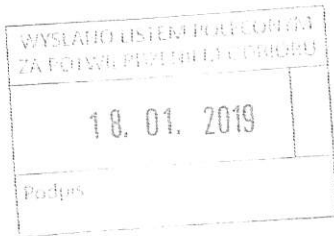




Państwowy Fundusz
Rehabilitacji Osób
Niepełnosprawnych

DW.050.1.2019.IGR
04.7.2019

Warszawa, dnia 18.01.2019r.



Decyzja w sprawie interpretacji

art.33 ust.3 pkt 3 w związku z art.33 ust.2 pkt 2 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 2018r. poz. 646) zwanej dalej ustawą Prezes Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (zwanego dalej PFRON lub Fundusz) stwierdza, że stanowisko

z siedzibą w [] i (zwanego dalej Wnioskodawcą) zaprezentowane we wniosku z dnia 14 listopada 2018 r., uzupełnionego pismem z dnia 14 grudnia 2018 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa w zakresie stosowania przepisów art 33 ust.3 pkt 3 w związku z art.33 ust.2 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. poz.511 z późn.zm) zwanej dalej ustawą o rehabilitacji w zakresie pytania 1 i 2 jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie:

Pismem z dnia 14 listopada 2018 r. oraz jego uzupełnieniem z dnia 14 grudnia 2018 r., Wnioskodawca skierował do Prezesa Zarządu PFRON wniosek o udzielenie pisemnej

interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów art.33 ust.3 pkt 3 w związku z art.33 ust.2 pkt 2 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 faktyczny:

Wnioskodawca w latach 2005-2018 posiadał status zakładu pracy chronionej. Status ten utracił w dniu 1 kwietnia 2018 r. Jednocześnie osiągał stan zatrudnienia ogółem w wysokości co najmniej 15 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości co najmniej 25%. Tym samym na podstawie art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji zachował niewykorzystane środki zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (dalej jako ZFRON).

Zgodnie z art.33a ustawy o rehabilitacji – przepisy art.33 stosuje się do pracodawców, o których mowa w art.33 ust.7b. Z tego względu Wnioskodawca jest nadal zobowiązany do wypełniania obowiązków określonych przepisami art.33 ustawy o rehabilitacji. Obejmuje to m.in. obowiązek wpłaty na ZFRON części lub całości zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych od wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych.

Wnioskodawca wypłaca wynagrodzenia pracownikom zgodnie z art.85 kodeksu pracy, tj. z dołu, w następnym miesiącu – zazwyczaj w 10 dniu następnego miesiąca – po ustaleniu pełnej wysokości wynagrodzenia. Na podstawie art.31 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz.1509) Wnioskodawca jest płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłacanych wynagrodzeń pracowników, w tym pracowników niepełnosprawnych.

W myśl art.38 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Wnioskodawca jest zobowiązany do przekazania pobranych zaliczek na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki.

Z kolei na podstawie art.38 ust.2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnicy którzy utracili status zakładu pracy chronionej oraz spełniający warunki określone w art.33

ust.7b ustawy o rehabilitacji – przekazują odpowiednią część zaliczki na ZFRON, a w pozostałej części na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

Zgodnie z art.33 ust.2 pkt 2 w związku z art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji Wnioskodawca jest obowiązany do przekazania na ZFRON części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w terminie 7 dni od dnia wypłaty wynagrodzenia.

W celu obliczenia właściwej wysokości środków przekazywanych na ZFRON oraz na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w oparciu o art.38 ust.2a i 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Wnioskodawca jest zobowiązany do ustalenia wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Zgodnie z art.2 pkt 6 ustawy o rehabilitacji przez wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych rozumie się przeciętny miesięczny udział procentowy osób niepełnosprawnych w zatrudnieniu ogółem, w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy. Natomiast wskaźnik oblicza się zgodnie z art.21 i 28 ustawy o rehabilitacji.

Aby prawidłowo obliczyć wartość wskaźnika, Wnioskodawca powinien posiadać dane dotyczące zatrudnienia osób niepełnosprawnych w miesiącu wypłaty wynagrodzeń. Stan zatrudnienia osób niepełnosprawnych nie musi być stały, może podlegać zmianom w ciągu miesiąca, a wpływ na to może mieć m.in. rotacja w kadrze pracowniczej, dostarczenie przez pracownika orzeczenia o niepełnosprawności, przebywanie niepełnosprawnego pracownika na urlopie bezpłatnym czy też przebywanie pracowników na urlopie rodzicielskim lub wychowawczym.

W związku z powyższym Wnioskodawca przedstawia zapytania o stosowanie przepisów w przypadkach:

- 1) ostatecznego terminu do wpłaty na ZFRON odpowiedniej części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, w wysokości zgodnej z art.38 ust.2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;**

Fundusz rehabilitacji tworzony jest w szczególności z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, z tym, że za dzień uzyskania tych środków uznaje się dzień wypłaty wynagrodzeń. Zgodnie z literalnym brzmieniem art.33 ust.2 pkt 2 oraz art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji - odpowiednią część zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych należy przekazać na ZFRON w terminie 7 dni od dnia wypłaty wynagrodzenia. W przypadku Wnioskodawcy taka wpłata na ZFRON następowałaby zazwyczaj w 17 dniu miesiąca, w którym dokonano wypłaty wynagrodzeń.

Jednocześnie, w celu wpłaty odpowiedniej części zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, musi być znany Wnioskodawcy wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych, który jest ustalany miesięcznie, przeciętnie dla danego miesiąca. Implikuje to twierdzenie, że wskaźnik ten może być znany wyłącznie na koniec danego miesiąca, kiedy Wnioskodawca będzie posiadał wszelkie dane potrzebne do jego wyliczenia.

Zdaniem Wnioskodawcy przeprowadzona powyżej literalna wykładnia ww. przepisów prowadzi do absurdalnych wniosków. Wnioskodawca musiałby w przedstawionym stanie faktycznym dokonywać wpłat na ZFRON w bliżej nieustalonej wysokości, ponieważ nie miałby wiedzy o wysokości wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych na dzień przekazania środków (zasadniczo na 17 dzień miesiąca). W konsekwencji ciąży na Wnioskodawcy obowiązek wpłaty kwoty z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, lecz jest on nieskonkretyzowany odnośnie co do wysokości.

Ponadto, w ocenie Wnioskodawcy przedstawiona wykładnia przepisów budzi także wątpliwości na tle konstytucyjnym. Zgodnie bowiem z art.217 Konstytucji RP *nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatków następuje w drodze ustawy*. Przepisy prawa należy także interpretować zgodnie z art.2 Konstytucji RP, tj. zgodnie z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonej z niej zasady pewności i określoności prawa.

Natomiast przedstawiona interpretacja przepisów, zdaniem Wnioskodawcy, nie spełnia żadnego z powyższych standardów konstytucyjnych. Jak określa się w doktrynie prawa konstytucyjnego *ustawowe uregulowanie podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych ma umożliwić ustalenie wysokości podatku*. Osoba obowiązana do poniesienia wydatku określonego w akcie rangi ustawowej musi mieć pewność co do jego wysokości. Zgodnie ze stanowiskiem doktryny *wszelkie przepisy ograniczające realizację wolności i praw jednostki muszą być dostatecznie określone (...), zaś ich należyta precyzja ma znaczenie szczególne (...). Dotyczy to w największym stopniu prawa karnego i prawa daninowego*.

Tym samym, wykładnia przepisów ustawy o rehabilitacji, zgodnie z którą w momencie obowiązku wpłaty na ZFRON części zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych nie jest znana jej końcowa wysokość, urąga standardom konstytucyjnym.

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli wynik wykładni literalnej jest niejednoznaczny lub też absurdalny, należy w takim przypadku zastosować wykładnię systemową i celowościową w celu odczytania normy prawnej lub też odstąpić od literalnego brzmienia przepisu.

Przepisy dotyczące wpłat na ZFRON części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych odsyłają do art.38 ust. 1 i 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tymi przepisami Wnioskodawca jest zobowiązany do przekazania odpowiedniej części zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na rachunek właściwego urzędu skarbowego oraz na ZFRON. Terminem na przekazanie zaliczki jest 20 dzień następnego miesiąca, w którym pobrano zaliczkę.

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli wykładnia przepisów ustawy o rehabilitacji w zakresie terminów wpłacania na ZFRON odpowiedniej części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, prowadzi do wniosków absurdalnych, to zgodnie z wykładnią systemową i prokonstytucyjną należy zastosować terminy wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. 20 dzień następnego miesiąca po pobraniu zaliczki. W ten sposób znana będzie już wysokość wynagrodzenia, jakie należy wypłacić pracownikowi, jak również wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Pozwoli to na wypełnienie w prawidłowy sposób obowiązków ciążących na Wnioskodawcy.

Ponadto, zadaniem Wnioskodawcy, art.38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest przepisem szczególnym w odniesieniu do ustawy o rehabilitacji. Wskazuje na to chociażby odniesienie blankietowe w art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji. Tym samym zgodnie z regułą kolizyjną *lex specialis derogat legi generali*, należy stosować terminy wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie Wnioskodawca wskazuje, iż w jego sprawie została wydana interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0112-KDIL3-3.4011.315.2018.1.WS z dnia 23 października 2018 r., zgodnie z którą „*dniem terminu wpłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych zarówno na ZFRON, jak i na rachunek właściwego naczelnika urzędu skarbowego jest 20 dzień miesiąca następującego po miesiącu wypłaty wynagrodzenia. Wnioskodawca powinien obliczać wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych na podstawie pełnych miesięcznych danych, czyli po zakończeniu miesiąca dla którego wskaźnik jest obliczany*”.

Tym samym stanowisko Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej jest zbieżne ze stanowiskiem Wnioskodawcy w tym zakresie. Zdaniem Wnioskodawcy, bazując

na konstytucyjnej zasadzie pewności prawa, PFRON nie powinien orzekać w sposób odmienny niż Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. W przeciwnym wypadku Wnioskodawca otrzymałby dwie sprzeczne informacje na temat stosowania przepisów prawa.

2) obliczania wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych na podstawie pełnych, miesięcznych danych czyli dopiero po zakończeniu miesiąca, dla którego wskaźnik jest obliczany

Wnioskodawca jako pracodawca, o którym mowa w art.38 ust.2a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powinien przekazywać określoną część zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych (za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód osoby niepełnosprawnej uzyskany od początku roku przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej) w proporcji:

- 25% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 25% do 30%;
- 50% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 30% do 35%;
- 75% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 35% do 40%;
- 100% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od co najmniej 40%.

Jednocześnie treść art.38 ust.2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych ustala się na podstawie art.21 ust.1 i 5 oraz art.28 ust.3 ustawy o rehabilitacji. Ponadto, biorąc pod uwagę definicję z art.2 pkt 6 ustawy o rehabilitacji, wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych należy obliczać jako przeciętny miesięczny udział procentowy osób niepełnosprawnych w zatrudnieniu ogółem, w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy.

Zdaniem Wnioskodawcy wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych powinien być ustalany w momencie uzyskania wszystkich potrzebnych danych czyli dopiero po zakończeniu miesiąca, dla którego wskaźnik jest obliczany.

- 3) prawidłowego terminu wpłaty na ZFRON zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, w sytuacji w której wynagrodzenia za dany miesiąc są wypłacane w miesiącu następnym - jeżeli stanowisko Wnioskodawcy na pytania nr 1 i 2 będzie nieprawidłowe**

Wnioskodawca odstąpił od powyższego zapytania w piśmie z dnia 14 grudnia 2018 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku z dnia 14 listopada 2018 r.

- 4) wyliczenia przez Wnioskodawcę wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych jeżeli ostateczny termin płatności na ZFRON zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przypada w trakcie trwania miesiąca, w którym niepełnosprawni pracownicy Wnioskodawcy otrzymali wypłatę wynagrodzenia – jeżeli stanowisko Wnioskodawcy na pytania nr 1 i 2 będzie nieprawidłowe**

Wnioskodawca odstąpił od powyższego zapytania w piśmie z dnia 14 grudnia 2018 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku z dnia 14 listopada 2018 r.

- 5) czy po ustaleniu wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych w trakcie miesiąca, zgodnie z pytaniem nr 4 oraz ustaleniu wskaźnika już po skończeniu danego miesiąca, Wnioskodawca ma obowiązek dokonania korekty wskaźnika do wartości ostatecznej, ustalonej na koniec miesiąca i jak przebiega procedura zwrotu nadwyżki wpłaconych kwot na ZFRON - jeżeli stanowisko Wnioskodawcy na pytania nr 1 i 2 będzie nieprawidłowe**

Wnioskodawca odstąpił od powyższego zapytania w piśmie z dnia 14 grudnia 2018 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku z dnia 14 listopada 2018 r.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego, stwierdzam co następuje:

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 oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna).

W oparciu o art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji 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. Jednocześnie na podstawie 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 przez pracodawcę statusu zakładu pracy chronionej, przy spełnianiu warunków określonych w przywołanych powyżej przepisach, zastosowanie wobec tego pracodawcy mają regulacje zawarte w art.33 ust.2 i ust.3 ustawy o rehabilitacji, co ma miejsce w przypadku Wnioskodawcy.

W zakresie pytania 1:

W myśl 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 wynagrodzeń.”

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 3 ustawy

o rehabilitacji, a w konsekwencji na obowiązek dokonania wpłaty na Fundusz, o której mowa w art.33 ust.4a ustawy.

W dalszej części uzasadnienia przytaczana jest argumentacja dotycząca określenia dnia uzyskania środków jako dnia wypłaty wynagrodzeń: „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.”

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. Z kolei zgodnie z art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji za dzień uzyskania środków uznaje się dzień wypłaty wynagrodzeń. W tej sytuacji termin odprowadzania środków z zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na rachunek bankowy zakładowego funduszu rehabilitacji wynosi 7 dni od dnia wypłaty wynagrodzeń, uwzględniając przy tym odwołanie do art.38 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych. Wskazuje on na termin płatności pobranej przez płatnika zaliczki. Zaliczkę za pobraną uważa się z momentem wypłacenia pracownikowi wynagrodzenia lub postawienia go do jego dyspozycji. Wtedy powinno nastąpić pobranie zaliczki w odpowiedniej kwocie. Istnieje bowiem ścisły związek czynności poboru podatku z czynnością dokonywania wypłaty (świadczenia) lub stawiania do dyspozycji podatnika. Innymi słowy, czynność pobrania podatku przez płatnika wiąże się z momentem otrzymania przychodu przez podatnika (art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Jednocześnie należy zaznaczyć, że przepis art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji budził w przeszłości trudności interpretacyjne, co stało się podstawą podjęcia w dniu 19 grudnia 2016 r. uchwały przez 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II FPS 4/16. Z treści tezy ww. uchwały jednoznacznie wynika, że 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 - w przypadku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych przez płatnika - należy rozumieć ostatni dzień terminu przekazania zaliczek, o których mowa w art.38 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W uzasadnieniu swojej uchwały NSA wskazał, że ustawa o rehabilitacji w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2016 r. nie zawierała definicji pojęcia „dzień uzyskania środków”. Dopiero od dnia 1 lipca 2016 r. znowelizowano art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji, wskazujący na zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych jako źródło finansowania ZFRON, przez 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 wynagrodzeń”. Nastąpiło to na mocy art.1 pkt 11 wspomnianej wcześniej ustawy z dnia 25 września 2015 r. Zakres dokonanej nowelizacji przepisu art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji świadczy o tym, że była to zmiana o charakterze normatywnym. W jej wyniku kwestia, który moment jest dniem uzyskania środków pochodzących z pobranych przez pracodawcę zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w rozumieniu art.33 ust.3 pkt 3 ustawy o rehabilitacji, została normatywnie jednoznacznie rozstrzygnięta przez wskazanie na dzień wypłaty wynagrodzenia.

W kontekście przytoczonej uchwały 7 sędziów NSA oraz w związku z nowelizacją art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji - od dnia 1 lipca 2016 r. termin przekazania na ZFRON części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zależy od terminu wypłaty wynagrodzeń.

Jeżeli u Wnioskodawcy dniem wypłaty wynagrodzeń pracownikom niepełnosprawnym jest 10 dzień następnego miesiąca, to jest on zobowiązany przekazać na ZFRON część zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w terminie 7 dni od wypłaty tych wynagrodzeń czyli w terminie do 17 dnia tego miesiąca.

Za bezpodstawne należy przy tym uznać stwierdzenie Wnioskodawcy, że wykładnia obecnie obowiązujących przepisów ustawy o rehabilitacji narusza przepisy Konstytucji RP, w szczególności jej art.217 oraz art.2. Od dnia 1 lipca 2016 r. wykładnia literalna przepisu art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji nie powoduje żadnych wątpliwości co do prawidłowego określenia terminu przekazania na ZFRON części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Tym samym nie ma potrzeby zastosowania wykładni systemowej i celowościowej w celu odczytania normy prawnej zawartej w tym przepisie.

Odnośnie załączonej interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej należy zauważyć, że zgodnie z art.14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz.800 z późn.zm.) wydawana decyzja dotyczy interpretacji przepisów prawa podatkowego. Do dnia 30 czerwca 2016 r., tj. przed wejściem w życie nowelizacji art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji definiującej dzień uzyskania środków, kwestie dotyczące terminowości przekazywania na ZFRON części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych regulowały przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast od dnia 1 lipca 2016 r. powyższa kwestia jest już regulowana przepisami ustawy o rehabilitacji. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że interpretacja jest wydawana w oparciu o stan prawny obowiązujący w dniu jej wydawania. Ustawa o rehabilitacji nie jest ustawą podatkową, co wielokrotnie potwierdzały sądy administracyjne w swoich wyrokach. Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej została wydana w dniu 23 października 2018 r. W tym czasie w przedmiocie zadanych pytań przez Wnioskodawcę nie miały już zastosowania przepisy ustawy podatkowej jaką jest ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, a przepisy ustawy o rehabilitacji. Wpłaty na PFRON są daniną publiczną. Z tego względu interpretacja przepisów ustawy o rehabilitacji następuje na podstawie ustawy Prawo przedsiębiorców, co powoduje, że organem właściwym do wydania takiej interpretacji jest Prezes Zarządu PFRON, a nie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Z tego też względu stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 należy uznać za nieprawidłowe.

W zakresie pytania 2:

Pracodawcy, którzy utracili status zakładu pracy chronionej oraz spełniają warunki określone w art.33 ust.7b ustawy o rehabilitacji są zobowiązani do przekazywania na ZFRON części pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wynagrodzeń wypłaconych pracownikom niepełnosprawnym. Zgodnie z art.38 ust.2a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód osoby niepełnosprawnej uzyskany od początku roku przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej – kwoty pobranych od osób niepełnosprawnych zaliczek na podatek dochodowy przekazuje się w wysokości:

- 25% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 25% do 30%;
- 50% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 30% do 35%;
- 75% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od 35% do 40%;
- 100% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych – w przypadku płatników osiągających wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości od co najmniej 40%.

Ponadto, na podstawie art.38 ust.2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych ustala się w oparciu o art.21 ust.1 i 5 oraz art.28 ust.3 ustawy o rehabilitacji.

Z powyższego wynika, że wysokość kwoty przekazywanej na ZFRON z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zależy m.in. od osiąganego wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Zgodnie z art.2 pkt 6 ustawy o rehabilitacji przez wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych rozumie się przeciętny miesięczny udział procentowy osób niepełnosprawnych w zatrudnieniu ogółem, w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy.

Należy mieć na uwadze, że w omawianym przypadku wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wyliczany jest dla miesiąca, w którym dokonano wypłaty wynagrodzeń pracownikom niepełnosprawnym.

Jednocześnie przepis art.33 ust.3 pkt 3 w związku z art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji nakłada na pracodawcę obowiązek przekazania na ZFRON określonej części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w terminie 7 dni od daty wypłaty wynagrodzeń. W przypadku Wnioskodawcy wypłata wynagrodzeń następuje około 10 dnia następnego miesiąca i z tego względu przekazanie na ZFRON środków z tytułu zaliczek na podatek dochodowy winno nastąpić w terminie do 17 dnia tego miesiąca. Jednakże brak możliwości wyliczenia przez Wnioskodawcę, we wskazanej powyżej sytuacji, wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych za pełny miesiąc nie zwalnia go z obowiązku przekazania tych środków na ZFRON w ustawowym terminie. Takiej przesłanki nie przewidują przepisy ustawy o rehabilitacji. Natomiast Wnioskodawca po zakończeniu miesiąca, w którym dokonano wypłaty wynagrodzeń pracownikom niepełnosprawnym powinien zweryfikować wysokość wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych przyjętego do wyliczenia kwoty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych podlegającej przekazaniu na ZFRON. W przypadku wystąpienia rozbieżności należy dokonać stosownych korekt wyliczonych i przekazanych na ZFRON kwot.

Z tego też względu należy przyjąć, że stanowisko Wnioskodawcy za zakresie pytania nr 2 jest nieprawidłowe.

Mając powyższe na uwadze, stanowisko

z siedzibą w wyrażone w piśmie z dnia 14 listopada 2018 r., uzupełnionego pismem z dnia 14 grudnia 2018 r. w sprawie pisemnej interpretacji przepisów prawa w zakresie stosowania przepisów art.33 ust.3 pkt 3 w związku z art.33 ust.2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji w zakresie pytania 1 i 2 – **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, powzięłyby 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.



Zmowa Spółka Pracodawców Zarządu
Plan...
Dyrektor Departamentu...