



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA. 410.031.04.2015

P/15/111

SW/AP/1634/1632/SW/PP-1
Q

Pierwszy Urząd Skarbowy	
(57)	w Katowicach (57)
Data	
wpl.	07-01-2016
Za.	L. cz.

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/111 – Prawdliwość działań Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i organów podatkowych w zakresie ściągłości i egzekucji składek na ubezpieczenia społeczne i należności podatkowych wynikających z zatrudniania pracowników w ramach umów outsourcingowych
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	<u> </u> , główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 98079 z dnia 9 listopada 2015 r. [Dowód: akta kontroli str. 1-2]
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach ¹ , 40-063 Katowice ul. Żwirki i Wigury 17, Regon: 00001775600127
Kierownik jednostki kontrolowanej	Beata Bagińska – Naczelnik Urzędu ² od 27 lipca 2009 r. [Dowód: akta kontroli str. 3]
Okres objęty kontrolą	2012-2015 (do 30 września) oraz wybrane zagadnienia z lat 2006-2011.

II. Ocena kontrolowanej działalności³

Ocena ogólna

W latach 2012-2015 Urząd rzetelnie prowadził postępowania zmierzające do ustalenia należności podatkowych od podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Systematycznie monitorował składane deklaracje i zeznania podatkowe oraz dokonywał czynności sprawdzających. Urząd, po uzyskaniu za pośrednictwem Izby Skarbowej w Katowicach informacji nt. nieprawidłowości w działalności firm świadczących na terenie kraju usługi tzw. outsourcingu pracowniczego⁴, na jej polecenie bezzwłocznie wszczął postępowania wyjaśniające celem zidentyfikowania podmiotów świadczących i korzystających z tej formy usług oraz zamieścił na swojej stronie internetowej stosowne informacje o działalności firm świadczących usługi outsourcingowe. W wyniku przeprowadzonych postępowań wyjaśniających Urząd wszczął kontrole tematyczne u płatników korzystających z takich usług, jednak nie prowadził

¹ Zwany dalej „Urzędem”

² Zwany dalej „NUS” lub „Organem podatkowym”.

³ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie

⁴ Outsourcing pracowniczy to forma zatrudnienia pozwalająca na redukcję kosztów pracodawcy poprzez zlecenie określonych usług podmiotowi zewnętrznemu. W ramach świadczenia usług podmiot ten zapewnia niezbędny personel, posiadający kwalifikacje i doświadczenie wymagane do wykonania zleconych zadań. W praktyce tzw. outsourcing pracowniczy przybiera cztery formy, które różnią się zakresem przekazania danej funkcji w przedsiębiorstwie podmiotowi zewnętrznemu. Dwie z nich (outsourcing funkcji) to formy wykorzystujące instytucję przejścia zakładu pracy w trybie art 23¹ Kodeksu pracy. Dwie następne formy to praca tymczasowa, jako uzupełnienie grup pracowniczych danego przedsiębiorstwa oraz zatrudnienie zewnętrzne, czyli wykonywanie zadań w przedsiębiorstwie przez pracowników podmiotu zewnętrznego. Outsourcing pracowniczy nie jest uregulowany przepisami prawa. W polskim prawie pracy brak jest pojęcia outsourcingu pracowniczego.

postępowania wobec podmiotów, które świadczyły te usługi. Po przeprowadzonych postępowaniach kontrolnych NUS wszczął czynności zabezpieczające majątek podatników, uznając w toku postępowania podatkowego, przed wydaniem decyzji określających wysokość zobowiązania, że zachodzi uzasadniona obawa, iż nie zostaną one wykonane. Następnie po zakończeniu postępowania podatkowych Urząd wydał decyzje orzekające o odpowiedzialności tych spółek jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku z niewpłaceniem przez nie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz określił wysokość należności.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

A. Dochodzenie należności podatkowych od podmiotów świadczących usługi lub korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego

Opis stanu
faktycznego

1.1. We właściwości Urzędu znajdowało się 66 podmiotów⁵, podających przy rejestracji działalności gospodarczej następujące kody: 78.20.Z – Działalność agencji pracy tymczasowej; 78.10.Z – Działalność związana z wyszukiwaniem pracy i pozyskiwaniem pracowników; 78.30.Z – Pozostała działalność związana z udostępnianiem pracowników.

[Dowód: akta kontroli str. 22-39]

W dniu 6 marca 2013 r. Urząd, za pośrednictwem Izby Skarbowej w Katowicach, uzyskał informację nt. działalności firmy K (...) z siedzibą w Olsztynie świadczącej na terenie kraju usługi tzw. outsourcingu pracowniczego. Zgodnie z tą informacją ww. spółka, pod pozorem przejęcia pracowników od innych firm w trybie art. 23¹ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - *Kodeks pracy*⁶, wypłacała im wynagrodzenia nie odprowadzając należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. We właściwości Urzędu zidentyfikowano trzy podmioty korzystające z usług firm K (...) z siedzibą w Olsztynie oraz R (...) z siedzibą we Wrocławiu, tj. P (...) Sp. z o.o., F (...) Sp. z o.o. oraz U (...) Sp. z o.o. S.K.⁷ Spółki te nie znajdowały się w wykazie 66 podmiotów prowadzących działalność gospodarczą pod numerami PKD z działu N78.

[Dowód: akta kontroli str. 4, 63-64]

NUS na temat sposobu monitorowania wypełniania obowiązku dokonywania wpłat należności podatkowych przez 66 podmiotów, prowadzących działalność gospodarczą pod numerami PKD z działu N78 wyjaśniła, że standardowo dokonuje się monitorowania wywiązywania się ogółu płatników z obowiązków dokonywania wpłat podatku: nie prowadzono odrębnych analiz w stosunku do spółek świadczących usługi tzw. outsourcingu i podmiotów korzystających z takich usług. I tak w komórce - Wieloosobowe Stanowisko Pracy Analiz i Planowania⁸ monitoring polegał na selekcjonowaniu podmiotów do przeprowadzenia kontroli obejmujących każdy bieżący rok podatkowy. Wykorzystywano do tego jeden z raportów programu e-Orus oraz skrypt własny. Kryterium selekcji było wykazanie za poprzedni rok podatkowy zatrudnienia (informacja o liczbie zatrudnionych wg PIT-4R i/lub wykazanie wpłaty na poczet PIT- 4R za grudzień poprzedniego roku) przy jednoczesnym dokonywaniu sprzedaży VAT w roku bieżącym i zarazem braku, w roku bieżącym, wpłat zaliczek na podatek PIT-płatnik. W Referacie Czynności

⁵ Identyfikacji podmiotów dokonano w oparciu o raport z programu e-Orus „Wykaz podmiotów wg klasyfikacji PKD”, dla którego przyjęto założenia: data początku - 01.01.2012 r., data końca - 30.09.2015 r., spis kodów PKD, czy rejestracja formalna – Tak, powód rejestracji – „P” opodatkowanie.

⁶ Dz. U. z 2014 r., poz. 1502 t.j.

⁷ Spółki F (...) Sp. z o.o. oraz U (...) Sp. z o.o. S.K. były powiązane ze sobą osobowo poprzez właścicieli udziałów w tych spółkach.

⁸ W skrócie AP.

Sprawdzających⁹ prowadzono analizy na podstawie wydruków z podsystemu *Ewidencje*, dotyczące porównania wpłat zaliczek w trakcie roku podatkowego z rozliczeniami rocznymi PIT-4R - wpłaty zaliczek z podsystemu *Poltax2B* w porównaniu z dokumentami PIT-4R z systemu *Poltax* i zestawienia nadpłat i zaległości na kartach kontowych z podsystemu *Poltax 2B*.

NUS odnośnie obowiązku składania deklaracji wskazała, że monitorowanie odbywa się analogicznie jak w przypadku monitoringu wpłat należności podatkowych, tzn. prowadzi się monitoring ogółu podatników/płatników. NUS wskazała, że nie prowadzono odrębnych analiz w stosunku do świadczących usługi tzw. outsourcingu i podmiotów korzystających z takich usług. Przy pomocy funkcjonującego w Urzędzie systemu informatycznego istnieje możliwość analizowania wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych przez poszczególne podmioty. Natomiast nie jest możliwe bieżące śledzenie procesów przekazywania i przejmowania pracowników. Takie weryfikacje są możliwe dopiero po zakończeniu roku podatkowego, gdyż w trakcie roku płatnik nie składa deklaracji podatkowych.

[Dowód: akta kontroli str. 17-21]

1.2. W latach 2012 – 2015 sprawowanie szczególnego nadzoru nad działalnością podmiotów świadczących i korzystających z usług outsourcingu personalnego nie było wskazane przez Ministerstwo Finansów w priorytetowych obszarach działania podlegających szczególnemu zainteresowaniu organów podatkowych.

[Dowód: akta kontroli str. 14-16]

W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził w 12 podmiotach, spośród 66 prowadzących działalność gospodarczą pod numerami PKD z działu N78, 15 czynności sprawdzających, z czego jedna dotyczyła PIT podatnika, osiem PIT płatnika, cztery PCC oraz dwie podatku VAT. W przypadku czynności sprawdzających odnoszących się do PIT płatnika dotyczyły one naruszenia art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*¹⁰ mówiącego, że osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłaszanie właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imion, nazwisk i adresów tych osób. W tej grupie podatników Urząd nie stwierdził stosowania podobnych praktyk w zakresie outsourcingu pracowniczego jaki zidentyfikowano w przypadku spółek K (...) z siedzibą w Olsztynie oraz R (...) z siedzibą we Wrocławiu.

[Dowód: akta kontroli str. 23-26]

W Urzędzie, w odniesieniu do wszystkich podatników, corocznie dokonywano weryfikacji złożonych informacji płatników, tj. PIT-11 ze złożonymi zeznaniami podatników, tj. PIT-36 i PIT-37. Dodatkowo NUS wyjaśniła, że nie istnieje wspólna centralna baza danych obejmujących informacje z PIT-4R, PIT-11, PIT-36 i PIT-37. Informacja zbiorcza PIT-4R składana jest do urzędu skarbowego właściwego wg miejsca siedziby płatnika. Natomiast informacje PIT-11 składane są do urzędów skarbowych właściwych wg miejsc zamieszkania podatników. W obrębie jednego urzędu skarbowego zazwyczaj nie „bilansują” się kwoty wpłat płatników i nadpłat lub dopłat do zeznań rocznych z kwotami należnego podatku dochodowego za dany rok. W konsekwencji tego dany urząd skarbowy nie jest w stanie przy pomocy instrumentów elektronicznych:

⁹ W skrócie OB4-2.

¹⁰ Dz. U. 2015 r., poz. 613 ze zm.

- sprawdzić w przypadku wspólnego rozliczenia małżonków z różnymi miejscami zamieszkania - czy dany podatnik złożył zeznanie w innym urzędzie skarbowym,
- sporządzić wykazów z aplikacji wspomagającej e-Orus w zakresie: porównania zaliczek PIT-4R oraz PIT-11, braków zaliczek PIT-4R oraz kosztów wg PIT-11 za cały rok oraz niezłożonych deklaracji PIT-4R wg informacji PIT-11.

[Dowód: akta kontroli str. 17-21]

Spośród 66 podmiotów prowadzących działalność gospodarczą pod numerami PKD z działu N78, Urząd przeprowadził w trzech podmiotach kontrole podatkowe. Dwa podmioty były wytypowane przez komórkę Administracji Podatkowej¹¹ do kontroli i były ujęte w planach kontroli. Kontrole te nie dotyczyły podmiotów, w stosunku do których Urząd przeprowadzał czynności sprawdzające, i tak:

- W dniu 14 kwietnia 2014 r. Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu, w związku z kontrolą prowadzoną w A (...) sp. z o.o., zwrócił się do NUS w Katowicach z prośbą o przeprowadzenie kontroli w spółce P (...) Sp. z o.o. w Katowicach. Kontrola była prowadzona pod kątem ewentualnych nieprawidłowości funkcjonujących przy wykorzystywaniu instytucji outsourcingu personalnego, polegających na działalności nieuczciwych przedsiębiorców oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w zakresie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenia społeczne, tj. świadczenie tzw. outsourcingu kadrowo – płacowego, wykorzystującego regulacje zawarte w art. 23¹ ustawy *Kodeks pracy*. Urząd przeprowadził kontrolę w dniach 30 czerwca 2014 r. do 2 lipca 2014 r. Kontrolę była prowadzona w zakresie prawidłowości obliczania, pobrania i terminowego odprowadzania do organu podatkowego zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika z tytułu wypłacanych wynagrodzeń pracownikom objętym umową outsourcingu personalnego zawartą z A (...) sp. z o.o. W trakcie kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości dotyczących zakresu kontroli, o czym poinformowano w dniu 7 lipca 2014 r. Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu.
- W dniach 13 lipca 2015 r. do 31 lipca 2015 r. została przeprowadzona kontrola u podatnika S (...) sp. z o.o. w Katowicach w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. W trakcie kontroli stwierdzono nieprawidłowości polegające na niezasadnym zmniejszeniu przychodów w 2014 r. na kwotę 8.605,38 zł, które to koszty, wg Urzędu powinny dotyczyć 2013 r. W związku z tym kontrolujący postulowali zwiększenie przychodów podatkowych w 2014 r. o tę kwotę. Ponadto stwierdzono zawyżenie kosztów uzyskania przychodu za 2014 r. w wysokości 3.185,16 zł. W dniu 1 września 2015 r. spółka złożyła korektę pokontrolną, uwzględniającą w pełni zalecenia Urzędu.
- W dniach 17-20 września 2012 r. została przeprowadzona w spółce J (...) s.j. w Katowicach kontrola w zakresie prawidłowości wywiązywania się z obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń. W trakcie kontroli stwierdzono, że płatnik nie odprowadził w ustawowym terminie należnej zaliczki na podatek dochodowy od dokonanej wypłaty ze stosunku pracy w styczniu 2012 r. w kwocie 119,00 zł. Stwierdzono zaniżenie zaliczki na podatek dochodowy w wysokości 46,00 zł. Z uwagi na fakt, że przed wszczęciem postępowania podatkowego zaległość za styczeń została w całości zapłacona, a za

¹¹ Zwanej dalej komórką AP

miesiące II, III, IV, V, VI i VII 2012 r. zaliczka na podatek nie występowała, odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego oraz wydania decyzji w trybie art. 30 ustawy *Ordynacja Podatkowa*.

Ww. postępowania kontrolne były przeprowadzone zgodnie z zasadami określonymi w dziale VI –ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj. m.in. po uprzednim zawiadomieniu podatnika o zamiarze wszczęcia postępowania i na podstawie imiennych upoważnień wystawionych przez NUS oraz w czasie zgodnym z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹², tj. w terminie do 14 dni. Po zakończeniu kontroli, zostały one niezwłocznie sprawdzone i wprowadzone do podsystemu *Kontrola* oraz zatwierdzone w systemie.

[Dowód: akta kontroli str. 27-32, 78, 90, 113]

Urząd nie kierował wniosków do Urzędu Kontroli Skarbowej o przeprowadzenie kontroli w podmiotach prowadzących działalność gospodarczą pod numerami PKD z działu N78 bądź w zidentyfikowanych przez Urząd podmiotach korzystających z usług tzw. outsourcingu płacowo-kadrowego.

[Dowód: akta kontroli str. 360-362]

1.3. Jak wskazano w pkt. 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego we właściwości Urzędu zidentyfikowano trzy podmioty korzystające z usług firm K (...) z siedzibą w Olsztynie oraz R (...) z siedzibą we Wrocławiu tj.: P (...) sp. z o.o., F (...) sp. z o.o. oraz U (...) sp. z o.o. S.K.

W przypadku spółki P (...) sp. z o.o. Urząd przeprowadził analizy dotyczące liczby zatrudnionych w spółce pracowników i wysokości wpłacanych przez nią zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Ustalono, że było tam zatrudnionych czterech pracowników. Poza trzema miesiącami, tj. w miesiącach marzec, kwiecień i maj 2012 r.¹³, kiedy nie odprowadzano zaliczek na podatek dochodowy, Spółka dokonywała stałych wpłat w granicach od 305,00 zł do 368,00 zł. Ponadto Urząd przeprowadził w Spółce kontrolę w zakresie podatku VAT za m-ce kwiecień i lipiec 2012 r., która potwierdziła dane uzyskane w analizie tj. o liczbie zatrudnionych w Spółce pracowników oraz o wysokości wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Dane wynikające z analizy przeprowadzonej przez Urząd oraz wyniki ww. kontroli skutkowały odstąpieniem od przeprowadzenia, w ocenie Urzędu, mało efektywnej kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w Spółce.

[Dowód: akta kontroli str. 4]

Kontrole w spółkach F (...) sp. z o.o. oraz U (...) sp. z o.o. S.K. zostały przeprowadzone na wniosek AP z dnia 4 grudnia 2013 r., tj. po otrzymaniu informacji z Izby Skarbowej w Katowicach na temat działalności firm R (...) z siedzibą we Wrocławiu oraz K (...) z siedzibą w Olsztynie, świadczących na terenie kraju usługi tzw. outsourcingu pracowniczego oraz po dokonaniu własnych analiz w tym zakresie.

[Dowód: akta kontroli str. 20, 127]

Kontrola w spółce F (...) sp. z o.o. została przeprowadzona w okresie od 24 marca 2014 r. do 14 kwietnia 2014 r. (14 kontrolerodni). Natomiast w spółce U (...) sp. z o.o. S.K. przeprowadzono ją w okresie od 12 do 31 marca 2015 r. (14 kontrolerodni), a przed jej rozpoczęciem NUS, na podstawie art. 180 ustawy *Ordynacja podatkowa*, zwrócił się do Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu o udostępnienie materiałów związanych z przedmiotem planowanej kontroli, tj. m.in. list płac pracowników przekazanych w ramach tzw. outsourcingu pracowniczego.

[Dowód: akta kontroli str. 125, 129, 209]

¹² Dz. U. z 2013 r. poz.672 ze zm.

¹³ Zgodnie z kartą analizy wpłat zaliczek PIT-4R powinny one wynosić odpowiednio 382 zł, 382 zł i 305 zł.

NUS na temat przesunięcia w czasie kontroli u płatnika U (...) sp. z o.o. S.K. wyjaśniła, że:

„Wnioski dotyczące F (...) Sp. z o.o. i U (...) Sp. z o.o. S.K. przekazano do kontroli pismem komórki AP z dnia 4 grudnia 2013 r. jako kontrole dodatkowe, pozaplanowe i nie wskazano terminu do ich zakończenia. Należy zaznaczyć, że komórki kontroli w pierwszej kolejności realizują kontrole ujęte w planach kontroli i kontrole pilne np. dotyczące wysokich zwrotów podatku od towarów i usług. Kontrole w F (...) sp. z o.o. i U (...) sp. z o.o. S.K. przeprowadzono w miarę możliwości czasowych i kadrowych komórki. Ponadto, z uwagi na charakter sprawy i istniejące na tamten moment wątpliwości interpretacyjne, początkowo przeprowadzono kontrolę tylko w jednej spółce, tj. F (...) sp. z o.o. i protokół przekazano do komórki orzecznictwa, celem przeprowadzenia postępowania podatkowego. Kontrolę w kolejnej spółce rozpoczęto dopiero na etapie, kiedy w toku prowadzonego postępowania podatkowego wobec F (...) sp. z o.o. potwierdzono, że zakres materiału dowodowego zebranego w toku kontroli, będzie wystarczający do obrony przyjętego (w przygotowywanej przez Urząd decyzji) stanowiska w sprawie”.

[Dowód: akta kontroli str. 360-362]

Kontrole te były przeprowadzone zgodnie z zasadami określonymi w dziale VI – ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj. m.in. po uprzednim zawiadomieniu podatnika o zamiarze wszczęcia postępowania i na podstawie imiennych upoważnień wystawionych przez NUS oraz w czasie zgodnym z art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, tj. w terminie do 14 dni. Po zakończeniu kontroli, ich wyniki zostały niezwłocznie sprawdzone i wprowadzone do podsystemu KONTROLA oraz zatwierdzone w systemie. Stwierdzone nieprawidłowości polegały na przekazywaniu przez płatników swoich pracowników spółkom świadczącym tzw. usługi outsourcingowe. Spółki te, w ocenie Urzędu, pod pozorem przejęcia pracowników w trybie art. 23¹ *Kodeksu pracy* dokonywały tzw. outsourcingu kadrowo-płacowego, bowiem w ramach zawieranych z płatnikami porozumień, przejmowały obsługę w zakresie dokumentacji pracowniczej i płacowej uzyskując z tego tytułu wynagrodzenie. Rola tych spółek sprowadzała się w ocenie Urzędu jedynie do wypłacania pracownikom wynagrodzeń, które wcześniej na podstawie wystawianych faktur otrzymywały od podmiotów, z którymi zawierano umowy i tym samym firmy te nie stawały się pracodawcami, a więc płatnikami zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. W ocenie Urzędu płatnikami zaliczek winny być kontrolowane spółki.

[Dowód: akta kontroli str. 125-126, 138, 144-160, 209-211, 216, 217-228]

W obydwu przypadkach Zarządy kontrolowanych spółek wniosły zastrzeżenia do protokołów kontroli, podnosząc w nich m.in., że Urząd dokonał ustaleń wyłącznie na podstawie faktur wystawianych przez firmy świadczące usługi outsourcingowe, a nie na podstawie list płac i kart wynagrodzeń, które były w posiadaniu tych firm.

[Dowód: akta kontroli str. 163-165, 229-230]

Urząd po zakończeniu postępowań kontrolnych w stosunku do ww. firm wszczął postępowania podatkowe w sprawie orzeczenia odpowiedzialności spółki jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z niedopełnieniem obowiązków wynikających z art. 8 *Ordynacji podatkowej*, tj. od niewpłaconych pobranych zaliczek na podatek dochodowy, i tak w przypadku spółki F (...) sp. z o.o.:

- NUS w dniu 15 maja 2014 r., tj. 8 dni po przesłaniu spółce swojego stanowiska w sprawie zastrzeżeń, wszczął postępowanie podatkowe w sprawie orzeczenia odpowiedzialności spółki.

[Dowód: akta kontroli str. 209, 209-211, 235-236]

- Postępowanie było 11 razy przedłużane, na podstawie art. 140 ustawy *Ordynacja podatkowa*¹⁴. Każdorazowo podatnik był informowany o przyczynach niedotrzymania terminu. Od dnia 13 lutego 2015 r. korespondencja nie była podejmowana przez Spółkę, a w dniu 5 maja 2015 r. postanowieniem Sądu Rejonowego Katowice – Wschód została ogłoszona upadłość likwidacyjna Spółki.

[Dowód: akta kontroli str. 209-211]

- W dniu 2 lipca 2015 r. NUS postanowieniem wydanym na podstawie art. 216 w związku z art. 200 ustawy *Ordynacja podatkowa* wyznaczył Syndykowi siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego w sprawie odpowiedzialności Spółki w likwidacji jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku z niewpłaceniem zaliczek na podatek dochodowy. Jednocześnie, w tym samym dniu, NUS poinformował Syndyka masy upadłościowej spółki F (...) sp. z o.o. o tym, iż postępowanie w sprawie orzeczenia odpowiedzialności spółki nie zostało zakończone i jednocześnie wyznaczono nowy termin zakończenia sprawy na dzień 7 sierpnia 2015 r. Jako przyczynę niezakończenia sprawy podano możliwość zapoznania się Syndyka ze zgromadzonym materiałem dowodowym.

[Dowód: akta kontroli str. 209-211, 280-285]

- W dniu 30 lipca 2015 r. NUS orzekł o odpowiedzialności spółki w likwidacji jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku z niewpłaceniem zaliczek na podatek dochodowy oraz określił wysokość należności na łączną kwotę 209 231,00 zł.

[Dowód: akta kontroli str. 286-316]

Na temat czasu trwania postępowania, zwłaszcza w okresie od 9 września 2014 r. do 26 stycznia 2015 r., tj. w okresie od wpływu do Urzędu pierwszych dokumentów z Komendy Wojewódzkiej Policji we Wrocławiu do momentu poinformowaniu Spółki o włączeniu dodatkowych dowodów w postępowaniu, Kierownik Samodzielnego Referatu Spraw Wierzycielskich wyjaśnił, że był to okres, w którym oczekiwano na dokumentację zabezpieczoną przez Policję, w szczególności na listy płac pracowników przekazanych do firm outsourcingowych. Przekazana w dniu 9 września 2014 r. dokumentacja była niekompletna, co uniemożliwiało rzetelne prowadzenie postępowania podatkowego. Ponadto w międzyczasie toczyło się postępowanie podatkowe w trybie art. 33 i 33b ustawy *Ordynacja podatkowa* (postępowanie zabezpieczające w I i II instancji). Na temat czasu trwania postępowania w okresie od ogłoszenia upadłości spółki do momentu wyznaczenia Syndykowi siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego w sprawie odpowiedzialności Spółki w likwidacji, jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, Kierownik wyjaśnił, że ogłoszenie o upadłości spółki ukazało się w Monitorze Sądowym i Gospodarczym w dniu 22 maja 2015 r. Natomiast w dniu 13 maja 2015 r. NUS wydał decyzje orzekające o odpowiedzialności F (...) sp. z o.o. jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych. Wydanie decyzji nastąpiło zatem po ogłoszeniu upadłości a przed ukazaniem się ogłoszenia w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Okoliczności te, w wyniku dokonanej analizy i powzięcia wiadomości o ogłoszeniu upadłości spółki, doprowadziły do uznania, iż wydane decyzje nie weszły do obrotu prawnego i implikowały konieczność zakończenia postępowania z udziałem syndyka masy upadłości. Pierwszą czynnością z udziałem syndyka było wyznaczenie

¹⁴ tzn. o każdym przypadku niezalatwienia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zalatwienia sprawy.

siedmiodniowego terminu do zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym (postanowienie z dnia 2 lipca 2015 r.).

[Dowód: akta kontroli str. 212-214]

Postępowanie podatkowe w sprawie orzeczenia odpowiedzialności spółki U (...) sp. z o.o. S.K., jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązującego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, zostało wszczęte przez NUS w dniu 25 maja 2015 r., tj. półtora miesiąca po przekazaniu Spółce stanowiska w sprawie zastrzeżeń do protokołu kontroli.

[Dowód: akta kontroli str. 125-126, 166-167]

Postępowanie było dwa razy przedłużane, na podstawie art. 140 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Każdorazowo podatnik był informowany o przyczynach niedotrzymania terminu.

[Dowód: akta kontroli str. 125-126, 170-171]

W ramach prowadzonego postępowania podatkowego Urząd zwrócił się do Oddziału ZUS w Szczecinie o udostępnienie danych dotyczących U (...) sp. z o.o.

[Dowód: akta kontroli str. 172]

NUS decyzją z dnia 2 grudnia 2015 r. orzekł o odpowiedzialności podatkowej Spółki jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 49.969,00 zł. Różnica w wysokości określonego w decyzji zobowiązania z wysokością kwot skierowanych do zabezpieczenia wynika z faktu, iż w decyzji ujęto również zobowiązania wynikające z nieopłacenia zaliczek dotyczących umów cywilno-prawnych.

[Dowód: akta kontroli str. 174-187]

Ustalono
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

Ocena częściowa

W ocenie NIK Urząd rzetelnie prowadził postępowania zmierzające do ustalenia należności podatkowych od podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Systematycznie monitorował składane deklaracje i zeznania podatkowe oraz dokonywał czynności sprawdzających. Urząd, po uzyskaniu za pośrednictwem Izby Skarbowej w Katowicach informacji nt. nieprawidłowości w działalności firm świadczących na terenie kraju usługi tzw. outsourcingu pracowniczego, na jej polecenie bezzwłocznie wszczął postępowania wyjaśniające celem zidentyfikowania podmiotów świadczących i korzystających z tej formy usług. W wyniku przeprowadzonych postępowań wyjaśniających Urząd wszczął kontrole tematyczne u płatników korzystających z takich usług, jednak nie prowadził postępowań wobec podmiotów, które świadczyły te usługi.

B. Egzekucja zobowiązań podatkowych oraz dokonywanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatników korzystających z usług firm świadczących tzw. outsourcing kadrowo – płacowy

Opis stanu
faktycznego

Po zakończeniu czynności kontrolnych Samodzielny Referat Kontroli Podatkowej bezzwłocznie skierował wnioski o zabezpieczenie wykonania zobowiązań

podatkowych na rachunkach bankowych płatników, w wysokościach 8 942,00 zł w przypadku U (...) sp. z o.o. S.K. i 157 392,00 zł wobec F (...) sp. z o.o.¹⁵ Zarząd Spółki F (...) sp. z o.o., po otrzymaniu decyzji NUS zabezpieczającej zobowiązania podatkowe, złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej od decyzji NUS, którą to decyzję Dyrektor Izby podtrzymał w mocy. W dniu 2 grudnia 2014 r. Urząd przesłał do ING BSK SA, BGŻ SA i Pekao S.A. zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego. W związku ze zbiegiem egzekucji, pismem z dnia 31 marca 2015 r. Komornik Sądowy przy Sądzie Rejonowym Katowice-Wschód zwrócił się do Sądu o rozstrzygnięcie, który organ egzekucyjny – sądowy czy administracyjny – ma dalej prowadzić łącznie egzekucję przeciwko F (...) Sp. z o.o. Postanowieniem Sądu Rejonowego Katowice-Wschód z dnia 18 czerwca 2015 r. Sąd wskazał Komornika Sądowego, jako organ właściwy do dalszego łącznego prowadzenia egzekucji.

[Dowód: akta kontroli str. 125-126, 188-208, 209-211, 317-353]

W związku z faktem, iż w stosunku do Spółki F (...) sp. z o.o. ogłoszono upadłość likwidacyjną NUS zgłosił Sędziemu – komisarzowi wierzytelność spółki w kwocie 188 329,70 zł.

[Dowód: akta kontroli str. 356-359]

W przypadku spółki U (...) decyzja z dnia 2 grudnia 2015 r. określająca odpowiedzialność podatkową Spółki jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 49 969,00 zł na dzień zakończenia kontroli NIK nie była prawomocna, w związku z powyższym nie wszczęto w stosunku do niej działań egzekucyjnych.

[Dowód: akta kontroli str. 174-178]

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, NUS podjął działania w celu zabezpieczenia należności podatkowych.

C. Postępowanie organów podatkowych w sprawie udzielania ulg podmiotom korzystającym z usług firm świadczących tzw. outsourcing pracowniczy

Opis stanu
faktycznego

W latach 2012-2015 (do 30 września) żaden z trzech podatników korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego nie składał wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

D. Nadzór nad działalnością Urzędu w zakresie ściągalności i egzekucji należności podatkowych wynikających z zatrudniania pracowników w ramach umów outsourcingowych

Opis stanu
faktycznego

Urząd poczynawszy od dnia 6 marca 2013 r. był informowany za pośrednictwem Izby Skarbowej w Katowicach o działalności firm K (...) z siedzibą w Olsztynie oraz R (...) z siedzibą we Wrocławiu, świadczących na terenie kraju usługi tzw. outsourcingu pracowniczego. W korespondencji wskazywano, że ww. spółki pod pozorem przejęcia pracowników w trybie art. 23¹ Kodeksu pracy dokonywały

¹⁵ Wysokość kwot zawarta we wnioskach o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na rachunkach bankowych płatników wynikała z ustaleń dokonanych na podstawie postępowania kontrolnego. W wyniku przeprowadzonych postępowań podatkowych uległy one zmianie.

tw. outsourcingu kadrowo-płacowego, bowiem w ramach zawieranych z zakładami pracy porozumień, przejmowały obsługę w zakresie dokumentacji pracowniczej i płacowej uzyskując z tego tytułu wynagrodzenie. Rola spółek R (...), a następnie K (...) sprowadzała się jedynie do wypłacania pracownikom wynagrodzeń, które wcześniej na podstawie wystawianych faktur otrzymywały od podmiotów, z którymi zawierano umowy i tym samym firmy te nie stały się pracodawcami, a więc płatnikami zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Izba Skarbowa we Wrocławiu jako koordynator działań, przekazał także informację o „narastającym zagrożeniu funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych przedsiębiorców, oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w postaci zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne z wykorzystaniem instytucji outsourcingu personalnego” oraz wskazał na potrzebę zamieszczenia na stronach internetowych i intranetowych urzędów i izb skarbowych komunikatów ostrzegających przed nieuczciwymi agencjami pracy tymczasowej, skierowanie do lokalnych organizacji przedsiębiorców i pracodawców pism informujących o przedmiotowym procederze (załączając wzór pisma), zorganizowanie spotkań z lokalnymi przedsiębiorcami; informowanie podatników o procederze w trakcie wykonywania urzędowych czynności. Urząd zrealizował zalecenia Izby Skarbowej poprzez zamieszczenie na stronie internetowej ww. informacji.

Ponadto Izba Skarbowa przekazywała do Urzędu kopie pism wyjaśniających wątpliwości w sprawie prowadzenia egzekucji należności pieniężnych z zakresu objętego kontrolą. Urząd poczynawszy od dnia 13 lutego 2013 r. systematycznie przysyłał informację do Izby Skarbowej na temat stwierdzonych przypadków korzystania przez płatników z usług tzw. outsourcingu kadrowo-płacowego oraz efektów zakończonych w tym zakresie postępowań podatkowych. Ostatnia informacja w tym zakresie została przekazana do Izby w dniu 25 września 2015 r.

W dniu 25 listopada 2014 r. Izba Skarbowa przesłała materiały ze spotkania zorganizowanego przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, poświęconego omówieniu problematyki kontrolnej i orzeczniczej związanej tematyką niniejszej kontroli. W załączeniu został przekazany harmonogram działań podejmowanych przez organy podatkowe w kraju wobec kontrahentów podmiotów oferujących usługi outsourcingu personalnego, w którym ustalono:

- wszczęcie kontroli podatkowych – do dnia 30 kwietnia 2015 r.,
- zakończenie kontroli podatkowych – do dnia 31 grudnia 2015 r.,
- wszczęcie postępowania podatkowego – do dnia 29 lutego 2016 r.,
- zakończenie postępowania podatkowego w I instancji – do dnia 30 czerwca 2016 r.,
- zakończenie postępowania podatkowego w II instancji – do dnia 31 października 2016 r.,
- przekazanie kserokopii decyzji ostatecznych do US właściwego dla spółki outsourcingowej – do dnia 31 listopada 2016 r.

Jak wskazano w pkt. 1 niniejszego wystąpienia Urząd przeprowadził postępowania kontrolne i podatkowe, w stosunku do płatników będących w właściwości Urzędu, w terminach zgodnych z ustalonym powyżej harmonogramem.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie były przeprowadzane przez Izbę Skarbową lub Ministerstwo Finansów kontrole obejmujące swoim zakresem dochodzenie należności i prowadzenie postępowań egzekucyjnych wobec podmiotów korzystających z tzw. outsourcingu kadrowo-płacowego.

[Dowód: akta kontroli str. 53-77, 361-362]

Ustalono
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Urząd po uzyskaniu za pośrednictwem Izby Skarbowej w Katowicach informacji nt. nieprawidłowości w działalności firm świadczących na terenie kraju usługi tzw. outsourcingu pracowniczego na jej polecenie bezzwłocznie wszczął postępowania wyjaśniające celem zidentyfikowania podmiotów świadczących i korzystających z tej formy usług. Po zidentyfikowaniu tych podmiotów przeprowadzono w nich kontrole a następnie postępowania podatkowe zakończone wydaniem decyzji orzekających o odpowiedzialności spółek jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku z niewpłaceniem zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz określił wysokość należności z tego tytułu w łącznej kwocie 238 298,70. tys. zł.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

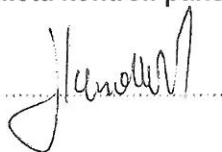
Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁶ kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Katowice, dnia 31 grudnia 2015 r.

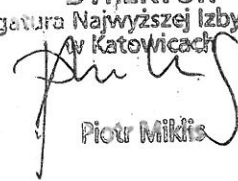
Kontroler nadzorujący

Specjalista kontroli państwowej



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

DYREKTOR
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
w Katowicach



Piotr Mikis

¹⁶ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096, zwanej dalej „ustawą o NIK”.