionym pismami: z dnia 13 lipca 2017 r., 28 sierpnia 2017 r. oraz z dnia 20 września 2017 r. Wnioskodawca, reprezentowany przez adw. Pana [ ] skierował do Prezesa Zarządu PFRON wniosek o udzielenie pisemnej

interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów art.33 ust.2 pkt 2 i art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji.

Wniosek swój Wnioskodawca skierował na podstawie art.10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z art.10 ust.1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej *przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie.*

**W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:**

Spółka zamierza kwoty zaliczek na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych (dalej jako ZFRON) przekazywać do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym wypłacono wynagrodzenie. Zdaniem Wnioskodawcy, przekazanie części zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na ZFRON winno nastąpić w następnym miesiącu po miesiącu wypłaty wynagrodzenia. Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz.2032 z późn.zm.) nie dają innej możliwości, a właśnie przepisy tej ustawy należy w tym wypadku zastosować, a nie przepisy ustawy o rehabilitacji. Przepisy art.21 ust.1 i 5 oraz art.28 ust.3 ustawy o rehabilitacji nie stanowią na temat z jakiego miesiąca ma być brany pod uwagę wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w celu przekazania zaliczki na ZFRON i do urzędu skarbowego. Zobowiązanie podatkowe powstaje w momencie wypłaty wynagrodzenia, to tym samym dla celów przekazania zaliczki do urzędu skarbowego i na ZFRON należy brać pod uwagę wskaźnik z miesiąca wypłaty wynagrodzenia.

**W związku z powyższym zwrócono się z wnioskiem o rozstrzygnięcie następującej kwestii:**

czy przekazanie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na ZFRON powinno następować do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu wypłaty wynagrodzenia, bowiem w tym miesiącu Wnioskodawca będzie dysponował wiedzą na temat wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych?

**Na tle przedstawionego zdarzenia przyszłego, stwierdzam co następuje:**

*Zgodnie z art.10 ust.1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie.*

Wnioskodawca jest byłym zakładem pracy chronionej, do którego zastosowanie znajduje przepis art.38 ust.2a ustawy o podatku od osób fizycznych. Zgodnie z ww. przepisem - płatnicy, o których mowa w art.31, którzy utracili status zakładu pracy chronionej, zatrudniający osoby niepełnosprawne, kwoty pobranych zaliczek na podatek od przychodów tych osób oraz od zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez tych płatników tym osobom:

- 1) za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód osoby niepełnosprawnej 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 wysokości:
  - a) 25 % na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 25 do 30%,
  - b) 50% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 30 do 35%,
  - c) 75% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 35 do 40%,
  - d) 100% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości co najmniej 40%

- w pozostałej części na zasadach określonych w ust.1;
- 2) za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód osoby niepełnosprawnej uzyskany od początku roku u tego płatnika przekroczył kwotę, o której mowa w pkt 1,

kwoty pobranych zaliczek na podatek płatnicy przekazują na zasadach określonych w ust.1.

W myśl art.38 ust.2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych, o którym mowa w ust.2a ustala się na podstawie art.21 ust.1 i 5 oraz art.28 ust.3 ustawy o rehabilitacji. Na podstawie art.38 ust.2c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - przepisy ust.2 i 2b stosuje się w okresie 5 lat, licząc od końca roku, w którym płatnik utracił status zakładu pracy chronionej, jeżeli spełnia warunki określone w przepisach ustawy o rehabilitacji.

Z kolei art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji stanowi, że w przypadku utraty statusu zakładu pracy chronionej i osiągnięciu stanu zatrudnienia ogółem w wysokości co najmniej 15 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu oraz wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości co najmniej 25%, pracodawca zachowuje fundusz rehabilitacji i niewykorzystane środki tego funduszu. Zgodnie natomiast z art.33a ustawy o rehabilitacji przepisy art.33 stosuje się do pracodawców, o których mowa w art.33 ust.7b tej ustawy. Nie ulega wątpliwości, że w przypadku utraty statusu zakładu pracy chronionej, przy spełnianiu warunków określonych w przywołanych powyżej przepisach, zastosowanie mają regulacje zawarte w art.33 ust.2 i 3 ustawy o rehabilitacji.

Zgodnie z art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji ZFRON tworzy się z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z tym że za dzień uzyskania tych środków, uznaje się dzień wypłaty wynagrodzeń. Ustawa o rehabilitacji w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2016 r. nie zawierała definicji pojęcia „dzień uzyskania środków”. Na mocy art.1 pkt 11 ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy i rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz.1886) - od dnia 1 lipca 2016 r. znowelizowano przepis art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji poprzez uzupełnienie jego dotychczasowej treści: „ z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, zgodnie z odrębnymi przepisami” sformułowaniem: „z tym, że za dzień uzyskania tych środków, uznaje się dzień wypłaty wynagrodzenia.” W wyniku tej nowelizacji kwestia, który moment jest dniem uzyskania środków pochodzących z pobranych przez pracodawcę zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych została normatywnie jednoznacznie rozstrzygnięta. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej ww. zmianę wskazano, że *„proponowana zmiana doprecyzuje kwestię będącą źródłem poważnych problemów*

adresatów prawa. Dlatego celowe jest wskazanie daty uzyskania środków z tytułu korzystania z tego zwolnienia. Niektóre organy stosujące te przepisy wskazują na dzień wypłaty wynagrodzeń, podczas gdy inne na daty późniejsze, co naraża adresata prawa postępującego zgodnie z interpretacjami tych organów na przekroczenie terminu z art.33 ust.3 pkt ustawy o rehabilitacji, a w konsekwencji na obowiązek dokonania wpłaty na Fundusz, o której mowa w art.33 ust.4a ustawy. Środki z tytułu zwolnień z podatku dochodowego od osób fizycznych pracodawca uzyskuje w dniu ich poboru, tj. w dniu, w którym wypłaca wynagrodzenie pracownikom. Płatnik jest pośrednikiem pomiędzy organem podatkowym a pracownikiem w wykonywaniu obowiązków podatkowych. Zgodnie z ustawową definicją zawartą w art.8 Ordynacji podatkowej do zasadniczych obowiązków każdego podatnika (w tym i pracodawcy będącego zakładem pracy chronionej) należy dokonywanie – w tym przypadku na podstawie przepisów powyższej ustawy podatkowej – obliczenia zaliczek na tenże podatek, poboru od wypłaconego pracownikowi brutto wynagrodzenia obliczonych zaliczek na podatek dochodowy i przekazywania ich organowi podatkowemu w imieniu podatnika na poczet jego zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Płatnik zatem nie dysponuje swoimi pieniędzmi, ale pieniędzmi podatnika i tak to jest zaznaczone na listach płac. W niniejszej zatem sytuacji nie występuje też jakiegokolwiek zwolnienie podatkowe pracodawcy – zakładu pracy chronionej, lecz uzyskuje on korzyści finansowe polegające na tym, że budżet rezygnując z przekazania tych pobranych od pracowników zaliczek związanych z ich wynagrodzeniami, daje możliwość zakładowi pracy chronionej wykorzystania tych obcych sum na cele społecznie użyteczne, tj. m.in. na cele zakładowej działalności rehabilitacyjnej. Ta właśnie zakładowa działalność rehabilitacyjna ma być jak najszybciej finansowana z zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, natomiast nie było zamiarem ustawodawcy by pieniądze z tego tytułu służyły do czasowego finansowania jakiegokolwiek innej działalności pracodawcy mającego status zakładu pracy chronionej. Stanowisko to podzielił również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22 kwietnia 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 2653/12.”

Jednocześnie, na podstawie art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji pracodawca jest obowiązany do przekazywania środków ZFRON na rachunek, o którym mowa w pkt 2, w terminie 7 dni od dnia, w którym środki te uzyskano. Mając na uwadze zarówno treść art.33 ust.2 pkt 2 jak i ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji należy bezspornie stwierdzić,

że zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych należy przekazywać na rachunek bankowy ZFRON w terminie 7 dni od dnia wypłaty wynagrodzeń.

Przekazywanie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na rachunek bankowy ZFRON w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu wypłaty wynagrodzenia było możliwe w stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2016 r. Za dzień uzyskania środków, o których mowa w art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji należało wtedy rozumieć ostatni dzień terminu przekazania zaliczek, o którym mowa w art.38 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Takie stanowisko zostało przyjęte przez skład 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w uchwale z dnia 19 grudnia 2016 r., sygn. akt II FPS 4/16.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie ustalania wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych odsyłają do art.21 ust.1 i 5 oraz art.28 ust.3 ustawy o rehabilitacji, które odnoszą się sposobu wyliczania stanów zatrudnienia ogółem oraz osób niepełnosprawnych u danego pracodawcy (wskazują kogo ujmuje się, a kto podlega wyłączeniu). W oparciu o te przepisy, wyliczając wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych, o którym mowa w art.38 ust.2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy:

- uwzględniać pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy (art.21 ust.1);
- wyłączyć osoby niepełnosprawne przebywające na urloпах bezpłatnych oraz osoby niebędące osobami niepełnosprawnymi zatrudnione: na podstawie umowy o pracę w celu przygotowania zawodowego; przebywające na urlopie rodzicielskim; przebywające na urloпах wychowawczych; nieświadczące pracy w związku z odbywaniem służby wojskowej albo służby zastępczej; będące uczestnikami Ochotniczych Hufców Pracy; nieświadczące pracy w związku z uzyskaniem świadczenia rehabilitacyjnego; przebywające na urloпах bezpłatnych, których obowiązek udzielenia określają odrębne przepisy (art.21 ust.5);
- uwzględniać, z zastrzeżeniem ust.4-6, osoby niepełnosprawne wykonujące pracę nakładczą, jeżeli ich wynagrodzenie zostało ustalone co najmniej w wysokości: najniższego wynagrodzenia – w stosunku do wykonawców, dla których praca nakładcza stanowi jedyne źródło utrzymania; połowy najniższego wynagrodzenia – w stosunku do pozostałych wykonawców (art.28 ust.3).

Zgodnie z art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji dniem uzyskania środków pochodzących z zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych jest dzień wypłaty wynagrodzenia. Jednocześnie wypłata wynagrodzenia powoduje powstanie, po stronie płatnika, obowiązku przekazania kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na rachunek bankowy urzędu skarbowego. Zatem przy podziale kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy, zgodnie z art.38 ust.2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy przyjmować wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wyliczony z miesiąca, w którym wynagrodzenia te zostały wypłacone.

Mając powyższe na uwadze, stanowisko

: siedzibą w                         wyrażone w piśmie z dnia 20 września 2016 r., uzupełnionym pismami: z dnia 13 lipca 2017 r., 28 sierpnia 2017 r. oraz z dnia 20 września 2017 r., w sprawie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów art.33 ust.2 pkt 2 i art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji – **jest nieprawidłowe.**

W związku z powyższym, postanowiono jak w sentencji.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji. Organ w postępowaniu w sprawie urzędowej interpretacji nie może prowadzić żadnego postępowania dowodowego, bowiem przedmiotem postępowania nie jest ustalenie stanu faktycznego – stan ten jest stanem hipotetycznym, określonym przez wnioskującego o interpretację. Nie może go własnymi ocenami podważać, ustalać, uzupełniać ani też zmieniać w jakimkolwiek zakresie, nawet wówczas, gdy w oparciu o inne źródła, czy wiedzę znaną mu z urzędu, powziąłby uzasadnione wątpliwości co do zgodności przedstawionego przez przedsiębiorcę-wnioskodawcę stanu faktycznego z obiektywną rzeczywistością (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. Akt II SAB/Go 8/09).

#### Pouczenie:

Od niniejszej decyzji przysługuje Stronie, za pośrednictwem Prezesa Zarządu PFRON odwołanie do Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. W trakcie biegu terminu do wniesienia odwołania Strona może zrzec się prawa do jego wniesienia. Z dniem doręczenia Prezesowi Zarządu PFRON oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania przez ostatnią ze stron postępowania, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.

Z upoważnienia Prezesa Zarządu  
Państwowego Funduszu Rehabilitacji  
Osób Niepełnosprawnych  
Dyrektor Departamentu Os. Wpłat

*Edyta Domańska*

05.10.2017

