



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Rzeszowie

LRZ.410.022.04.2015
P/15/111

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/111 – Prawdliwość działań organów podatkowych w zakresie ściągłości i egzekucji należności podatkowych wynikających z zatrudniania pracowników w ramach umów outsourcingowych.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Rzeszowie
Kontroler	Mariusz Twardowski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 97395 z dnia 28 października 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Dębicy, 39 – 200 Dębica, ul. Kolejowa 21, numer statystyczny: 001023003 (zwany w dalszej treści: „Urzędem”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu od dnia 1 marca 1994 r. (dowód: akta kontroli str. 3)
Okres objęty kontrolą	Lata 2012-2015 (do 30 września) oraz wybrane zagadnienia z lat 2006-2011.

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W latach 2012-2015 (do 30 września) Urząd rzetelnie prowadził postępowania zmierzające do ustalenia należności podatkowych od podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. W Urzędzie potwierdzono występowanie zjawiska tzw. outsourcingu pracowniczego u 10 podatników. Podmioty te korzystały z usług świadczonych przez trzy firmy, które nie figurują w ewidencji podatników Urzędu. Ponadto u siedmiu podmiotów działających na terenie Urzędu zachodziło prawdopodobieństwo korzystania z takich usług. Systematycznie monitorowano składane deklaracje i zeznania podatkowe oraz dokonywano czynności sprawdzających.

W stosunku do tych 17 podmiotów Urząd podjął działania poprzez skierowanie 10 podmiotów do kontroli podatkowej, jeden podmiot skierowano do kontroli skarbowej, trzy podmioty przekazano do innych organów podatkowych ze względu na zmianę właściwości miejscowej, cztery podmioty objęto czynnościami sprawdzającymi (w tym 1 podmiot, który również skierowano do kontroli podatkowej). W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono, że tylko dwóch podatników korzystało z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Efektem przeprowadzonych czynności sprawdzających u czterech podatników w zakresie: PIT, CIT i VAT było ustalenie uszczupień w łącznej wysokości 116.895 zł. W uzasadnionych przypadkach wszczynane były kontrole i postępowania podatkowe. Spośród 10 podatników skierowanych do kontroli podatkowej, u których stwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego, lub zachodziło prawdopodobieństwo korzystania z tych usług, osiem kontroli zakończono, a jedna nie została rozpoczęta. W wyniku czynności kontrolnych wobec podmiotów

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

korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego stwierdzono uszczuplenia w zakresie VAT w wysokości 377.839 zł i w zakresie PIT w wysokości 97.475 zł. Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że postępowania kontrolne prowadzone były zgodnie z zasadami określonymi w art. 281-292 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*², zwanej dalej „*Ordynacją podatkową*”. Kontrole prowadzone były w czasie zgodnym z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o *swobodzie działalności gospodarczej*³. Przedłużeń czasu trwania kontroli dokonywano w trybie: art. 83 ust. 3 ww. ustawy, Urząd zawiadamiał kontrolowanych o występujących okolicznościach, tj.: o przedłużeniu czasu trwania kontroli z przyczyn niezależnych od organu. Zawiadomienia wraz z uzasadnieniem o przedłużeniu czasu trwania kontroli doręczano kontrolowanym w formie pisemnej. Po zakończeniu tych kontroli postępowanie podatkowe każdorazowo wszczęto zgodnie z art. 165b § 1 *Ordynacji podatkowej* w terminie nie dłuższym niż 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Wszczętych osiem postępowań podatkowych na dzień zakończenia niniejszej kontroli nie zakończono. O przyczynach niedotrzymania terminu określonego w art. 139 § 1 *Ordynacji podatkowej* i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy zgodnie art. 140 *Ordynacji podatkowej* każdorazowo informowano podatnika. Urząd prawidłowo wykorzystywał informacje i zalecenia przekazywane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu (za pośrednictwem Izby Skarbowej w Rzeszowie) jako koordynatora działań w zakresie outsourcingu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

Obowiązek składania brakujących deklaracji i zeznań podatkowych weryfikowano w Urzędzie za pomocą sporządzonych skryptów z programu POLTAX i e-ORUS wg otwartych obowiązków podatkowych. Proces ten jest uregulowany w wewnętrznej „*Instrukcji ewidencjonowania i obsługi dokumentów podatkowych w systemach komputerowych oraz ich analizy w Urzędzie Skarbowym w Dębicy I-SZJ/032*”. Zadania te są realizowane w III i IV kwartale roku po zakończeniu danego roku podatkowego przez Dział Obsługi Bezpośredniej (OB.-2) według kwartalnego planu pracy tej komórki. Zgodnie z Instrukcją Obiegu Dokumentów Podatkowych Podlegających Ewidencji w Systemie Komputerowym POLTAX w Urzędzie (pkt 5.13) sprawdzanie obowiązku składania zeznań podatkowych (PIT, CIT i PPE) w ramach czynności sprawdzających wykonywane było przez pracowników OB.-2 na podstawie raportów sporządzonych przez pracownika na stanowisku informatycznym.

Analizy poprzez „wiązaną”⁴ (w rozumieniu czynności technicznej, dokonywanej w systemie informatycznym) między informacjami złożonymi przez płatników, a zeznaniami podatkowymi złożonymi przez podatników za dany rok podatkowy oraz wiązania tzw. „obowiązku podatkowego”⁵ a zeznaniami złożonymi przez podatników prowadził w Urzędzie Dział OB.-2. Natomiast Dział Postępowań Podatkowych (PP) prowadził analizy informacji o kapitałach pieniężnych i dochodach uzyskanych z zagranicy. Analizy w Urzędzie prowadzone były w oparciu o raporty z POLTAX, e-ORUS i program „*Ewidencje w części rozbieżności*

² Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

³ Dz. U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.

⁴ Pojęcie instrukcyjne organów podatkowych.

⁵ „Otwarcie obowiązku podatkowego” oznacza czynność techniczną, oznaczającą rejestrację podatnika do celów opodatkowania podatkiem dochodowym, która następuje w wyniku złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego i/lub złożenia zeznania podatkowego, a także w wyniku zgłoszenia działalności gospodarczej.

pomiędzy zeznaniami rocznymi a informacjami PIT-11, PIT-11A, PIT-8C". Analizie poddawano rozbieżności w wysokości dochodów, kosztów uzyskania przychodów, należnych zaliczek oraz pobranych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.

Płatnicy lub podatnicy, którzy nie złożyli wymaganych deklaracji lub zeznań byli wzywani przez Urząd w celu złożenia wyjaśnień. Jeśli wezwania pisemne zostały odebrane przez podatnika lub dorosłego domownika, a deklaracje lub zeznania nie wpłynęły, to pracownik OB.-2 sporządzał wniosek na stanowisko karne-skarbowe KS. Jeśli wezwania dostarczono w trybie zastępczym, pracownik zakładał dla takiego podatnika „Kartę analiz podmiotu nieskładającego deklaracji lub zeznań podatkowych” (formularz F/Z-03/015), zwanej dalej „kartą”, zawierającą informacje w zakresie: adresów i numerów telefonów podatnika, niewypełnionych obowiązków podatkowych (niezłożonych deklaracji lub zeznań). Kartę pracownik OB.-2 przekazywał do komórki Analizy i Planowania (AP), celem dalszej analizy podmiotu pod kątem innych, nieujawnionych w OB.-2 adresów podatnika lub telefonów podatnika albo typowania do efektywnej kontroli. W przypadku, gdy nie nawiązano kontaktu z podatnikiem podlegającym wpisowi do CEIDG (*Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej*) oraz gdy z treści notatek wykonanych przez pracowników Kontroli Podatkowej (KP) wynikało iż: dane zgłoszone przez podatnika do CEIDG są niezgodne z rzeczywistym stanem rzeczy, doszło do trwałego zaprzestania wykonywania przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej, pracownik KP zawiadamiał CEIDG o zaistniałym stanie.

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *systemy informatyczne, jakimi dysponuje Urząd są wystarczające do monitorowania obowiązków wywiązywania się podatników i płatników odnośnie składania przez nich deklaracji i zeznań podatkowych. Są to raporty z systemu POLTAX, e-ORUS, program Ewidencje i skrypty informatyków urzędu pisane na zlecenie. Ponadto, Naczelnik Urzędu stwierdził, że nie występowały bariery przy monitorowaniu obowiązku wywiązywania się podatników i płatników ze składania zeznań i rozliczania należnego podatku przy użyciu instrumentów elektronicznych.*

(dowód: akta kontroli str. 4-11)

Podatnicy/płatnicy, którzy nie złożyli w obowiązujących terminach zeznań rocznych pomimo ciążącego na nich obowiązku ustawowego zostali wezwani na podstawie raportów z Poltax, e-ORUS lub skryptów pisanych przez informatyków Urzędu. Raporty odnośnie niezłożonych zeznań PIT-28, PIT-36, PIT-36L i CIT-8 sporządzano w oparciu o otwarte obowiązki podatkowe podatnika. Natomiast raporty o niezłożonych zeznaniach rocznych PIT-37, PIT-38 były sporządzane w oparciu o złożone informacje PIT-11, PIT-8C za dany rok. Z uwagi na cykliczność prac w urzędach skarbowych czynności te były zaplanowane na III i IV kwartał danego roku, w którym składano te zeznania. Dla zeznań złożonych po terminie sporządzano zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego do komórki KKS lub odstępowano od sporządzenia takiego zawiadomienia stosownie do upoważnienia i zapisów *Instrukcji postępowania w przypadku ujawnienia w Urzędzie Skarbowym w Dębicy czynów zabronionych popełnianych przez podatników – I -SZJ/018.*

(dowód: akta kontroli str. 4-11)

Wg stanu na 30.09.2015 r. potwierdzono w Urzędzie występowanie zjawiska tzw. outsourcingu pracowniczego u 10 podatników, tj.: F. U.-H. ABC J. L., F. U.-H. ABC BIS S. L., F. P.-H.-U. „N-B” M. J., F. H.-U. BWP B. W.-P, R. O. M. K., A-P s.c. R. B. i W. B., Z. H.-P.-P. A. L. i wsp., PHU A-P W. B., Z. M. R. G. W. i wsp. sp. j., S-B. sp. z o.o. Podmioty te korzystały z usług świadczonych przez trzy niżej wymienione firmy, które nie figurują w ewidencji podatników Urzędu, tj.: [...]⁶.

⁶ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503)

W okresie objętym kontrolą podatnicy, u których w Urzędzie potwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego (10 ww. podmiotów) terminowo składali wymagane deklaracje lub zeznania podatkowe.

Poza 10 ww. podmiotami, u których potwierdzono występowanie zjawiska tzw. outsourcingu pracowniczego wg stanu na 30.09.2015 r. w stosunku do nw. 7 podmiotów działających na terenie Urzędu zachodziło prawdopodobieństwo korzystania z takich usług: F. H. J. K. sp. j., F. H. M. M. G. Sp. j. w upadłości, S. – S. sp. z o.o., PPHU I. – M., H. sp. z o.o., PHUG L. – N. sp. z o.o., WUCH.

(dowód: akta kontroli str. 12-22)

W stosunku do ww. 17 podmiotów Urząd podjął następujące działania:

- 1) 10 podmiotów skierowano do kontroli podatkowej, tj.: F. U.-H. ABC J. L., F. U.-H. ABC BIS S. L., F. P.-H.-U. N.-B. M. J., F. H.-U. BWP B. W.-P., R. O. M. K., A.-P. s.c. R. B. i W. B., Z. H.-P.-P. A. L. i wsp., PHU A-P W. B., S.-B. sp. z o.o. (w tych podmiotach przeprowadzono również czynności sprawdzające) oraz F. H. J. K. sp.j.;
- 2) jeden podmiot skierowano do kontroli skarbowej, tj.: F. H. M. M. G. sp. j. w upadłości;
- 3) trzy podmioty przekazano do innych organów podatkowych ze względu na zmianę właściwości miejscowej, tj.: H. sp. z o.o. (do Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa Mokotów), PHUG L.-N. sp. z o.o. (do Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego), WUCH (do Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego);
- 4) cztery podmioty objęto czynnościami sprawdzającymi, tj.: S.-S. sp. z o.o., PPHU I.-M., Z. M. R. G. W. i wsp. Sp. j. oraz S.-B. sp. z o.o. (podmiot również skierowany do kontroli podatkowej).

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających:

- u dwóch podatników, tj.: S.- S. sp. z o.o. i PPHU I.-M. ustalono, iż firmy te nie korzystały z usług tzw. outsourcingu pracowniczego;
- w firmie Z. M. R. G. W. i wsp. Sp. j. potwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego (na podstawie faktur wystawionych przez [...]⁷). Stwierdzono uszczuplenie w podatku VAT w kwocie 97.009 zł i w podatku PIT (płatnik) w kwocie 25.636 zł. Podatnik w dniu 4.08.2015 r. złożył korekty deklaracji podatku VAT za okres od maja 2012 r. do grudnia 2012 r. oraz PIT (PIT-4R) za 2012 r.;
- w firmie S.-B. sp. z o.o. potwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego (na podstawie faktur wystawionych przez [...]⁸). Stwierdzono uszczuplenie w podatku VAT w kwocie 19.886 zł. Podatnik skierowany do kontroli podatkowej (wniosek z dnia 23.07.2015 r.).

(dowód: akta kontroli str. 14-16, 23-44, 207-211)

Przeprowadzona przez Naczelnika Urzędu analiza informacji PIT-11 za lata 2011 i 2012 wykazała, iż podmioty świadczące usługi tzw. outsourcingu pracowniczego wystawiły ww. informacje, w których ujęto znaczne kwoty, dla niżej wymienionych podatników:

- [...]⁹: C.B. zam. Dębica (za 2011 r. i 2012 r.), K.A. zam. Czarna (za 2012 r.),
- [...]¹⁰: C.B. zam. Dębica (za 2012 r.), K.A. zam. Czarna (za 2012 r.), K.A. zam. Dębica (za 2012 r.), K.T. zam. Dębica (za 2012 r.),
- [...]¹¹ K.A. zam. Dębica (za 2011 r. i 2012 r.),

ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

⁷ j.w.

⁸ j.w.

⁹ j.w.

¹⁰ j.w.

¹¹ j.w.

- [...] ¹²: C.B. zam. Dębica (za 2012 r.), K.A. zam. Czarna (za 2012 r.), K.A. zam. Dębica (za 2012 r.), K.T. zam. Dębica, (za 2012 r.).

Powyższe informacje zostały przekazane Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu pismem z dnia 3.09.2015 r. (znak: PP/7002-60/15) oraz Dyrektorowi Izby Skarbowej w Olsztynie pismem z dnia 3.09.2015 r. (znak: PP/7002-59/15) w celu informacyjnym do wykorzystania służbowego.

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu stwierdził w ww. pismach, iż *zaistniało podejrzenie, iż osoby te prawdopodobnie uczestniczyły i pośredniczyły w oferowaniu usług outsourcingowych dla przedsiębiorców i z tego tytułu otrzymywały przychody.*

W okresie objętym kontrolą 11 podmiotów rejestrując działalność gospodarczą w Urzędzie, jako rodzaj działalności podało w swoim zgłoszeniu usługi związane z outsourcingiem pracowniczym według, m.in., kodów PKD: N.78.10.Z, N.78.20.Z i N.78.30.Z. Naczelnik Urzędu przeprowadził w stosunku do tych podmiotów czynności weryfikacyjne, które nie potwierdziły świadczenia przez te podmioty usług outsourcingu pracowniczego.

(dowód: akta kontroli str. 23-44, 212-214)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *w trakcie roku podatkowego występowanie nieprawidłowości polegających na braku wpłaty należnych zaliczek płatników na podatek dochodowy, są badane przez komórkę Analiz i Planowania. W okresach kwartalnych pracownik komórki AP dokonuje analiz w oparciu o „analizy grupowe”, łącznie z segmentacją ogólną dla wszystkich przedsiębiorców urzędu, osobno dla osób fizycznych i osobno dla organizacji.*

(dowód: akta kontroli str. 47-48)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *dane dotyczące kontroli przeprowadzonych w podmiotach korzystających z usług outsourcingu pracowniczego po ich rozliczeniu i sprawdzeniu wprowadzane do podsystemu Kontrola. Z podsystemu Kontrola można pozyskać raporty o kontrolach przeprowadzanych u płatników w zakresie prawidłowości poboru kwot zaliczek. Brak jest natomiast możliwości systemowego wyselekcjonowania określonej grupy płatników, w tym np. korzystających z usług w zakresie outsourcingu pracowniczego. W oparciu o raporty wygenerowane w wyniku przeprowadzanych analiz grupowych, przeprowadzano analizy szczegółowe obejmujące w szczególności: ilość i rodzaj wyselekcjonowanych podmiotów, dane określające poziom ryzyka. W oparciu o wyniki uzyskane z przeprowadzonej analizy grupowano podmioty do następnych czynności: do kontroli podatkowej, w przypadku podmiotów, u których występował podwyższony poziom ryzyka, do monitoringu lub innych czynności urzędowych, w zależności od ustalonego stanu faktycznego, w stosunku do danego podmiotu.*

(dowód: akta kontroli str. 49)

Dział PP Urzędu przekazał do Działu Kontroli Podatkowej dwa zlecenia o przeprowadzenie kontroli podatkowej u podatników, którzy korzystali z usług tzw. outsourcingu pracowniczego:

- wniosek z dnia 21.01.2015 r. uzasadniono posiadaną informacją od Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu, o korzystaniu w latach 2012-2013 przez firmę A.-P. s.c. z usług tzw. outsourcingu pracowniczego,

- wniosek z dnia 23.07.2015 r. uzasadniono ujawnionymi w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających, w stosunku do firmy S.-B. sp. z o.o. w podatku VAT za okres VII-XII 2013 r., fakturami wystawionymi przez firmę [...] ¹³.

Poleceniem Naczelnika (e-mail z dnia 20.01.2015 r.) do kontroli podatkowej zostały skierowane trzy podmioty, tj.: F. H.-U. BWP B. W.-P., P.H.U. A.-P. W. B., R. O. M.

¹² j.w.

¹³ j.w.

K. Natomiast pozostałych pięć podmiotów zostało skierowanych do kontroli podatkowej przez komórkę Analiz i Planowania. Byli to następujący podatnicy: F. U.-H. ABC J. L. (wniosek z dnia 16.12.2013 r.), F. U.-H. ABC BIS S. L. (wniosek z dnia 16.12.2013 r.), F. P.-H.-U. „N-B” M. J. (wniosek z dnia 3.06.2013 r.), Z. H.-P.-P. A. L. i wsp. (wniosek z dnia 16.12.2013 r.), F. H. J. K. sp. j. (wniosek o kontrolę został skierowany w dniu 12.08.2015 r. do Działu Kontroli Podatkowej po odmowie przyjęcia wniosku o kontrolę skarbową – pismo Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Rzeszowie z dnia 27.02.2015 r., znak: UKS18W2A.410.41.2.2015.2). Dział Postępowań Podatkowych skierował w dniu 22.01.2015 r. wniosek o przeprowadzenie kontroli skarbowej do Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Rzeszowie u trzech podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Rzeszowie przyjął do kontroli jedynie podmiot F.H. M. M. G. sp. j. (w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2012 r.).

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *działania z zakresu weryfikacji i kontroli podmiotów wytypowanych przez komórkę Postępowań Podatkowych, co do których zachodziło podejrzenie korzystania z nieprawidłowego outsourcingu pracowniczego były nadzorowane przez Naczelnika Urzędu. Naczelnik zadanie to zlecił Zastępcy Naczelnika. Z tego powodu podmioty kierowane były do kontroli na ustne polecenie Zastępcy Naczelnika. Praktykowane były spotkania kierowników KP i PP, często również z udziałem innych pracowników, mające na celu uzgodnienie sposobu działania, szczególnie przy skierowaniu podmiotów do kontroli podatkowej.*

(dowód: akta kontroli str. 74-75, 270-271)

Podczas przeprowadzania czynności sprawdzających, planowania i prowadzenia kontroli podatkowej, a następnie postępowań podatkowych, Naczelnik Urzędu w badanym okresie kierował się zaleceniami zawartymi w następujących dokumentach:

- Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. oraz wytyczne do ich realizacji,
- Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa w 2013 r.,
- Krajowy Plan Działań na 2014 r. zawierający wskazanie krajowych priorytetów - obszarów i podobszarów ryzyka, w których zidentyfikowano największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości,
- Wojewódzki Plan Działań na 2014 r. województwo podkarpackie,
- Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (luty 2011 r.),
- Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (październik 2014 r.),
- Krajowy Plan Działań Administracji Podatkowej 2015 zawierający wskazanie krajowych priorytetów - obszarów i podobszarów ryzyka, w których zidentyfikowano największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

W Urzędzie funkcjonuje procedura wewnętrzna – *„Instrukcja planowania i wykonywania kontroli podatkowej w Urzędzie Skarbowym w Dębicy”* (I -SzJ/014), zatwierdzona i wprowadzona do stosowania przez Naczelnika Urzędu zarządzeniem nr 33/22/SZJ/04 z dnia 14.09.2004 r.

(dowód: akta kontroli str. 50-51, 76-114)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *instrukcję (I -SzJ/014) opracowano w celu: zapewnienia prowadzenia kontroli podatkowej zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, skutecznej prewencji podatkowej oraz eliminowania przestępstw i wykroczeń podatkowych, dającej gwarancję, że prowadzone będzie zgodnie*

z zasadami budującymi zaufanie do organów administracji państwowej. Propozycje jednostek do kontroli kompleksowych oraz innych kontroli wykonywanych w ramach realizacji Strategii Zarządzania Ryzykiem Podatkowym wypracowane są na posiedzeniu Zespołu do spraw planowania kontroli w Urzędzie, powołanego zarządzeniem Naczelnika Nr 6/07 z dnia 21.02.2007 r.W oparciu o przyjęte przez zespół ds. planowania zadania do realizacji, zawierające w szczególności propozycje jednostek do kontroli, oraz typowania do kontroli w ciągu kwartału przez komórkę AP, kierownik Działu Kontroli Podatkowej sporządza projekt planów kontroli podatkowych oraz dokonuje ich analizy w zakresie ustalenia planowych terminów ich realizacji. Projekty planów kontroli podatkowych przedkładane są Naczelnikowi celem ich akceptacji (zatwierdzenia).

(dowód: akta kontroli str. 51-52)

W przypadku 8 spośród 10 podatników (u których stwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego lub zachodziło prawdopodobieństwo korzystania z tych usług, skierowanych do kontroli podatkowej) kontrole zakończono. Obejmowały one następujący zakres i okres:

- F. U.-H. ABC J. L., wszczęcie kontroli: 28.01.2014 r., zakres: *Kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość ustalania zobowiązań podatkowych za 2012 rok, kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 17.371 zł, CIT - 505 zł, VAT - 73.572 zł,*

- F. U.-H. ABC BIS S. L., wszczęcie kontroli: 16.01.2015 r., zakres: *Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość rozliczeń z tytułu zobowiązań podatkowych za 2012 rok, kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 9.653 zł, CIT (-) 37 zł (nadpłata), VAT - 41.058 zł,*

- F. P.-H.-U. „N-B” M. J., wszczęcie kontroli: 2.07.2014 r., zakres: *Kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość naliczenia, poboru oraz realizacji wpłat zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika, z tyt. wypłat wynagrodzeń za okresy: od 1.01.2013 r. do 31.12.2013 r. Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe: od pierwszego do drugiego kwartału 2013 r., kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) – 13.867 zł, w podatku VAT – 33.080 zł,*

-F. H.-U. BWP B. W.-P., wszczęcie kontroli: 14.04.2015 r., zakres: *Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość naliczenia, poboru oraz realizacji wpłat zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika, z tyt. wypłat wynagrodzeń, należne za okresy: od 1.01.2012 r. do 31.12.2013 r. Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe: od stycznia 2012 r. do grudnia 2013 r., oraz z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za okresy: od 2012 r. do 2013 r., kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 7.129 zł, VAT - 32.571 zł,*

- R. O. M. K., wszczęcie kontroli: 2.03.2015 r., zakres: *Kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość naliczenia, poboru oraz realizacji wpłat zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika, z tyt. wypłat wynagrodzeń, należna za okresy: od 1.01.2012 r. do 31.12.2013 r. Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe: od stycznia 2012 r. do grudnia 2013 r., oraz z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za okresy: od 2012 r. do 2013 r., kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 17.456 zł, VAT - 51.619 zł,*

- A-P s.c. R. B. i W. B., wszczęcie kontroli: 23.02.2015 r., zakres: *Badanie realizacji obowiązków przez płatnika w zakresie naliczania i poboru zaliczek na poczet*

podatku dochodowego od osób fizycznych, z tytułu wypłat dokonanych w okresie: od 1.12.2011 r. do 31.12.2013 r. Badanie wielkości udziałów wspólników w dochodach spółki za okresy: od 2012 r. do 2013 r. Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe: od grudnia 2011 r. do grudnia 2013r., kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 17.224 zł, VAT - 76.503 zł,

- Z. H.-P.-P. A. L. i wsp., wszczęcie kontroli: 27.02.2014 r., zakres: Kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania, prawidłowość ustalania zobowiązań podatkowych za 2012 r., oraz prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług, za poszczególne okresy rozliczeniowe 2012 r., kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 1.336 zł, VAT - 10.902 zł,

- PHU A-P W. B., wszczęcie kontroli: 25.05.2015 r., zakres: Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość naliczenia, poboru oraz realizacji wpłat zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika, z tyt. wypłat wynagrodzeń, należne za okresy: od 1.12.2011 r. do 31.12.2013 r. Rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe: od stycznia 2012 r. do grudnia 2013 r., oraz z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za okresy: od 2012 r. do 2013 r. kontrola pozytywna, stwierdzone uszczuplenie w podatku: PIT (płatnik) - 13.439 zł, CIT (-) 8.474 (nadpłata),VAT - 58.534 zł,

Powyższe kontrole zostały rozliczone i w Podsystemie Kontrola posiadały status kontroli zatwierdzonych. Kontrolami nie obejmowano rozliczeń przekraczających 3 lata wstecz.

Ponadto, w dniu 14.12.2015 r. wszczęto kontrolę w firmie S.-B. sp. z o.o. Zakres kontroli obejmował rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 r., poboru oraz realizacji wpłat podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu pełnienia funkcji płatnika, oraz podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe: od stycznia 2013 r. do grudnia 2013 r., kontrola niezakończona.

(dowód: akta kontroli str. 207-211, 215-218)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż podmiot S.-B. sp. z o.o. został zweryfikowany w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających dopiero w dniu 22.07.2015 r. Podczas tych czynności stwierdzono korzystanie z usług outsourcingu świadczonych przez [...] ¹⁴ w miesiącu wrześniu i październiku 2013 r. W dniu 23.07.2015 r. Dział Postępowań Podatkowych prowadzący te czynności skierował do Działu Kontroli Podatkowej wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej za 2013 r. Podmiot został zawiadomiony o planowanym wszczęciu kontroli podatkowej. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli z dnia 10.11.2015 r. zostało odebrane w dniu 16.11.2015 r. Kontrola podatkowa została wszczęta w dniu 14.12.2015 r. na podstawie upoważnienia do kontroli z dnia 14.12.2015 r.

Do czasu zakończenia niniejszej kontroli nie rozpoczęto kontroli podatkowej u jednego podatnika (spośród 10 podatników, u których stwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego lub zachodziło prawdopodobieństwo korzystania z tych usług), tj. w firmie F. H. R. i K. sp. j.

(dowód: akta kontroli str. 35, 207-211)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż nie przeprowadzono jeszcze kontroli podatkowej, w F. H. R. i K. sp. j. z uwagi na skomplikowany stan prawny podmiotu oraz trudny dostęp do dokumentacji podatkowej. Według informacji

¹⁴ j.w.

figurującej w KRS podmiot ten z dniem 07.12.2012 r. został wykreślony z rejestru przedsiębiorców, a w dniu 29.12.2012 r. upłynął termin uprawomocnienia tego wykreślenia. W świetle powyższego z dniem 29.12.2012 r. podmiot utracił byt prawny. W związku z likwidacją spółki, podmiot nie może posiadać statusu kontrolowanego w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, a tym samym brak jest możliwości podjęcia kontroli podatkowej w stosunku do ww. podmiotu. Powyższe znajduje m.in. potwierdzenie w stanowisku wyrażonym w wyroku WSA z dnia 9 listopada 2005 roku (sygn.III SA/Wa 2318/05, LEX 193094), w którym stwierdzono, wprost"(...) iż osoby trzecie z tytułu odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika kontrolowanymi być nie mogą". W oparciu o analizę zapisów w KRS dotyczące przekształceń i powołania nowego podmiotu oraz w oparciu o umowę sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa ustalono, iż w oparciu majątek spółki jawnej utworzono dwa podmioty gospodarcze: F. H. „R” Sp. z o.o. oraz R. O. M. K.

F. H. „R” Sp. z o.o. powstała w wyniku przekształcenia spółki jawnej na mocy uchwały w sprawie przekształcenia spółki z dnia 26.09.2012 r., podjętej przez zebranie wspólników spółki jawnej. Spółka w KRS została zarejestrowana w dniu 29.11.2012 r. Postanowienie Sądu o ogłoszeniu upadłości likwidacyjnej na majątku F. H. „R” sp. z o.o. zostało wydane dnia 3.04.2013 r. (sygn. akt. V GU 5/13). W powyższym podmiocie nie została wszczęta kontrola z uwagi na brak dostępu do dokumentów podmiotu. Ustaleń dokonano w oparciu o następujące dowody:

- Syndyk F.H. „R” Sp. z o.o., która jest następcą prawnym spółki jawnej pismem z dnia 9.07.2015 r. poinformował, iż dokumentacja podatkowa spółki jawnej została pobrana i zabezpieczona przez organ dochodzenia, przedstawiając stosowne postanowienie z dnia 28.11.2013 r., w zakresie pobrania dokumentacji podatkowej i przekazania jako dowody w sprawie dotyczącej oszustwa na szkodę podmiotu,. Ponadto Syndyk poinformował, iż nie posiada dostępu do elektronicznych kopii zapisów księgowych.

- w celu uzyskania dostępu do dokumentów, tut. organ pismem z dnia 20.08.2015 r. oraz pismem z dnia 23.11.2015 r., zwrócił się Prokuratury Rejonowej w Dębicy o udostępnienie zabezpieczonych akt kontroli dotyczących F.H.R spółki jawnej.

- pismem z dnia 9.12.2015 r. Prokuratura Rejonowa w Dębicy poinformowała Naczelnika Urzędu Skarbowego w Dębicy o możliwości przeglądania materiałów, dotyczących wskazanego podmiotu.

Natomiast Firma R. O. M. K. w dniu 27.07.2012 r. na podstawie umowy sprzedaży zawartej w Rzeszowie nabyła od F. H. R. spółka jawna zorganizowaną część przedsiębiorstwa spółki jawnej. Powyższy podmiot w 2015 r. został objęty kontrolą podatkową.

W okresie objętym kontrolą w stosunku do podmiotów, u których potwierdzono korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego i u podmiotów, u których zachodziło prawdopodobieństwo korzystania z tych usług Urząd nie przeprowadzał kontroli doraźnych.

(dowód: akta kontroli str. 35-36, 207-211)

W dniu 30.11.2015 r. UKS w Rzeszowie, w stosunku do podatnika F.H. M. M. G. sp.j., wydał decyzje o odpowiedzialności podatkowej płatnika w podatku: dochodowym od osób fizycznych za 2012 r. na łączną kwotę 59.404 zł oraz w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące: styczeń – grudzień 2012 r. na łączną kwotę 334.252 zł. (Do dnia zakończenia niniejszej kontroli do Urzędu nie wpłynęło potwierdzenie odbioru tych decyzji).

(dowód: akta kontroli str. 114-120)

W wyniku przeprowadzonych przez Urząd kontroli w ww. ośmiu podmiotach korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego Urząd stwierdził, iż „umowy - porozumienia” zawarte z [...] ¹⁵, są nieważne z mocy prawa, gdyż jednocześnie:

- są niezgodnie z przepisami art. 23¹ ustawy *Kodeks pracy*, a przez to niezgodnie z ustawą i nieważne w myśl art. 58 § 1 *Kodeksu cywilnego*,
- umowy te są pozorne i przez to w myśl art. 83 *Kodeksu cywilnego* nieważne,
- umowy te zostały zawarte w celu „obejścia prawa” i z tego powodu są nieważne w myśl art. 58 § 1 *Kodeksu cywilnego*,
- umowy te są sprzeczne z zasadami współżycia społecznego i z tego powodu są nieważne w myśl art. 58 § 2 *Kodeksu cywilnego* - czego efektem było zakwestionowanie rzetelności ksiąg w podatku dochodowym i VAT za kontrolowany okres w zakresie zaewidencjonowanych w tych księgach faktur wystawionych przez wskazane wyżej podmioty.

W trakcie kontroli tych podmiotów stwierdzono uszczuplenia w kwocie łącznej 467.308 zł, w tym z tytułu zobowiązań płatnika w kwocie 97.475 zł, z tytułu podatku dochodowego (-) 8.006 zł (nadpłata) oraz z tytułu podatku VAT w kwocie 377.839 zł.

(dowód: akta kontroli str. 45-75, 120-161)

Postępowania kontrolne prowadzone były zgodnie z zasadami określonymi w art. 281-292 Ordynacji podatkowej. Kontrole prowadzone były w czasie zgodnym z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o *swobodzie działalności gospodarczej*. Przedłużenie czasu trwania kontroli dokonywano w trybie: art. 83 ust.3 tej ustawy, zgodnie z którym przedłużenie czasu trwania kontroli możliwe jest jedynie z przyczyn niezależnych od organu kontroli i wymaga uzasadnienia na piśmie, art. 83 ust. 3a ww. ustawy, zgodnie z którym przedłużenie czasu trwania kontroli możliwe jest także, jeżeli w toku kontroli zostanie ujawnione zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty. Urząd zawiadamiał kontrolowanych o przedłużeniu czasu trwania kontroli z przyczyn niezależnych od organu. Zawiadomienia wraz z uzasadnieniem o przedłużeniu czasu trwania kontroli doręczano kontrolowanym w formie pisemnej. Po zakończeniu kontroli w ww. ośmiu podmiotach korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego, kontrole te zostały sprawdzone i wprowadzone do podsystemu KONTROLA oraz zatwierdzone w tym systemie. Stwierdzono, iż od dnia zakończenia kontroli do dnia wprowadzenia do podsystemu KONTROLA upłynęło od 2 do 58 dni, a od wprowadzenia do podsystemu KONTROLA do zatwierdzenia w tym systemie upłynęło od 12 do 119 dni.

(dowód: akta kontroli str. 56-58, 70-74, 207-211)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż w większości prowadzonych kontroli podatkowych podatnicy składali zastrzeżenia do kontroli wymagające przygotowania wyjaśnień ze strony organu podatkowego, a mianowicie:

- A-P s.c. R. B. i W. B. - zastrzeżenia wniesiono w dniu 8.06.2015 r., a w dniu 19.06.2015 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń (data zatwierdzenia w systemie KONTROLA to 19.06.2015r.);
- F. H.-U. BWP B. W.-P. - zastrzeżenia wniesiono w dniu 14.08.2015 r., a w dniu 26.08.2015 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń (data wprowadzenia to 31.08.15, a data zatwierdzenia to 30.09.2015 r.);
- F. H.-U ABC J. L. - zastrzeżenia wniesiono w dniu 14.08.2015 r., a w dniu 29.08.2015 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń. W podsystemie data wprowadzenia to 3.09.2014 r., gdyż akta przekazano do komórki PP w dniu 2.09.2014 r. Kontrolę zatwierdzono w podsystemie dopiero w dniu 31.12.2014 r.

¹⁵ j.w.

z uwagi na dłuższy urlop pracownika, lecz nie miało to wpływu na pracę innych komórek;

- F. H.-U. ABC S. L. - zastrzeżenia wniesiono w dniu 25.06.2015 r., a w dniu 3.07.2015 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń (data wprowadzenia to 23.06.2015 r., a data zatwierdzenia to 31.07.2015 r.);

- PHU A-P W. B.- zastrzeżenia wniesiono w dniu 16.09.2015 r., a w dniu 29.09.2015 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń (data wprowadzenia to 17.09.2015 r., a data zatwierdzenia to 30.09.2015 r.);

- R. O. M. K. - zastrzeżenia wniesiono w dniu 18.08.2015r., a w dniu 26.08.2015 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń. Kontrolę wprowadzono i zatwierdzono w systemie KONTROLA w dniu 30.09.2015 r., a w dniu 12.10.2015 roku w systemie odnotowano datę wprowadzenia zmian do dokonanych rozliczeń.

W związku z ujawnieniem w toku powyższej kontroli nowej formy outsourcingu pracowniczego oraz biorąc pod uwagę złożoność zagadnień objętych badaniem, zwrócono się 20 lipca 2015 roku do Radcy Prawnego przy Izbie Skarbowej w Rzeszowie z wnioskiem o przeprowadzenie analizy prawnej sprawy w zakresie prawidłowości utworzenia nowego przedsiębiorstwa poprzez sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jego wycenę oraz wpływ przeprowadzonych transakcji na skutki prawne zawartej umowy w zakresie outsourcingu pracowniczego). Ponieważ wg stanu na 30 września 2015 roku nie otrzymano odpowiedzi w powyższej sprawie, dla zachowania terminów rozliczeń kontroli, o których mowa w Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA (termin 2 miesiące), kontrolę rozliczono. Nadmienia się, iż w sytuacji, gdy w toku kontroli zostanie stwierdzona nierzetelność ksiąg podatkowych lub brak jest ksiąg podatkowych, szacowanie podstaw opodatkowania następuje w toku postępowania podatkowego. W związku z powyższym przy zatwierdzaniu kontroli występują utrudnienia w prawidłowym ustaleniu kwoty uszczupień (WUSZ) do rozliczeń kontroli.

- Z. H.-P.-P. A. L. i wsp. - zastrzeżenia wniesiono w dniu 15.07.2014 r., a w dniu 28.07.2014 r. organ podatkowy ustosunkował się do zastrzeżeń (data wprowadzenia to 02.07.2014 r., a data zatwierdzenia to 30.09.2014 r.).

(dowód: akta kontroli str. 57-59)

Po zakończeniu ww. ośmiu kontroli (i postępowań w sprawie zastrzeżeń do protokołu kontroli), postępowanie podatkowe każdorazowo wszczęto w terminie nie dłuższym niż 6 miesięcy od zakończenia kontroli (art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej).

Według stanu na dzień zakończenia niniejszej kontroli żadnego z ośmiu wszczętych postępowań podatkowych nie zakończono. O przyczynach niedotrzymania terminu określonego w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy każdorazowo informowano podatnika (art. 140 Ordynacji podatkowej).

(dowód: akta kontroli str. 207-211)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż wszczęte postępowania podatkowe u podatników korzystających z outsourcingu pracowniczego nie zostały jeszcze zakończone. Postępowania podatkowe (outsourcing pracowniczy) dotyczą spraw o dużym stopniu skomplikowania, o rozbudowanym stanie faktycznym i złożonym charakterze prawnym, występują różne warianty stanu faktycznego, co do rodzaju i charakteru stosunków prawnych łączących osoby zatrudnione z pracodawcami. Ocena materiału dowodowego pod kątem złej lub dobrej wiary po stronie podatnika powinna zmierzać do kwestionowania prawa do rozliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 88 ust.3a pkt 4c ustawy VAT.

(dowód: akta kontroli str.70-74)

W ww. ośmiu postępowaniach podatkowych nie stosowano zabezpieczeń podatkowych przed wydaniem decyzji określającej podatek.

(dowód: akta kontroli str. 207-211)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż w Urzędzie *nie dokonywano zabezpieczeń na majątku podatnika. Podmioty podczas przeprowadzonych kontroli podatkowych były objęte analizą pod kątem konieczności zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych. W celu oceny stopnia zagrożenia niewykonania przez kontrolowane podmioty ustalonych w toku kontroli kwot uszczupień podatkowych badaniem objęto: występowanie zaległości podatkowych, sprawdzenie czy w stosunku do kontrolowanych podmiotów prowadzono postępowania egzekucyjne i jakie były ich wyniki, istniejący potencjał ekonomiczny podmiotu w tym w szczególności analizę składników majątkowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej, uzyskiwane wyniki finansowe z wykonywanej działalności gospodarczej za okresy poprzedzające okresy objęte badaniem oraz za okresy objęte badaniem, sytuację majątkową kontrolowanych przedsiębiorców na podstawie informacji dostępnych w US. W stosunku do ww. podmiotów na etapie kontroli podatkowych nie występowały przesłanki o wszczęcie postępowania zabezpieczającego na majątku podatnika, na poczet wykonania przyszłych zobowiązań podatkowych.*

(dowód: akta kontroli str. 41-42)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące
badanej działalności

W kontroli stwierdzono, iż od dnia zakończenia kontroli do dnia wprowadzenia do podsystemu KONTROLA upłynęło (w jednym przypadku) 58 dni, a od wprowadzenia do podsystemu KONTROLA do zatwierdzenia w tym systemie upłynęło (w jednym przypadku) 119 dni. Zdaniem NIK po zakończeniu kontroli, należy je niezwłocznie sprawdzić i wprowadzić do podsystemu KONTROLA oraz niezwłocznie zatwierdzić w tym systemie, gdyż tylko kontrole zatwierdzone stanowią podstawę do sporządzania przez Urząd sprawozdań i raportów.

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli w Urzędzie systematycznie monitorowano składane deklaracje i zeznania podatkowe oraz dokonywano czynności sprawdzających. Urząd rzetelnie prowadził postępowania zmierzające do ustalenia należności podatkowych od podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Postępowania kontrolne prowadzone były zgodnie z zasadami określonymi w art. 281-292 *Ordynacji podatkowej*. Kontrole prowadzone były w czasie zgodnym z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, a przedłużeń czasu trwania kontroli dokonywano w trybie: art. 83 ust. 3 tej ustawy.

B. Egzekucja zobowiązań podatkowych.

Opis stanu
faktycznego

Prowadzone przez Urząd postępowania podatkowe w zakresie usług tzw. outsourcingu pracowniczego na dzień zakończenia niniejszej kontroli nie zostały zakończone.

(dowód: akta kontroli str. 162-163, 207-211)

C. Postępowanie organu podatkowego w sprawie udzielania ulg.

Opis stanu
faktycznego

W okresie objętym kontrolą prowadzono jedno postępowanie w zakresie udzielenia ulgi w związku z zaległościami wynikającymi z korzystania z usług tzw. outsourcingu pracowniczego dla podmiotu Z. M. R. G. W. i wsp. Sp. j. W dniu 4.08.2015 r. podatnik złożył wniosek o rozłożenie na raty zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych (płatnik) za okres V-XII 2012 (wraz ze skorygowaniem zobowiązań przez podatnika). Decyzja o rozłożeniu na raty wydana została w dniu 27.08.2015 r.

Zaległości objęte powyższą decyzją, obejmowały zaległości podatkowe: w podatku od towarów i usług za okres V-XII 2012 r. w należności głównej 97.909,00 zł wraz z odsetkami na dzień złożenia wniosku w kwocie 27.651,00 zł, w podatku dochodowym od osób fizycznych (płatnik) za okres V-XII 2012 r. w należności głównej 25.636,00 zł wraz z odsetkami na dzień złożenia wniosku w kwocie 7.274,00 zł. Decyzją Naczelnika rozłożono powyższe zaległości na 18 rat zgodnie z wnioskiem strony. Układ ratalny obejmuje miesięczne raty od 25.09.2015 r. (I rata) do 27.02.2017 r. (18 rata). Ww. decyzja wydana w terminie wynikającym z art. 139 *Ordynacji podatkowej*. W toku postępowania zebrano następujące dowody: formularz - „Oświadczenie o stanie majątkowym przedsiębiorcy (z wyjątkiem osób fizycznych)”, formularz informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc de minimis, bilanse oraz rachunki zysków i strat za lata 2012, 2013, 2014, 2015, wykaz głównych odbiorców i dostawców, wykaz obciążeń kredytowych i nakładów inwestycyjnych, lista środków trwałych, informacja z KRS.

(dowód: akta kontroli str. 169-201)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *prowadzenie postępowania w sprawie udzielenia ulg reguluje „INSTRUKCJA DO PROCESU WYDANIA DECYZJI UZNANIOWEJ W URZĘDZIE SKARBOWYM W DĘBICY”*. Analizą objęto dopuszczalność udzielenia pomocy publicznej w ramach pomocy de minimis. W wyniku tej analizy stwierdzono, iż Podatnik spełnia warunki do przyznania pomocy de minimis i może korzystać z wnioskowanej pomocy. W postępowaniu analizowano wystąpienie przesłanek ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego w danej sprawie.... Z tego też powodu Naczelnik Urzędu Skarbowego w Dębicy w wydanej decyzji uznał, iż w niniejszej sprawie wystąpiła również przesłanka „interesu publicznego”.

(dowód: akta kontroli str. 202-203)

Stronę w przedmiotowym postępowaniu reprezentował pełnomocnik. W związku z wydaniem decyzji w całości uwzględniającej wniosek strony nie wydano postanowienia w trybie art. 200 § 1 *Ordynacji podatkowej* (w powiązaniu z art. 123 §2 *Ordynacji podatkowej*), zgodnie z wyjątkiem zawartym w art. 200 § 2 pkt 1 *Ordynacji podatkowej*.

Decyzja z 27.08.2015 r. zawierała wszystkie elementy wynikające z art. 210 *Ordynacji podatkowej*, tj. oznaczenie organu podatkowego, datę jej wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym, podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. W decyzji powołano wszystkie dowody, na których oparł się organ podatkowy, nie odmawiano zgromadzonym dowodom wiarygodności. Opłatę prolongacyjną naliczono stosownie do art. 57 *Ordynacji podatkowej* od kwoty zaległości podatkowej według stawki obliczonej jako 50% ogłaszanych na podstawie art. 56 § 3 stawek odsetek za zwłokę. Zgodnie z § 11 pkt 2 oraz § 12 ust.1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie naliczenia odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w

*rachunkach*¹⁶, opłata prolongacyjna została naliczona odrębnie dla każdej raty począwszy od następnego dnia po dniu złożenia wniosku do upływu terminu zapłaty raty podatku. Natomiast odsetki za zwłokę naliczono do dnia wniesienia wniosku o rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej łącznie.

(dowód: akta kontroli str. 169-201)

W oparciu o pismo Ministerstwa Finansów - Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier, znak: CP1.0721.1.2015 z dnia 26.05.2015 r., w sprawie *„Zasad postępowania i koordynacji w zakresie współpracy pomiędzy naczelnikami urzędów skarbowych a jednostkami Zakładu Ubezpieczeń Społecznych dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podmiotów, które skorzystały z oferty spółek zaangażowanych w proceder pozornego outsourcingu pracowniczego”* wykonano następujące czynności:

- w dniu 10.08.2015 r. sporządzono informację do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Jaśle o złożeniu wniosku o rozłożenie na raty zaległości podatkowych przez Z. M. „R” G. W. i wspólnicy Sp. J., podając przewidywany termin załatwienia wniosku i dane osoby do kontaktu w tej sprawie;

- w dniu 13.08.2015 r. wystosowano informację do ww. podatnika, iż w przypadku wystąpienia również zaległości z tytułu ubezpieczeń społecznych istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o rozłożenie na raty do ZUS.

Przedmiotową decyzję, wprowadzono również do elektronicznej aplikacji *„Ewidencja Outsourcing”* Izby Skarbowej we Wrocławiu stworzonej dla firm korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego.

(dowód: akta kontroli str. 207-211)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Urząd prawidłowo przeprowadził postępowanie w zakresie udzielenia ulgi w związku z zaległościami wynikającymi z korzystania z usług tzw. outsourcingu pracowniczego dla podmiotu Z. M. R. G. W. i wsp. Sp. j. W postępowaniu tym Urząd analizował wystąpienie przesłanek zarówno ważnego interesu podatnika jak i interesu publicznego.

D. Nadzór nad działalnością urzędu.

Opis stanu
faktycznego

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż w okresie objętym kontrolą Ministerstwo Finansów prowadziło nadzór nad skutecznością egzekwowania zaległości podatkowych poprzez: *„Mierniki oceny wykonania zadań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa”*. Ocena wykonania zadań przez naczelnika urzędu skarbowego była dokonywana co kwartał w pięciu obszarach tematycznych: obsługa bezpośrednia, postępowania podatkowe, rachunkowość podatkowa, kontrola podatkowa oraz egzekucja administracyjna. Miernikami objęto zarówno należności budżetowe, jak i należności jednostek samorządu terytorialnego. Mierniki wyliczane były narastająco od początku roku w oparciu o rejestry informatyczne urzędów skarbowych i zapisane w centralnych hurtowniach danych WHTAX w obszarach o nazwie MIERNIKI. Hurtownia danych WHTAX jest podstawową bazą danych pobieranych z systemów źródłowych z wszystkich urzędów skarbowych w kraju utworzoną m. in. w celu ujednolicenia sprawozdawczości tak, aby dane w niej gromadzone i wyliczane były według takich samych kryteriów, w ściśle określony

¹⁶ (Dz. U. Nr 165, poz. 1373 ze zm.)

sposób, uzgodniony z odpowiednimi Departamentami Ministerstwa Finansów. Hurtownie WHTAX udostępniają wszystkie wyniki osiągnięte przez urzędy skarbowe z podziałem na mierniki: oceniające i monitorujące.

Główny nadzór nad działaniami podejmowanymi przez komórki egzekucji administracyjnej odbywa się poprzez comiesięczny pobór danych z systemów urzędów skarbowych i ich analizę za pomocą hurtowni WHTAX. Wysokości osiągniętych przez urzędy skarbowe mierników publikowane są na stronie internetowej <http://whtax.mf.gov.pl/>. Po pobraniu danych z urzędów skarbowych udostępniane są różne zestawienia umożliwiające ich analizę. W zakresie egzekucji administracyjnej publikowane są nieprawidłowości występujące w komórkach egzekucyjnych urzędów skarbowych, np. zestawienie tytułów wykonawczych, w przypadku których nie nastąpiło ich zakończenie w podsystemie EGAPOLTAX pomimo ściągnięcia całości należności nimi objętych.

(dowód: akta kontroli str. 204, 207-211)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *bezpośredni nadzór nad Urzędem prowadzi Izba Skarbowa w Rzeszowie, nie tylko w ramach zleconych kontroli tego obszaru ale również poprzez analizę osiągniętych przez egzekucję mierników, w poprzednich latach oceniających i monitorujących a w ubiegłym i obecnym roku tzw. mierników centralnych, które są udostępniane w hurtowni WHTAX.*

Ministerstwo Finansów nie przekazywało do Urzędu pism wyjaśniających wątpliwości w sprawie prowadzenia egzekucji należności pieniężnych z zakresu dotyczącego podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego. Urząd nie kierował zapytań dotyczących egzekucji administracyjnej wobec podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego jak również wobec podmiotów z nich korzystających.

(dowód: akta kontroli str. 204-205, 207-211)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż *Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie mając na celu jakość funkcjonowania urzędów skarbowych kierował stosowne wytyczne, pisma instruktażowe, wyjaśnienia i wskazówki otrzymane z Ministerstwa Finansów.*

(dowód: akta kontroli str. 205-206)

W zakresie usług tzw. outsourcingu pracowniczego Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie przekazał do Urzędu następujące informacje – pisma z dnia:

- 22.10.2013 r. - informacja o narastającym zagrożeniu wynikającym z funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych „przedsiębiorców” oferujących obniżenie kosztów pracownicznych,
- 2.07.2014 r. - wskazujące na możliwość występowania różnych wariantów stanów faktycznych i formalnych stosunków prawnych łączących osoby zatrudnione z pracodawcami oraz zawierające propozycje rozwiązań z zakresu obiegu dokumentów i współpracy pomiędzy organami,
- 18.11.2014 r. - zawierające propozycje w zakresie postępowania – z punktu widzenia postępowań karnych skarbowych, prezentacje na temat zidentyfikowanych problemów w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych przekazane przez przedstawicieli Izby Skarbowej we Wrocławiu, Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie, Urzędu Skarbowego w Nysie, Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie. Przy piśmie Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie przekazał harmonogram zawierający sugestie terminów końcowych dla przeprowadzenia przez organy podatkowe w kraju określonych działań,
- 25.11.2014 r. - zawierające informację o kolejnym wariantcie usług tzw. outsourcingu pracowniczego,

- 30.03.2015 r. - zawierające informację o kolejnym wariacie usług tzw. outsourcingu pracowniczego,
- 29.06.2015 r. - zawierające informacje o wydanym wyroku WSA we Wrocławiu sygn. akt I Sa/Wr189/15, oddalającym skargę podatnika będącego kontrahentem spółek.

(dowód: akta kontroli str. 207-211, 219-269)

Pan Jerzy Skocz – Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż zagadnienie *outsourcingu pracowniczego* było poruszane na szczepku województwa podkarpackiego w dniu 8.05.2014 r. na spotkaniu zorganizowanym przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie. W spotkaniu uczestniczyli przedstawiciele podkarpackich urzędów skarbowych, przedstawiciele Izby Skarbowej w Rzeszowie, przedstawiciele Państwowej Inspekcji Pracy Oddział w Rzeszowie, przedstawiciele Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w Rzeszowie. W dniu 22.04.2015 r. w Izbie Skarbowej w Rzeszowie odbyło się spotkanie naczelników urzędów skarbowych. Na spotkaniu omówiono tematykę *outsourcingu pracowniczego*, wypracowano jednolite formy działania wobec przedsiębiorców, których dotyczy problem *outsourcingu pracowniczego*. W 2013 r. przeprowadzono akcję informacyjną o narastającym zagrożeniu wynikającym z funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych „przedsiębiorców” oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w postaci zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) oraz składek ZUS przy wykorzystaniu instytucji *outsourcingu pracowniczego*. Akcję informacyjną skierowano do lokalnych organizacji przedsiębiorców: Cech Rzemiosł Różnych w Piłźnie, Cech Rzemiosł Różnych w Dębicy, Stowarzyszenie Dębickie - Klub Biznesu w Dębicy. Dodatkowo zamieszczono informację na stronie internetowej oraz na tablicy informacyjnej urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 205-206)

W okresie objętym kontrolą upoważnieni pracownicy Izby Skarbowej w Rzeszowie przeprowadzili w Urzędzie trzy kontrole w trybie zwykłym.

Przeprowadzona w 2012 roku kontrola dotyczyła: „*Prawidłowości ustalania podstaw do naliczania oraz wysokości prowizji należnej egzekutorom za dokonane przez nich czynności egzekucyjne wykonywane w zakresie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, oraz prawidłowości ustalania i pobierania opłat za czynności egzekucyjne*”. W jej wyniku Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie zalecił wdrożenie następujących rozwiązań: dokonywanie zwrotów tytułów wykonawczych w formie postanowień, od których przysługuje wierzycielom niebędącym jednocześnie organami egzekucyjnymi zażalenie – zgodnie z zapisami art. 29 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wydawanie postanowień o obciążeniu wierzyciela kosztami postępowania egzekucyjnego zgodnie z zapisami art. 64 § 1, § 6 i § 9 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Uzasadnienie postanowienia w sprawie kosztów egzekucyjnych winno w sposób niebudzący wątpliwości zawierać wyszczególnienie wykonanych przez organ egzekucyjny czynności egzekucyjnych i określać wysokość kosztów egzekucyjnych od każdej z tych czynności osobno w chwili ich powstania, a nie w kwocie łącznej, w sposób umożliwiający weryfikację poprawności ich naliczania, wnikliwe analizowanie stanu majątkowego zobowiązanych przed dokonaniem umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wszystkie ww. zalecenia wdrożono.

Przeprowadzona w 2013 roku kontrola dotyczyła: „*Prawidłowości przebiegu procesu egzekucyjnego oraz rejestrowania zdarzeń w EGAPOLTAX za okres: 2013 r. do dnia kontroli*”. W jej wyniku Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie zalecił wdrożenie następujących rozwiązań: obejmowanie czynnościami egzekucyjnymi wszystkich tytułów wykonawczych wystawionych na zobowiązanych, zarówno tytułów własnych jak i innych niż urząd skarbowy wierzycieli, w prowadzonych postępowaniach

egzekucyjnych kierowanie się ekonomią postępowania, mając na uwadze zarówno koszty materiałowe jak również czas pracy pracowników konieczny dla wykonania poszczególnych zadań, na bieżąco monitorowanie skuteczności dokonywanych zajęć, w przypadku braku odpowiedzi ze strony dłużnika zajętej wierzytelności bez zbędnej zwłoki dokonywać ponaglenia, w postępowaniach egzekucyjnych wobec podmiotów generujących kolejne zaległości korzystanie z wszelkich dostępnych instrumentów prawnych mających na celu zarówno egzekucję zaległości jak i ograniczenie możliwości ich narastania. Wszystkie ww. zalecenia wdrożono. Przeprowadzona w 2015 roku kontrola dotyczyła: „Prawidłowości ewidencjonowania sum depozytowych i terminowości przekazywania ich wierzycielom”. W jej wyniku Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie zalecił wdrożenie następujących rozwiązań: przekazywanie kwot z konta sum depozytowych do wierzyciela lub zwrotu do zobowiązanego w terminie nieprzekraczającym 14 dni, niezwłoczne uchylenie zastosowanego środka egzekucyjnego w przypadkach wcześniejszego wyegzekwowania należności z innych źródeł. Wszystkie ww. zalecenia wdrożono.

(dowód: akta kontroli str. 207-211)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Urząd prawidłowo wykorzystywał informacje i zalecenia przekazywane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu (za pośrednictwem Izby Skarbowej w Rzeszowie) jako koordynatora działań w zakresie outsourcingu.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁷, wnosi o niezwłoczne sprawdzenie, wprowadzenie i zatwierdzenie kontroli zakończonych - do podsystemu KONTROLA.

V. 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 o NIK 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 Rzeszowie.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Rzeszów, dnia grudnia 2015 r.

¹⁷ Dz. U. z 2015 r., poz.1096.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie

Dyrektor
Wiesław Motyka

Mariusz Twardowski
Główny specjalista k. p.

.....
Podpis

.....
Podpis