



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Krakowie

LKR.410.029.03.2015
P/15/111

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/111 – Prawidłowość działań Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i organów podatkowych w zakresie ściągальności 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 Krakowie
Kontroler	Aleksandra Trojak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 98659 z dnia 27 października 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Tarnowie, ul. Lwowska 72-96a, 33-100 Tarnów (dalej <i>Urząd</i>)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Dariusz Kanke-Modelski, Naczelnik Urzędu (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna¹

W latach 2012-2015 (30 września) Urząd Skarbowy rzetelnie prowadził postępowania zmierzające do ustalenia należności podatkowych od podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Systematycznie monitorowano składane deklaracje i zeznania podatkowe oraz dokonywano czynności sprawdzających. W uzasadnionych przypadkach wszczynane były kontrole i postępowania podatkowe. W ich efekcie, w jednym przypadku, zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie 12,5 tys. zł zostało uregulowane, a w dwóch przypadkach wydano 43 decyzje orzekające o odpowiedzialności podatkowej płatnika oraz określeniu wysokości należności z tytułu niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych w łącznej kwocie 301,8 tys. zł.

Podjęto rzetelne działania celem rozpatrzenia wniosku o udzielenie ulgi podatkowej.

Urząd realizował zalecenia przekazane za pośrednictwem Izby Skarbowej w Krakowie przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, pełniącą rolę koordynatora w sprawie działań podejmowanych w stosunku do podmiotów zaangażowanych w proceder wykorzystania instytucji outsourcingu pracowniczego.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Na terenie właściwości miejscowej Naczelnika Urzędu występowały trzy podmioty, które zarejestrowały działalność związaną z zatrudnieniem – we wszystkich przypadkach zaklasyfikowaną jako *Pozostała działalność związana z udostępnianiem pracowników*². W szczególności firma FHU A.K. posiadała zarejestrowaną działalność od sierpnia 2010 r. (zawieszoną od 31 stycznia 2015 r.), Y. Sp. z o.o. – od sierpnia 2012 r. a FHU M.R. – od

¹ 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.

² Działalność oznakowana kodem 78.30.Z – zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) opublikowanym w Dz. U. nr 251, poz. 1885 ze zm.

czerwca 2013 r. (zawieszona od dnia 24 czerwca 2014 r. a zlikwidowana z dniem 16 lutego 2015 r.).

Urząd przeprowadzał czynności weryfikacyjne (sprawdzające) wobec Y. Sp. z o.o., które nie wykazały nieprawidłowości.

W latach 2012-2015 (do 30 września), spośród około 11 tys. podatników prowadzących działalność gospodarczą na terenie objętym właściwością Urzędu, pięć podmiotów korzystało lub podejrzewane było o korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Były to:

- Z.C. W-X, korzystający z usług następujących firm: Centrum Nederlandzkie Sp. z o.o. – od 1 września do 30 listopada 2011 r., ROYAL Sp. z o.o. (dalej ROYAL) – od 1 grudnia 2011 r. do 31 października 2012 r., K.U.K.-E.F.I. Internationale Logistic+Handel + Beteiligungs +Verwaltungs Polska Sp. z o.o. (dalej K.U.K.-E.F.I.) – od 1 listopada 2012 r. do 28 lutego 2013 r. oraz Przedsiębiorstwo Amerykańsko Polskie SAC-MET Sp. z o.o. (dalej SAC-MET) – od 1 marca do 30 listopada 2013 r. (przekazano 64 pracowników),
- FHU W-K podejrzewana o korzystanie z usług outsourcingu pracowniczego przez okres dwóch miesięcy (październik i listopad 2012 r.),
- FPH M-U, korzystająca z usług: ROYAL – od 1 marca do 31 października 2012 r., K.U.K.-E.F.I. – od 1 listopada 2012 r. do 28 lutego 2013 r. oraz SAC-MET – od 1 marca do 30 kwietnia 2013 r. (przekazano 11 pracowników),
- P.O. Z-y, korzystające z usług: ROYAL – od 1 czerwca do 31 października 2012 r., K.U.K.-E.F.I. – od 1 listopada 2012 r. do 28 lutego 2013 r. oraz SAC-MET – od 1 marca do 30 września 2013 r. (przekazano 168 pracowników),
- T.C K-K, co do której Urząd uzyskał informacje o przejściu pracowników przez firmę ROYAL.

(dowód: akta kontroli str. 4-15, 38-46, 69-77, 87-90, 100-105)

W październiku 2013 r. Urząd zamieścił na swojej stronie internetowej oraz na tablicach informacyjnych w swojej siedzibie komunikat Ministerstwa Finansów ostrzegający przed nieuczciwymi ofertami obniżenia kosztów pracowniczych. Informację o zagrożeniu wynikającym z funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych przedsiębiorców, oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w postaci zaliczek PIT oraz składek ZUS przy wykorzystaniu instytucji outsourcingu personalnego, przesłano 6 listopada 2013 r. do następujących jednostek w Tarnowie: Izba Rzemieślnicza oraz Małej i Średniej Przedsiębiorczości, Powiatowy Urząd Pracy i Izba Przemysłowo-Handlowa. Instytucje te poproszone zostały o rozpowszechnienie ww. informacji celem ograniczenia dalszego rozprzestrzeniania się opisanego procederu, w szczególności z uwagi na jego społeczne i finansowe skutki dla przedsiębiorców i pracowników.

(dowód: akta kontroli str. 95-99)

Wypełnianie obowiązku składania deklaracji/zeznań podatkowych oraz dokonywania wpłat należności podatkowych monitorowano w Urzędzie przy wykorzystaniu systemu Poltax oraz aplikacji e-Orus i ANALIZATOR. Raporty o niezłożonych deklaracjach VAT za dany okres rozliczeniowy sporządzane były do 10-go dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym upłynął termin złożenia deklaracji, a o niezłożonych zeznaniach PIT-28, CIT-8 i PIT-36L – do końca miesiąca następującego po miesiącu w którym upłynął termin ich złożenia. Monitorowanie wypełnienia obowiązków składania pozostałych zeznań i deklaracji PIT-36, PIT-37, PIT-38, PIT-4R i PIT-8AR za dany rok odbywało się w drugiej połowie roku następnego, po wprowadzeniu do systemu informatycznego danych z PIT-11, PIT-40, PIT-40A, PIT-8C. Weryfikację danych prowadzono m.in. w zakresie właściwości miejscowej podatnika, złożenia wspólnego rozliczenia podatkowego w innym urzędzie skarbowym, prawa do wspólnego rozliczania się przez małżonków w sytuacji wyboru przez jednego z nich zryczałtowanej formy opodatkowania lub opodatkowania podatkiem liniowym. Raporty generowane z aplikacji e-Orus lub ANALIZATOR umożliwiały monitorowanie płatników, którzy dokonali wpłat tytułem zaliczek na podatek dochodowy, lecz nie złożyli deklaracji PIT-4R, PIT-8AR. Analizy sporządzanych raportów stanowiły podstawę do podjęcia czynności sprawdzających z udziałem podatników/płatników, którzy byli wzywani telefonicznie, a w przypadku braku takiego kontaktu – pisemnie. Terminowość składania deklaracji/zeznań podatkowych monitorowano na podstawie raportów, sporządzanych do

końca miesiąca następującego po kwartale, w którym wpłynęły te deklaracje/zeznania. Raporty takie były analizowane pod względem zastosowania przepisów karnych skarbowych. Terminowość regulowania przez podatników wpłat podatku wynikających z deklaracji VAT, PIT i CIT bieżąco monitorowano w programie Poltax 2B.

(dowód: akta kontroli str. 251-263, 290-298)

Podmioty Z.C. W-X, FHU W-K, FPH M-U i P.O. Z-Y, które korzystały z usług outsourcingu pracowniczego, złożyły w Urzędzie deklaracje roczne o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-4R (za 2012 r., 2013 r. i 2014 r.) w ustawowym terminie – do końca stycznia roku następującego po danym roku podatkowym.

(dowód: akta kontroli str. 309-339)

Barierami w monitorowaniu obowiązku wywiązywania się podatników ze składania zeznań i rozliczania należnego podatku przy użyciu instrumentów elektronicznych, jakimi dotychczas dysponował Urząd – według wyjaśnienia Naczelnika Urzędu były:

- brak jednolitych zasad raportowania – aplikacja informatyczna Poltax umożliwia sporządzanie raportów o ściśle określonych parametrach, bez możliwości ich modyfikacji oraz bez możliwości segregowania ich wyników według żądanych parametrów,
- konieczność ręcznego wprowadzania do systemu informatycznego danych z informacji PIT-11, PIT-8C, PIT-R, PIT-40 otrzymywanych w formie papierowej (dopiero od 2015 r. płatnicy zatrudniający więcej niż 5 pracowników oraz rozliczani przez biura rachunkowe zobowiązani zostali do przesyłania informacji o dochodach pracowników wyłącznie drogą elektroniczną), a z uwagi na przyjęte priorytety w pierwszej kolejności ewidencjonowane były zeznania podatkowe, w celu zachowania ustawowych terminów do wezwania podatników i dokonania zwrotu podatku, natomiast otrzymane informacje wprowadzane były w okresie późniejszym,
- składanie informacji przez pewną grupę płatników do urzędów skarbowych zgodnie ze swoją siedzibą, a nie ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, co powodowało opóźnienie otrzymywania informacji przez tut. Urząd i weryfikacji obowiązku złożenia zeznania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 303, 306-307)

W latach 2012-2015 (do września) wysłanych zostało ogółem 57 956 pism urzędowych. Z tej liczby 13 286 pism skierowano do podatników/płatników podatku PIT, VAT i CIT w związku z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi, w tym 4 557 dotyczyło wezwań do złożenia deklaracji/zeznania podatkowego. W szczególności do czterech podmiotów skierowano w 2013 r. wezwania w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości i rzetelności przeprowadzonych transakcji z podmiotem SAC-MET.

W ww. okresie sporządzono 571 zawiadomień o ujawnieniu czynu zabronionego z zakresu podatku PIT, VAT i CIT (złożenie deklaracji/zeznania po terminie, brak wpłaty zobowiązania, uporczywe nie zgłaszanie się na wezwania do złożenia deklaracji) i 4 138 odstępień od sporządzenia zawiadomienia o ujawnieniu czynu zabronionego odnoszących się do tych podatków.

(dowód: akta kontroli str. 292-294, 308)

1.2. Urząd w okresie od stycznia 2012 r. do września 2015 r. przeprowadził wobec przedsiębiorców, innych podatników i płatników podatku dochodowego ogółem 29 020 czynności sprawdzających, z których m.in. 6 285 odnosiło się do podatku VAT, 1 547 – podatku CIT, 12 475 – podatników podatku PIT i 1 190 – płatników podatku PIT. Efektem tych czynności było wykazanie uszczupień podatków w kwocie wynoszącej ogółem per saldo 13 038 tys. zł, z której m.in.: 6 276 tys. zł dotyczyło VAT, 570 tys. zł – CIT, 4 480 tys. zł – podatników PIT i 790 tys. zł – płatników PIT³.

³ Dane ze sprawozdań MF-9Ps o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawnienia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2012 r., 2013 r. i 2014 r. oraz pomocniczego raportu wspomagającego sporządzenie sprawozdania MF-9Ps za okres od 1 stycznia do 30 września 2015 r.

Zasady i tryb postępowania w Urzędzie w sprawach dotyczących czynności sprawdzających określone zostały przez Naczelnika Urzędu w procedurze, obowiązującej od dnia 1 kwietnia 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 69-80, 274-289)

Czynności sprawdzające związane z outsourcingiem pracowniczym prowadzone były przez Urząd w sierpniu 2013 r. na wniosek Łódzkiego Urzędu Skarbowego wobec wskazanych czterech podmiotów korzystających z usług SAC-MET. Zakres tych czynności obejmował (zgodnie z wnioskiem): dokumenty przejęcia przez firmę SAC-MET pracowników od wskazanych podmiotów na podstawie art. 23¹ Kodeksu pracy⁴, umowy o świadczenie usług zawartych przez tych kontrahentów z usługodawcą, faktury VAT dokumentujące wykonanie usług w okresie od stycznia do maja 2013 r. wraz z płatnościami za te faktury, listy płac wynagrodzeń pracowniczych wypłaconych w ramach realizowanej usługi outsourcingu oraz terminy wypłat wynagrodzeń dla przejętych pracowników za poszczególne miesiące i potwierdzeń wypłat wynagrodzeń. Wykazały one, że trzy podmioty (Z.C. W-X, FPH M-U i P.O. Z-Y) korzystały z usług SAC-MET, a jeden (FHU W-K) oświadczył, że nigdy nie przeprowadzał żadnych transakcji z firmą SAC-MET. Referat Czynności Sprawdzających Urzędu we wrześniu 2013 r. wnioskował do Działu Kontroli Podatkowej o przeprowadzenie pozaplanowej kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego we wszystkich czterech podmiotach. Ponadto ustalono, że z usług outsourcingu pracowniczego mógł korzystać także podmiot T.C K-K.

(dowód: akta kontroli str. 34, 81-86, 94)

W Urzędzie zasady typowania podatników do kontroli podatkowej objęte były procedurami wewnętrznymi⁵. Zobowiązywały one, aby typowanie oraz wybór podmiotów do kontroli podatkowych odbywało się z uwzględnieniem priorytetów zawartych w zadaniach i wytycznych dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych na dany rok w zakresie kontroli podatkowych, zadaniach i wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, aktualnej strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym w obszarach i podobszarach wymienionych w Krajowych i Wojewódzkich Planach Dyscypliny Podatkowej, a obecnie w Krajowym i Wojewódzkim Planie Działania. Źródłem propozycji podmiotów do kontroli podatkowych były ustalenia poczynione w toku czynności sprawdzających, analizy wykonywane w oparciu o informacje dostępne w podsystemach komputerowych, dane zawarte w aktach podatkowych, informacje zgromadzone w komórkach, pochodzące z innych komórek organizacyjnych Urzędu, informacje i zalecenia organów nadrzędnych oraz zweryfikowane wstępnie informacje i doniesienia wpływające do Urzędu. Wnioski o przeprowadzenie kontroli poza półrocznymi planami kontroli, kierownicy komórek organizacyjnych Urzędu składali na bieżąco do Kierownika Działu Kontroli.

W latach 2012-2015 (do września) Referat/Samodzielny Referat Czynności Sprawdzających Urzędu skierował do Działu Kontroli Podatkowej łącznie 40 wniosków o przeprowadzenie kontroli, z których jeden odnosił się do podmiotów korzystających z usług outsourcingowych.

Urząd, w celu wytypowania podmiotów do kontroli, korzystał z podsystemu KONTROLA, w którym przeprowadzano analizę grupową z wykorzystaniem obowiązujących kryteriów. Wskazane w ten sposób podmioty, ze względu na znaczną ich liczbę, były poddawane dodatkowym analizom uwzględniającym m.in. wyniki czynności sprawdzających lub innych czynności weryfikacyjnych, stanowiącym o ujęciu danego podmiotu w planie kontroli. Raporty z podsystemu KONTROLA dotyczące weryfikacji wywiązywania się podatników z obowiązków w zakresie rejestracji dla potrzeb podatku VAT wykorzystywano tylko w formie pomocniczej, jako ewentualne uzupełnienie do raportów uzyskiwanych w aplikacji

⁴ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.).

⁵ Obowiązujące w latach 2012 – 2015 zasady planowania kontroli ustalone były w: zarządzeniu Nr 27/2009 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Tarnowie z dnia 16 grudnia 2009r w sprawie zasad typowania podatników do kontroli podatkowej i skarbowej oraz przydzielania kontroli podatkowych komórkom organizacyjnym Urzędu; instrukcji I-015/1 z dnia 30 kwietnia 2012r dotyczącej postępowania w sprawie zasad tworzenia planu kontroli, typowania podmiotów do kontroli podatkowej i skarbowej oraz przydzielania kontroli podatkowych komórkom organizacyjnym urzędu; procedurze Nr 32/2015 z dnia 1 kwietnia 2015 roku w sprawie postępowania w sprawie tworzenia planu kontroli, typowania podmiotów do kontroli podatkowej i skarbowej, czynności sprawdzających oraz przydzielania kontroli podatkowych komórkom organizacyjnym urzędu.

e-Orus – do typowania podmiotów do czynności sprawdzających bądź kontroli podatkowej.
(dowód: akta kontroli str. 237-250, 297-300)

Urząd w okresie od stycznia 2012 r. do września 2015 r. przeprowadził u przedsiębiorców, innych podatników i płatników podatku dochodowego ogółem 611 kontroli właściwych i 139 kontroli doraźnych. Zakresem 65 postępowań kontrolnych była weryfikacja wywiązywania się podmiotów z obowiązku wpłaty zaliczek na podatek dochodowy. Pozytywnym wynikiem zakończyło się łącznie 444 kontroli właściwych i 104 kontrole doraźne, w efekcie których wykazano uszczuplenie podatków w kwocie wynoszącej ogółem per saldo odpowiednio 10 511 tys. zł i 710 tys. zł⁶.

(dowód: akta kontroli str. 69-77, 100, 301-302)

W badanym okresie nie kierowano do Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie wniosków o przeprowadzenie kontroli skarbowej podmiotów świadczących lub korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego.

(dowód: akta kontroli str. 93)

Urząd w okresie od 10 października 2013 r. do 30 maja 2014 r. przeprowadził siedem kontroli podatkowych w trzech podmiotach korzystających z usług outsourcingu pracowniczego (trzy w Z.C. W-X oraz po dwie w P.O. Z-Y i w FPH M-U), w wyniku których ustalono zobowiązania podatkowe dotyczące zaliczek na podatek PIT w łącznej kwocie 343,5 tys. zł. Postępowania kontrolne prowadzone były na podstawie przepisów art. 281-292 Ordynacji podatkowej⁷. Analiza dokumentacji z tych kontroli wykazała m.in., że:

- Urząd korzystając z art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁸, nie zawiadamiał podmiotów o zamiarze wszczęcia kontroli, przy czym w każdym przypadku po wszczęciu kontroli informowano kontrolowanego na piśmie o przyczynie braku takiego zawiadomienia, zgodnie z art. 282c § 3 Ordynacji podatkowej;
- wszystkie kontrole były przeprowadzane na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez Naczelnika Urzędu, okresy objęte kontrolą obejmowały lata 2011 - 2013;
- czynności kontrolne prowadzone były w siedzibie Urzędu, za zgodą kontrolowanych, w czasie zgodnym z art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – trwały od 16 do 44 kontrolerodni; we wszystkich przypadkach terminy zakończenia kontroli były przedłużane od 21 do 45 dni od wskazanych w upoważnieniach z powodu skomplikowanego charakteru sprawy i konieczności ustalenia stanu faktycznego/ zgromadzenia materiału dowodowego, a Urząd dopełniał formalności zawiadomienia na piśmie kontrolowanych, wynikających z art. 284 b § 2 Ordynacji podatkowej;
- przebieg kontroli udokumentowano w protokołach, podając w nich dane o jakich mowa w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej; we wszystkich protokołach ustalenia były zreasumowane stwierdzeniem, że podatnik uchybił przepisom podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹, stanowiącym o obowiązku obliczania i poboru przez płatnika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz art. 38 tej ustawy, w którym mowa o terminach wpłat zaliczek.

Jeden z kontrolowanych (FPH M-U) 8 lipca 2014 r. złożył korekty deklaracji PIT-4R za 2012 r. i 2013 r., w których uwzględnił ustalenia kontroli podatkowej, tj. uszczuplenia zaliczek na podatek dochodowy za miesiące od marca do grudnia 2012 r. w kwocie 7 581 zł oraz za miesiące od stycznia do kwietnia 2013 r. w kwocie 3 216 zł. Dwóch kontrolowanych (Z.C. W-X i P.O. Z-Y) złożyło zastrzeżenia do ustaleń protokołu. Zostały one w Urzędzie rozpatrzone i terminowo zawiadomiono kontrolowanych o sposobie ich załatwienia (podtrzymano w całości ustalenia zawarte w kwestionowanych protokołach kontroli), zgodnie z art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 101-102, 104, 107-122, 320-327)

⁶ Dane ze sprawozdań MF-9Ps o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawnienia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2012 r., 2013 r. i 2014 r. oraz informacji działu Kontroli Podatkowej.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

⁸ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r., poz. 584 ze zm.).

⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

W związku z ustaleniami ww. kontroli podatkowych w dwóch przypadkach, w których podatnicy nie złożyli/nie dokonali korekty deklaracji uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, z urzędu wszczęto postępowanie podatkowe w sprawach będących przedmiotem kontroli podatkowej. Postępowania te dotyczą:

- Z.C. W-X wszczęto 3 września 2014 r. (po 119 dniach od doręczenia odpowiedzi na zastrzeżenia do protokołu kontroli), a zakończono wydaniem w dniu 3 listopada 2015 r. 27 decyzji orzekających o odpowiedzialności podatkowej płatnika oraz określeniu wysokości należności z tytułu pobranego a niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT-4) w poszczególnych miesiącach od października 2011 r. do grudnia 2013 r., w łącznej kwocie 69,9 tys. zł (od której odsetki naliczone do dnia wydania decyzji wyniosły 15,1 tys. zł);
- P.O. Z-Y wszczęto 27 lutego 2014 r. (po 41 dniach od doręczenia odpowiedzi na zastrzeżenia do protokołu kontroli) a zakończono wydaniem w dniu 18 listopada 2015 r. 16 decyzji orzekających o odpowiedzialności podatkowej płatnika oraz określeniu wysokości należności z tytułu niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT-4) w poszczególnych miesiącach od lipca 2012 r. do października 2013 r., w łącznej kwocie 231,9 tys. zł (od której odsetki naliczone do dnia wydania decyzji wyniosły 21,5 tys. zł).

Dane z decyzji wprowadzono do systemu Poltax w dniu wydania decyzji. Przypisy należności na karcie kontowej podatnika, który skorygował deklaracje podatkowe PIT-4R za 2012 r. i PIT-4R za 2013 r. dokonane zostały 3 dni po złożeniu tych korekt, a w przypadku podatników, dla których należności z tytułu niewpłaconego podatku od wynagrodzeń określone zostały w decyzjach Naczelnika Urzędu – po 14 i 8 dniach od daty doręczenia decyzji podatnikom. Do dnia 4 grudnia 2015 r. do Urzędu nie wpłynęły odwołania od tych decyzji.

Urząd zapewniał stronom czynny udział w każdym stadium postępowania. Podatników zawiadamiano, zgodnie z art. 140 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, o wyznaczeniu nowych terminów załatwiania sprawy (7-krotnie w przypadku Z.C. W-X i 11-krotnie w przypadku P.O. Z-Y) wskazując, że powodem przedłużania postępowania była konieczność uzupełnienia materiału dowodowego.

W trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych dot. podmiotów Z.C. W-X i P.O. Z-Y występowało m.in. do:

- Naczelników Dolnośląskiego i Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego: w listopadzie 2013 r. – z prośbą o udostępnienie materiałów z kontroli w firmach świadczących usługi outsourcingowe (m.in. list płac dotyczących pracowników zatrudnionych w P.O. Z-Y), a w kwietniu 2014 r. – z informacją o wynikach postępowania kontrolnego u podatnika Z.C. W-X;
- Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu, któremu w lipcu 2014 r. przekazano informację o specyficznym stanie faktycznym zaistniałym w prowadzonym postępowaniu podatkowym w sprawach orzeczenia odpowiedzialności P.O. Z-Y jako płatnika;
- Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu o udostępnienie protokołów przesłuchań pracowników oraz materiałów obejmujących dokumentację płacową odnoszących się do umów zawartych przez Z.C. W-X i P.O. Z-Y z firmami outsourcingowymi: ROYAL, K.U.K.-E.F.I. i SAC-MET;
- Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Tarnowie z informacjami o dokonanych ustaleniach i z prośbą o udostępnienie decyzji w sprawach o ustalenia składek na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w stosunku do pracowników Z.C. W-X i P.O. Z-Y, którzy byli przejęci przez firmy outsourcingowe.

(dowód: akta kontroli str. 34-68, 102-106, 123-232)

Sugerowany w „Harmonogramie działań podejmowanych przez organy podatkowe w kraju wobec kontrahentów podmiotów oferujących usługi outsourcingu personalnego”¹⁰ termin końcowy wszczęcia kontroli podatkowych i termin końcowy zakończenia takich kontroli wyznaczony był odpowiednio do 30 kwietnia 2015 r. i do 31 grudnia 2015 r.

Do 3 grudnia 2015 r. nie zostały podjęte przez Urząd kontrole w dwóch podmiotach korzystających/podejrzewanych o korzystanie z usług outsourcingu personalnego, tj.:

- FHU W-K, o sprawdzenie którego wnosił Łódzki Urząd Skarbowy i który ujęty był we wniosku o przeprowadzanie pozaplanowej kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości wywiązywania się z obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych z września 2013 r. Podmiot ten kwalifikowany był przez Urząd na najniższym poziomie ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych – deklarowany w PIT-4R stan zatrudnienia w 2014 r. utrzymany był na poziomie deklarowanym w latach 2010-2013, na bieżąco i terminowo wpłacano należne zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2014 r. i 2015 r.;
- T.C K-K, wskazanego przez Urząd w informacji z 25 listopada 2013 r. do Izby Skarbowej w Krakowie dot. stwierdzonych przypadków usług outsourcingu pracowniczego¹¹. Urząd bezskutecznie podejmował próby wszczęcia postępowania kontrolnego i postępowania podatkowego w sprawie orzeczenia odpowiedzialności T.C K-K jako płatnika oraz określenia wysokości należności z tytułu niepobranego lub pobranego a niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych od wypłaconych wynagrodzeń – pod adresem zgłoszonym w Krajowym Rejestrze Sądowym nie była prowadzona działalność i nie odbierano korespondencji. W związku z tym Urząd w lutym 2014 r. skierował do Sądu Rejonowego dla Miasta Krakowa informację o stwierdzonych niezgodnościach wpisu ujawnionego w KRS ze stanem faktycznym.

(dowód: akta kontroli str. 38-42, 57, 83-90, 103, 104, 314-319)

Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniach dotyczących nieprzeprowadzenia dotychczas w ww. podmiotach kontroli podatkowych i ewentualnych terminów ich podjęcia podał m.in. odnośnie:

- FHU W-K – „ponieważ w obowiązującym Krajowym Planie Działań założone zostało ukierunkowanie działań na obszary, w których zidentyfikowane zostało największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (...), mając na celu skierowanie zasobów administracji podatkowej na istotne zagrożenia mające wpływ na spójność systemu podatkowego oraz zapewnienie należnych wpływów do budżetu państwa z tytułu zobowiązań podatkowych, powtórnie dokonana zostanie analiza zgromadzonych materiałów, w oparciu o którą podjęta zostanie decyzja o ewentualnym objęciu kontrolą wskazanego podmiotu”;
- TC K-K – „stan faktyczny nie pozwala rokować żadnych nadziei związanych z możliwością wszczęcia postępowania (...)” tutaj. Organ rozważy wystąpienie do Sądu o ustanowienie kuratora dla w/w spółki, którego umocowanie obejmowałoby w szczególności odebranie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego w powyższej sprawie.”

(dowód: akta kontroli str. 303-306)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie był prowadzony bieżący monitoring składanych deklaracji i zeznań podatkowych. Systematycznie dokonywano czynności sprawdzających, w tym w odniesieniu do podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. W uzasadnionych przypadkach wszczynane były kontrole podatkowe. W efekcie kontroli trzech podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego oraz przeprowadzonych postępowań podatkowych w jednym przypadku

¹⁰ Załącznik do pisma Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z 18 listopada 2014 r. znak: KP/070-04/42/2013/2014/EK/42352.

¹¹ W informacjach do Izby Skarbowej w Krakowie podano, że pracownicy T.C. K-K złożyli w Urzędzie skargę, do której dołączyli kopie umów o pracę oraz porozumienia o przejęciu pracowników w trybie art. 23¹ Kodeksu pracy przez firmę ROYAL Sp. z o.o. i porozumienia o ponownym przejęciu pracowników przez T.C. K-K.

zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie 12,5 tys. zł zostało uregulowane, a w dwóch przypadkach wydano 43 decyzje orzekające o odpowiedzialności podatkowej płatnika oraz określeniu wysokości należności z tytułu niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych w łącznej kwocie 301,8 tys. zł.

2. Egzekucja zobowiązań podatkowych oraz dokonywanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika

Opis stanu
faktycznego

W okresie objętym kontrolą nie były wystawiane przez Naczelnika Urzędu tytuły wykonawcze dotyczące wyegzekwowania zaległości podatkowych związanych z outsourcingiem pracowniczym od pięciu podmiotów korzystających z usług outsourcingu pracowniczego. W dwóch przypadkach decyzje podatkowe zostały wydane w listopadzie 2015 r., w jednym przypadku brak było możliwości wszczęcia nawet postępowania podatkowego, w jednym – podmiot uregulował zobowiązanie, a w jednym – z uwagi na wyszacowane niskie ryzyko – nie wszczęto dotychczas postępowania kontrolnego.

W odniesieniu do podmiotów Z.C. W-X i P.O. Z-Y, u których kontrole podatkowe wykazały zobowiązania dotyczące zaliczek na podatek PIT, powstałe w okresie korzystania przez nie z usług outsourcingu pracowniczego, odstąpiono od wnioskowania zabezpieczenia majątkowego tych zobowiązań na majątku podatników, o którym mowa w art. 33 §1 Ordynacji podatkowej. Jak wynika bowiem z analizy przeprowadzonej przez Urząd, posiadane informacje nie dawały podstaw do stwierdzenia, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania określonych decyzjami należności (m.in. sytuacja finansowa i majątkowa podmiotów nie była zła, nie stwierdzono, by wyzbywali się majątku, nie posiadali oni niezapłaconych zobowiązań publicznoprawnych). Poza tym Urząd uznał, że nie bez znaczenia dla sprawy był fakt, że właściciele podmiotów Z.C. W-X i P.O. Z-Y „niekoniecznie świadomie” padli ofiarą osób, które namówiły ich na współpracę ze spółkami Centrum Niderlandzkie, ROYAL, K.U.K.-E.F.I. czy SAC-MET, oraz że chociaż scedowali – w swoim przekonaniu – obowiązki płatników, to dbali o swoich pracowników, gdyż po uzyskaniu od nich informacji o nieprzekazaniu im przez Spółkę SAC-MET wynagrodzeń, z własnych środków wypłacili wynagrodzenia za okres od września do listopada 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 92, 105, 233-236)

Urząd nie posiadał wiedzy czy otrzymywane z innych urzędów skarbowych tytuły wykonawcze dotyczyły egzekucji zobowiązań powstałych w związku z takimi usługami – nie wynikało to z treści tytułów wykonawczych i wskazywanych w nich podstaw prawnych dochodzonych należności. Stan zadłużenia w Urzędzie spółek: Kmetko Zdzisław/K.U.K. INTERNATIONALE LOGISTIC + HANDELS GMBH, Royal Sp. z o.o.; Centrum Niderlandzkie Sp. z o.o.; Przedsiębiorstwo Amerykańsko -Polskie „SAC-MET” Sp. z o.o.; K.U.K.-E.F.I. Internationale Logistik+Handels+Beteiligungs +Verwaltungs Polska Sp. z o.o. – wobec budżetu państwa – był zerowy.

(dowód: akta kontroli str. 32)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

3. Postępowanie organów podatkowych w sprawie udzielania ulg

Opis stanu
faktycznego

W okresie od stycznia 2012 r. do września 2015 r. Urząd prowadził 1 324 postępowania w sprawie udzielenia ulg podatkowych, wszczęte na wnioski stron. Z ww. ogólnej liczby takich wniosków:

- 452 (34%) dot. umorzenia płatności podatku lub zaległości podatkowych w łącznej kwocie 6 174,5 tys. zł, spośród których m.in.: pozytywnie rozpatrzono 114 wniosków o umorzenie kwoty 1 291,7 tys. zł, negatywnie – 149 wniosków o umorzenie kwoty 2 788,6 tys. zł;
- 186 (14%) dot. odroczenia terminu płatności podatku/zaległości podatkowych w łącznej kwocie 8 758 tys. zł, spośród których m.in.: pozytywnie rozpatrzono 35 wniosków

o odroczenie płatności kwoty 1 626,1 tys. zł, negatywnie – 12 wniosków o odroczenie kwoty 880 tys. zł;

- 686 (52%) dot. rozłożenia na raty płatności podatku/zaległości podatkowych w łącznej kwocie 17 852,5 zł, spośród których m.in.: pozytywnie rozpatrzonych 290 wniosków o rozłożenie na raty płatności kwoty 7 433,6 tys. zł, negatywnie – 79 wniosków dot. kwoty 2 228,4 tys. zł, umorzono postępowanie w sprawie 114 wniosków o rozłożenie na raty płatności 2 326,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 33)

W badanym okresie żaden z podmiotów, który zarejestrował działalność związaną z zatrudnieniem, nie występował do Naczelnika Urzędu o udzielenie ulg w spłacie należności z tytułu PIT, CIT lub VAT. Spośród podatników korzystających z usług outsourcingu pracowniczego wniosek o taką ulgę złożył jeden podmiot (FPH M-U), który po kontroli podatkowej dobrowolnie złożył w Urzędzie korekty deklaracji PIT-4R za lata 2012 - 2013. Wniosek ten wpłynął do Urzędu 14 sierpnia 2014 r. i dotyczył rozłożenia na raty zaległości podatkowej z tytułu podatku PIT-4 za okres od marca 2012 r. do kwietnia 2013 r., w kwocie wynoszącej wraz z odsetkami 12 323 zł¹². Podatnik uzasadniał wniosek tym, że zaległości powstały nie z jego zlej woli lub celowego działania, ale wskutek „oszukania” go przez firmę wynajmującą pracowników, której przekazywał środki na zapłatę podatku. Podał też, że „po pierwszym sygnale, że z firmą z którą współpracowałem jest coś podejrzanego natychmiast rozwiązałem umowę i zatrudniłem wszystkich pracowników u siebie”.

Naczelnik Urzędu wezwał podmiot do usunięcia we wniosku braków formalnych i przedstawienia dowodów m.in. związanych z udzielaniem pomocy publicznej¹³, w terminie określonym w art. 169 ust. 1 Ordynacji podatkowej. W związku z niedostarczeniem żądanych dowodów w tym terminie wydane zostało – zgodnie z art. 169 ust. 1 i 4 tej ustawy – postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia¹⁴. Podatnik zrezygnował z dalszych starań o udzielenie przedmiotowej ulgi i 8 września 2014 r. uregulował w całości zobowiązanie.

(dowód: akta kontroli str. 17-26, 32)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Urząd podjął prawidłowe działania celem rozpatrzenia wniosku o udzielenie ulgi podatkowej.

Ocena częściowa

4. Nadzór nad działalnością kontrolowanej jednostki

Opis stanu
faktycznego

Urząd w swej działalności wykorzystywał otrzymywane od października 2013 r. z Izby Skarbowej we Wrocławiu – za pośrednictwem Izby Skarbowej w Krakowie – pisma, informacje i materiały dotyczące outsourcingu pracowniczego. Zawierały one m.in.:

- informacje o zagrożeniu wynikającym z funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych przedsiębiorców, oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w zakresie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne, przy wykorzystaniu instytucji outsourcingu pracowniczego;
- propozycje postępowania dot. akcji informacyjnej i pomocy dla przedsiębiorców, prowadzenia postępowań weryfikacyjnych;
- wskazówki dot. przekazywania organom podatkowym właściwym miejscowo ze względu na adres siedziby spółki oferującej usługi outsourcingowe informacji o prowadzonych postępowaniach, w celu uniknięcia sytuacji wystąpienia podwójnego opodatkowania tym samym podatkiem podmiotów oferujących usługi outsourcingu personalnego i ich kontrahentów;

¹² W wymienionej kwocie należność główna wynosiła 10 437 zł, a odsetki na dzień sporządzenia wniosku – 1 886,40 zł.

¹³ Wezwanie znak SW/4115-23/23/14 z dnia 21 sierpnia 2014 r., doręczone 25 sierpnia 2014 r.

¹⁴ Postanowienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Tarnowie nr SW/4115-23/14 z dnia 5 września 2014 r.

- informacje ze spotkania przedstawicieli Izby Skarbowej we Wrocławiu, ZUS Oddział we Wrocławiu, PIP Okręgowy Inspektorat Pracy we Wrocławiu z Wojewódzką Komendą Policji oraz Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu odbytego w dniu 22 listopada 2013 r.;
- sprawozdanie ze zorganizowanego przez Izbę Skarbową we Wrocławiu spotkania odbytego 30 września i 1 października 2014 r., poświęconego omówieniu problematyki kontrolnej i orzeczniczej związanej z outsourcingiem personalnym;
- harmonogram działań podejmowanych wobec kontrahentów podmiotów oferujących usługi outsourcingu personalnego;
- informację o umieszczeniu na stronie internetowej Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych wyroku oddalającego skargę podatnika będącego kontrahentem spółek outsourcingowych zamieszczanych w proceder na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu w przedmiocie orzeczenia odpowiedzialności płatnika za niepobrany i niewpłacony podatek dochodowy od osób fizycznych¹⁵;
- wzory informacji na temat ustaleń z przeprowadzonych postępowań podatkowych, ze wskazówkami dot. ich przekazania.

(dowód: akta kontroli str. 34-37, 47-68, 92)

W badanym okresie Izba Skarbowa w Krakowie przeprowadziła w Urzędzie pięć kontroli. Zakres żadnej z tych kontroli nie obejmował dochodzenia należności i prowadzenia postępowań egzekucyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 91)

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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 Krakowie.

W związku z niesformulowaniem uwag i wniosków Najwyższa Izba Kontroli nie oczekuje odpowiedzi na niniejsze wystąpienie pokontrolne

Kraków, dnia 14 grudnia 2015 r.

Kontroler

Aleksandra Trojak
Główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Krakowie

z up.

Jan Kosiniak
Wicedyrektor

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 17 kwietnia 2015 r. sygn. Akt I SA/Wr 189/15.

¹⁶ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096