

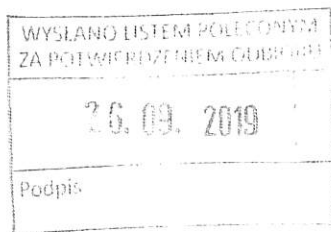


26 WRZ. 2019

Warszawa, dnia.....

DW.400.10.2019.IGR

DW. 81, 2019



Decyzja w sprawie interpretacji

art.33 ust.2 pkt 5, ust.7, 7a i 7b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych

Na podstawie art.34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292) zwanej dalej ustawą, Prezes Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (zwanego dalej PFRON lub Fundusz) stwierdza, że stanowisko

z siedzibą w (zwanego dalej Wnioskodawcą) zaprezentowane we wniosku z dnia 16 lipca 2019 r., uzupełnionym pismem z dnia 20 sierpnia 2019 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa w zakresie stosowania przepisów art.33 ust.2 pkt 5, ust.7, 7a i 7b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2019 r. poz.1172 z późn.zm.) zwanej dalej ustawą o rehabilitacji w zakresie pytania **1A i 2 - jest prawidłowe**, natomiast w zakresie **pytania 1B i 3 – jest nieprawidłowe.**

Uzasadnienie:

Pismem z dnia 16 lipca 2019 r., uzupełnionym pismem z dnia 20 sierpnia 2019 r., Wnioskodawca skierował do Prezesa Zarządu PFRON wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów art.33 ust.2 pkt 5, ust.7, 7a i 7b

ustawy o rehabilitacji. Wniosek swój Wnioskodawca skierował na podstawie art.34 ustawy. Zgodnie z art.34 ust.1 ustawy *przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna).*

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił następujący stan przyszły:

Wnioskodawca do dnia 31 marca 2018 r. posiadał status zakładu pracy chronionej. Jednocześnie na podstawie art. 33 ust.7b ustawy o rehabilitacji zachowuje zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych (dalej jako ZFRON lub fundusz rehabilitacji) oraz niewykorzystane środki tego funduszu.

Wśród posiadanych aktywów Wnioskodawca posiada nieruchomości i inne środki trwałe sfinansowane w całości lub w części ze środków ZFRON, spośród których część znajduje się jeszcze w okresie normatywnej amortyzacji.

Wnioskodawca, z uwagi na uwarunkowania biznesowe, zmianę strategii rynkowej oraz chęć rozszerzenia działalności gospodarczej planuje zbyć lub wnieść w postaci wkładu niepieniężnego nieruchomości i inne środki trwałe, które zostały w całości lub części sfinansowane ze środków funduszu rehabilitacji. Niektóre z przedmiotowych nieruchomości i innych środków trwałych znajdują się w okresie normatywnej amortyzacji w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz.1387 z późn.zm.). Wnioskodawca po sprzedaży lub dokonaniu aportu środków trwałych, w dalszym ciągu będzie utrzymywał stany zatrudnienia i wskaźniki, określone w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1A. Czy sprzedaż środków trwałych zakupionych w całości lub w części ze środków ZFRON, znajdujących się w okresie normatywnej amortyzacji, spowoduje obowiązek zwrotu środków do PFRON w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi?

1B. Czy wniesienie środków trwałych w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego, zakupionych w całości lub w części ze środków ZFRON, znajdujących się w okresie normatywnej amortyzacji, spowoduje obowiązek zwrotu środków do PFRON w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi?

2. Czy sprzedaż, przez Wnioskodawcę, środków trwałych sfinansowanych w całości lub w części ze środków ZFRON i znajdujących się w okresie normatywnej amortyzacji, spowoduje obowiązek wpłaty na ZFRON środków uzyskanych z tego zbycia w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi?
3. Czy wniesienie, przez Wnioskodawcę, środków trwałych sfinansowanych w całości lub w części ze środków ZFRON i znajdujących się w okresie normatywnej amortyzacji, w postaci wkładu niepieniężnego (aport) do osobowej spółki prawa handlowego, spowoduje obowiązek wpłaty na ZFRON środków w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zgodnie z art.33 ust.7 ustawy o rehabilitacji w razie likwidacji, upadłości albo wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej prowadzonego przez pracodawcę zakładu pracy chronionej lub utraty statusu zakładu pracy chronionej niewykorzystane według stanu na dzień likwidacji, upadłości lub utraty statusu zakładu pracy chronionej środki ZFRON podlegają niezwłocznej wpłacie do PFRON, z zastrzeżeniem ust.7a i 7b.

Z kolei art.33 ust.7a ustawy o rehabilitacji wskazuje, że na dzień zaistnienia okoliczności, o których mowa w ust.7 – wpłacie do Funduszu podlega także kwota odpowiadająca kwocie wydatkowanej ze środków ZFRON na nabycie, wytworzenie lub ulepszenie środków trwałych w związku z modernizacją zakładu, utworzeniem lub przystosowaniem stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych, budową lub rozbudową bazy rehabilitacyjnej, wypoczynkowej i socjalnej oraz zakup środków transportu – w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi, ustalonymi przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych wynikających w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych.

Przepisy art.33 ust.7 i 7a ustawy o rehabilitacji określają zatem podstawowy zakres obowiązku wpłaty na PFRON związanej ze zmianą organizacyjną u dysponenta ZFRON. Z zaistnieniem którejkolwiek przesłanek określonych w art.33 ust.7 ustawy o rehabilitacji co do zasady wiąże się powstanie zobowiązania z tytułu wpłaty w wysokości określonej w art.33 ust.7 i 7a tej ustawy, którą należy zgłosić w deklaracji DEK-II-a i wpłacić w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu zaistnienia tych okoliczności.

Obowiązek wpłaty, o której mowa powyżej może zostać warunkowo zawieszony w realizacji, gdy pracodawca spełnia jednocześnie trzy warunki określone w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji, tj.:

- utracił status zakładu pracy chronionej;
- osiąga stan zatrudnienia ogółem w wysokości co najmniej 15 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy;
- osiąga wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości co najmniej 25%.

Jak więc wynika z literalnego brzmienia art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji – w przypadku utraty statusu zakładu pracy chronionej oraz utrzymania zatrudnienia na poziomie co najmniej 15 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych na poziomie co najmniej 25%, pracodawca pomimo utraty statusu zakładu pracy chronionej ma prawo do zachowania:

- funduszu rehabilitacji oraz niewykorzystanych środków tego funduszu oraz
- na podstawie art.33 ust.7a ustawy o rehabilitacji – kwot wydatkowanych ze środków tego funduszu na nabycie, wytworzenie lub ulepszenie środków trwałych w związku z modernizacją zakładu, utworzeniem lub przystosowaniem stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych, budową lub rozbudową bazy rehabilitacyjnej, wypoczynkowej i socjalnej oraz zakup środków transportu – w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi.

W okresie, w którym pracodawca będzie zatem spełniał łącznie wszystkie te wymogi, po jego stronie nie powstanie obowiązek zwrotu do PFRON niewykorzystanych środków funduszu rehabilitacji oraz niezamortyzowanej wartości zakupionych środków trwałych, a środki zgromadzone na ZFRON może wydatkować aż do wyczerpania.

Z powyższego można wyprowadzić wniosek, że sprzedaż środków trwałych, zakupionych w całości lub w części ze środków ZFRON, lub wniesienie w postaci wkładu niepieniężnego takich środków do osobowej spółki prawa handlowego, nie spowoduje obowiązku wpłaty na rzecz PFRON, od ich niezamortyzowanej części. W wyniku sprzedaży lub aportu nie dojdzie bowiem do aktywacji przesłanek generujących obowiązek wpłaty na PFRON z art.33 ust.7 i 7a ustawy o rehabilitacji, tj. nie dojdzie do likwidacji, upadłości albo wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej prowadzonego przez pracodawcę zakładu pracy.

Mając na uwadze powyższe, odpowiedź na pytanie 1A i 1B powinna być w ocenie Wnioskodawcy negatywna. Wobec braku spełnienia przesłanek ustawowych do wystąpienia

obowiązku wpłaty środków do PFRON, dokonanie sprzedaży środków trwałych lub ich transferu w postaci aportu do osobowej spółki prawa handlowego nie spowoduje powstania obowiązku wpłaty jakichkolwiek środków do PFRON, gdyż w wyniku przedmiotowych operacji gospodarczych nie dojdzie do likwidacji, upadłości albo wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej. Jednocześnie Wnioskodawca będzie nadal spełniał przesłanki z art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji, dotyczące utrzymywania odpowiednich poziomów zatrudnienia.

W następnej kolejności należy rozważyć – czy sprzedaż środka trwałego sfinansowanego uprzednio w całości lub w części ze środków ZFRON, lub wniesienie go aportem do osobowej spółki prawa handlowego, spowoduje obowiązek wpłaty środków na fundusz rehabilitacji.

Zgodnie z art.33 ust.2 ustawy o rehabilitacji - ZFRON 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, z tym że za dzień uzyskania tych środków, uznaje się dzień wypłaty wynagrodzeń;
- z wpływów z zapisów i darowizn;
- z odsetek od środków zgromadzonych na rachunku funduszu rehabilitacji;
- ze środków pochodzących ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków funduszu, w części niezamortyzowanej.

Jak wynika z powyższego, w myśl art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji zasadą jest, że w przypadku zbycia środka trwałego sfinansowanego uprzednio ze środków ZFRON, pracodawca zobowiązany jest do wpłaty na ZFRON środków jakie uzyskał z tego zbycia, do wysokości niezamortyzowanej części takiego środka trwałego.

Ustawa o rehabilitacji nie zawiera w słowniczku definicji terminu „zbycie”, zatem w myśl ogólnych reguł wykładni prawa należy posłużyć się wykładnią językową interpretowanego terminu, z uwzględnieniem jego potocznego rozumienia. Słownik Języka Polskiego definiuje termin „zbycie” jako sprzedanie czegoś. „Sprzedać coś”, zgodnie z ww. Słownikiem, oznacza z kolei „odstąpić komuś coś za pieniądze”. Należy zatem przyjąć, że termin „zbycie środka trwałego” użyty w art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji oznacza nic innego jak odstąpienie środka trwałego osobie trzeciej w zamian za wynagrodzenie. Akcent kładziony na ekwiwalent pieniężny lub inny uzyskany w zamian za zbycie (odstąpienie, sprzedanie), potęguje dodatkowo użyte w tym przepisie „środki pochodzące ze zbycia”, które w myśl analizowanego

przepisu powinny zasilić ZFRON pracodawcy, do wysokości niezamortyzowanej części zbytego środka trwałego.

Jak zatem wynika z powyższego, warunkiem koniecznym do aktywacji obowiązku wpłaty na ZFRON z tytułu zbycia środka trwałego jest uzyskanie korzyści wynikającej z tego zbycia, a więc ekwiwalentu pieniężnego lub rzeczowego. W przeciwnym przypadku, jeśli wyzbyciu środka trwałego na rzecz podmiotu trzeciego nie towarzyszy uzyskanie środków stanowiących ekwiwalent/realną korzyść z tego zbycia, wówczas zgodnie z brzmieniem art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji, nie dojdzie do aktywacji obowiązku wpłaty na ZFRON.

Aby ustalić charakter wkładów niepieniężnych do spółek osobowych, należy w pierwszej kolejności zbadać ich znaczenie w rozumieniu ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz.505 z późn.zm.), dalej jako KSH. Zgodnie z art.482 § 2KSH, wkład wspólnika może polegać na przeniesieniu lub obciążeniu własności rzeczy lub innych praw, a także na dokonaniu innych świadczeń na rzecz spółki. Przepisy KSH nie definiują zatem pojęcia wkładu niepieniężnego, ale wyłącznie wskazują na możliwość ich dokonywania w odniesieniu do spółek osobowych. Należy przy tym mieć również na uwadze, jak trafnie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 27 lipca 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 60/10 – wniesienie do spółki jawnej nieruchomości jako wkładu niepieniężnego nie może być traktowane jako jej odpłatne zbycie – wspólnik dokonujący aportu nie otrzymuje bowiem w zamian żadnego wynagrodzenia, czy w postaci pieniędzy, czy też świadczeń w naturze, czy też w postaci udziałów o określonej wartości nominalnej, jak ma to miejsce w przypadku wniesienia wkładów rzeczowych do kapitału spółek kapitałowych. Wkład niepieniężny do spółki osobowej należy zatem traktować jako zbycie składnika majątku bez wynagrodzenia, dokonywane w celu uzyskania udziału kapitałowego w spółce osobowej (przystąpienie do spółki) lub podwyższenia udziału kapitałowego już istniejącego (zwiększenia udziału spółkowego).

Odnosząc poczynioną analizę art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego należy przyjąć, że w zależności od sposobu przekazania własności środków trwałych na rzecz osobowej spółki prawa handlowego przez Wnioskodawcę, różne będą również skutki w zakresie jego obowiązków wobec PFRON/ZFRON.

Odnosząc powyższe do pytania 2, a więc opcji w której Wnioskodawca sprzeda środki trwałe na rzecz osobowej spółki prawa handlowego i uzyska tym samym środki (pieniężne)

z dokonania tej sprzedaży, wówczas w zgodzie z art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji będzie on zobowiązany do wpłaty na rzecz ZFRON, do wysokości niezamortyzowanej części przedmiotowych środków trwałych. Z kolei, gdy w sytuacji przedstawionej w pytaniu 3 dojdzie do wniesienia środków trwałych w postaci aportu do osobowej spółki prawa handlowego, wtedy nie dojdzie do odpłatnego zbycia środków trwałych i po stronie Wnioskodawcy nie powstanie przysporzenie majątkowe, które aktywowałoby obowiązek wpłaty na ZFRON, czyli nie wystąpi wspomniane w art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji „uzyskanie środków ze zbycia środków trwałych”, będące warunkiem koniecznym do zaistnienia obowiązku wpłaty na ZFRON.

Na tle przedstawionego zdarzenia przyszłego, stwierdzam co następuje:

Zgodnie z art.34 ust. 1 ustawy przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna).

Na podstawie art.33 ust.7 ustawy o rehabilitacji w razie likwidacji, upadłości albo wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej prowadzonego przez pracodawcę zakładu pracy chronionej lub utraty statusu zakładu pracy chronionej niewykorzystane według stanu na dzień likwidacji, upadłości lub utraty statusu zakładu pracy chronionej środki ZFRON podlegają niezwłocznie wpłacie do PFRON, z zastrzeżeniem ust.7a i 7b.

Z kolei z art.33 ust.7a ustawy o rehabilitacji wynika, że na dzień zaistnienia okoliczności, o których mowa w ust.7 – wpłacie do Funduszu podlega także kwota odpowiadająca kwocie wydatkowanej ze środków ZFRON na nabycie, wytworzenie lub ulepszenie środków trwałych w związku z modernizacją zakładu, utworzeniem lub przystosowaniem stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych, budową lub rozbudową bazy rehabilitacyjnej, wypoczynkowej i socjalnej oraz na zakup środków transportu - w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi, ustalonymi przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych wynikających z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych.

Przepisy art.33 ust.7 i 7a ustawy o rehabilitacji określają podstawowy zakres obowiązku wpłaty na PFRON związanej z określoną zmianą organizacyjną u dysponenta ZFRON. Z zaistnieniem którejkolwiek z przesłanek określonych w art.33 ust.7 ustawy o rehabilitacji co do zasady wiąże

się powstanie zobowiązania z tytułu wpłaty w wysokości określonej w art.33 ust.7 i 7a ustawy o rehabilitacji. Obowiązek wpłaty, o której mowa powyżej może zostać warunkowo zawieszony w realizacji, gdy pracodawca spełnia jednocześnie trzy warunki określone w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji, tj.:

- utracił status zakładu pracy chronionej;
- osiąga stan zatrudnienia ogółem w wysokości co najmniej 15 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu;
- osiąga wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości co najmniej 25%.

W okresie, w którym pracodawca będzie spełniał łącznie wszystkie te wymogi, po jego stronie nie powstanie obowiązek zwrotu do PFRON niewykorzystanych środków funduszu rehabilitacji oraz niezamortyzowanej wartości zakupionych środków trwałych, a środki zgromadzone na ZFRON może wydatkować aż do wyczerpania.

Wnioskodawca jako były zakład pracy chronionej zachowuje niewykorzystane środki funduszu rehabilitacji w związku ze spełnianiem warunków określonych w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji. Posiada również środki trwałe zakupione w całości lub w części ze środków ZFRON, które znajdują się w okresie normatywnej amortyzacji.

W zakresie pytania 1A:

Wnioskodawca planuje dokonać sprzedaży środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON na rzecz osobowej spółki prawa handlowego. Istotnym dla Wnioskodawcy jest ustalenie czy w przypadku takiego zbycia powstanie po jego stronie obowiązek zwrotu środków do PFRON w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi.

W myśl art.33 ust.1 ustawy o rehabilitacji – prowadzący zakład pracy chronionej jest obowiązany do tworzenia zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

Z kolei art.33 ust.2 ustawy o rehabilitacji określa kategorie środków i wpływów, z których tworzy się ZFRON. Zgodnie z tym przepisem fundusz rehabilitacji tworzy się w szczególności :

- 1) ze środków, o których mowa w art.31 ust.3 pkt 1 lit.b;
- 2) 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;
- 3) z wpływów z zapisów i darowizn;
- 4) z odsetek od środków zgromadzonych na rachunku funduszu rehabilitacji;

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

Ustawodawca przedstawia jedynie przykładowe źródła środków, stanowiących przychody ZFRON. O tym, że jest to katalog otwarty, świadczy zwrot „w szczególności”. Zatem fundusz rehabilitacji mogą tworzyć także inne środki, co niewątpliwie związane jest z funkcją i celem tego funduszu. Wymienione rodzaje środków należy uznać za zasadnicze i jednocześnie obligatoryjne, ale i niejedyne.

Przepis ten nie stosują tylko i wyłącznie pracodawcy będący zakładami pracy chronionej. Na podstawie art.33a ustawy o rehabilitacji – przepisy art.33 mają również zastosowanie do pracodawców, o których mowa w art.33 ust.7b.

Pracodawca będący byłym zakładem pracy chronionej i jednocześnie spełniającym warunki określone w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji nie tylko zachowuje niewykorzystane środki funduszu rehabilitacji, ale również w okresie spełniania tych warunków nie dłużej jednak niż przez 5 lat, nadal zasila fundusz rehabilitacji środkami wymienionymi w art.33 ust.2 ustawy o rehabilitacji.

Jednym ze źródeł tworzenia funduszu rehabilitacji są, wskazane w art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji, środki pochodzące ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków funduszu, w części niezamortyzowanej. Aby doszło do zastosowania art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji muszą być spełnione następujące przesłanki:

- wymierna korzyść osiągnięta ze zbycia oraz odniesienie jej do kwoty odpowiadającej części niezamortyzowanej środka trwałego zakupionego ze środków ZFRON;
- zbycie środka trwałego sfinansowanego ze środków ZFRON.

Przepis ten służy realizacji zasadniczego celu funduszu rehabilitacji – finansowaniu rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej oraz ubezpieczenia osób niepełnosprawnych. Dlatego środki ze sprzedaży środka trwałego zakupionego ze środków ZFRON, w części niezamortyzowanej podlegają wpłacie na fundusz rehabilitacji. Dzięki temu kwota ta może być ponownie wydatkowana na ustawowo określone cele.

W sytuacji, gdy cele ustawy są realizowane, nie ma podstaw do tego, aby sprzedaż środka trwałego zakupionego uprzednio ze środków ZFRON na rzecz osobowej spółki prawa handlowego, powodowała obowiązek wpłaty na PFRON. Takiego obowiązku nie przewidują

przepisy ustawy o rehabilitacji. Wnioskodawca w tej sytuacji nie jest zobowiązany do zwrotu do PFRON jakichkolwiek środków.

Błędne jest przy tym rozumowanie Wnioskodawcy, upatrujące źródło braku obowiązku wpłat na PFRON w art.33 ust.7,7a i 7b ustawy o rehabilitacji. Przepisy te odnoszą się do wpłaty na PFRON w sytuacji zmiany organizacyjnej pracodawcy posiadającego status zakładu pracy chronionej, a nie do gospodarowania środkami ZFRON.

Podsumowując:

W oparciu o powyższe należy stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1A jest prawidłowe, choć z innych względów niż wskazane przez Wnioskodawcę.

W zakresie pytania 1B

Wnioskodawca rozważa wniesienie środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego. Istotnym dla Wnioskodawcy jest ustalenie czy takie zbycie spowoduje powstanie po jego stronie obowiązku zwrotu środków do PFRON, w części która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi.

Kodeks spółek handlowych reguluje kwestie dotyczące osobowych spółek prawa handlowego, w tym również wkładów wnoszonych przez jej wspólników. Specyfiką osobowych spółek prawa handlowego jest to, że w zamian za wkład wniesiony do tej spółki wspólnik nie otrzymuje udziałów, które posiadają określoną wartość nominalną, ale otrzymuje tzw. udział kapitałowy, z którym związane są określone uprawnienia w spółce – ogół praw i obowiązków. Na ogół praw i obowiązków wspólnika składają się wszystkie przysługujące mu prawa (np. do prowadzenia spraw, reprezentacji, udziału w zyskach), jak również obowiązki (np. prowadzenie spraw, udział w stratach, powstrzymywanie się od działalności konkurencyjnej) (patrz: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 11 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Rz 799/17).

Jednocześnie w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki osobowej, wspólnik nie otrzymuje udziału w majątku spółki. Przysługujący mu udział kapitałowy pozwala jedynie na określenie przyszłych praw. Pomimo, że spółka osobowa może nabywać i zaciągać zobowiązania we własnym imieniu, wniesienie do niej wkładu niepieniężnego nie może być traktowane jako odpłatne zbycie praw majątkowych. W wyniku wniesienia wkładu wspólnik nie otrzymuje żadnego ekwiwalentu, czy to w postaci świadczeń w naturze, czy też w postaci

udziałów o określonej wartości nominalnej, jak ma to miejsce w przypadku wniesienia wkładów rzeczowych do kapitału spółki z o.o. Nie sposób w związku z tym ustalić co jest przychodem w takim przypadku, jaką wartość osoba wnosząca wkład niepieniężny otrzymuje lub ma otrzymać w zamian. Wniesienie wkładu niepieniężnego o określonej wartości jako takie nie może być jednocześnie uznane za zwrotne otrzymanie przychodu w wysokości właśnie wartości tegoż wnoszonego wkładu (patrz: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lipca 2010 sygn. akt III SA/Wa 60/10).

Tym samym należy przyznać rację Wnioskodawcy, że wniesienie środków trwałych jako wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego nie może być traktowane jako odpłatne zbycie.

Funduszu rehabilitacji zasilany jest m.in. środkami pochodzącymi ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON, w części niezamortyzowanej.

Aby doszło do zastosowania art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji muszą być spełnione następujące przesłanki:

- wymierna korzyść osiągnięta ze zbycia oraz odniesienie jej do kwoty odpowiadającej części niezamortyzowanej środka trwałego zakupionego z ZFRON;
- zbycie środka trwałego sfinansowanego ze środków funduszu rehabilitacji.

Przepis ten służy realizacji zasadniczego celu funduszu rehabilitacji, określonego w art.33 ust.4 ustawy o rehabilitacji. Zgodnie z tym przepisem pracodawca jest obowiązany przeznaczać środki ZFRON na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej, w tym na indywidualne programy rehabilitacji osób niepełnosprawnych opracowywane przez powołane przez pracodawcę komisje rehabilitacyjne oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych, zgodnie z zakładowym regulaminem wykorzystania tych środków.

Z kolei w §4a Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2015 r. poz.1023) wskazano, że warunkiem wykorzystania funduszu rehabilitacji jest dokonywanie wydatków z tego funduszu z sposób celowy i oszczędny, z uwzględnieniem optymalnego doboru metod i środków realizacji w stosunku do zakładanych efektów.

Dysponowanie środkami ZFRON następuje na zasadach ściśle określonych w art.33 ustawy o rehabilitacji oraz w Rozporządzeniu z dnia 19 grudnia 2007 r. Środki ZFRON mają służyć

rehabilitacji zatrudnionych osób niepełnosprawnych lub niepracującym osobom niepełnosprawnym będącymi byłymi pracownikami, a nie celom zarobkowym czy też osobom postronnym.

Nieodpłatne zbycie środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON nie przysporzy żadnych korzyści finansowych funduszowi rehabilitacji ani też zbywającemu te środki pracodawcy. Nie dojdzie do uzyskania środków, które następnie będzie można ponownie wykorzystać do finansowania rehabilitacji zawodowej, społecznej oraz leczniczej osób niepełnosprawnych.

Jeśli Wnioskodawca wniesie środki trwałe zakupione ze środków ZFRON w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego, to jego postępowanie należy uznać jako działanie niezgodne z przepisami ustawy o rehabilitacji oraz Rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2007 r., co jest zagrożone ustawową sankcją. Zgodnie z art.33 ust.4a ustawy o rehabilitacji – w przypadku niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji pracodawca jest zobowiązany do dokonania:

- 1) zwrotu 100% kwoty tych środków na fundusz rehabilitacji oraz
- 2) wpłaty w wysokości 30% tych środków na PFRON w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ujawnienie niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji.

Nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wynika z braku zrozumienia czym jest fundusz rehabilitacji i jakiej podlega ochronie. Pracodawca nie może dowolnie rozporządzać mieniem zakupionym ze środków ZFRON, nie narażając się przy tym na naruszenie przepisów ustawy o rehabilitacji oraz podleganiu sankcjom. Gospodarowanie środkami trwałymi sfinansowanymi ze środków ZFRON ma służyć celom określonym w ustawie o rehabilitacji, a za taki cel nie można uznać wniesienie środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego. Ponadto, błędem jest przyjęcie przez Wnioskodawcę założenia, że postawą braku obowiązku wpłaty na PFRON jest art.33 ust.7, 7a i 7b ustawy o rehabilitacji. Jak to wskazano przy odpowiedzi na pytanie 1A - przepisy te odnoszą się do wpłat na PFRON w sytuacji zmiany organizacyjnej pracodawcy posiadającego status zakładu pracy chronionej. Dlatego w powyższej sprawie zastosowanie znajdzie art.33 ust.4a pkt 2 ustawy o rehabilitacji, tj. Wnioskodawca będzie zobowiązany do wpłaty na PFRON w wysokości 30% tych środków w terminie do 20. dnia miesiąca

następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ujawnienie niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji.

Podsumowując:

W oparciu o powyższe należy stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1B jest nieprawidłowe.

W zakresie pytania 2:

Wnioskodawca planuje dokonać sprzedaży środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON na rzecz osobowej spółki prawa handlowego. Istotnym dla Wnioskodawcy jest ustalenie czy w przypadku takiego zbycia, powstanie po jego stronie obowiązek wpłaty na ZFRON środków uzyskanych z tego zbycia w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi.

W myśl art.33 ust.1 ustawy o rehabilitacji – prowadzący zakład pracy chronionej jest obowiązany do tworzenia zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

Z kolei art.33 ust.2 ustawy o rehabilitacji określa kategorie środków i wpływów, z których tworzy się ZFRON. Zgodnie z tym przepisem fundusz rehabilitacji tworzy się w szczególności :

- 1) ze środków, o których mowa w art.31 ust.3 pkt 1 lit.b;
- 2) 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;
- 3) z wpływów z zapisów i darowizn;
- 4) z odsetek od środków zgromadzonych na rachunku funduszu rehabilitacji;
- 5) ze środków pochodzących ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków funduszu, w części niezamortyzowanej.

Ustawodawca przedstawia jedynie przykładowe źródła środków, stanowiących przychody ZFRON. O tym, że jest to katalog otwarty, świadczy zwrot „w szczególności”. Zatem fundusz rehabilitacji mogą tworzyć także inne środki, co niewątpliwie związane jest z funkcją i celem tego funduszu. Wymienione rodzaje środków należy uznać za zasadnicze i jednocześnie obligatoryjne, ale i niejedyne.

Przepis ten nie stosują tylko i wyłącznie pracodawcy będący zakładami pracy chronionej. Na podstawie art.33a ustawy o rehabilitacji – przepisy art.33 mają również zastosowanie do pracodawców, o których mowa w art.33 ust.7b.

Pracodawca będący byłym zakładem pracy chronionej i jednocześnie spełniającym warunki określone w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji nie tylko zachowuje niewykorzystane środki funduszu rehabilitacji, ale również w okresie spełniania tych warunków nie dłużej jednak niż przez 5 lat, nadal zasila fundusz rehabilitacji środkami wymienionymi w art.33 ust.2 ustawy o rehabilitacji.

Jednym ze źródeł tworzenia funduszu rehabilitacji są, wskazane w art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji, środki pochodzące ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków funduszu, w części niezamortyzowanej. Aby doszło do zastosowania art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji muszą być spełnione następujące przesłanki:

- wymierna korzyść osiągnięta ze zbycia oraz odniesienie jej do kwoty odpowiadającej części niezamortyzowanej środka trwałego zakupionego z ZFRON;
- zbycie środka trwałego sfinansowanego ze środków funduszu rehabilitacji.

Przepis ten służy realizacji zasadniczego celu funduszu rehabilitacji – finansowaniu rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej oraz ubezpieczenia osób niepełnosprawnych. Dlatego środki ze sprzedaży środka trwałego zakupionego ze środków ZFRON, w części niezamortyzowanej, podlegają wpłacie na fundusz rehabilitacji. Dzięki temu kwota ta może być ponownie wydatkowana na ustawowo określone cele.

Jeśli zatem Wnioskodawca dokona sprzedaży środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON na rzecz osobowej spółki prawa handlowego, to środki uzyskane z tego zbycia, w części niezamortyzowanej, jest obowiązany przekazać na fundusz rehabilitacji na podstawie art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji.

Podsumowując:

W oparciu o powyższe należy stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 2 jest prawidłowe.

W zakresie pytania 3:

Wnioskodawca rozważa wniesienie środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego. Istotnym dla Wnioskodawcy jest ustalenie czy w przypadku takiego zbycia, powstanie po jego stronie obowiązek wpłaty środków na ZFRON w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi.

Jak to przedstawiono przy odpowiedzi na pytanie 1B – z przepisów KSH oraz orzecznictwa sądów administracyjnych jednoznacznie wynika, że wniesienie środków trwałych jako wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego nie stanowi ich odpłatnego zbycia.

Funduszu rehabilitacji tworzony jest m.in. środków pochodzących ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON, w części niezamortyzowanej.

Aby doszło do zastosowania art.33 ust.2 pkt 5 ustawy o rehabilitacji muszą być spełnione następujące przesłanki:

- wymierna korzyść osiągnięta ze zbycia oraz odniesienie jej do kwoty odpowiadającej części niezamortyzowanej środka trwałego zakupionego z ZFRON;
- zbycie środka trwałego sfinansowanego ze środków funduszu rehabilitacji.

Przepis ten służy realizacji zasadniczego celu funduszu rehabilitacji, określonego w art.33 ust.4 ustawy o rehabilitacji. Zgodnie z tym przepisem pracodawca jest obowiązany przeznaczać środki ZFRON na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej, w tym na indywidualne programy rehabilitacji osób niepełnosprawnych opracowywane przez powołane przez pracodawcę komisje rehabilitacyjne oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych, zgodnie z zakładowym regulaminem wykorzystania tych środków.

Z kolei w §4a Rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2007 r. wskazano, że warunkiem wykorzystania funduszu rehabilitacji jest dokonywanie wydatków z tego funduszu z sposób celowy i oszczędny, z uwzględnieniem optymalnego doboru metod i środków realizacji w stosunku do zakładanych efektów.

Dysponowanie środkami ZFRON następuje na zasadach ściśle określonych w art.33 ustawy o rehabilitacji oraz w Rozporządzeniu z dnia 19 grudnia 2007 r. Środki ZFRON mają służyć rehabilitacji zatrudnionych osób niepełnosprawnych lub niepracującym osobom niepełnosprawnym będącymi byłymi pracownikami, a nie celom zarobkowym czy też osobom postronnym.

Nieodpłatne zbycie środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON nie przysporzy żadnych korzyści finansowych funduszowi rehabilitacji ani też zbywającemu te środki pracodawcy. Nie dojdzie do uzyskania środków, które następnie będzie można ponownie wykorzystać do finansowania rehabilitacji zawodowej, społecznej oraz leczniczej osób niepełnosprawnych.

Jeśli Wnioskodawca wniesie środki trwałe zakupione ze środków ZFRON w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego, to takie postępowanie należy uznać za działanie niezgodne z przepisami ustawy o rehabilitacji oraz Rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2007 r., co skutkuje zastosowaniem ustawowej sankcji. Zgodnie z art.33 ust.4a ustawy o rehabilitacji – w przypadku niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji pracodawca jest zobowiązany do dokonania:

- 1) zwrotu 100% kwoty tych środków na fundusz rehabilitacji oraz
- 2) wpłaty w wysokości 30% tych środków na PFRON w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ujawnienie niezgodnego z ustawą przeznaczenia środków funduszu rehabilitacji.

Nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wynika z braku zrozumienia czym jest fundusz rehabilitacji i jakiej podlega ochronie. Pracodawca nie może dowolnie rozporządzać mieniem zakupionym ze środków ZFRON, nie narażając się przy tym na naruszenie przepisów ustawy o rehabilitacji i podleganiu sankcjom. Gospodarowanie środkami trwałymi sfinansowanymi ze środków ZFRON ma służyć określonym w ustawie o rehabilitacji celom, a za taki cel nie można uznać wniesienie środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON w postaci wkładu niepieniężnego do osobowej spółki prawa handlowego. Dlatego też w powyższej sprawie zastosowanie znajdzie art.33 ust.4a pkt 1 ustawy o rehabilitacji, tj. Wnioskodawca będzie zobowiązany do zwrotu 100% kwoty tych środków na fundusz rehabilitacji.

Podsumowując:

W oparciu o powyższe należy stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 3 jest nieprawidłowe.

Mając powyższe na uwadze, stanowisko [imię i nazwisko] z siedzibą w [miasto] wyrażone we wniosku z dnia 16 lipca 2019 r., uzupełnionym pismem z dnia 20 sierpnia 2019 r., w sprawie interpretacji art.33 ust.2 pkt 5, ust.7, 7a i 7b ustawy o rehabilitacji w zakresie planowanego zbycia środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON i znajdujących się w okresie normatywnej amortyzacji w zakresie pytania 1A i 2 – jest prawidłowe, natomiast w zakresie pytania 1B i 3 – jest nieprawidłowe.

W związku z powyższym postanowiono, jak w sentencji.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego 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 Stronę, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.

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

Edyta Domańska
26.09.2019

