



KPS.410.003.00.2015  
Nr ewid.172/2016/P/15/111/KPS

Informacja o wynikach kontroli

**PRAWIDŁOWOŚĆ DZIAŁAŃ  
ZAKŁADU UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH  
I ORGANÓW PODATKOWYCH  
W ZAKRESIE ŚCIAĞALNOŚCI I EGZEKUCJI  
SKŁADEK NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE  
I NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH  
WYNIKAJĄCYCH Z ZATRUDNIANIA PRACOWNIKÓW  
W RAMACH UMÓW OUTSOURCINGOWYCH**

DEPARTAMENT PRACY,  
SPRAW SPOŁECZNYCH I RODZINY

## MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

## WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Departamentu Pracy,  
Spraw Społecznych i Rodziny:  
Jacek Szczerbiński

**Akceptuję:**

Ewa Polkowska

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

**Zatwierdzam:**

Krzysztof Kwiatkowski

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

dnia 23.09.2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
02-056 Warszawa  
T/F +48 22 444 50 00

[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

WPROWADZENIE .....	12
1. ZAŁOŻENIA KONTROLI .....	14
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI .....	16
2.1. Ocena ogólna kontrolowanej działalności .....	16
2.2. Synteza ustaleń kontroli .....	18
2.3. Uwagi końcowe i wnioski .....	22
3. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI .....	24
3.1. Charakterystyka obszaru objętego kontrolą .....	24
3.2. Istotne ustalenia kontroli .....	27
3.2.1. Współpraca organów państwa .....	27
3.2.2. Informowanie przedsiębiorców i opinii publicznej .....	28
3.2.3. Odpowiedzi na interpelacje i pytania .....	29
3.2.4. Centrala Zakładu Ubezpieczeń Społecznych .....	30
3.2.4.1. Rozpoznanie zjawiska i pierwsze działania .....	30
3.2.4.2. Monitorowanie działań podejmowanych przez oddziały .....	32
3.2.4.3. Analiza orzecznictwa i wsparcie prawne .....	36
3.2.4.4. Kontrole u płatników składek .....	36
3.2.4.5. Efekty postępowań wyjaśniających .....	37
3.2.5. Ministerstwo Finansów .....	37
3.2.5.1. Rozpoznanie zjawiska, identyfikowanie podmiotów i podejmowane działania .....	37
3.2.5.2. Kontrole podatkowe .....	40
3.2.6. Oddziały Zakładu Ubezpieczeń Społecznych .....	41
3.2.6.1. Oddziały ZUS we Wrocławiu i w Olsztynie .....	42
3.2.6.2. Prowadzenie postępowań wyjaśniających .....	43
3.2.6.3. Wydawanie decyzji ustalających płatnika składek .....	43
3.2.6.4. Wady prawne decyzji ZUS w sądowym postępowaniu odwoławczym .....	45
3.2.6.5. Udzielanie odpowiedzi osobom ubezpieczonym .....	46
3.2.6.6. Wydawanie zaświadczeń o niezaleganiu ze składkami .....	46
3.2.6.7. Pozostałe ustalenia .....	47
3.2.7. Urzędy skarbowe .....	47
3.2.7.1. Dochodzenie należności podatkowych .....	47
3.2.7.2. Kontrole podatkowe i ich efekty .....	48
3.2.7.3. Egzekucja należności podatkowych .....	51
3.2.7.4. Nadzór nad działalnością urzędów skarbowych .....	52
3.2.8. Pomoc dla przedsiębiorców w spłacie należności z tytułu składek i zobowiązań podatkowych .....	53
4. INFORMACJE DODATKOWE .....	55
4.1. Organizacja i metodyka kontroli .....	55
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli .....	55
4.3. Finansowe rezultaty kontroli .....	57
5. ZAŁĄCZNIKI .....	58

## Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

<b>Agencja zatrudnienia</b>	Niepubliczna jednostka organizacyjna świadcząca usługi w zakresie pośrednictwa pracy, pośrednictwa do pracy za granicą u pracodawców zagranicznych, poradnictwa zawodowego, doradztwa personalnego i pracy tymczasowej.
<b>Art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy</b>	Przepis wskazywany we wzorach umów i porozumień, załączanych do oferty podmiotu z Grupy Spółek, a następnie po ich podpisaniu przez przedsiębiorcę, będący podstawą prawną przejęcia przez ten podmiot pracowników w ramach tzw. outsourcingu pracowniczego <sup>1</sup> .
<b>Deklaracja rozliczeniowa</b>	Zestawienie informacji o należnych składkach na fundusze, na które składki pobiera ZUS, kwot rozliczanych w ciężar składek oraz kwot należnych do zapłaty.
<b>Dłużnik (zobowiązany)</b>	Podmiot zobowiązany do opłacenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne lub należności podatkowych, zalegający z opłaceniem składek lub należności podatkowych.
<b>Egzekucja</b>	Działania prowadzone w ramach postępowania egzekucyjnego przez uprawniony przepisami organ administracyjny lub sądowy, mające na celu doprowadzenie do uregulowania zaległości wobec wierzyciela przez dłużnika.
<b>FEP</b>	Fundusz Emerytur Pomostowych
<b>FGŚP</b>	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
<b>FP</b>	Fundusz Pracy
<b>FUS</b>	Fundusz Ubezpieczeń Społecznych
<b>Grupa Spółek</b>	Podmioty zarządzane lub powiązane z osobą Z.K.: <ol style="list-style-type: none"><li>1) K.U.K. International Logistic + Handels GmbH (zwane <i>K.U.K. GmbH</i>);</li><li>2) Royal Sp. z o.o. z siedzibą we Wrocławiu (<i>Royal</i>);</li><li>3) Centrum Niderlandzkie Sp. z o.o. z siedzibą we Wrocławiu (Centrum Niderlandzkie);</li><li>4) Przedsiębiorstwo Amerykańsko-Polskie „SAC-MET” Sp. z o.o. z siedzibą w Łodzi. Obecnie: SAC-MET SWISS-AMERICAN INVESTMENT FUND Sp. z o.o. (<i>SAC-MET</i>);</li><li>5) K.U.K.-E.F.I. Internationale Logistik + Handels + Beteiligungs + Verwaltungs Polska Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie (<i>K.U.K. E.F.I.</i>).</li></ol>
<b>KSI ZUS</b>	Kompleksowy System Informatyczny Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, obsługujący ewidencję kont płatników składek i ubezpieczonych.
<b>MPiPS</b>	Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej (w okresie objętym kontrolą).
<b>Naczelnik urzędu skarbowego</b>	Organ podatkowy pierwszej instancji. Administracyjny organ egzekucyjny. Wykonuje zadania przy pomocy kierowanego przez siebie urzędu skarbowego.
<b>Należność z tytułu składek</b>	Nieopłacone w terminie składki na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Pracy, Fundusz Emerytur Pomostowych i ubezpieczenie zdrowotne, odsetki za zwłokę, koszty upomnienia i egzekucyjne oraz dodatkowa opłata.

<sup>1</sup> Art. 231 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2014 r. poz. 1502, ze zm.). Por. pkt 2 w zał. nr 1 *Analiza stanu prawnego*.

<b>Oferta Grupy Spółek</b>	Grupa Spółek deklarowała w umowach cywilnoprawnych z przedsiębiorcami, że przez pierwsze trzy lata będą ponosili niższe koszty pracownicz <sup>2</sup> – w zależności od oferty w granicach od 40% do 60%, natomiast środki na pokrycie pozostałych kosztów, miały pochodzić ze źródeł unijnych, przeznaczonych na tworzenie i podtrzymywanie miejsc pracy w czasach kryzysu. Oferta skierowana była głównie do przedsiębiorców zatrudniających już pracowników, a jej wdrożenie miało się odbywać na podstawie art. 23 <sup>1</sup> Kodeksu Pracy.
<b>Ordynacja podatkowa</b>	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa <sup>3</sup> .
<b>Organ egzekucyjny</b>	Organ uprawniony przepisami ustawy egzekucyjnej do stosowania środków służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku o charakterze pieniężnym.
<b>Outsourcing pracowniczy (personalny)</b>	Wydzielenie ze struktury organizacyjnej macierzystego przedsiębiorstwa realizowanych przez nie funkcji i przekazanie ich do realizacji innym podmiotom, co pozwala na redukcję kosztów pracodawcy, przez zlecenie określonych usług podmiotowi zewnętrznemu. W ramach świadczenia usług podmiot ten zapewnia personel posiadający kwalifikacje i doświadczenie wymagane do wykonania zleconych zadań. Polskie prawo pracy nie posługuje się takim pojęciem <sup>4</sup> . Termin ten był stosowany m.in. przez syndyka działającego w imieniu spółki Royal oraz przez Okręgowy Inspektorat PIP we Wrocławiu.
<b>PIP</b>	Państwowa Inspekcja Pracy
<b>Postępowanie wyjaśniające</b>	ZUS podejmuje postępowania wyjaśniające w razie powzięcia wątpliwości co do poprawności postępowania płatnika składek, m.in. w zakresie zgłaszania lub wyrejestrowania z ubezpieczeń społecznych, lecz najczęściej następuje to w razie zaprzestania przez płatnika opłacania składek za zgłoszonych ubezpieczonych lub też w razie zgłoszenia reklamacji przez osobę ubezpieczoną <sup>5</sup> .
<b>Pozorność umowy</b>	Kodeks cywilny stanowi, że nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności (art. 83 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, ze zm.)). Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej, dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli skutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.
<b>Rejestr KR</b>	Rejestr stworzony przez Centralę ZUS <i>w celu monitorowania przebiegu i wyników postępowań wyjaśniających dot. obowiązku ubezpieczeń społecznych w stosunku do ubezpieczonych zgłoszonych przez firmę Royal lub KUK, gdy zachodzi podejrzenie, że w stosunku do nich jako płatnik powinien zostać wskazany inny podmiot.</i>
<b>Składki, płatnik składek</b>	Składki na ubezpieczenia społeczne oraz podmiot zobowiązany do zgłoszenia ubezpieczonego do ubezpieczeń społecznych, do rozliczania i opłacania składek za niego lub podmiot wskazany w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej <sup>6</sup> .

<sup>2</sup> Rozumiane jako suma składek na ubezpieczenia społeczne i zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

<sup>3</sup> (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.).

<sup>4</sup> Por. pkt 1 w podrozdziale 3.1. *Charakterystyka obszaru objętego kontrolą.*

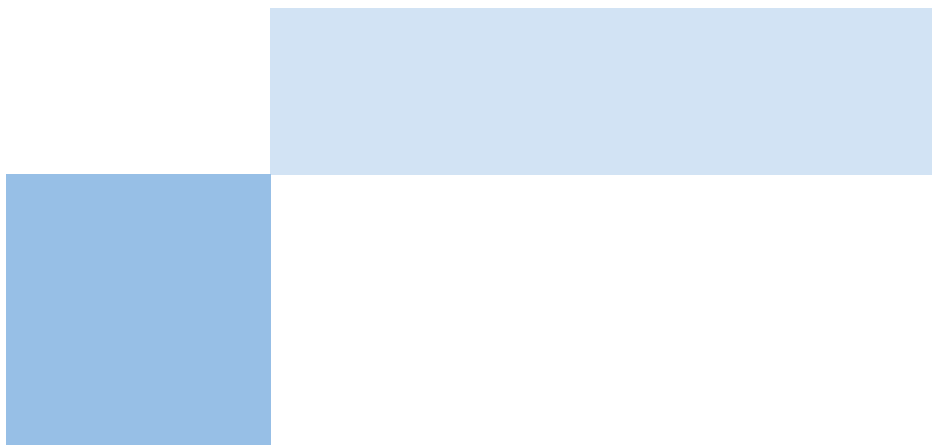
<sup>5</sup> Por. pkt 4 w podrozdziale 3.1. *Charakterystyka obszaru objętego kontrolą.*

<sup>6</sup> Art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 963) oraz art. 84–86 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 581, ze zm.).

<b>Ubezpieczony</b>	Osoba fizyczna podlegająca jednemu z ubezpieczeń społecznych lub ubezpieczeniu zdrowotnemu.
<b>Ustawa egzekucyjna</b>	Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji <sup>7</sup> .
<b>Ustawa systemowa</b>	Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych.
<b>Z.K.</b>	Osoba będąca założycielem lub posiadająca udziały w podmiotach z Grupy Spółek, poszukiwana przez policję m.in. europejskim nakazem aresztowania.
<b>ZUS, Zakład</b>	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

---

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.).



## Ważniejsze zdarzenia i działania o szerszym charakterze, które miały miejsce w okresie objętym kontrolą

<b>9 stycznia 2013 r.</b>	Wszczęcie przez Prokuraturę Okręgową we Wrocławiu śledztwa wobec Z.K. i jego żony H.K., na podstawie informacji Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o podejrzeniu podejmowania czynności zmierzających do utrudnienia wykazania przestępczego pochodzenia środków pieniężnych.
<b>14 stycznia 2013 r.</b>	Centrala ZUS zaleca Oddziałowi we Wrocławiu bezzwłoczne podjęcie działań wobec członków zarządu Royal Sp. z o.o. oraz bieżące monitorowanie działalności spółki, a w przypadku stwierdzenia jakichkolwiek nieprawidłowości, bezzwłoczne nadawanie biegu sprawie, przez wykorzystanie wszelkich instrumentów prawnych.
<b>15 stycznia 2013 r.</b>	Centrala ZUS zaleca Oddziałowi w Olsztynie m.in.: bieżące monitorowanie działalności Spółki K.U.K.-E.F.I., a w przypadku stwierdzenia jakichkolwiek działań niezgodnych z prawem, niezwłoczne nadawanie biegu sprawie, z wykorzystaniem wszelkich instrumentów prawnych; niezwłoczne podejmowanie działań, w celu przymusowego dochodzenia należności (przez m.in. kierowanie upomnień, wszczynanie postępowania egzekucyjnego, ustanawianie zabezpieczeń i stosowanie sankcji).
<b>15 stycznia 2013 r.</b>	Centrala ZUS zaleca wszystkim oddziałom przekazanie informacji o podmiotach, które dokonały przejścia znacznej liczby pracowników w ramach tzw. outsourcingu pracowniczego.
<b>Styczeń–luty 2013 r.</b>	Ministerstwo Finansów uzyskuje z Izby Skarbowej we Wrocławiu szczegółowe dane o podmiotach z Grupy Spółek.
<b>27 lutego 2013 r.</b>	Oddział ZUS we Wrocławiu uzyskuje protokół kontroli Okręgowego Inspektoratu Państwowej Inspekcji Pracy we Wrocławiu w spółce Royal, w którym stwierdzono m.in., że <i>umowy o świadczenie usług oraz umowy-porozumienia powinny być oceniane jako nieważne, pozorne czynności prawne, zawarte w celu obejścia przepisów prawa.</i>
<b>26 marca 2013 r.</b>	Centrala ZUS zaleciła Oddziałowi ZUS w Olsztynie jak najszybsze wydawanie decyzji określających płatnika składek wyłącznie dla przedsiębiorców korzystających z usług Grupy Spółek.
<b>14 maja 2013 r.</b>	Oddział w Olsztynie informuje Centralę ZUS o braku działań egzekucyjnych wobec spółki K.U.K.-E.F.I.
<b>czerwiec 2013 r.</b>	Ministerstwo Finansów otrzymuje kolejne informacje o podmiotach oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego i działających z naruszeniem prawa, jednocześnie dyrektorzy izb skarbowych zwracają się z wnioskiem o skoordynowanie działań zmierzających do opracowania jednolitych zasad postępowania przez organy podatkowe w ww. sprawie.
<b>24 lipca 2013 r.</b>	Centrala ZUS zaleca oddziałom prowadzenie postępowań wyjaśniających u przedsiębiorców, którzy skorzystali z usług Grupy Spółek, a następnie niezwłoczne wydawanie im i ubezpieczonym decyzji o podleganiu ubezpieczeniu.
<b>28–29 listopada 2013 r.</b>	Pierwsze konsultacje z przedstawicielami Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu, Wydziału Policji ds. Przestępczości Gospodarczej, Państwowej Inspekcji Pracy i organów podatkowych, w sprawie działalności Grupy Spółek. Przyjęto, że wszystkie instytucje, w ramach prowadzonych postępowań, będą konsekwentnie stały na stanowisku, iż umowy outsourcingowe, zawierane ze spółkami Royal i K.U.K.-E.F.I., nie mogły skutkować przejściem pracowników do nowego pracodawcy w trybie art. 23 <sup>1</sup> Kodeksu pracy. Kolejne konsultacje odbyły się 19 lutego 2014 r.

<b>27 grudnia 2013 r.</b>	Centrala ZUS udostępniła oddziałom eksploatacyjną wersję rejestru wspomagającego ewidencję działań wobec przedsiębiorców korzystających z usług Grupy Spółek oraz poinformowała o uzgodnieniach, przyjętych na spotkaniu w dniach 28–29 listopada 2013 r.
<b>14 lutego 2014 r.</b>	Izba Skarbowa we Wrocławiu poinformowała pozostałe izby, aby każda umowa przekazania pracowników na podstawie art.23 <sup>1</sup> Kodeksu pracy była indywidualnie oceniana.
<b>październik 2014 r.</b>	Izba Skarbowa we Wrocławiu zaleciła poprowadzenie kontroli podatkowej z zakresu odpowiedzialności i obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, kontrolą z zakresu podatku od towarów i usług, ponadto zaleciła, aby rozstrzygnięcia w podatku od towarów i usług zmierzały do kwestionowania prawa do rozliczenia tego podatku.
<p>W wyniku postępowań ZUS zidentyfikowano <b>317 płatników składek</b>, którzy zawarli umowy z podmiotami z Grupy Spółek oraz <b>15.314 ubezpieczonych</b><sup>8</sup>. Zadłużenie przedsiębiorców wynosiło 34,9 mln zł (FUS – 25,0 mln zł), a zadłużenie podmiotów z Grupy Spółek – 66,6 zł (FUS – 49,2 mln zł)<sup>9</sup>. Na skutek decyzji wydanych przez ZUS dla przedsiębiorców, kwota ta została zmniejszona o 26,0 mln zł (FUS – 14,3 mln zł). Według danych Izby Skarbowej we Wrocławiu, zaległości podmiotów z Grupy Spółek wynosiły 56,3 mln zł (bez odsetek). Prokuratura Okręgowa we Wrocławiu postawiła zarzuty 16 osobom, w stosunku do 4 osób, w tym za Z.K. i członkami jego rodziny wydano listy gończe i europejskie nakazy aresztowania w okresie od stycznia 2014 r. do czerwca 2015 r. wystąpiono do władz Szwajcarii o ekstradycję Z.K.</p>	

<sup>8</sup> Dane według stanu na 31 lipca 2016 r.

<sup>9</sup> Dane według stanu na 31 lipca 2016 r.



## Ważniejsze zdarzenia i działania odnoszące się do poszczególnych podmiotów z Grupy Spółek

<b>Spółka K.U.K. GmbH</b>	
<b>13 kwietnia 2000 r.</b>	Rejestracja spółki w ZUS (rejestracji dokonał Z.K.) mimo, iż postanowieniem sądu rejonowego w Peine (Niemcy) z 9 sierpnia 1996 r. spółka została rozwiązana. W obrocie prawnym posługiwała się unieważnionymi identyfikatorami NIP i REGON.
<b>1 czerwca 2009 r.</b>	Do ubezpieczenia w ZUS są zgłaszane osoby przejmowane od przedsiębiorców.
<b>30 października 2009 r.</b>	Decyzja ZUS o uznaniu Z.K. za płatnika składek.
<b>28 czerwca 2010 r.</b>	Przekazanie przez ZUS do Prokuratury zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa przez Z.K. i współpracowników, polegającego na uporczywym zgłaszaniu nieprawdziwych danych i uchylaniu się od obowiązku opłacania składek i przywłaszczeniu składek należnych ZUS.
<b>28 grudnia 2012 r.</b>	Ogłoszenie przez sąd (na wniosek ZUS) upadłości Z.K. ZUS zawiesza prowadzone wcześniej postępowanie egzekucyjne (2 stycznia 2013 r.), a następnie je umarza (6 lutego 2013 r.).
W deklaracjach dla ZUS wykazywano zmienną liczbę ubezpieczonych: kwiecień 2002 r. – 59 osób; styczeń 2003 r. – grudzień 2005 r. nie składano deklaracji; styczeń 2006 r. – maj 2009 r. maksymalnie 3 osoby; od czerwca 2009 r. deklarowana liczba ubezpieczonych zaczęła wzrastać; czerwiec 2010 r. – 593 osoby; grudzień 2012 r. – 17 osób; cały 2013 r. jedna osoba (z wyjątkiem marca 2013 r. gdzie wykazano 139 osób).	

<b>Spółka Centrum Niderlandzkie</b>	
<b>20 stycznia 1999 r.</b>	Rejestracja spółki w ZUS, zaprzestanie prowadzenia działalności w okresie listopad 2009 r. – wrzesień 2010 r. Udziałowcy spółki: K.U.K. GmbH (od 13 października 2010 r.).
<b>wrzesień 2004 r.</b>	Pierwsza zaległość z tytułu składek. Od maja 2005 r. składki nie są regulowane (sporadyczne wpłaty).
<b>12 grudnia 2008 r.:</b>	Pierwszy wniosek ZUS do sądu o ogłoszenie upadłości spółki (oddalony – majątek spółki nie pokrywał kosztów postępowania upadłościowego).
<b>13 października 2010 r.</b>	Wpis w KRS, że K.U.K. GmbH uzyskała status wspólnika w spółce, przez zakup udziałów. ZUS w dniu 18 września 2012 r. informuje sąd o możliwej wadzie prawnej dokonania tego wpisu.
<b>14 lutego 2012 r.</b>	Zawiadomienie przez ZUS Prokuratury o podejrzeniu popełnienia przestępstwa przez prezesa zarządu spółki K.R., w związku z nieodprowadzaniem składek za zatrudnionych pracowników.
<b>27 kwietnia 2012 r.</b>	Ogłoszenie przez sąd upadłości spółki (na wniosek ZUS).
W deklaracjach dla ZUS wykazywano zmienną liczbę osób ubezpieczonych: październik 2010 r. – 225 osób; październik 2011 r. – 594 osoby; kwiecień 2012 r. – 334 osoby; koniec 2012 r. – 266 osób.	

<b>Spółka Royal</b>	
<b>17 listopada 2011 r.</b>	Rejestracja spółki w ZUS. Udziałowcy spółki: A.K. córka Z.K. (od 25 maja do 3 listopada 2011 r.), K.U.K. GmbH (od 3 listopada 2011 r. do 22 sierpnia 2012 r.), K.U.K.-E.F.I. (od 22 sierpnia 2012 r.).
<b>6 marca 2012 r.</b>	ZUS wszczyna postępowanie egzekucyjne wobec spółki. Na podstawie informacji na stronie internetowej portalu regionalnego woj. podkarpackiego (www.nowiny24.pl), ZUS dowiaduje się, że spółka nie wypłaciła wynagrodzenia za maj 2012 r. 150 pracownikom Huty Szkła w Tarnowcu (zatrudnionym od kwietnia 2012 r.). Z wcześniejszych zapytań w Urzędzie Miasta we Wrocławiu oraz w Urzędzie Skarbowym Wrocław Krzyki, ZUS uzyskał informację o braku zadłużenia spółki.
<b>12 października 2012 r.</b>	Zawiadomienie przez ZUS Prokuratury o podejrzeniu popełnieniu przestępstwa przez prezesa Zarządu spółki J.M.
<b>25 października 2012 r.</b>	Wniosek ZUS do sądu o ogłoszenie upadłości spółki. Sąd zobowiązuje ZUS do wpłacenia zaliczki (150 tys. zł) na poczet kosztów postępowania upadłościowego. Zgodnie z negatywnym stanowiskiem Centrali ZUS z 14 stycznia 2013 r. (brak składników majątkowych pokrywających koszty postępowania upadłościowego), odmówiono uiszczenia zaliczki, w konsekwencji sąd oddalił wniosek ZUS.
<b>27 marca 2013 r.</b>	Decyzja ZUS o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości spółki Royal na prezesa Zarządu J.M.
<b>9 stycznia 2013 r.</b>	Wykreślenie spółki z Krajowego Rejestru Agencji Zatrudnienia (na wniosek ZUS).
<b>26 listopada 2015 r.</b>	Ustanowienie przez sąd kuratora dla spółki w celu jej reprezentowania w postępowaniu kontrolnym (podatkowym) i postępowaniu podatkowym.
Od początku działalności spółka zalegała z płatnościami. W deklaracjach dla ZUS wykazywano zmienną liczbę osób zatrudnionych: listopad 2011 r. – 75 osób; październik 2012 r. – 8.179 osób; listopad 2012 r. – 17 osób; grudzień 2012 r. – 578 osób.	

<b>Spółka K.U.K.-E.F.I.</b>	
<b>21 listopada 2012 r.</b>	Rejestracja spółki w ZUS. Prezesem zarządu jest H.K. żona Z.K. (od 20 czerwca 2012 r. do 8 marca 2013 r.).
<b>16 lipca 2013 r.</b>	Zawiadomienie przez ZUS prokuratury o podejrzeniu popełnieniu przestępstwa, m.in. przez członków zarządu spółki.
<b>29 maja 2014 r.</b>	Ogłoszenie przez sąd upadłości spółki.
Od początku działalności wpłaty dokonywane były w niepełnej wysokości (ZUS kieruje do spółki upomnienia), niepowodzeniem kończą się próby przeprowadzenia kontroli w spółce. Brak egzekucji należnych składek przez Oddział ZUS w Olsztynie (w uzgodnieniu z Centralą ZUS). Liczba zatrudnionych w spółce (według stanu na koniec roku): 7.876 osób (2012 r.); 4.592 osoby (2013 r.); 4.494 osoby (2014 r.); 4.166 osób (2015 r.); 3.924 osoby (31 lipca 2016 r.).	

Spółka SAC-MET <sup>10</sup>	
<b>1 marca 2013 r.</b>	Rejestracja spółki w ZUS. Udziałowcy spółki: <b>Z.K.</b> (od 15 maja 2002 r. do 31 maja 2010 r., pozostaje w zarządzie spółki do 17 czerwca 2013 r.), <b>A.K.</b> córka Z.K. (od 31 maja 2010 r. do 23 listopada 2015 r.), <b>SAIF AG</b> (od 23 listopada 2015 r., współwłaścicielem jest K.U.K.-E.F.I.).
<b>Marzec–wrzesień 2013 r.</b>	Należności z tytułu składek zostały uregulowane.
<b>1 października 2013 r.</b>	Zaprzestanie składania do ZUS miesięcznych deklaracji rozliczeniowych.
<b>17 lutego 2014 r.</b>	Wykreślenie spółki z Krajowego Rejestru Agencji Zatrudnienia (na wniosek ZUS).
<b>1 lutego 2015 r.</b>	Wyrejestrowanie spółki w ZUS.
<b>24 września 2015 r.</b>	Ustanowienie przez sąd kuratora dla spółki, w celu podjęcia czynności zmierzających do powołania organów spółki lub jej likwidacji (do 4 kwietnia 2016 r.).
<p>Do września 2013 r. opłacano zadeklarowane składki. Za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. składki nie były odprowadzane. W celu ich pozyskania, ZUS wystawiał decyzje określające należności, upomnienia i tytuły wykonawcze oraz dokonywał zajęć wierzytelności z rachunków bankowych. Postępowania te nie były skuteczne. W wyniku prowadzonych postępowań wyjaśniających odstąpiono od dalszej egzekucji oraz uchylono zajęcie rachunku bankowego.</p> <p>Brak zadłużenia w ZUS (stan na 30 września 2015 r.). Liczba zatrudnionych osób, według deklaracji przekazywanych do ZUS – od 41 do 42 osób. Według ZUS, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego: 23 osoby (2013 r.); 12 osób (2014 r.); 2 osoby (2015 r.); 4 osoby (31 lipca 2016 r.).</p>	

<sup>10</sup> Zmiana nazwy na „SAC-MET” Swiss-American Investment Fund Sp. z o.o.

Podmioty z Grupy Spółek<sup>11</sup>, posiadające w większości status agencji zatrudnienia, oferowały przedsiębiorcom współpracę, przedmiotem której była usługa przejęcia pracowników w formie tzw. outsourcingu pracowniczego. Zachętą do skorzystania z oferty była „ulga” w świadczeniach publicznoprawnych (z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i podatków należnych budżetowi państwa). Przedsiębiorcy, którzy skorzystali z oferty, po zawarciu – odwołujących się do art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy – umów cywilnoprawnych z jednym z podmiotów z Grupy Spółek, wyrejestrowali pracowników z ubezpieczeń społecznych<sup>12</sup>. Z kolei podmioty z Grupy Spółek rejestrowały tych pracowników w ZUS i początkowo odprowadzały należne składki na ubezpieczenia społeczne i należności podatkowe, po czym zaprzestały regulowania zobowiązań publicznoprawnych.

Art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy umożliwia przejęcie zakładu pracy lub jego części przez innego pracodawcę, o ile spełnione są określone w tym przepisie warunki. Zakład pracy lub jego część, rozumiana jako zespół środków materialnych i niematerialnych, służący realizacji przez pracodawcę konkretnej działalności, przechodzi na nowego pracodawcę, który wskutek tego staje się pracodawcą dla przejętych pracowników. Podmioty zawierające umowę o świadczenie usług, której przedmiotem jest pośrednictwo kadrowo-płacowe, mogą ułożyć stosunek prawny według własnego uznania. Uprawnienia takie wynikają z zasady swobody umów, wyrażonej w Kodeksie cywilnym<sup>13</sup>.

ZUS i organy podatkowe, w wyniku wszczętych postępowań wyjaśniających uznawały, iż umowy, o których jest mowa, od samego początku były nieważne, ponieważ faktycznie nie doszło do przejęcia pracowników, w związku z czym umowy te noszą cechy pozorności<sup>14</sup>. Zatem, skoro umowy były nieważne, to niezależnie od ich treści, ciężar odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne i zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych – zdaniem tych organów – nadal spoczywał na pierwotnym pracodawcy. Powyższe stanowisko, przyjęte przez PIP po kontroli tylko jednego z podmiotów z Grupy Spółek, stanowiło dla ZUS i urzędów skarbowych podstawę do prowadzenia wobec przedsiębiorców działań w celu wyegzekwowania składek i podatków, do regulowania których były uprzednio (na podstawie zawartych umów) zobowiązane podmioty z Grupy Spółek. Zauważyć jednak należy, że decyzje dotyczące obowiązku ubezpieczeń społecznych wydaje ZUS osobie zainteresowanej (pracownikowi) i płatnikowi składek. Od decyzji tych stron służy odwołanie do sądu. Stanowisko ZUS znalazło potwierdzenie w wyrokach m.in. Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 20 maja 2014 r. i Sądu Okręgowego w Olsztynie z 7 października 2013 r.<sup>15</sup>

Outsourcing pracowniczy, w potocznym rozumieniu, jest często niesłusznie utożsamiany z przedmiotem działania agencji zatrudnienia, czy też agencji pracy tymczasowej<sup>16</sup>. Pojęcie to nie ma jednak prawnej definicji. Ustawy regulujące działalność tych grup podmiotów oraz przepisy polskiego prawa pracy terminologią tą wprost się nie posługują. W opinii przedsiębiorców, wyrażonej m.in. na posiedzeniach komisji sejmowych<sup>17</sup>, umowy z podmiotami z Grupy Spółek zawierane były w dobrej wierze, a działania egzekucyjne ZUS i urzędów skarbowych budzą ich zastrzeżenia nie tylko co do zgodności z zasadami współżycia społecznego, ale również

<sup>11</sup> Obejmuje podmioty zarządzane lub powiązane z Z.K. Szczegółowe dane w wykazie skrótów i pojęć.

<sup>12</sup> Art. 36 ust. 11 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>13</sup> Art. 353<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego.

<sup>14</sup> Por. przypis 7.

<sup>15</sup> Sygn. III AUa 30/14 oraz IV U 1066/13.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 9 lipca 2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 360).

<sup>17</sup> M.in. Komisji ds. Kontroli Państwowej w dniu 27 maja i 22 lipca 2015 r. oraz Komisji Polityki Społecznej i Rodziny w dniu 23 lipca 2015 r.

zgodności z przepisami prawa. Zdaniem przedsiębiorców, skutkiem takiego działania może być upadłość małych i średnich przedsiębiorstw i utrata pracy przez zatrudnionych w nich pracowników, a przez to pozbawienie ich i ich rodzin środków do życia.

Niezależnie od powyższej opinii nie można pominąć faktu, iż przedsiębiorcy przed zawarciem umów biznesowych, wywołujących daleko idące skutki finansowe i wpływających faktycznie na prawa pracowników, powinni skorzystać z profesjonalnej obsługi prawnej, pozwalającej na analizę skutków prawnych tych umów. Zauważyć też należy, że przedsiębiorcy, przed podpisaniem umów z podmiotami z Grupy Spółek, nie występowali do organów podatkowych z wnioskami o wydanie w tym zakresie interpretacji prawa podatkowego. Również po nagłośnieniu przez media negatywnych skutków zawierania tzw. umów outsourcingowych (brak możliwości skorzystania przez pracowników z uprawnień wynikających z ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego), umowy te w wielu przypadkach nie zostały wypowiedziane przez przedsiębiorców.

Problem, o którym jest mowa, był wielokrotnie podnoszony w interpelacjach poselskich, a także był przedmiotem posiedzeń Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej, m.in. 27 maja i 22 lipca 2015 r. Na posiedzeniu w dniu 27 maja 2015 r., po zapoznaniu się z informacjami o prowadzonych przez ZUS i organy podatkowe kontrolach u przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty tzw. outsourcingu pracowniczego, a także po wysłuchaniu przedstawicieli przedsiębiorców, Komisja wyraziła zaniepokojenie skalą zjawiska. Jej zdaniem, ze względu na wagę problemu, zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i zadłużenie podatkowe przedsiębiorców, koniecznym jest podjęcie działań dla zapobieżenia upadłości przedsiębiorstw i ratowania miejsc pracy. W związku z tym Komisja wniosła o kompleksowe rozwiązanie przez Radę Ministrów problemu outsourcingu pracowniczego<sup>18</sup>.

Kontrola została zlecona przez Sejmową Komisję do Spraw Kontroli Państwowej<sup>19</sup> na posiedzeniu Komisji w dniu 10 czerwca 2015 r.

---

<sup>18</sup> Dezyderat nr 48 Komisji ds. Kontroli Państwowej do Prezesa Rady Ministrów w sprawie outsourcingu pracowniczego, uchwalony na posiedzeniu w dniu 10 czerwca 2015 r.

<sup>19</sup> W trybie art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2015 r. poz. 1096 oraz z 2016 r. poz. 677).

### Temat i numer kontroli

Prawidłowość działań Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i organów podatkowych w zakresie ściągalności i egzekucji składek na ubezpieczenia społeczne i należności podatkowych wynikających z zatrudniania pracowników w ramach umów outsourcingowych (nr P/15/111).

### Cel kontroli

Ocena prawidłowości działań ZUS i urzędów skarbowych w zakresie dochodzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i należności podatkowych wynikających z zatrudniania pracowników w ramach umów outsourcingowych.

### Zakres podmiotowy kontroli

Kontrolę w Ministerstwie Finansów, Centrali Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz 15 oddziałach ZUS i 15 urzędach skarbowych przeprowadzono pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności<sup>20</sup>.

### Zakres przedmiotowy kontroli

Centrala i oddziały ZUS:

- działania po uzyskaniu informacji o nieprawidłowościach skutkujących brakiem wpłat należnych składek na ubezpieczenia społeczne;
- analizowanie i monitorowanie skuteczności egzekwowania zaległości;
- prowadzenie analiz stosowania prawa w obszarze objętym kontrolą;
- informowanie oddziałów ZUS o skali zjawiska i przekazywanie danych z centralnego systemu informatycznego;
- przeprowadzanie w oddziałach ZUS kontroli w zakresie dochodzenia należności i prowadzenia postępowań egzekucyjnych;
- liczba i wyniki kontroli płatników składek, w związku z postępowaniami egzekucyjnymi wobec podmiotów z Grupy Spółek i przedsiębiorców;
- liczba pracowników podlegających ubezpieczeniom społecznym i wielkość kwot z tytułu nieodprowadzonych składek;
- działania egzekucyjne wobec spółek i wielkość odzyskanych kwot z egzekucji, a także działania na rzecz zwiększenia efektywności egzekucji;
- przeprowadzanie postępowań u przedsiębiorców dla ustalenia właściwego płatnika składek;
- udzielanie ulg w spłacie zaległych składek;
- działania wspierające oddziały ZUS i współpraca z właściwymi ministrami i innymi organami państwa dla ustalenia skali zjawiska i wyeliminowania rozbieżności interpretacyjnych;
- załatwianie pytań pracowników przejętych przez spółki outsourcingowe o prawidłowość odprowadzania za nich składek oraz skarg na prowadzone postępowania;
- uzasadnienia wydanych przez sądy postanowień na odwołania od decyzji ZUS złożone przez przedsiębiorców i ubezpieczonych.

<sup>20</sup> Art. 2 ust. 1 i art. 5 ust. 1 ustawy o NIK.

Ministerstwo Finansów i urzędy skarbowe:

- działania podjęte po stwierdzeniu niedokonania wpłat należnych podatków;
- analizowanie skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych, w tym prowadzenie w Ministerstwie analiz stosowania prawa w obszarze objętym kontrolą;
- przekazywanie przez Ministerstwo podległym organom wyników analiz i wyjaśnień w sprawach prowadzenia egzekucji należności w obszarze objętym kontrolą oraz udzielanie odpowiedzi na pytania urzędów skarbowych;
- działania wspierające proces egzekucji prowadzonych przez urzędy skarbowe;
- przeprowadzanie kontroli w zakresie dochodzenia należności i prowadzenia postępowań egzekucyjnych;
- analizowanie zaległości i nadpłat – kwota i rodzaje należności pozostałych do zapłaty;
- monitorowanie przez urzędy skarbowe terminowości dokonywania wpłat z tytułu podatków, korzystanie w analizowaniu danych o realizacji dochodów z systemów elektronicznych i efekty analiz;
- wykonywanie zadań w zakresie kontroli podatkowej;
- egzekucja zobowiązań podatkowych i dokonywanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań na majątku podatnika;
- kwota i rodzaje wyegzekwowanych podatków;
- prawidłowość udzielania ulg przez organy podatkowe;
- przekazywanie urzędom skarbowym informacji o bieżącym orzecznictwie podatkowym i wyjaśnień.

#### Okres objęty kontrolą

Lata 2012–2015 (do 30 września). W związku z realizacją celu kontroli, zebrano także dane za lata 2006–2011. Na potrzeby kontroli w Oddziale ZUS we Wrocławiu zebrano dane od 2000 r.

### 2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności<sup>21</sup>

Zakład Ubezpieczeń Społecznych i organy podatkowe nie były przygotowane, aby skutecznie reagować na negatywne zjawiska związane z brakiem należnych wpływów z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i podatków oraz przeciwdziałać ich skutkom. Podmioty z Grupy Spółek oraz przedsiębiorcy zawarli umowy odwołujące się do art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, jednak w wyniku prowadzonych postępowań, w tym również sądowych, okazało się, że umowy te w części nie spełniały warunków określonych w powyższych przepisach prawa. Mogło więc powstać uzasadnione przypuszczenie, że mogły być one zawarte dla pozorów.

Działania w celu ustalenia płatnika składek były podejmowane przez ZUS dopiero po ujawnieniu zaległości na kontach ubezpieczonych. Wcześniej jednak nie reagowano na zjawisko tzw. outsourcingu pracowniczego. Nie zwracano uwagi na masowe wyrejestrowywanie znacznej liczby pracowników oraz ponowne ich rejestrowanie. Wprawdzie regulacje prawne nie nakładają na przedsiębiorców obowiązku przedkładania ZUS, dla celów rejestracji osób podlegających ubezpieczeniu społecznemu, dokumentacji dotyczącej zawieranych między nimi umów biznesowych. Jednak gdy umowy te mają istotny wpływ na sytuację ubezpieczeniową pracowników, a przedsiębiorcy są zobowiązani do składania tych deklaracji co miesiąc, to – zdaniem NIK – istniała realna możliwość szybkiego zareagowania na nieprawidłowości. Stąd też działania w tej sprawie, zdaniem NIK, mogą stanowić przykład nieskuteczności organów państwa w eliminowaniu patologii w obszarze działalności gospodarczej. Jej skutkiem jest nie tylko brak wpływu z tytułu należnych składek i należności podatkowych, ale przede wszystkim nierespektowanie praw osób będących „przedmiotem” tzw. outsourcingu pracowniczego.

Z ustaleń kontroli wynika, że pierwsza znaczna grupa pracowników podlegających ubezpieczeniu społecznemu zostali zgłoszeni do ZUS przez podmiot z Grupy Spółek w czerwcu 2009 r. Z kolei działania dla zidentyfikowania podmiotów oferujących przedsiębiorcom usługę z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego i ustalenia skali tego zjawiska, Centrala ZUS podjęła 15 stycznia 2013 r., czyli po upływie 3,5 roku. W okresie tym w oddziałach ZUS miały miejsce masowe przypadki jednoczesnego wyrejestrowywania znacznej liczby osób (pracowników) z ubezpieczenia społecznego przez jednego pracodawcę, a następnie ponowne zgłoszenia ich do ubezpieczenia przez innego pracodawcę, o czym świadczyły składane do ZUS przez podmioty z Grupy Spółek comiesięczne deklaracje rozliczeniowe. Dopiero jednak zaprzestanie odprowadzania należnych składek i brak realnych możliwości odzyskania ich od podmiotów z Grupy Spółek, skłoniło ZUS do podjęcia działań w celu zdiagnozowania skali zjawiska i wyegzekwowania należności<sup>22</sup>.

Działania te, mimo upływu czasu, nie doprowadziły do istotnych rezultatów. Jednostki organizacyjne ZUS popełniały błędy lub prowadziły te działania w sposób niekonsekwentny. Np. Oddział ZUS we Wrocławiu, wykonując zalecenia Centrali ZUS z 14 stycznia 2013 r., wszczął, częściowo skutecznie, działania egzekucyjne wobec podmiotów z Grupy Spółek, natomiast Oddział ZUS w Olsztynie takich działań nie prowadził, poprzestając na wielokrotnym wysyłaniu upomnień do dłużników. Tak różny sposób postępowania obydwu tych oddziałów dokonywał się za pełnym przyzwoleniem i akceptacją ze strony Centrali ZUS.

<sup>21</sup> NIK stosuje trzystopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według powyższej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową lub uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

<sup>22</sup> Wykaz istotnych zdarzeń, które wystąpiły w okresie objętym badaniem, przedstawiono w rozdziale 3.



W związku z trudnościami w skutecznym dochodzeniu wierzytelności i prowadzeniu egzekucji wobec podmiotów z Grupy Spółek, w dniach 28–29 listopada 2013 r., odbyły się konsultacje przedstawicieli ZUS, organów podatkowych, PIP, Prokuratury i Policji. Na spotkaniu przyjęto model postępowania, w którym instytucje te, w ramach prowadzonych postępowań, będą konsekwentnie stały na stanowisku, iż umowy przedsiębiorców ze spółkami Royal i K.U.K.-E.F.I. są obarczone wadą prawną (ze względu na ich pozorność), w związku z czym umowy te nie mogły skutkować przejściem pracowników do nowego pracodawcy w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Rozpowszechniony i zalecony do stosowania przez oddziały ZUS i urzędy skarbowe przyjęty sposób działania wobec przedsiębiorców oparty został na wynikach kontroli przeprowadzonej przez Państwową Inspekcję Pracy w spółce Royal, który przeniesiono na pozostałe cztery podmioty z Grupy Spółek.

NIK zwraca uwagę na konsekwencje natury prawnej przyjęcia przez organy państwa a priori tezy o nieskuteczności tego typu umów. W każdej z indywidualnych spraw dotyczących pracodawców i zatrudnianych przez nich pracowników podlegających ubezpieczeniu społecznemu w przypadku sporu na tym tle orzekać może wyłącznie sąd. Umowy zawierane z przedsiębiorcami mają indywidualny charakter i mogą opierać się na różnych przesłankach (nie są zawierane zbiorowo), a więc i orzecznictwo nie musi być jednolite. Wprawdzie np. Sąd Okręgowy w Olsztynie wydał wyrok korzystny dla ZUS i organów skarbowych (posłużył on do przyjęcia a priori tezy o odpowiedzialności przedsiębiorców), lecz są również wyroki korzystne dla przedsiębiorców, którzy zaskarżyli decyzje ZUS ustalające ich jako płatnika składek. W przypadku sporu, uznanie w każdej indywidualnej sprawie, za płatnika podmiotu oferującego usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego lub przedsiębiorcy, z którym została podpisana umowa, należy wyłącznie do sądu i wydanego w tej sprawie wyroku. Ze względu na ich dużą liczbę, sprawy te mogą się toczyć w sądach nawet wiele lat. Ponadto sądy w postępowaniach odwoławczych wydają zarządzenia<sup>23</sup> o zwrocie akt do właściwego oddziału ZUS, wskazując przy tym na istotne braki w zgromadzonym materiale i jednocześnie sygnalizując, że przeprowadzenie jego uzupełnienia w postępowaniu sądowym byłoby połączone ze znacznymi trudnościami. Takie stanowiska sądu wskazują w wielu sprawach, że również na etapie postępowania sądowego, w wyniku odwołań od decyzji ZUS, wobec przedsiębiorców nie zostały dochowane procedury, umożliwiające skuteczne dochodzenia roszczeń na drodze sądowej, przez przedłożenie sądowi dokumentacji wskazującej w sposób bezsporny faktycznego dłużnika.

Minister Finansów dopiero w listopadzie 2014 r. ujedynolicił podejście organów podatkowych do problematyki tzw. outsourcingu pracowniczego. Działania Ministerstwa i organów podatkowych, zgodnie z przyjętym harmonogramem, zaczęły jednak przynosić wymierne wyniki dopiero po 2016 r. Urzędy skarbowe podejmowały działania windykacyjne i prowadziły egzekucję zobowiązań, zarówno w odniesieniu do firm świadczących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, jak i korzystających z tych usług – w szerszym zakresie niż jednostki organizacyjne ZUS. NIK zwraca jednak uwagę, że działania wobec właściciela podmiotów z Grupy Spółek (zarządzającego nimi) były prowadzone opieszale. Ministerstwo Finansów po upływie prawie roku, pomimo narastających zaległości właściciela Grupy Spółek,

<sup>23</sup> Na podstawie art. 467 § 4 Kodeksu postępowania cywilnego.

od momentu skierowania przez Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki i monitach Izby Skarbowej we Wrocławiu prośby o pomoc w doręczeniu do Republiki Federalnej Niemiec upomnień o zapłatę należności podatkowych przez Zarządzającego Grupą Spółek, poinformowało Urząd Skarbowy o doręczeniu Z.K. upomnień w sprawie zapłaty należnych podatków.

Dla oceny skuteczności działalności organów państwa w obszarze objętym kontrolą istotne są także implikacje i zależności dotyczące swobody prowadzenia działalności gospodarczej i ich relacji do obowiązku państwa w zakresie szczególnej ochrony pracy oraz prawa każdego obywatela do zabezpieczenia społecznego. Należy zaznaczyć, że ochrona pracownika, który łącznie z pracodawcą wnosi składki na ubezpieczenia społeczne, stanowiące podstawę jego przyszłej emerytury, powinna odbywać się wyłącznie na podstawie i w granicach prawa. Zatrudnianie w trybie tzw. outsourcingu pracowniczego w praktyce powoduje uprzedmiotowienie pracownika i dysponowanie nim w sposób identyczny jak ze środkami produkcji. Z uwagi na brak regulacji prawnych umożliwiających organom państwa szybkie i skuteczne działanie w sytuacjach nadzwyczajnych (w tym przypadku pozwalających na szybką reakcję na zjawisko masowego nieodprowadzania należnych składek i podatków), nie przeciwdziałały one skutecznie takim praktykom, przez co pracownicy ci nie posiadali faktycznie konstytucyjnej ochrony prawnej. Organy państwa podejmowały więc „działania zastępcze”, które nie rozwiązują podstawowego problemu, jakim jest w tej sytuacji kolizja między konstytucyjnymi prawami pracowników i przedsiębiorców.

Na masową skalę zjawiska wskazują następujące dane. W wyniku prowadzonych przez ZUS postępowań wyjaśniających zidentyfikowano 317 płatników składek, którzy zawarli umowy z podmiotami z Grupy Spółek oraz 15.314 ubezpieczonych. Zadłużenie podmiotów z Grupy Spółek wynosiło 122,9 mln zł (bez odsetek), w tym 66,6 mln zł z tytułu składek i 56,3 mln zł z tytułu podatków. Z kolei zadłużenie przedsiębiorców z tytułu składek wynosiło 34,9 mln zł. ZUS wydał łącznie dla przedsiębiorców i ubezpieczonych 18.595 decyzji, od których złożono 7.592 odwołania. Uprawomocniło się 5.848 decyzji, a uchylone zostały 52 decyzje. Sądy zawiesiły 2.100 postępowań i wydały 21 wyroków, w których rozstrzygnięcia były niekorzystne dla ZUS.

W związku z tym NIK zwraca uwagę, że nie został zrealizowany dezyderat sejmowej Komisji ds. Kontroli Państwowej z 10 czerwca 2015 r., w którym Komisja wniosła o kompleksowe rozwiązanie przez Radę Ministrów problemu outsourcingu pracowniczego. Przyjęte przez ustawodawcę ułatwienia dla przedsiębiorców, którzy m.in. zawarli niekorzystne dla siebie umowy, polegające na możliwości rozłożenia spłaty należności na raty, w tym również w części należności finansowanych przez ubezpieczonych<sup>24</sup>, a także podobne rozwiązania zastosowane przez Ministra Finansów, łagodzą jedynie skutki tych praktyk i nie rozwiązują w sposób zasadniczy tego problemu.

## 2.2 Synteza ustaleń kontroli

1. Przedsiębiorcy, którzy skorzystali z oferty podmiotów z Grupy Spółek, po zawarciu z tymi podmiotami umów odwołujących się do art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, wysyłali do ZUS dokumenty wyrejestrowujące pracowników z ubezpieczeń<sup>25</sup>. Podmioty z Grupy Spółek, mimo iż zarejestrowały w ZUS pracowników wyrejestrowanych przez przedsiębiorców, nie odprowadzały z tego tytułu

<sup>24</sup> Nowelizacja ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, wprowadzona ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 689) – wejście w życie 1 grudnia 2015 r.

<sup>25</sup> Art. 36 ust. 11 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

składek należnych ZUS i podatków do urzędów skarbowych lub odprowadzały je nieregularnie i w zaniżonej wysokości. Na skutek wspólnych uzgodnień Oddziału ZUS we Wrocławiu z Prokuraturą Okręgową we Wrocławiu, Wydziałem Policji ds. Przeszłości Gospodarczej, PIP i z przedstawicielami organów podatkowych, dokonanych w dniach 28–29 listopada 2013 r.<sup>26</sup> przyjęto, iż wszystkie te instytucje, w ramach prowadzonych postępowań, będą konsekwentnie stały na stanowisku, iż umowy przedsiębiorców ze spółkami Royal i K.U.K.-E.F.I. nie mogły skutkować przejściem pracowników do nowego pracodawcy w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. [str. 8–11, 21, 25, 28]

**2.** Kompleksowe działania w sprawie tzw. outsourcingu pracowniczego Centrala ZUS zapoczątkowała dopiero w grudniu 2012 r. Zaleciła oddziałom terenowym ZUS ustalenie rzeczywistych płatników składek. Zobowiązano oddziały do przekazania Centrali ZUS informacji o podmiotach oferujących takie usługi. Wspierając prowadzone w oddziałach postępowania, wdrożono aplikację Rejestr KR, uzupełniając sukcesywnie jej bazę danych m.in. o informacje z centralnego systemu informatycznego ZUS. Prowadzono też akcję informującą płatników składek o firmach oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego i zagrożeniach z tym związanych. Prezes ZUS współpracował z innymi organami państwa, przy ustalaniu strategii działań wobec podmiotów nieregulujących zobowiązań publicznoprawnych. W wyniku postępowań wyjaśniających, wszczętych przez oddziały ZUS, zidentyfikowano 317 płatników składek, którzy skorzystali z oferty Grupy Spółek oraz 15.314 osób podlegających ubezpieczeniom. Ogólne zadłużenie przedsiębiorców z tytułu nieuiszczonych składek za pracowników, przejętych na podstawie umów z podmiotami z Grupy Spółek, wyniosło 34,9 mln zł, w tym wobec Funduszu Ubezpieczeń Społecznych – 25,0 mln zł<sup>27</sup>. [str. 28–29, 30–32, 36–37]

**3.** W związku z zaleceniami Centrali ZUS, oddziały zazwyczaj bezzwłocznie wszczynały postępowania wyjaśniające i wydawały decyzje ustalające płatników składek. Niemniej jednak odnotowano przypadki opóźnień w podejmowaniu takich działań, wynoszących nawet ponad dwa lata po otrzymaniu zaleceń lub bezpośrednio po zidentyfikowaniu przedsiębiorców na terenie działania oddziału. Stwierdzono także przypadki wydawania decyzji dla osób, które w dniu zawarcia umowy outsourcingowej przez przedsiębiorcę nie były jego pracownikami, a były zatrudnione w podmiotach z Grupy Spółek. [str. 33, 41, 43–45]

**4.** Centrala ZUS akceptowała niepodjęcie przez Oddział ZUS w Olsztynie działań egzekucyjnych wobec Spółki K.U.K.-E.F.I., mimo polecenia Członka Zarządu ZUS z 11 stycznia 2013 r., aby takie działania prowadzić. Na uwagę zasługuje fakt, iż Oddział ZUS we Wrocławiu, podobnie, jak Oddział ZUS w Olsztynie, także prowadził – zgodnie z zaleceniami Centrali – postępowania wobec przedsiębiorców w zakresie ustalenia właściwego płatnika składek, ale nie zaprzestał prowadzenia postępowania egzekucyjnego wobec podmiotów z Grupy Spółek, uznając te podmioty za zobowiązane, do czasu ostatecznego rozstrzygnięcia, który podmiot jest faktycznym płatnikiem składek. [str. 34–36, 42–43]

**5.** Członek Zarządu ZUS wielokrotnie informował Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej w kwietniu 2015 r., iż Zakład w 2012 r. wszczął postępowanie egzekucyjne wobec spółki K.U.K.-E.F.I. mimo, iż ZUS działań takich jednak nie prowadził. W konsekwencji, Minister Pracy i Polityki Społecznej, opierając się na przekazanych informacjach, w odpowiedziach na interpelacje posłów na Sejm RP i oświadczenie senatora RP, przekazał Marszałkom Sejmu i Senatowi RP błędne informacje.

<sup>26</sup> Kolejne spotkanie odbyło się 19 lutego 2014 r.

<sup>27</sup> Stan na 31 lipca 2016 r.

Jako tego przyczynę wskazał błąd pracownika, polegający na „uogólnieniu”, w stosunku do spółki K.U.K.-E.F.I., wstępnych działań zmierzających do podjęcia egzekucji, z działaniami egzekucyjnymi podejmowanymi wobec spółki Royal przez Oddział ZUS we Wrocławiu. [str. 29–30]

**6.** W trakcie postępowań wyjaśniających prowadzonych przez oddziały ZUS, podmioty z Grupy Spółek nie były stroną tych postępowań mimo, iż były stroną zawartych umów (porozumień) o przejęciu części zakładu pracy i zgłosiły przejętych pracowników do ubezpieczenia społecznego we właściwym oddziale ZUS. Oddziały ZUS, mimo ustawowego obowiązku, nie wydawały dla podmiotów z Grupy Spółek decyzji stwierdzających ich obowiązek ubezpieczenia społecznego wobec pracowników zatrudnionych w spółkach. Skutkiem tego zaniedbania były orzeczenia sądów o zawieszeniu postępowań oraz nakazujące ZUS wydanie prawomocnych decyzji o podleganiu pracowników zatrudnionych w spółkach z Grupy Spółek ubezpieczeniom społecznym oraz ponowne przeprowadzenie postępowań wyjaśniających z ich udziałem. [str. 41–42, 43, 45–46]

**7.** Podczas prowadzonych postępowań wyjaśniających, poza przypadkiem, o którym jest mowa niżej, żaden z oddziałów ZUS nie zwracał się do Państwowej Inspekcji Pracy o przeprowadzenie kontroli u przedsiębiorców w zakresie ustalenia zgodności z prawem zawieranych przez nich umów z podmiotami z Grupy Spółek. NIK zwraca uwagę, że zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy, do zadań PIP należy m.in. nadzór i kontrola przestrzegania przepisów prawa pracy, w tym w szczególności przepisów dotyczących stosunku pracy oraz kontrola legalności zatrudnienia. Oddział ZUS we Wrocławiu dysponował protokołem kontroli przeprowadzonej w spółce Royal przez Okręgowy Inspektorat PIP we Wrocławiu w okresie od 26 września 2012 r. do 21 stycznia 2013 r. Protokół uzyskał 27 lutego 2013 r., po wystąpieniu do OIP PIP we Wrocławiu, w dniu 5 lutego 2013 r., o odpowiedź na pytanie, czy dotychczasowe działania kontrolne dały podstawę do sformułowania twierdzenia lub przypuszczenia, że *umowy zawierane przez tę spółkę z kontrahentami w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy mają charakter pozorny. Odwołując się m.in. do materiału dowodowego przedstawionego przez zarządcę przymusowego spółki, w protokole PIP stwierdzono m.in., że umowy o świadczenie usług oraz umowy-porozumienia powinny być oceniane jako nieważne, pozorne czynności prawne, zawarte w celu obejścia przepisów prawa. W korespondencji Centrali ZUS kierowanej do oddziałów ZUS oraz do osób i instytucji zewnętrznych, protokół kontroli, o którym jest mowa, był określany jako opinia Państwowej Inspekcji Pracy.* [str. 32, 41–42]

**8.** Oddziały ZUS wydawały przedsiębiorcom zaświadczenia o niezaleganiu w opłaceniu należnych składek, nawet w sytuacji, gdy w czasie złożenia wniosku o jego wydanie było prowadzone postępowanie wyjaśniające w sprawie ustalenia płatnika składek. Nie zamieszczano w nich – mimo braku formalnych i prawnych przeciwwskazań – dodatkowej informacji o prowadzeniu takiego postępowania. Przy ustalaniu stanu rozliczeń pomijano skutki finansowe wynikające z nieprawomocnych decyzji, w wyniku złożenia przez przedsiębiorcę odwołania do sądu. Treść zaświadczeń o niezaleganiu w opłaceniu należnych składek była wprawdzie zgodna z wewnętrznymi regulacjami, jednak wydanie takiego zaświadczenia powinno – zdaniem NIK – przekazywać pełną informację o kondycji finansowej i wiarygodności płatnika dla organu, który ma zaświadczenie otrzymać. Oznacza to, że w przypadku prowadzenia postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia lub określenia wysokości zobowiązań z tytułu składek, zaświadczenie to (analogicznie jak zaświadczenie o niezaleganiu w regulowaniu zobowiązań podatkowych<sup>28</sup>) powinno zawierać dodatkową informację o toczącym się wobec płatnika takim postępowaniu. [str. 46–47]

<sup>28</sup> Wydawane na podstawie art. 306e § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.).

**9.** Minister Finansów, dopiero w listopadzie 2014 r., ujednotylił podejście organów podatkowych do problematyki tzw. outsourcingu pracowniczego. Działania Ministerstwa i organów podatkowych, zgodnie z przyjętym harmonogramem, zaczną jednak przynosić wymierne wyniki dopiero po 2016 r.<sup>29</sup>. Dotychczasowe działania Ministerstwa, a w szczególności Izby Skarbowej we Wrocławiu, ukierunkowane były na ujednoczenie postępowań i na wyegzekwowanie należności budżetu państwa od podmiotów oferujących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego oraz od przedsiębiorców korzystających z tych usług. Według stanu na 30 września 2015 r. wszczęto postępowania kontrolne i egzekucyjne w stosunku do należności od podmiotów z Grupy Spółek oraz przyjęto harmonogram działań kontrolnych w odniesieniu do przedsiębiorców korzystających z tzw. outsourcingu pracowniczego, w którym termin zakończenia kontroli podatkowych ustalono na 31 grudnia 2015 r., a wydanie decyzji wymiarowych do 30 listopada 2016 r. [str. 37–39]

**10.** Od czerwca 2013 r. Ministerstwo Finansów było informowane przez Izby Skarbowe w Łodzi, Olsztynie i we Wrocławiu o niezgodnej z przepisami działalności w obrocie gospodarczym podmiotów z Grupy Spółek świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego. Ministerstwo Finansów oraz Izba Skarbowa we Wrocławiu, występująca w roli koordynatora działań podejmowanych na terenie kraju przez organy podatkowe wobec firm i przedsiębiorców korzystających z tzw. outsourcingu pracowniczego, sukcesywnie od września 2013 r. do czerwca 2015 r., przekazywały do izb i urzędów skarbowych informacje o zagrożeniach wynikających z funkcjonowania w obrocie gospodarczym przedsiębiorców, oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w postaci zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne, przez wykorzystanie instytucji tzw. Outsourcingu pracowniczego. W tym zakresie na bieżąco współpracowały z Ministerstwem Pracy i Polityki Społecznej, Zakładem Ubezpieczeń Społecznych i Prokuraturą Okręgową we Wrocławiu. W efekcie współpracy z Ministrem Pracy i Polityki Społecznej, skoordynowano działania służb podatkowych i ubezpieczeniowych w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podmiotów oraz na skutek wniosku skierowanego do Marszałka Sejmu włączono Państwową Inspekcję Pracy do przeglądu umów outsourcingowych funkcjonujących na rynku, pod kątem zbadania ich zgodności z przepisami prawa pracy. [str. 27–28, 29, 38]

**11.** Ministerstwo Finansów po upływie prawie roku od momentu skierowania przez Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki i monitach Izby Skarbowej we Wrocławiu prośby o pomoc w doręczeniu do Zarządzającego Grupą Spółek, mającego siedzibę w RFN, upomnień o zapłatę należności podatkowych, poinformowało Urząd Skarbowy o sposobie realizacji tej sprawy. Stwierdzono, że 25 kwietnia 2013 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu przekazała do Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów informację o podejmowanych działaniach oraz dokonanych ustaleniach wobec Grupy Spółek, jednocześnie wskazując, że Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki, jako wierzyciel należności podatkowych jednej ze spółek wystąpił w kolejnych wnioskach kierowanych od października 2012 r. do Ministra Finansów o pomoc w doręczeniu do RFN upomnień w sprawie zapłaty podatku. Do 25 kwietnia 2013 r. Ministerstwo Finansów nie przekazało do Izby Skarbowej we Wrocławiu informacji o sposobie realizacji przekazanych wniosków, mimo przesłanej 5 kwietnia 2013 r. prośby o nadanie sprawie charakteru pilnego w związku z *przyrostem zaległości na koncie podmiotu, przy jednoczesnym braku możliwości dochodzenia ich przy pomocy krajowych środków egzekucyjnych*. Dopiero 4 września 2013 r. Departament Administracji Podatkowej poinformował Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki, że *administracja niemiecka potwierdziła doręczenie przedmiotowych dokumentów w dniu 2 lipca 2013 r. przez komornika*. [str. 39]

<sup>29</sup> Wynika to z cyklu rozliczeniowego deklaracji podatkowej PIT.

**12.** W latach 2012–2015 (do 30 września) urzędy skarbowe wykorzystywały informacje przekazane przez Ministerstwo Finansów oraz Izbę Skarbową we Wrocławiu i podejmowały działania zmierzające do ustalenia, czy występowały na ich obszarze podmioty korzystające lub świadczące usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego. Prowadzony był monitoring składanych deklaracji i zeznań podatkowych. W uzasadnionych przypadkach, kiedy istniało prawdopodobieństwo korzystania przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą z outsourcingu pracowniczego urzędy skarbowe wykonywały czynności sprawdzające. W wyniku przeprowadzonych analiz typowano podmioty do kontroli. [str. 47–48]

**13.** Informacje o liczbie przedsiębiorców, z którymi podmioty z Grupy Spółek zawarły umowy były w okresie objętym kontrolą weryfikowane przez Prokuraturę Okręgową we Wrocławiu. Według danych z czerwca 2015 r., podmioty te zawarły umowy z 322 przedsiębiorcami. Wykazy przedsiębiorców, którzy zawarli takie umowy, przekazane zostały do izb skarbowych i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, w celu podjęcia czynności sprawdzających lub kontroli. Organy podatkowe do 30 września 2015 r., wszczęły postępowania wobec 189 przedsiębiorców. [str. 48–50]

**14.** Zaległości podatkowe czterech z pięciu podmiotów z Grupy Spółek świadczących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, według stanu na 30 września 2015 r., wynosiły 56.328,7 tys. zł (bez odsetek)<sup>30</sup>. Kwota zaległości określona została na podstawie deklaracji podatkowych złożonych przez te podmioty. Podjęte przez urzędy skarbowe próby przeprowadzenia kontroli podatkowych i ustalenia rzeczywistych kwot należnych podatków nie przyniosły oczekiwanych rezultatów, w szczególności ze względu na brak dostępu do dokumentacji prowadzonej przez te podmioty działalności, posługiwanie się sfałszowanymi numerami identyfikacji podatkowej, czy też ukrywaniem się osób odpowiedzialnych. Do czasu zakończenia kontroli NIK nie była znana skala należności podatkowych od podmiotów, które skorzystały z oferty podmiotów z Grupy Spółek z uwagi na prowadzone postępowania podatkowe. [str. 39, 50–51]

### 2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Ustalenia kontroli dają podstawę do sformułowania, adresowanych do Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, wniosków o podjęcie inicjatywy zmiany przepisów prawa. Przyjęte przez ustawodawcę<sup>31</sup>, wcześniej wspomniane, ułatwienia dla przedsiębiorców, którzy zawarli umowy z podmiotami oferującymi usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, a także podobne rozwiązania wprowadzone przez Ministra Finansów, łagodzą jedynie skutki zawarcia tych umów, natomiast nie rozwiązują w sposób zasadniczy tego problemu. Zdaniem NIK, zwiększeniu ochrony osób podlegających ubezpieczeniu społecznemu, mogłyby służyć następujące rozwiązania:

**1. Wprowadzenie do przepisów z zakresu ubezpieczeń społecznych regulacji nakładających na przedsiębiorców obowiązek informowania Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, przy rejestrowaniu po raz pierwszy osoby podlegającej ubezpieczeniu społecznemu, a zatrudnianej w trybie wynikającym z zawartej między przedsiębiorcami umowy biznesowej, o sytuacji prawnej zatrudnianych pracowników<sup>32</sup>.**

<sup>30</sup> Dane przekazane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu.

<sup>31</sup> W ustawie wskazanej w przypisie 16.

<sup>32</sup> Posiadanie wiedzy o pracownikach zatrudnionych w trybie umowy biznesowej zawartej między przedsiębiorcami umożliwiłoby jednostce organizacyjnej ZUS wcześniejsze weryfikowanie prawidłowości tych umów, np. przez działania kontrolne, szybszą reakcję i ustalenie okoliczności nieodprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne lub odprowadzanie ich w niepełnej wysokości.

Umowy takie mogą przybierać różne formy ich realizacji oraz statusu pracowników, jak np. dla umów będących przedmiotem niniejszej informacji. Jak się okazało, brak takich uregulowań faktycznie uniemożliwia jednostkom organizacyjnym ZUS szybkie reagowanie na nietypowe sytuacje dotyczące osób ubezpieczonych. Podejmowanie działań dopiero, gdy brak jest wpływów z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, może być spóźnione o wiele miesięcy lub nawet lat. Ustawowe procedury, w tym także sądowe, wymagają czasu na ustalenie właściwego płatnika składek, co w konsekwencji naraża osoby ubezpieczone, bez ich winy, na uszczuplenia w składkach, które mogą bezpośrednio wpływać na przysługujące im świadczenia oraz ich wysokość. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na kolizję interesów przedsiębiorców (wolność działalności gospodarczej), w relacji do zapewnianej przez państwo szczególnej ochrony pracy oraz prawie każdego obywatela do zabezpieczenia społecznego (ochronie pracownika, który łącznie z pracodawcą wnosi składki na ubezpieczenia społeczne, tworzące m.in. podstawę jego przyszłej emerytury).

Stosowne zmiany, z uwzględnieniem odpowiedniego terminu *vacatio legis*, należałoby wprowadzić np. w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 23 października 2009 r. w sprawie określenia wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, imiennych raportów miesięcznych i imiennych raportów miesięcznych korygujących, zgłoszeń płatnika, deklaracji rozliczeniowych i deklaracji rozliczeniowych korygujących, zgłoszeń danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze oraz innych dokumentów<sup>33</sup>, przez dodanie nowego kodu określającego przyczynę wyrejestrowania ubezpieczonego (druki: ZUS ZUA i ZUS ZZA) oraz zmianę dokumentów zgłoszeniowych płatnika składek (druki: ZUS ZPA i ZUS ZFA), pozwalającą na oznaczenie płatnika świadczącego usługi agencji zatrudnienia.

## **2. Nowelizacja ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, wprowadzająca narzędzie przeciwdziałające występowaniu zagrożenia dla pracowników zatrudnianych przez tego rodzaju podmioty, w przypadku ich niewypłacalności lub celowego niewywiązywania się przez przedsiębiorcę z obowiązku opłacania należnych składek na ubezpieczenie społeczne.**

Większość podmiotów z Grupy Spółek posiadało status agencji zatrudnienia. Zdaniem NIK, najlepszą formą realizacji tego wniosku byłoby wprowadzenie, jako jednego z warunków uzyskania przez przedsiębiorcę statusu agencji zatrudnienia, zabezpieczenia finansowego, które można byłoby **niezwłocznie** uruchomić w przypadku udokumentowanego roszczenia ubezpieczonych z tytułu nieodprowadzenia składek. Ustalając wysokość gwarancji lub ich limit należy mieć również na uwadze realną możliwość dysponowania przez ubezpieczonych wiedzą o zadłużeniu z tytułu nieodprowadzonych składek na swoim koncie w ZUS. Z ustaleń kontroli wynika, że decyzje dla ubezpieczonych, jak też decyzje ustalające płatników składek i ich zobowiązania, a następnie ich egzekwowanie, mogą rozciągać się w czasie na wiele lat, a sprawa może dotyczyć wielu pracowników u jednego pracodawcy. Inną, zbliżoną formą zabezpieczenia mógłby być, nałożony na przedsiębiorców prowadzących agencje zatrudnienia, ustawowy obowiązek ubezpieczenia się od finansowych skutków prowadzonej działalności.

## **3. Wprowadzenie do ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązku wykazywania w zaświadczeniach wydawanych pracodawcom (płatnikom) o niezaleganiu w opłaceniu należnych składek na ubezpieczenia społeczne, informacji o prowadzeniu postępowania wyjaśniającego, jeżeli takie postępowanie jest prowadzone przez ZUS w czasie złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia.**

Oddziały ZUS wydawały przedsiębiorcom zaświadczenia o niezaleganiu w opłaceniu należnych składek nawet, gdy w czasie złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia prowadzono postępowanie wyjaśniające dla ustalenia właściwego płatnika składek. Zaświadczenie powinno – zdaniem NIK – przekazywać pełną informację o kondycji finansowej i wiarygodności płatnika dla organu, który ma zaświadczenie otrzymać. Oznacza to, że w wypadku prowadzenia postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia lub określenia wysokości zobowiązań z tytułu składek, zaświadczenie to (analogicznie jak zaświadczenie o niezaleganiu w regulowaniu zobowiązań podatkowych<sup>34</sup>) powinno zawierać dodatkową informację o toczącym się wobec płatnika postępowaniu

<sup>33</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 222.

<sup>34</sup> Wydawane na podstawie art. 306e § 3 Ordynacji podatkowej.

### 3.1 Charakterystyka obszaru objętego kontrolą

1. Z postanowień Konstytucji RP wynikają, istotne dla obszaru objętego badaniami, implikacje i zależności dotyczące wolności działalności gospodarczej, w relacji do zapewnianej przez państwo szczególnej ochronie pracy oraz prawie każdego obywatela do zabezpieczenia społecznego<sup>35</sup>, w powiązaniu z ciężącym na organach państwa obowiązkiem działania wyłącznie na podstawie i w granicach prawa<sup>36</sup>. Istotą tzw. outsourcingu pracowniczego, analizowanego w tych kategoriach, jest dysponowanie pracownikiem w sposób identyczny jak ze środkami produkcji, mimo zapewnienia mu konstytucyjnej ochrony prawnej jako pracobiorcy, którą to ochronę pracodawcy stawiają, w hierarchii praw konstytucyjnych niżej niż prawo gwarantujące swobodę działalności gospodarczej, a organy państwa nie mogą przeciwdziałać takim praktykom, bo brak jest regulacji prawnych umożliwiających im skuteczne działanie. Organy państwa podejmują więc działania doraźne, które nie rozwiązują podstawowego problemu, jakim jest w tej sytuacji kolizja między konstytucyjnymi prawami pracowników i przedsiębiorców.

2. Świadczeniami pieniężnymi o charakterze publicznoprawnym są wszelkie rodzaje podatków, opłat oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe lub inne uprawnione organy<sup>37</sup>, w tym również składki na ubezpieczenia społeczne. Są one bezzwrotne, przymusowe i nieodpłatne. Nie mają zatem charakteru cywilnoprawnego. Obowiązek uiszczenia tych opłat i należności pozostaje w związku z prowadzeniem określonej działalności, zgodnej z istniejącym stanem prawnym. Największym obciążeniem dla przedsiębiorcy są zwykle koszty zatrudniania pracowników, w tym również z tytułu ustawowego obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne. Poszukują więc, w warunkach konkurencji rynkowej, rozwiązań umożliwiających ich zmniejszenie, m.in. przez zlecenie wykonania określonych usług podmiotom zewnętrznym. Świadcząc te usługi, podmiot ten zapewnia personel posiadający kwalifikacje i doświadczenie wymagane do wykonania zleconych zadań.

3) W praktyce outsourcing pracowniczy przybiera cztery formy, różniące się zakresem przekazania danej funkcji w przedsiębiorstwie podmiotowi zewnętrznemu. Dwie z nich (outsourcing funkcji) to formy wykorzystujące instytucję przejścia zakładu pracy w trybie art. 23<sup>1</sup> ustawy Kodeks pracy. Dwie następne formy to praca tymczasowa, jako uzupełnienie personelu przedsiębiorstwa oraz zatrudnienie zewnętrzne, czyli wykonywanie prac w przedsiębiorstwie przez pracowników podmiotu zewnętrznego. Zauważyć jednak należy, że outsourcing pracowniczy nie jest uregulowany przepisami prawa. Polskie prawo pracy nie posługuje się takim pojęciem. Ze względu na pewne podobieństwa, outsourcing pracowniczy, w potocznym rozumieniu, utożsamiany jest – niesłusznie – z działalnością agencji pracy tymczasowej. Polska jest na trzecim miejscu w Europie w rankingu działających agencji zatrudnienia. W 2010 r. funkcjonowało 2.998 agencji, w 2011 r. – 3.537, w 2012 r. – 3.971, w 2013 r. – 4.500, 2014 r. – 5.157, a w 2015 r. – 6.081. W Polsce w 2015 r. ponad 1,2 mln osób uzyskało pracę za pośrednictwem agencji zatrudnienia.

4. Jednostki organizacyjne ZUS i urzędy skarbowe prowadzą działania egzekucyjne, w związku z nieodprowadzaniem do ZUS należnych składek na ubezpieczenia społeczne i podatków do urzędów skarbowych, wobec przedsiębiorców (głównie małych i średnich), którzy zawarli

<sup>35</sup> Pracownik łącznie z pracodawcą wnosi składki na ubezpieczenie społeczne, tworzące podstawę jego przyszłej emerytury.

<sup>36</sup> Por. pkt 1 w zał. nr 1 *Analiza stanu prawnego*.

<sup>37</sup> Art. 2 Ordynacji podatkowej.



umowy na świadczenie usług tzw. outsourcingu pracowniczego z 5 spółkami z Grupy Spółek, posiadającymi status agencji zatrudnienia. Spółki, o których jest mowa, były powiązane ze sobą kapitałowo i personalnie (łączy je osoba Z.K., ich właściciela lub zarządzającego), posiadały także ubezpieczenia (polisy) swojej działalności od odpowiedzialności cywilnej. ZUS i urzędy skarbowe przyjęły stanowisko, że porozumienie o przejęciu pracowników nie miało na celu faktycznego ich przejęcia, a było jedynie działaniem pozornym, mającym na celu obejście przepisów prawa.

**5.** Podmioty z Grupy Spółek<sup>38</sup> przedstawiały przedsiębiorcom ofertę współpracy, przedmiotem której była usługa tzw. outsourcingu pracowniczego. Proponowano w niej możliwość skorzystania z ulg w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, w związku z uzyskaniem dotacji ze środków unijnych, przeznaczonych na pokrycie kosztów zatrudnienia pracowników. Oferta skierowana była głównie do pracodawców zatrudniających już pracowników, a podstawą prawną jej wdrożenia miał być art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Do oferty załączane były zwykle wzory umów o świadczenie usług i porozumień o przejęciu pracowników. Przedsiębiorcy, którzy skorzystali z oferty po zawarciu umów i porozumień z podmiotami z Grupy Spółek, wysyłali do ZUS dokumenty wyrejestrujące pracowników z ubezpieczeń społecznych. Natomiast podmioty z Grupy Spółek przejęły pracowników i zgłosiły te osoby do ubezpieczeń społecznych, jako pracowników, a także przekazały za nie dokumenty rozliczeniowe, jednak nie odprowadzały do ZUS i urzędów skarbowych należnych składek i podatków, bądź odprowadzały je w zaniżonej wysokości i nieregularnie.

Podmioty z Grupy Spółek opierały swoją działalność m.in. na wyrokach Sądu Najwyższego z 1 kwietnia 2004 r. i z 9 grudnia 2004 r., dopuszczających możliwość przejęcia pracowników przez nowy podmiot, nie tylko w wypadku sprzedaży całości lub części przedsiębiorstwa. Także interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, w zakresie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzenia firmie zewnętrznej za zapewnienie personelu do prowadzenia działalności, wykazała brak zastrzeżeń w stosunku do przedsiębiorcy korzystającego z tzw. outsourcingu pracowników.

**6.** Faktyczna i prawna ocena umowy, zawartej w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, należy do sądu pracy. Prawomocne orzeczenie sądu wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach, w ustawie przewidzianych, także inne osoby (w tej samej sprawie). ZUS nie posiada uprawnień do badania, a tym samym kwestionowania decyzji i umów biznesowych, zawieranych przez podmioty w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zaś w razie wątpliwości może się opierać wyłącznie na opiniach i działaniach podejmowanych przez organy do tego uprawnione, np. Państwową Inspekcję Pracy.

Płatnikiem składek, w stosunku do pracowników, jest pracodawca<sup>39</sup>. Jest on zobowiązany zgłaszać do ubezpieczeń społecznych wszystkie zatrudnione osoby oraz terminowo rozliczać i opłacać za nich należne składki, zaś w przypadku wygaśnięcia tytułu do ubezpieczeń zobowiązany jest zgłosić do ZUS ich wyrejestrowanie. ZUS powinien zapewnić rzetelność i kompletność informacji gromadzonych na kontaktach ubezpieczonych i na kontaktach płatników składek. Ponadto do jego obowiązków należy stwierdzanie i ustalanie obowiązku ubezpieczeń społecznych. ZUS podejmuje postępowanie wyjaśniające w razie powzięcia wątpliwości co do poprawności postępowania

<sup>38</sup> Podmioty te wskazano w wykazie skrótów, skrótowców i pojęć.

<sup>39</sup> Art. 4 pkt 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

płatnika składek, m.in. w zakresie zgłaszania lub wyrejestrowania z ubezpieczeń. Działanie to podejmowane jest w praktyce najczęściej w wypadku zaprzestania przez płatnika opłacania składek za zgłoszonych ubezpieczonych lub też w razie zgłoszenia reklamacji przez osobę ubezpieczoną. Oznacza to, że na podstawie danych przekazanych w prawidłowo pod względem formalnym wypełnionych dokumentach ubezpieczeniowych, ZUS nie jest w stanie stwierdzić, czy doszło do przejścia pracowników w ramach zawartej między podmiotami umowy, czy też umowa ta została zawarta zgodnie z przepisami prawa.

**7.** W wyniku rozbieżności między deklarowanymi i rzeczywistymi wpłatami z tytułu składek, ZUS podjął działania. Po otrzymaniu przez Oddział ZUS we Wrocławiu protokołu kontroli z Okręgowego Inspektoratu PIP we Wrocławiu w Royal Sp. z o.o. w dniu 27 lutego 2013 r., w którym zakwestionowano zgodność z art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy przejmowania przez ten podmiot z Grupy Spółek pracowników od dotychczasowych przedsiębiorców, centrala ZUS zobowiązała oddziały do podjęcia postępowań dla ustalenia prawidłowości zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych i rozliczenia składek, we wszystkich znanych im przypadkach naruszenia przepisów związanych z przejściem pracowników.

Postępowania toczą się indywidualnie wobec każdego płatnika składek i ubezpieczonego. W przypadku ubezpieczonego, wobec którego zostało ustalone, iż nie doszło do przejścia w trybie art. 23<sup>1</sup> ustawy Kodeksu pracy, a tym samym nie doszło do zmiany płatnika składek, ZUS wydaje decyzje o podleganiu ubezpieczeniom społecznym z tytułu zatrudnienia u dotychczasowego pracodawcy. Według ZUS, podmioty oferujące usługę tzw. outsourcingu pracowniczego przejmowały jedynie obsługę w zakresie dokumentacji pracowniczej i płacowej, uzyskując z tego tytułu wynagrodzenie. Dla „przejętych” pracowników nie uległ zmianie zakład pracy, co dotyczyło również miejsca świadczenia pracy i osób sprawujących nadzór. Rola podmiotu, który „przejął pracowników”, sprowadzała się do wypłacania pracownikom wynagrodzenia, które wcześniej, na podstawie wystawionej faktury, otrzymywał od przedsiębiorcy, który skorzystał z oferty tzw. outsourcingu pracowniczego.

**8.** W wyniku postępowań wyjaśniających, wszczętych przez oddziały ZUS, zidentyfikowano 317 płatników składek, którzy skorzystali z oferty Grupy Spółek oraz 15.314 osób podlegających ubezpieczeniom społecznym. Ogólne zadłużenie przedsiębiorców z tytułu nieuiszczonych składek za pracowników, przejętych na podstawie umów z podmiotami z Grupy Spółek, wyniosło 34,9 mln zł, w tym wobec Funduszu Ubezpieczeń Społecznych – 25,0 mln zł<sup>40</sup>.

Wydano 18.595 decyzji, od których złożono 7.592 odwołania. Uprawomocniło się 5.848 decyzji, a uchylonych zostało 52 decyzje. Sądy zawiesiły 2.100 postępowań<sup>41</sup> i wydały 21 wyroków, w których rozstrzygnięcia były niekorzystne dla ZUS. Złożonych zostało 40 wniosków o rozłożenie należności z tytułu składek na raty, z których 27 zostało rozpatrzonych przez ZUS pozytywnie<sup>42</sup>. Zawarto ogółem 23 umowy o rozłożenie należności z tytułu składek na raty (kwota objęta ulgą wynosiła 3.447,3 tys. zł, w tym środki FUS – 2.629,1 tys. zł), z czego 15 obejmowało co najmniej w części należności powstałe w wyniku tzw. outsourcingu pracowniczego (kwota objęta ulgą – 3.371,7 tys. zł, w tym środki FUS – 2.582,8 tys. zł)<sup>43</sup>.

<sup>40</sup> Stan na dzień 31 lipca 2016 r.

<sup>41</sup> W tym postępowania umorzone, ze względu na wykreślenie z KRS płatników składek odwołujących się od decyzji oddziału ZUS (postanowienia te oczekują na uprawomocnienie).

<sup>42</sup> W tym 17 dotyczyło w części należności powstałych w wyniku tzw. outsourcingu pracowniczego.

<sup>43</sup> Dane na 31 lipca 2016 r.

**9.** Ministerstwo Finansów przekazało 26 maja 2015 r. organom podatkowym (naczelnikom urzędów skarbowych i dyrektorom izb skarbowych) do stosowania *Zasady postępowania i koordynacji w zakresie współpracy między naczelnikami urzędów skarbowych oraz dyrektorami izb skarbowych a jednostkami ZUS dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podmiotów, które skorzystały z oferty spółek zaangażowanych w proceder pozornego outsourcingu pracowniczego*. Ministrowie Pracy i Polityki Społecznej oraz Finansów, we wspólnym piśmie z 26 maja 2015 r., zwrócili się do Marszałka Sejmu RP, z prośbą o zlecenie Państwowej Inspekcji Pracy przeprowadzenia w skali całego kraju analizy poprawności zawartych umów outsourcingowych, pod kątem zbadania ich zgodności z przepisami Kodeksu pracy. W odpowiedzi z 1 lipca 2015 r., Główny Inspektor Pracy poinformował, że PIP przeprowadzi takie kontrole. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości polegających na nieodprowadzeniu składek na ubezpieczenia społeczne lub zaliczek na poczet podatku PIT, stosowne informacje zostaną przekazane ZUS i organom podatkowym.

Z dniem 1 grudnia 2015 r. weszły w życie zmienione przepisy w zakresie rozkładania na raty i odraczania terminu płatności należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne<sup>44</sup>. Przedsiębiorcy mający przejściowe trudności z opłacaniem składek będą mogli rozłożyć na raty całą zaległość względem ZUS, w tym składki finansowane przez ubezpieczonych. Regulacja ta ma umożliwić szerszej grupie przedsiębiorców szybsze wyjście z problemów finansowych. Z rozwiązań tych będą mogli skorzystać także przedsiębiorcy, których dotknęły finansowe skutki<sup>45</sup> podpisania umów i porozumień z podmiotami oferującymi usługi tzw. outsourcingu pracowniczego.

**10.** W wyniku wszczętych przez ZUS i urzędy skarbowe kontroli u przedsiębiorców, zobowiązani zostali oni do zapłaty zaległych składek i zaliczek na poczet podatku dochodowego, niezależnie od tego, czy podmioty z Grupy Spółek, z którymi zawarli umowy i porozumienia, zapłaciły składki i zaliczki, czy też nie. Może to prowadzić, zdaniem przedsiębiorców, prezentowanym m.in. na posiedzeniach komisji sejmowych, do podwójnego pobrania składek na ZUS oraz zaliczek na podatek dochodowy. Urzędy skarbowe żądają również od przedsiębiorców zapłaty odliczonego podatku VAT z faktur za te usługi i podatku dochodowego od kwot netto wynikających z tych faktur. W opinii przedsiębiorców ZUS i urzędy skarbowe swoje czynności kontrolne, w zakresie ustalenia płatnika składek oraz zaliczek na podatek dochodowy, wykonywały nielegalnie, ponieważ są one przypisane wyłącznie Państwowej Inspekcji Pracy<sup>46</sup>. Zdaniem przedsiębiorców, powyższe działanie budzą zastrzeżenia co do ich zgodności z zasadami współzycia społecznego, jak również zgodności z powszechnie obowiązującym prawem. Działania ZUS i urzędów skarbowych mogą skutkować powstaniem fali upadłości małych i średnich przedsiębiorstw i utratą pracy zatrudnionych w nich pracowników, a przez to pozbawieniem ich i ich rodzin środków do życia.

## 3.2 Istotne ustalenia kontroli

### 3.2.1. Współpraca organów państwa

**1.** Na spotkaniu w Ministerstwie Finansów, które odbyło się z udziałem przedstawicieli ZUS w dniu 26 września 2013 r., zdecydowano m.in. o podjęciu wspólnych działań informujących przedsiębiorców o zagrożeniach związanych z tzw. outsourcingiem pracowniczym. Z kolei Zakład, m.in. w ramach tzw. Tygodnia Przedsiębiorcy, zorganizował w listopadzie 2013 r. cykl spotkań i seminariów dotyczących tzw. outsourcingu pracowniczego.

<sup>44</sup> Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2015 poz. 689).

<sup>45</sup> Brak odprowadzania należnych składek i podatków.

<sup>46</sup> Art. 10 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (Dz. U. z 2015 r. poz. 640 ze zm.).

2. Centrala ZUS, w dniu 27 grudnia 2013 r., udostępniając oddziałom ZUS m.in. eksploatacyjną wersję Rejestru KR, zawierającego dane osób zgłoszonych do ubezpieczeń społecznych przez spółki Royal i K.U.K.-E.F.I, poinformowała także o konsultacjach, jakie przeprowadził Oddział ZUS we Wrocławiu z Prokuraturą Okręgową we Wrocławiu, Wydziałem Policji ds. Przemocności Gospodarczej, PIP i z przedstawicielami organów podatkowych. **W ich wyniku przyjęto, iż wszystkie instytucje, w ramach prowadzonych postępowań, będą konsekwentnie stały na stanowisku, iż umowy przedsiębiorców ze spółkami Royal i K.U.K.-E.F.I. nie mogły skutkować przejściem pracowników do nowego pracodawcy w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy.** Jednocześnie przekazano wyrok Sądu Okręgowego w Olsztynie wraz z uzasadnieniem, jako pomoc oddziałom przy prowadzeniu postępowań wyjaśniających.

3. W Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej zorganizowane zostało w dniu 19 marca 2015 r. spotkanie, w którym poza Ministrem Pracy i Polityki Społecznej uczestniczyli także parlamentarzyści i przedstawiciele przedsiębiorców, którzy zawarli umowy ze spółkami z Grupy Spółek. Na polecenie Ministra, Zakład przygotował *Informację o działaniach ZUS związanych z ustalaniem właściwego płatnika składek w przypadku umów outsourcingowych zawieranych z firmami ROYAL/K.U.K.*

4. Celem zorganizowanego w dniu 15 maja 2015 r. spotkania w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej, z udziałem przedstawicieli Ministerstwa Finansów i Oddziału ZUS we Wrocławiu, było ustalenie zasad koordynacji i współpracy między naczelnikami urzędów skarbowych i dyrektorami izb skarbowych a jednostkami organizacyjnymi ZUS, odnośnie udzielania ulg w spłacie zobowiązań dla przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty tzw. outsourcingu pracowniczego.

5. W dniu 9 października 2015 r., na spotkaniu w Ministerstwie Gospodarki, z udziałem przedstawicieli Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej, Ministerstwa Finansów, PIP i ZUS, omawiano zagadnienie związane z tzw. outsourcingiem pracowniczym.

6. W Centrali ZUS zorganizowane zostało w dniu 14 września 2015 r. spotkanie z przedstawicielami PIP, które poświęcone było współpracy w celu przeciwdziałania negatywnym zjawiskom związanym z tzw. Outsourcingiem pracowniczym.

7. Przedstawiciele ZUS uczestniczyli także w posiedzeniach Komisji ds. Kontroli Państwowej (27 maja i 22 lipca 2015 r.) i Komisji Polityki Społecznej i Rodziny Sejmu RP (23 lipca 2015 r.), na których omawiany był problem przedsiębiorców, którzy zawarli umowy z podmiotami z Grupy Spółek.

### 3.2.2. Informowanie przedsiębiorców i opinii publicznej

1. ZUS informował przedsiębiorców i opinię publiczną o firmach oferujących tzw. outsourcing pracowniczy. Np.:

- **2 stycznia 2013 r.:** informacje przekazane przez rzecznika ZUS Gazecie Wyborczej wykorzystano w artykule *Kasa płynie, ale omija ZUS.*
- **22 maja 2013 r.:** we współpracy z dziennikiem Rzeczpospolita, przekazano ostrzeżenie dla pracodawców, informując m.in. o następstwach zawierania umów, które nie spełniają warunków określonych w art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy.
- **31 lipca 2013 r.:** na blogu rzecznika ZUS ukazał się komunikat (z datą 25 lipca 2013 r.) *Uwaga na outsourcing pracowniczy!!!*. 24 października 2013 r. przeniesiono go do zakładki *Polecane* (komunikat zaktualizowano 19 lutego 2014 r.).
- **18–22 listopada 2013 r.:** we wszystkich oddziałach ZUS, w ramach *Tygodnia Przedsiębiorcy*, zorganizowano seminaria, prezentując m.in. zagadnienia związane z outsourcingiem pracowniczym (Outsourcing pracowników oraz problemy jakich może przysporzyć nierzetelna firma oferująca takie usługi).

- **2014 r.:** ukazało się 6 publikacji prasowych (wskazano 5 artykułów opublikowanych w Dzienniku Gazeta Prawna: tj.: *Karuzela do oszukiwania firm i ZUS-u* (16 lipca 2014 r.); *Przekręt na agencję. ZUS upomina się o składki* (16 lipca 2014 r.); *Przekręt na ZUS ma swój ciąg dalszy* (17 lipca 2014 r.); *Czy każdy outsourcing jest nielegalny* (17 lipca 2014 r.); *Przekręt na agencję. Jak nie paść ofiarą fikcyjnego outsourcingu* (24 lipca 2014 r.) oraz jeden artykuł w Gazecie Pomorskiej *Przekręt z agentem pracy na szkodę ZUS i pracownika* (17 lipca 2014 r.) oraz wyemitowano audycje i publikowano artykuły w mediach lokalnych.
- **2015 r.:** ukazały się 23 publikacje prasowe (wskazane przez ZUS). We współpracy z I Programem PR przygotowano audycję, którą wyemitowano 20 maja 2015 r. Na ogólnodostępnej stronie internetowej ZUS, 27 lipca 2015 r. zamieszczono kolejny komunikat pt. *Uwaga na outsourcing*. Na portalu Onet pl., w ramach cyklu *ZUS dla Ciebie*, 29 lipca 2015 r. zamieszczono film informacyjny pt. *Nowy pracodawca w starym miejscu pracy*.

2. W październiku 2013 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu, jako koordynator działań, zobowiązała pozostałe izby skarbowe do publicznego informowania o narastającym zagrożeniu funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych przedsiębiorców, oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w postaci zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne z wykorzystaniem instytucji outsourcingu personalnego.

- Wskazano też na potrzebę zamieszczenia na stronach internetowych i intranetowych urzędów i izb skarbowych komunikatów ostrzegających przed nieuczciwymi agencjami pracy tymczasowej, a także skierowanie do lokalnych organizacji przedsiębiorców i pracodawców pism informujących o tym procederze (załączając wzór pisma), zorganizowanie spotkań z lokalnymi przedsiębiorcami, a także informowania o tym podatników w czasie wykonywania czynności urzędowych. Komunikaty ostrzegające przed nieuczciwymi ofertami obniżenia kosztów pracowniczych zamieszczono też w październiku 2013 r. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów i jednostek podległych.

### 3.2.3. Odpowiedzi na interpelacje i pytania

1. Prezes ZUS, w latach 2012–2015 (do 30 września), otrzymał, bezpośrednio lub za pośrednictwem Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej, 47 interpelacji poselskich, pytań i oświadczeń senatorskich, a także pytania z Kancelarii Prezydenta RP i Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, które dotyczyły m.in. kwestionowania przez ZUS poprawności umów o świadczenie usług outsourcingowych i wydawania decyzji o obowiązku uiszczenia składek przez przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty i zawarli takie umowy, a także regulacji prawnych dotyczących tzw. outsourcingu pracowniczego. Pytania kierowali także pracodawcy i pracownicy przedsiębiorstw, które skorzystały z usług oferowanych przez spółki z Grupy Spółek.

- W udzielonych odpowiedziach informowano m.in. o konsekwencjach zawarcia umowy outsourcingowej, interpretacji przepisów art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy oraz o obowiązkach ZUS, wynikających z przepisów prawa. Informowano także o ustaleniach kontroli PIP w spółce Royal z 22 lutego 2013 r., a także o możliwości udzielenia ulg w spłacie zadłużenia z tytułu składek.
- Odpowiedzi interesariuszom były udzielane terminowo. Tylko w jednym przypadku, załatwienie sprawy nastąpiło po 6 dniach od terminu określonego w Kpa. Nie powiadomiono też strony o przyczynach zwłoki i nie wskazano nowego terminu jej załatwienia<sup>47</sup>.

Członek Zarządu ZUS nadzorujący Pion Finansów i Realizacji Dochodów w odpowiedziach udzielanych Podsekretarzowi Stanu w MPiPS<sup>48</sup>, w związku z interpelacjami i zapytaniami posłów i senatorów, **informował, że ZUS w 2012 r. wszczął postępowanie egzekucyjne wobec spółki K.U.K.-E.F.I., w sytuacji kiedy Zakład takich działań nie prowadził.**

<sup>47</sup> Art. 35 § 1 i 36 § 1 ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz.23, ze zm.).

<sup>48</sup> W odpowiedziach z 2 kwietnia 2015 r. (oświadczenia Senatora RP z 5 marca 2015 r.), 8 kwietnia 2015 r. (interpelacja nr 31848 Posłów na Sejm RP), 13 kwietnia 2015 r. (interpelacja nr 31901 Posła na Sejm RP), 29 kwietnia 2015 r. (wystąpienie Senatora RP z 13 kwietnia 2015 r.), 29 kwietnia 2015 r. (interpelacji nr 32029 Posła na Sejm RP).

- Oddział ZUS w Olsztynie, już 14 maja 2013 r., w korespondencji z Departamentem Realizacji Dochodów Centrali ZUS, informował, iż nie są prowadzone przez Oddział działania egzekucyjne wobec spółki K.U.K.-E.F.I., a w korespondencji z 3 kwietnia 2015 r., że dla spółki **nie wystawiano tytułów wykonawczych, stosownie do uzgodnień z Departamentem.**
- Jako przyczynę Członek Zarządu ZUS wskazał błąd pracownika, polegający na „uogólnieniu” w stosunku do spółki K.U.K.-E.F.I. wstępnych działań zmierzających do podjęcia egzekucji, z działaniami egzekucyjnymi podejmowanymi wobec spółki Royal przez Oddział ZUS we Wrocławiu.

W konsekwencji również **Minister Pracy i Polityki Społecznej**, w odpowiedziach na interpelacje poselskie i oświadczenie senatora, udzielanych Marszałkom Sejmu i Senatowi RP<sup>49</sup>, **informował o wszczęciu przez ZUS postępowania egzekucyjnego wobec spółki K.U.K.-E.F.I. w 2012 r. pomimo że, takich działań nie podjęto.**

**2.** W Centrali ZUS miało miejsce spotkanie Prezesa ZUS z Poseł na Sejm RP Panią J. Hryniewicz (o którym była mowa na posiedzeniu Komisji ds. Kontroli Państwowej w dniu 27 maja 2015 r. – ZUS nie był w stanie wskazać dokładnej daty spotkania), która wyraziła chęć podjęcia inicjatywy poselskiej, zmierzającej do uszczelnienia systemu prawnego i uregulowania kwestii outsourcingu pracowniczego. Ustaleniem ze spotkania było przygotowanie propozycji kierunków zmian legislacyjnych, które na przełomie września i października 2014 r. przekazano Pani Poseł. Z ustaleń będących przedmiotem spotkania nie sporządzono żadnej dokumentacji.

**3.** W okresie od czerwca 2014 r. do września 2015 r. Minister Finansów otrzymał 37 interpelacji poselskich i zapytań, w tym od posłów do Parlamentu Europejskiego, a także interwencji senatorów RP w sprawie zawierania przez przedsiębiorców umów z podmiotami oferującymi usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego oraz skutków tych umów. Do ministerstwa wpłynęło także 218 pism, skarg, próśb od pracodawców i pracowników przedsiębiorstw, które zostały poddane kontrolom w związku z zawarciem takich umów, czego skutkiem była konieczność zapłaty nieodprowadzonych składek na ubezpieczenia społeczne i zaliczek na poczet podatku PIT.

- Minister Finansów w udzielonych odpowiedziach informował o konsekwencjach zawarcia umowy outsourcingowej, przyjętej przez organy skarbowe interpretacji przepisów art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy oraz o przekazaniu urzędowi skarbowemu i izbom skarbowym do stosowania zasad postępowania w tych sprawach<sup>50</sup>. W przypadku pism przedsiębiorców i pracowników, Ministerstwo wyjaśniało istotę procedury z zawieraniem „pozornych” czynności tzw. outsourcingu pracowniczego, informowało o skutkach zawarcia takich umów.

### 3.2.4. Centrala Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

#### 3.2.4.1. Rozpoznanie zjawiska i pierwsze działania

Do otrzymania (21 grudnia 2012 r.) z O/ZUS we Wrocławiu wniosku o zajęcie stanowiska w sprawie uiszczenia zaliczki w kwocie 150 tys. zł na poczet kosztów postępowania upadłościowego<sup>51</sup>, prowadzonego wobec spółki Royal, Centrala ZUS nie dokonywała rozpoznania zjawiska tzw. outsourcingu pracowniczego, analiz stosunków i powiązań między tą spółką, przedsiębiorcami i pracownikami, w kontekście ich wpływu na rzetelność regulowania zobowiązań z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne.

<sup>49</sup> Odpowiedzi Sekretarza i Podsekretarza Stanu w MPiPS z 23 kwietnia 2015 r. dla Marszałka Senatu RP oraz z 23 kwietnia, 29 kwietnia i 11 maja 2015 r. na interpelacje nr 31848 z 8 kwietnia 2015 r., nr 31901 z 13 kwietnia 2015 r. i nr 32029 z 29 kwietnia 2015 r.

<sup>50</sup> *Zasady postępowania i koordynacji w zakresie współpracy między naczelnikami urzędów skarbowych oraz dyrektorami izb skarbowych a jednostkami ZUS dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podmiotów, które skorzystały z oferty spółek zaangażowanych w proceder pozornego outsourcingu pracowniczego* – por. Wykaz skrótów i pojęć.

<sup>51</sup> Zob. art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2015 r. poz. 233, ze zm.).

1. W dniu 13 listopada 2012 r. przedsiębiorstwo M. SA (jedno z zawierających umowę z Grupą Spółek), w związku z ofertą przejęcia pracowników przez tę spółkę, zwróciło się do Centrali ZUS o udzielenie informacji o tej spółce.

- W odpowiedzi z 8 stycznia 2013 r., Departament Realizacji Dochodów poinformował, iż ZUS może kwestionować zawarte umowy, jeżeli stwierdzi ich pozorność. Do odpowiedzi załączono kopię artykułu z Gazety Wyborczej pt. *Kasa płynie, omija ZUS*.

2. W dniu 21 grudnia 2012 r., Oddział ZUS we Wrocławiu wystąpił do Departamentu Realizacji Dochodów w Centrali ZUS o zajęcie stanowiska w sprawie zaliczki na poczet kosztów postępowania upadłościowego, prowadzonego wobec spółki Royal (na rozprawie w dniu 19 grudnia 2012 r. sąd zobowiązał ZUS do wniesienia, w ciągu miesiąca, zaliczki w kwocie 150 tys. zł, pod rygorem oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości). Oddział przekazał 4 stycznia 2013 r. informację uzupełniającą o wysokości zadłużenia spółki, liczbie osób zgłoszonych do ubezpieczeń społecznych, przebiegu i efektywności postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego, a także o podjęciu 26 września 2012 r. przez Okręgowy Inspektorat PIP we Wrocławiu kontroli w tej spółce, którą objęto wybrane zagadnienia legalności, działalności, zatrudnienia, prawnej ochrony pracy, a w szczególności zagadnienie wypłacania świadczeń pieniężnych ze stosunku pracy pracownikom, którzy byli przejmowani od innych pracodawców, na zasadach określonych w art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy.

- W opinii Oddziału, w sytuacji nieposiadania przez spółkę Royal środków finansowych, jedynie wszczęcie postępowania upadłościowego i prowadzenie go przez syndyka masy upadłościowej, dawało realną możliwość zaspokojenia wierzytelności lub doprowadzenia do znacznego zmniejszenia zadłużenia, w sytuacji, gdy faktyczni pracodawcy będą zobowiązani do opłacenia składek za przekazanych pracowników. Oddalenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki spowoduje całkowity brak możliwości dochodzenia należności od dłużnika.

Oddział załączył też sprawozdanie Zarządcy Przymusowego<sup>52</sup>, który zapoznał się m.in. z częścią zabezpieczonej dokumentacji i spotkał się 7 grudnia 2012 r. z przedstawicielami Okręgowego Inspektoratu PIP we Wrocławiu, przeprowadzającymi kontrolę w spółce Royal. Według Zarządcy, umowy z przedsiębiorcami zawierane były przez spółkę Royal *dla pozorów*. Ich rzeczywistym celem było doprowadzenie do niezaspokajania w całości wymagalnych należności publicznoprawnych.

- Zarządca wskazał na trzy główne rodzaje umów. Do pierwszej grupy zaliczył porozumienia z przedsiębiorcą, na podstawie których przejmowani byli jego pracownicy (w sposób formalny), a następnie delegowani do pracy u tego samego pracodawcy. Drugą grupę stanowiły umowy o zatrudnienie pracowników uprzednio zwolnionych przez przedsiębiorcę, w celu ich delegowania do wykonywania pracy u dotychczasowego pracodawcy. Trzecią grupę stanowiły umowy w sprawie „wypożyczenia” pracowników, którzy nie byli uprzednio związani z pracodawcą. W przypadku przejęcia pracowników, na podstawie dwóch pierwszych rodzajów umów, pracownicy świadczyli pracę bez żadnej przerwy, na rzecz tego samego pracodawcy. Były one korzystne dla przedsiębiorców, z kolei spółka Royal ponosiła straty, ponieważ „zyski” były lokowane na rachunkach innej spółki (K.U.K. GmbH).

W opinii Zarządcy, niepodjęcie przez ZUS i urzędy skarbowe działań z urzędu, np. przez wszczęcie postępowania kontrolnego lub wyjaśniającego, skutkować będzie potrzebą wytoczenia szeregu procesów sądowych w odniesieniu do każdej umowy zawartej między stronami.

W dniu 9 stycznia 2013 r., Departament Realizacji Dochodów przedstawił stanowisko do wniosku Oddziału, które 11 stycznia 2013 r. zaakceptował Członek Zarządu ZUS. W odpowiedzi z 14 stycznia 2013 r., którą następnie udzielono Oddziałowi, Departament poinformował m.in., iż nie dostrzega realnej szansy na odzyskanie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym.

<sup>52</sup> Sprawozdanie Zarządcy Przymusowego za okres od 1 do 18 grudnia 2012 r.

Uwzględnienie przez sąd pozorności umów zawartych przez spółkę Royal z przedsiębiorcami, a w konsekwencji ich unieważnienie, będzie wymagało wytoczenia licznych powództw, co wygeneruje kolejne koszty. Postępowania sądowe będą długotrwałe, a ich wynik co najmniej wątpliwy.

- Wskazano ponadto, iż przejęcie pracowników jednego przedsiębiorcy przez innego jest praktyką usankcjonowaną prawnie i mieści się w granicach dyspozycji art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Nie ma przy tym znaczenia, iż treścią takiej czynności jest wyłącznie pracownik, a nie składniki majątkowe przedsiębiorstwa. Zarówno w doktrynie, jak i w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego, taka sytuacja jest normatywnie dopuszczalna. Ocena, że doszło do przejęcia części zakładu pracy na nowego pracodawcę, zależy od ustalenia, czy przejął on we faktyczne władanie część zadania lub zadań, stanowiących placówkę zatrudnienia, a więc w zakresie pozwalającym na wykonywanie obowiązków pracowniczych. Nie musi to polegać na nabyciu przedsiębiorstwa lub jego części<sup>53</sup> oraz nie zależy od rodzaju czynności prawnej, na podstawie której następuje przejęcie pracowników. Jeżeli usługa outsourcingu pracowników świadczona przez spółkę polegała na wstąpieniu w stosunek prawny z pracownikami, przejęciu ich akt osobowych wraz z całą historią zatrudnienia i wynagradzania, a także prowadzeniu dokumentacji kadrowo-płacowej, w tym naliczaniu i dokonywaniu wypłat wynagrodzenia, to zdaniem Departamentu brak jest elementu „pozorności” umów zawartych między kontrahentami.

W odpowiedzi poinformowano też, że po zakończeniu kontroli w spółce Royal, PIP może zakwestionować prawidłowość zawartych umów. Ponadto Departament, zgodnie z poleceniem Członka Zarządu ZUS z 11 stycznia 2013 r., zalecił m.in.: odmówić uiszczenia zaliczki i poinformowanie sądu o przyczynach takiego rozstrzygnięcia; a także bezzwłoczne podjęcie działań w stosunku do członków zarządu spółki Royal i bieżące monitorowanie dalszej jej działalności.

- Wszczęcie postępowania upadłościowego – według Departamentu Realizacji Dochodów – nie mogło być uznane za podstawę do ustalenia stosunków i powiązań między spółką Royal, przedsiębiorcami i pracownikami. Przekazane informacje o nieprawidłowościach w zatrudnianiu pracowników, przy rozpatrywaniu sprawy w zakresie upadłości oraz w związku z jeszcze niezakończoną kontrolą PIP, skutkowały ogólnym odniesieniem się do kwestii stosowania art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Dopiero opinia PIP dostarczyła niezbędnych informacji i była podstawą do podjęcia dalszych działań przez Centralę ZUS.

**3.** Oddział ZUS we Wrocławiu przekazał do Centrali ZUS protokół kontroli przeprowadzonej przez PIP w spółce Royal w okresie od 26 września 2012 r. do 21 stycznia 2013 r. Oddział ZUS protokół uzyskał 27 lutego 2013 r., na pytanie skierowane 5 lutego 2013 r. do Okręgowego Inspektoratu PIP we Wrocławiu, czy dotychczasowe działania kontrolne PIP dały podstawę do sformułowania, twierdzenia lub przypuszczenia, że umowy zawarte przez spółkę Royal z przedsiębiorcami w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy mają charakter pozorny. W protokole tym zapisano m.in.<sup>54</sup>, że *umowy o świadczenie usług oraz umowy-porozumienia powinny być oceniane jako nieważne, pozorne czynności prawne, zawarte w celu obejścia przepisów prawa.*

- W korespondencji Centrali ZUS kierowanej do oddziałów oraz do osób i instytucji zewnętrznych, **protokół kontroli PIP, o którym jest mowa, był następnie określany jako opinia Państwowej Inspekcji Pracy.**

#### 3.2.4.2. Monitorowanie działań podejmowanych przez oddziały

Rozliczanie indywidualnych kont płatników składek oraz podejmowanie i monitorowanie działań związanych z dochodzeniem należności należało do zadań terenowych jednostek organizacyjnych ZUS. Dla podmiotów z Grupy Spółek zadania te wykonywały Oddziały ZUS we Wrocławiu i w Olsztynie.

**1.** W adnotacji z 11 stycznia 2013 r. na notatce Departamentu Realizacji Dochodów z 9 stycznia 2013 r., Członek Zarządu ZUS polecił m.in. sprawdzenie, czy problem (podniesiony przez Oddział ZUS we Wrocławiu) występuje w obszarze właściwości innych oddziałów.

<sup>53</sup> W rozumieniu art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego.

<sup>54</sup> W kontroli PIP uwzględniła m.in., jako materiał dowodowy, opinie i wnioski Zarządcy Przymusowego.



- E-mailem z **15 stycznia 2013 r.** Centrala ZUS zwróciła się do wszystkich oddziałów o przekazanie informacji o podmiotach (co do których istniało podejrzenie pozorności), które dokonały przejścia większej liczby pracowników, w stosunkowo ograniczonym czasie, generując przy tym zadłużenie z tytułu nieopłaconych składek, a sposób postępowania mógł wskazywać na celowe działanie.

Oddziały ZUS w Olsztynie, Rzeszowie, Bydgoszczy, Tarnowie i Warszawie (II Oddział) poinformowały o zidentyfikowaniu przedsiębiorców, którzy mogli korzystać z usług tzw. outsourcingu pracowniczego.

Po uzyskaniu protokołu z kontroli przeprowadzonej przez PIP w spółce Royal, Centrala ZUS zobowiązała wszystkie oddziały do prowadzenia postępowań wyjaśniających dla ustalenia właściwego płatnika składek, we wszystkich znanych przypadkach naruszenia przepisów związanych z przejściem pracowników.

- **24 lipca 2013 r.:** zalecono m.in., aby po ustaleniu, że nie doszło do przejścia zakładu pracy na podstawie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, a tym samym nie doszło do zmiany płatnika składek w stosunku do pracowników, niezwłocznie wydawano decyzje o podleganiu ubezpieczeniu społecznemu płatnikowi składek (dotychczasowemu pracodawcy) oraz ubezpieczonemu. Przekazano także listę płatników składek (268 pozycji), którzy zawarli umowy ze spółkami Royal i K.U.K.-E.F.I., z zaleceniem nawiązania współpracy z Oddziałami ZUS w Olsztynie i Wrocławiu, w celu ustalenia osób, wobec których powinny zostać wydane decyzje. Zalecono też niezwłoczne przekazanie informacji o decyzjach, ich uprawomocnieniu, aby umożliwić tym oddziałom wyrejestrowanie osób ze wskazanych spółek.
- **2 września 2013 r.:** Wydziałom Kontroli Płatników Składek w oddziałach ZUS przekazano zalecenia w sprawie sposobu realizacji wniosków o przeprowadzenie kontroli u płatników składek.
- **27 grudnia 2013 r.:** oddziałom ZUS udostępniono m.in. eksploatacyjną wersję Rejestru KR, zawierającą pobrane z KSI ZUS dane osób zgłoszonych do ubezpieczeń społecznych przez spółki Royal i K.U.K.-E.F.I. Przekazano też wyrok Sądu Okręgowego w Olsztynie wraz z uzasadnieniem, jako pomoc przy prowadzeniu postępowań wyjaśniających.
- **20 marca 2014 r.:** Oddziałom ZUS przekazano informację o wprowadzeniu do Rejestru KR nowych danych.
- **11 lipca 2014 r.:** zalecono oddziałom ZUS zintensyfikowanie prowadzonych postępowań wyjaśniających. Jednocześnie przekazano dwa wyroki Sądu Apelacyjnego w Białymstoku wraz z uzasadnieniami, potwierdzające prawidłowość działań podjętych przez ZUS.
- **10 czerwca 2015 r.:** ponownie zalecono zintensyfikowanie prowadzonych postępowań wyjaśniających. Przekazano także *Zasady postępowania i koordynacji w zakresie współpracy między naczelnikami urzędów skarbowych oraz dyrektorami izb skarbowych, a jednostkami ZUS, dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podmiotów, które skorzystały z oferty spółek zaangażowanych w procedurę pozornego outsourcingu pracowniczego.* Oddziałem koordynującym działania wyjaśniające został Oddział ZUS we Wrocławiu. Ponadto poinformowano, że postępowania wyjaśniające należy prowadzić z uwzględnieniem praktyki orzeczniczej sądu we właściwości którego pozostaje oddział ZUS (dotyczyło to w szczególności przypadków, w których sąd nakazał w prowadzonych postępowaniach wydanie decyzji o niepodleganiu ubezpieczeniu społecznemu z tytułu zatrudnienia w firmie outsourcingowej, jak również sytuacji, w których sąd nakazał przeprowadzenie postępowania z udziałem wyznaczonego kuratora lub syndyka masy upadłościowej oraz doręczenia tym podmiotom wydanej decyzji w sprawie).
- **3 lipca 2015 r.:** przekazano informację o uzupełnieniu Rejestru KR o przekazany przez Izbę Skarbową we Wrocławiu wykaz podmiotów, które zawarły umowy ze spółkami oferującymi usługi tzw., outsourcingu pracowniczego, w celu ustalenia ich powiązań skutkujących nieskutecznym przekazaniem pracowników.

**2.** Dyrektor Oddziału ZUS w Olsztynie, w dniu 5 marca 2013 r. przekazał do Departamentu Realizacji Dochodów projekt decyzji, która miała być wydawana dla przedsiębiorców korzystających z usług spółek Royal i K.U.K.-E.F.I., z prośbą o jej akceptację lub zgłoszenie uwag (pierwszy projekt decyzji przekazano 21 stycznia 2013 r.). Przedstawiony do opinii projekt nie zakładał wydawania takiej decyzji dla ubezpieczonego.

- **Departament Legislacyjno-Prawny**, opiniując projekt decyzji i nie zgłaszając uwag do jej uzasadnienia, **zalecił wydawanie decyzji nie tylko płatnikowi składek, jak zakładał projekt, ale również ubezpieczonemu**, zwracając uwagę, że w przypadku sporu dotyczącego obowiązku ubezpieczeń społecznych, ZUS wydaje decyzję osobie zainteresowanej i płatnikowi składek<sup>55</sup>.

**Departament Realizacji Dochodów 26 marca 2013 r. poinformował Oddział ZUS w Olsztynie, że projekt decyzji został skonsultowany z Departamentem Legislacyjno-Prawnym, który nie zgłosił uwag do jej uzasadnienia. Jednocześnie zalecono jak najszybsze wydanie decyzji pierwszemu z pracodawców w uzgodnionym trybie, tj. wyłącznie w stosunku do płatnika składek i poinformowanie na piśmie wszystkich ubezpieczonych o wydaniu takiej decyzji.** Zauważyć należy, że w zaleceniach z 24 lipca 2013 r., skierowanych do wszystkich oddziałów ZUS, polecono wydawanie decyzji o podleganiu ubezpieczeniu społecznym płatnikom składek i osobom ubezpieczonym.

- Przyjęcie takiego trybu tłumaczono potrzebą zapewnienia ubezpieczonym dostępu do późniejszych rozstrzygnięć, które ich dotyczą oraz możliwością wniesienia zastrzeżeń oraz udziału w ewentualnym postępowaniu sądowym. Tryb ten, nie kwestionowany przez Departament Legislacyjno-Prawny, z jednej strony zapewnić miał, w razie sporu, zbadanie przez jeden skład orzekający całości poddanego pod rozstrzygnięcie przedmiotu sporu, a z drugiej – szybkość prowadzonego postępowania, przy jednoczesnym objęciu tym postępowaniem wszystkich stron, w tym ubezpieczonych, którzy mogli jako strona w nim uczestniczyć.

**3.** Centrala ZUS monitorowała przebieg działań wobec podmiotów z Grupy Spółek prowadzonych przez Oddziały ZUS we Wrocławiu i Olsztynie. Oddział ZUS we Wrocławiu na żądanie Departamentu Realizacji Dochodów, przekazał m.in.:

- **4 stycznia 2013 r.:** informację o spółce Royal (wielkość zadłużenia, liczba osób zgłoszonych do ubezpieczeń, przebieg i efekty postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego).
- **20 czerwca 2013 r.:** pytanie o stanowisko w sprawie uiszczenia przez Oddział zaliczki w kwocie 50 tys. zł na poczet kosztów postępowania upadłościowego prowadzonego wobec dłużnika.
- **25 lipca 2013 r.:** informację o spółkach Royal, K.U.K.-E.F.I. i Centrum Niderlandzkie.
- **26 września 2013 r.:** informację o spółce SAC-MET.
- **5 grudnia 2013 r.:** informację o konsultacjach, które odbyły się w dniach 28-29 listopada 2013 r., z udziałem przedstawicieli Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu, Wydziału Policji ds. Przestępczości Gospodarczej, PIP i organów podatkowych, w sprawie spółek Royal, K.U.K.-E.F.I., SAC-MET i innych.
- **20 lutego 2014 r., 3 i 10 kwietnia 2015 r.:** informacje o czynnościach dochodzeniowych i egzekucyjnych, m.in. w związku z interpelacjami poselskimi.
- **21 sierpnia 2015 r.:** informacje o wydaniu zaświadczeń o niezaleganiu przez spółki z Grupy Spółek ze składkami na ubezpieczenia społeczne.
- **11 września 2015 r.:** informacje o zmniejszającym się saldzie zadłużenia spółek SAC-MET, Royal i Centrum Niderlandzkie.

**Departament Realizacji Dochodów** w dniu 15 stycznia 2013 r., zgodnie z poleceniem Członka Zarządu ZUS, **zalecił Oddziałowi ZUS w Olsztynie m.in. bieżące monitorowanie działalności Spółki K.U.K.-E.F.I.<sup>56</sup>, a w przypadku stwierdzenia działań niezgodnych z przepisami prawa, korzystanie z wszelkich instrumentów prawnych i niezwłoczne podejmowanie działań dla przymusowego dochodzenia należności (kierowanie upomnień, wszczynanie egzekucji, ustanawianie zabezpieczeń i stosowanie sankcji).** Oddział ZUS w Olsztynie, w związku z tym zaleceniem i następnymi, przekazał m.in.:

<sup>55</sup> Jako podstawę działania wskazano art. 38 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>56</sup> Sąd Rejonowy w Olsztynie ogłosił upadłość Spółki K.U.K.-E.F.I. 29 maja 2014 r.

- **21 stycznia i 14 maja 2013 r.:** informacje o spółce K.U.K.-E.F.I. 14 maja 2013 r. poinformował o działaniach podjętych wobec spółki. Stwierdzono m.in., że **zgodnie z ustaleniami z Departamentem Realizacji Dochodów, nie są prowadzone działania egzekucyjne wobec spółki K.U.K.-E.F.I.**, które byłyby sprzeczne z kierunkiem działań podjętych wobec Spółki (wydawanie decyzji określających płatnika składek innego niż K.U.K.-E.F.I., czy Royal).
- **20 lutego 2014 r.:** informację o dalszych działaniach podejmowanych wobec spółki K.U.K.-E.F.I.
- **10 kwietnia 2015 r.:** informację (w związku z kolejną interpelacją poselską) o wysokości wpłat dokonanych przez K.U.K.-E.F.I..
- **21 sierpnia 2015 r.:** informację o wydanych dla K.U.K.-E.F.I. zaświadczeniach o niezaleganiu ze składkami.
- **11 września 2015 r.:** informację o zmniejszającym się saldzie zaległości K.U.K.-E.F.I.

W związku z interpelacją poselską, Departament Realizacji Dochodów wystąpił 3 kwietnia 2015 r. do Oddziału ZUS w Olsztynie z pytaniem, czy i na jaką kwotę Oddział wystawił tytuły wykonawcze wobec spółek Royal i K.U.K.-E.F.I. oraz jaki jest stan prowadzonych postępowań wobec tych spółek. W odpowiedzi z 3 kwietnia 2015 r., naczelnik Wydziału Rozliczeń Kont Płatników Składek w tym Oddziale poinformowała m.in. cyt., że: **Oddział nie wystawiał tytułów wykonawczych w stosunku do płatnika K.U.K. Wysłane zostało jedynie jedno upomnienie. Decyzja o niewystawianiu tytułów podjęta była po wcześniejszych uzgodnieniach z DRD.**

- Zakład posiadał informację o nieopłaceniu składek przez spółkę Royal i jej powiązaniach z nowo zarejestrowaną spółką K.U.K.-E.F.I. w Olsztynie, a także o przeprowadzaniu czynności kontrolnych przez PIP. Dlatego zalecono monitorowanie działalności spółki K.U.K.-E.F.I. i podejmowanie dalszych, szeroko rozumianych działań, zarówno w zakresie opłacania składek, jaki i niezgodnego z prawem i zasadami współżycia społecznego prowadzenia działalności. Dyrektor Departamentu Realizacji Dochodów wyjaśniła, że Oddział ZUS w Olsztynie podejmował działania po konsultacjach z Departamentem i stosownie do okoliczności, jakie zaistniały w sprawie – zgodnie z poleceniem członka Zarządu ZUS. Oddział skierował do spółki K.U.K.-E.F.I. upomnienia przedegzekucyjne, w sytuacji nieopłacenia pierwszych należnych składek (za listopad 2012 r.). Jednocześnie niezwłocznie podjął działania dla ustalenia, czy działalność spółki K.U.K. E.F.I. jest zgodna z przepisami prawa. Pierwsze postępowania<sup>57</sup> ustalające okoliczności związane z obowiązkiem ubezpieczeń społecznych z tytułu świadczenia pracy na rzecz właściwego płatnika składek wszczęto 7 stycznia 2013 r., a pierwsze decyzje wydano 12 lutego 2013 r.

Odwołując się do pojęcia zobowiązanego<sup>58</sup>, Departament Realizacji Dochodów zajął stanowisko, że ze względu na prowadzenie postępowań dla ustalenia podmiotu właściwego do pełnienia funkcji płatnika składek, a tym samym będącego zobowiązanym, zadłużenie spółki K.U.K.-E.F.I. nie mogło być dochodzone w ramach postępowania egzekucyjnego.

- Według tej argumentacji, Zakład wydając decyzję administracyjną jest nią związany od momentu jej doręczenia. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego wobec tej spółki, w sytuacji jednoczesnego prowadzenia postępowania dla ustalenia właściwego płatnika składek, skutkowałoby zarzutem niedopuszczalności egzekucji, ze względu na błąd co do osoby zobowiązanego. Niedopuszczalność egzekucji w sytuacji wszczęcia postępowania egzekucyjnego przez doręczenie odpisu tytułu wykonawczego podmiotowi, na którym nie ciąży obowiązek spełnienia świadczenia, stanowi przesłankę do umorzenia tego postępowania z urzędu przez organ egzekucyjny. Jest to sytuacja, w której przesłanka umorzenia postępowania egzekucyjnego istnieje jeszcze przed jego wszczęciem wyczerpuje znamiona niezgodnego z prawem wszczęcia egzekucji (np. gdy okaże się, że tytuł wykonawczy nie powinien być wydany lub został niewłaściwie wprowadzony do obrotu prawnego, co skutkuje dla wierzyciela konsekwencjami prawnymi<sup>59</sup>).

<sup>57</sup> Postępowania ustalające okoliczności związane z obowiązkiem ubezpieczeń społecznych z tytułu świadczenia pracy na rzecz właściwego płatnika składek.

<sup>58</sup> Pojęcie to definiuje art. 1a pkt 20 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jest to osoba prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, albo osoba fizyczna, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym.

<sup>59</sup> Konsekwencjami wynikającymi z art. 64c § 3 oraz art. 168b § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

- Należy zwrócić uwagę, że Oddział ZUS we Wrocławiu, podobnie, jak Oddział w Olsztynie, także prowadził postępowania wobec przedsiębiorców w zakresie ustalenia właściwego płatnika składek, niemniej jednak nie zaprzestano prowadzenia postępowania egzekucyjnego wobec podmiotów z Grupy Spółek – 27 marca 2013 r. wydano decyzję przenoszącą odpowiedzialność za zaległości spółki Royal na członka jej zarządu. Na tej podstawie wystawiono tytuły wykonawcze. Według stanu na 3 kwietnia 2015 r., postępowanie egzekucyjne prowadzone było zarówno przez dyrektora Oddziału ZUS, jak i naczelnika Urzędu Skarbowego we Wrocławiu.

**4.** Departament Realizacji Dochodów, monitorując tzw. outsourcing pracowniczy, występował do wszystkich oddziałów ZUS o przekazanie informacji o podmiotach oferujących takie usługi (m.in. w dniach 15 stycznia, 24 lipca 2013 r. i 25 czerwca 2014 r.). Ponadto, w celu wsparcia prowadzonych postępowań w oddziałach, wdrożono w grudniu 2013 r. aplikację Rejestr KR.

- Do bazy danych Rejestru KR sukcesywnie wprowadzano informacje z KSI ZUS oraz pochodzące z oddziałów ZUS<sup>60</sup>. W czerwcu 2015 r. dodano do aplikacji zakładkę *Płatnicy*<sup>61</sup>.

Wykorzystując dane z Rejestru KR i informacje z oddziałów ZUS, od 20 lipca 2015 r. Departament Realizacji Dochodów przygotowywał cotygodniowe raporty dla Członka Zarządu ZUS.

- W raportach informowano m.in. o efektach prowadzonych postępowań, wyrokach i postanowieniach sądowych, przyznanych ulgach, informacjach medialnych o tzw. outsourcingu pracowniczym.

**5.** Zagadnienia związane z tzw. outsourcingiem pracowniczym omawiane były na posiedzeniach Rady Nadzorczej ZUS w dniach 26 lutego 2014 r. i 18 maja 2015 r. Prezes ZUS dwukrotnie, tj. 28 lutego 2014 r. i 10 czerwca 2015 r., przekazał Radzie Nadzorczej pisemną informację o działaniach podjętych przez ZUS wobec podmiotów oferujących przedsiębiorcom usługi tzw. outsourcingu pracowniczego.

- Analizy wyników oceny i monitoringu zadań podstawowych i dodatkowych wykonywanych przez oddziały ZUS, m.in. w zakresie efektywności dochodzenia należności i egzekucji, dokonywała także, co kwartał, Rada Segmentu Realizacji Dochodów i Finansów oraz Kontroli Płatników Składek ZUS.

### 3.2.4.3. Analiza orzecznictwa i wsparcie prawne

W Centrali ZUS, przed wydaniem wytycznych dla oddziałów ZUS z 24 lipca 2013 r., dokonano analizy orzecznictwa w zakresie stosowania art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Przeanalizowano m.in. wyroki Sądu Najwyższego<sup>62</sup>. Analizowano też orzecznictwo sądowe, w związku z wniesionymi do sądów odwołaniami od decyzji ZUS w sprawach dotyczących tzw. outsourcingu pracowniczego.

- Orzecznictwo to było zalecane oddziałom ZUS do wykorzystania w bieżącej pracy. Dla zapewnienia jednolitości postępowań, zagadnienia związane z outsourcingiem pracowniczym omawiano na naradach z zastępcami dyrektorów oddziałów ZUS ds. dochodów.

### 3.2.4.4. Kontrole u płatników składek

Płatnicy składek korzystający z usług tzw. outsourcingu pracowniczego zostali wytypowani do przeprowadzenia kontroli doraźnych przez komórki pionu dochodów w oddziałach ZUS. W latach 2012–2015 (do 30 września) przeprowadzono łącznie 182 kontrole u 179 płatników składek.

<sup>60</sup> Do bazy danych wprowadzano m.in. daty: wydanych decyzji i ich uprawnomocnienia, wniesionych odwołań, zakończenia postępowań sądowych, uchylenia decyzji, sporządzenia dokumentów ubezpieczeniowych, wyrejestrowania ubezpieczonych.

<sup>61</sup> Zakładka zawiera m.in. dane o saldzie konta płatnika, kwotach zadłużenia i o ewentualnych ulgach w jego spłacie.

<sup>62</sup> Sygn.: I PK 103/04 z 9 grudnia 2004 r.; I PK 75/06 z 15 września 2006 r.; V CSK 156/07 z 2 sierpnia 2007 r.; I PK 96/09 z 20 października 2009 r.; I PK 210/09 z 13 kwietnia 2010 r.; II PK 91/10 z 19 października 2010 r.; II PK 233/11 z 7 marca 2012 r.; I PK 235/11 z 14 czerwca 2012 r.

- W przypadku spółek K.U.K. GMBH (podmiot nie figuruje w KRS i CEIDG.), SAC-MET (podmiot aktywny w KRS) i K.U.K.-E.F.I. (podmiot w upadłości likwidacyjnej) nie przeprowadzono kontroli, ze względu na brak kontaktu z płatnikiem lub z organami spółki. W spółce Royal (podmiot aktywny w KRS) nie przeprowadzono kontroli, ponieważ od 4 lipca 2012 r. do 21 stycznia 2013 r. kontrolę w spółce prowadziła PIP, stwierdzając nieprawidłowości w stosowaniu art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Kontroli nie przeprowadzono też w spółce Centrum Niderlandzkie (podmiot wykreślony z KRS 13 lutego 2015 r.), ze względu na złożenie przez Oddział ZUS we Wrocławiu wniosku o ogłoszenie upadłości likwidacyjnej spółki.

Związek Zawodowy Pracowników Twórczych i Technicznych Mediów Polskich *Wizja* dwukrotnie (25 czerwca 2014 r. i 30 kwietnia 2015 r.) wystąpił do ZUS o podjęcie kontroli umowy outsourcingowej, zawartej 26 maja 2014 r. między TVP SA a agencją pracy tymczasowej Leasing Team Sp. z o.o., w zakresie odprowadzania składek przez pracodawcę, a dotyczącej przejęcia części pracowników w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Kontrole zostały zakończone, a płatnicy składek zostali zobowiązani<sup>63</sup> do złożenia korekty danych ubezpieczeniowych.

#### 3.2.4.5. Efekty postępowań wyjaśniających ZUS

W wyniku prowadzonych przez oddziały ZUS postępowań wyjaśniających ustalono przedsiębiorców, którzy zawarli umowy z podmiotami z Grupy Spółek. Według stanu na 31 lipca 2016 r. było 317 takich firm (0,01% aktywnych płatników składek) oraz ubezpieczonych – 15.314 osób (ten sam ubezpieczony występuje w różnych terenowych jednostkach organizacyjnych).

- Zadłużenie przedsiębiorców, powiązanych ze zjawiskiem tzw. outsourcingu pracowniczego (dane na dzień 31 lipca 2016 r.), wynosiło 34,9 mln zł (FUS – 25,0 mln zł), a zadłużenie Grupy Spółek – 66,6 mln zł (FUS – 49,2 mln zł), przy czym na skutek decyzji wydanych przez ZUS dla przedsiębiorców, kwota ta została pomniejszona o 26,0 mln zł (FUS – 14,3 mln zł).
- Wydano łącznie dla przedsiębiorców i ubezpieczonych 18.595 decyzji, od których złożono 7.592 odwołania. Uprawomocniło się 5.848 decyzje, a uchylonych zostało 52 decyzje. Sądy zawiesiły 2.100 postępowań (w tym postępowania umorzone, ze względu na wykreślenie z KRS płatników składek odwołujących się od decyzji oddziału ZUS – postanowienia te oczekiwały na uprawomocnienie).i wydały 21 wyroków, w których rozstrzygnięcia były niekorzystne dla ZUS.

### 3.2.5. Ministerstwo Finansów

#### 3.2.5.1. Rozpoznanie zjawiska, identyfikowanie podmiotów i podejmowane działania

1. W styczniu i lutym 2013 r. Ministerstwo Finansów otrzymało z Izby Skarbowej we Wrocławiu szczegółowe dane o podmiotach z Grupy Spółek, wobec których organy podatkowe podejmowały działania windykacyjne. W informacji opisano przebieg prowadzonych od 2010 r. kontroli i postępowań podatkowych, działania egzekucyjne, podjęte próby zajęcia wierzytelności i rachunków bankowych oraz współpracę z organami ścigania.

- Przekazano też informację, że siedziba jednej ze spółek znajduje się w Berlinie i w 2012 r. skierowano wniosek do Ministra Finansów o wystąpienie do obcego państwa o powiadomienie, do którego dołączono upomnienie w sprawie zapłaty podatku oraz że w październiku 2012 r. Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki zawiadomił Komendę Wojewódzką Policji we Wrocławiu o podejrzeniu popełnienia przestępstw oraz przestępstw i wykroczeń skarbowych przez jeden z podmiotów gospodarczych<sup>64</sup> z Grupy Spółek oraz wystosował do wszystkich izb skarbowych pismo o sprawdzenie, czy do urzędów skarbowych wpłynęły informacje z 2012 r. o dochodach i o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT-11), złożone przez ten podmiot jako płatnika.

<sup>63</sup> Art. 41 ust. 7b pkt 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>64</sup> K.U.K. GmbH.

**2.** Departament Administracji Podatkowej otrzymał 14 czerwca 2013 r. z Izby Skarbowej we Wrocławiu informację o rezultatach analizy umów zawieranych przez podmioty z Grupy Spółek<sup>65</sup> oraz możliwym sposobie ich wykorzystania w celu zapewnienia wpływów z tytułu nieodprowadzonych zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń pracowników. W opinii prawnej w sprawie skutku prawnego przejęcia pracowników, w oparciu o przepisy art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, na tle umowy o świadczenie usług oraz umowy-porozumienia zawartych przez jedną spółkę z Grupy Spółek, odniesiono się m.in. do tego, czy zaistniał skutek prawny w postaci przejęcia zakładu pracy z mocy art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy i w konsekwencji, który z podmiotów legitymuje się w tym przypadku statusem płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.

- W opinii podano, że skoro istnieją przesłanki, by umowę-porozumienie ocenić jako bezwzględnie nieważną – to skutkiem takiej oceny nie mogło dojść do przejęcia zakładu pracy w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, a w konsekwencji nie doszło do zmiany pracodawcy<sup>66</sup>. W konkluzji opinii zawarto stwierdzenie, że: *O ile informacje przedstawione przez opiniującą zostaną pozytywnie zweryfikowane w ramach właściwego postępowania, to powstaną uzasadnione podstawy do uznania poprzedniego pracodawcy za płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wynagrodzeń „przejętych” pracowników oraz zalecenia, co należy zrobić w ramach postępowania kontrolnego.*

**3.** W czerwcu 2013 r. do Departamentu Administracji Podatkowej wpłynęły kolejne informacje z Izb Skarbowych w Łodzi, Olsztynie i Wrocławiu o pojawieniu się firm oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, działających z naruszeniem prawa. Jednocześnie dyrektorzy tych izb zwrócili się z wnioskiem do Ministerstwa Finansów o skoordynowanie działań zmierzających do opracowania jednolitych zasad postępowania przez organy podatkowe w tej sprawie.

- Izba Skarbowa we Wrocławiu poinformowała, że działalność Zarządzającego Grupą Spółek, w aspekcie tworzonych przez niego nowych podmiotów gospodarczych, była przedmiotem monitoringu prowadzonego zarówno przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, jak też Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu i Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki. W tym zakresie utrzymywany był bieżący kontakt z urzędami skarbowymi w Polsce, w szczególności: Urzędem Skarbowym Łódź Śródmieście, Łódzkim Urzędem Skarbowym w Łodzi oraz Warmińsko-Mazurskim Urzędem Skarbowym w Olsztynie.

**4.** Działalność Grupy Spółek była przedmiotem spotkania zorganizowanego przez Departament Administracji Podatkowej 26 września 2013 r. Uczestniczyli w nim przedstawiciele Izb Skarbowych we Wrocławiu, Łodzi i Olsztynie, Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu i Centrali ZUS.

- Ustalono, że Ministerstwo Finansów będzie centrum informacyjnym, Izba Skarbowa we Wrocławiu – izbą koordynującą, która współpracować będzie z izbami skarbowymi w Łodzi i Olsztynie.

**5.** Od 2013 r. sprawozdania o skuteczności egzekucji należności podatkowych od podmiotów z Grupy Spółek były opracowywane i okresowo przekazywane do Ministerstwa Finansów przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, na podstawie miesięcznych informacji sporządzanych przez urzędy skarbowe właściwe dla tych spółek. W latach 2012–2015 Ministerstwo nie prowadziło w urzędach i izbach skarbowych kontroli w zakresie dochodzenia należności i prowadzenia postępowań egzekucyjnych wobec podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego i korzystających z tych usług.

**6.** W dniu 14 lutego 2014 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu, jako koordynator działań, poinformowała pozostałe izby skarbowe, aby każda umowa przekazania pracowników na podstawie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy była indywidualnie oceniana w świetle zaistniałych okoliczności faktycznych.

<sup>65</sup> Zob. ofertę Grupy Spółek w wykazie skrótów, skrótowców i pojęć.

<sup>66</sup> W rozumieniu art.3, w związku z art. 23<sup>1</sup> ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2014 r. poz. 1502, ze zm.).

- W celu uniknięcia opodatkowania obu stron umowy tym samym podatkiem, w przypadku podjęcia przez urząd skarbowy decyzji o wszczęciu postępowania podatkowego, zobowiązano naczelników urzędów skarbowych do przekazania informacji o tym fakcie organowi podatkowemu, który jest właściwy miejscowo ze względu na adres siedziby spółki oferującej tzw. outsourcing pracowników. Wskazano także na konieczność nawiązania współpracy z okręgowymi inspektorami pracy, w celu uzyskania informacji pozwalających ustalić kolejne przypadki potencjalnych kontrahentów firm outsourcingowych.

**7.** W październiku 2014 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu zaleciła *poprzedzenie kontroli podatkowej z zakresu odpowiedzialności i obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych kontrolą z zakresu podatku od towarów i usług oraz zaleciła, aby rozstrzygnięcia w podatku od towarów i usług zmierzały do kwestionowania prawa do rozliczenia podatku od towarów i usług*<sup>67</sup>.

- Ministerstwo Finansów było informowane o działaniach podejmowanych przez urzędy skarbowe w związku z zawartymi przez podmioty gospodarcze umowami z firmami oferującymi obniżenie kosztów zobowiązań podatkowych i ubezpieczeniowych, przez wykorzystanie instytucji tzw. outsourcingu pracowniczego; postępowaniach prowadzonych przez oddziały ZUS dla ustalenia podmiotu będącego faktycznym płatnikiem składek; wydanym przez Sąd Rejonowy dla Wrocławia Krzyki Zachód wyroku skazującym Zarządzającego Grupą Spółek, w następstwie śledztwa karnego skarbowego prowadzonego przez Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki; działaniach podejmowanych przez organy podatkowe wobec podmiotów z Grupy Spółek, a także o działaniach Prokuratury w sprawie wykorzystania instytucji tzw. outsourcingu pracowniczego.

**8.** W czerwcu 2015 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu przekazała informację do izb skarbowych i ZUS, że według danych pozyskanych z Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu, umowy z podmiotami gospodarczymi z Grupy Spółek zawarło 322 przedsiębiorców. Z danych statystycznych Ministerstwa Finansów wynika, że na dzień 30 września 2015 r. organy podatkowe wszczęły postępowania wobec 189 przedsiębiorców.

**9.** Według danych Izby Skarbowej we Wrocławiu, zaległości wystąpiły w czterech z pięciu podmiotów z Grupy Spółek. Według stanu na 30 września 2015 r. wynosiły one (bez odsetek) 56.328,7 tys. zł.

**10.** Kontrola NIK w Ministerstwie nie potwierdziła informacji<sup>68</sup>, jakoby zarządzający Grupą Spółek miał występować do Ministerstwa Finansów z informacją o zbyciu wierzytelności wartości 1 mld USD i przedstawił koncepcję kompensaty należności wierzytelnościami wobec ZUS i organów skarbowych<sup>69</sup>.

**11.** W dniu 25 kwietnia 2013 r. Dyrektor IS we Wrocławiu przekazał do Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów informację o podejmowanych działaniach oraz dokonanych ustaleniach wobec „Grupy Spółek”, jednocześnie wskazując, że Naczelnik US Wrocław Krzyki jako wierzyciel należności podatkowych jednej ze spółek wystąpił w kolejnych wnioskach kierowanych od października 2012 r. do Ministra Finansów o pomoc w doręczeniu do RFN upomnień w sprawie zapłaty podatku. Ministerstwo Finansów nie przekazało do IS we Wrocławiu informacji o sposobie realizacji przekazanych wniosków, pomimo przesłanej 5 kwietnia 2013 r. prośby o nadanie sprawie charakteru pilnego, w związku z „przyrostem zaległości na koncie podmiotu przy jednoczesnym braku możliwości dochodzenia ich przy pomocy krajowych środków egzekucyjnych”. Dopiero 4 września 2013 r. Departament Administracji Podatkowej MF poinformował Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław Krzyki, że „administracja niemiecka potwierdziła doręczenie przedmiotowych dokumentów w dniu 2 lipca 2013 r. przez komornika”.

<sup>67</sup> Podstawa prawna: art. 88 ust. 3a pkt 4c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.).

<sup>68</sup> Posiedzenie Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej w dniu 10 czerwca 2015 r.

<sup>69</sup> Nie stwierdzono wpływu takich dokumentów do objętych kontrolą Departamentów: Administracji Podatkowej, Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier, Prawnego, Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług.

### 3.2.5.2. Kontrole podatkowe

1. W przekazanym przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, w listopadzie 2014 r., harmonogramie działań podejmowanych przez organy podatkowe w kraju wobec przedsiębiorców korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego określono terminy końcowe dla przeprowadzenia przez organy podatkowe działań.

W harmonogramie założono zakończenie kontroli podatkowych do 31 grudnia 2015 r., wszczęcie postępowań podatkowych do 29 lutego 2016 r., a wydanie decyzji wymiarowych do 30 listopada 2016 r. Zdaniem NIK dopiero po tych terminach będzie można dokonać oceny postępowania organów podatkowych wobec przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty podmiotów z Grupy Spółek.

- Organy podatkowe na dzień 30 września 2015 r. wszczęły:
  - postępowania wobec 189 podmiotów, w tym w 44 z nich przeprowadzono czynności sprawdzające, a w 150 – kontrolę podatkową;
  - 101 czynności sprawdzających, w tym zakończono 79, kwota ustaleń w czynnościach zakończonych: PIT płatnik – 108,8 tys. zł, VAT – 1.002,9 tys. zł;
  - 290 postępowań kontrolnych, z których zakończono 234; kwota ustaleń w kontrolach zakończonych: PIT płatnik – 3.385,4 tys. zł, CIT – 2.861,6 tys. zł, VAT – 9.667,7 tys. zł; korekty deklaracji po kontroli w 18 podmiotach –236,2 tys. zł.

2. Na wniosek Ministerstwa Finansów, Izba Skarbowa we Wrocławiu, jako koordynator działań, opracowała analizę dotyczącą podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego<sup>70</sup>. Analizie poddano 386 podmiotów, które podjęły współpracę z podmiotami z Grupy Spółek, której towarzyszyła znacząca redukcja kosztów związanych z zatrudnianiem pracowników, pod kątem rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej i rozkładu terytorialnego.

- Stwierdzono m.in., że najczęściej z usług obniżonych kosztów pracowniczych korzystały osoby prawne – prawie 44% badanych (w tym najwięcej spółek z o.o. – ponad 91%), a także osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą (prawie 37%). Umowy i porozumienia podpisały podmioty z całego kraju, choć prawie 40% tych podmiotów miało siedziby w województwie mazowieckim (22,8%) i podkarpackim (16,6%); Najmniej takich podmiotów odnotowano w województwach lubuskim, kujawsko-pomorskim i zachodniopomorskim.

W I półroczu 2015 r. urzędy skarbowe w 13 województwach przeprowadziły 64 kontrole podatkowe, stwierdzając uszczuplenia na kwotę 3.534,1 tys. zł; w tym z tytułu VAT 1.240,9 tys. zł i PIT 1.898,9 tys. zł.

- Spośród stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień, najwięcej dotyczyło niewywiązywania się z obowiązku płatnika podatku PIT (13), ewidencjonowania w koszty uzyskania przychodów zdarzeń gospodarczych niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (9), nieterminowego uiszczenia należności podatkowych (8), niedokonywania wpłat zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku (5).

W podsumowaniu analizy zawarto konkluzję, że *uwzględniając dominującą formę prawną włączonych w proceder przedsiębiorców, często dysponujących dostępem do profesjonalnej obsługi prawnej pozwalającej na analizę skutków prawnych zawartych umów outsourcingowych, część z oszukanych przedsiębiorców – miała lub powinna mieć świadomość ryzyka z tym związanego i konsekwencji, jakie mogą one nieść za sobą dla pracowników oraz, że mimo informacji o nieprawidłowościach – braku możliwości skorzystania pracowników z uprawnień wynikających z ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego – zawarte uprzednio przez przedsiębiorców umowy w wielu przypadkach nie zostały wypowiedziane.*

<sup>70</sup> Pełna nazwa dokumentu: *Analiza dotycząca podmiotów korzystających z usług obniżonych kosztów pracowniczych przy wykorzystaniu usług outsourcingu pracowniczego oraz analiza dotycząca grupy podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zatrudnieniem (PKD 2007-N78)*, przygotowana na podstawie kontroli podatkowych przeprowadzonych w I półroczu 2015 r.



- W czerwcu 2015 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu poinformowała pozostałe izby skarbowe o opublikowaniu na stronie internetowej centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu<sup>71</sup> wraz z uzasadnieniem oddalającym skargę podatnika będącego kontrahentem spółek outsourcingowych. Sąd utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję orzekającą o odpowiedzialności podatkowej płatnika za niepobrane i niewpłacony podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłat ze stosunku pracy.

### 3.2.6. Oddziały Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nakłada na płatników obowiązek prawidłowego wykazywania danych w dokumentach ubezpieczeniowych, a w razie stwierdzenia błędów zobowiązuje do ich skorygowania. System ubezpieczeń społecznych opiera się na zaufaniu do podmiotów przekazujących dane do ZUS. Na podstawie danych dotyczących płatników składek, wprowadzonych do Kompleksowego Systemu Informatycznego ZUS, nie można stwierdzić, czy doszło do nieprawidłowych działań naruszających przepisy o ubezpieczeniach społecznych. Z poprawnie wypełnionych dokumentów nie wynika również, czy między podmiotami doszło do przejścia pracowników w trybie tzw. outsourcingu pracowniczego. Dokumenty ubezpieczeniowe nie zawierają bowiem informacji o przyczynach, dla których doszło do wyrejestrowania, a następnie zarejestrowania ubezpieczonych u poszczególnych płatników. Naruszenie przepisów o ubezpieczeniach społecznych w powyższym zakresie ZUS może stwierdzić wyłącznie na podstawie analizy dokumentacji źródłowej płatnika składek.

Przedsiębiorcy po przekazaniu pracowników do jednego z podmiotów z Grupy Spółek, dokonywali ich wyrejestrowania w ZUS<sup>72</sup>. Z kolei podmioty te, zatrudniając przejętych pracowników, zgłaszały ich we właściwym miejscowo oddziale ZUS.

Ustalono, że po przejściu pracowników przez płatnika mającego siedzibę na terenie innego oddziału ZUS, dotychczasowy oddział nie miał możliwości sprawdzenia, czy składki na konto ubezpieczonego faktycznie wpływają. Ewidencji należnych składek na koncie ubezpieczonego, wykazywanych w imiennych raportach miesięcznych, dokonywał „nowy” oddział ZUS.

W czasie prowadzonych postępowań wyjaśniających, podmioty z Grupy Spółek nie były stroną tych postępowań, jakkolwiek były stroną zawartych umów (porozumień) o przejściu części jednego zakładu pracy na inny zakład i dokonały zgłoszenia przejętych pracowników do ubezpieczenia społecznego we właściwym oddziale ZUS. Oddziały z reguły nie wydawały decyzji dla podmiotów z Grupy Spółek, stwierdzających ich obowiązek ubezpieczenia społecznego wobec pracowników zatrudnionych w tych podmiotach. Nieuwzględnienie przez ZUS podmiotów z Grupy Spółek, jako strony postępowań wyjaśniających, skutkowało m.in. zawieszaniem przez sądy postępowań odwoławczych oraz postanowieniami zobowiązującymi ZUS do wydania prawomocnych decyzji o podleganiu pracowników zatrudnionych w tych podmiotach ubezpieczeniom społecznym oraz do ponownego przeprowadzenia postępowania z ich udziałem.

Należy zauważyć, że oceniając prawidłowość trybu postępowania administracyjnego w przedmiotowych sprawach, sądy zajmują odmienne stanowiska. Wskazują na to orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Poznaniu – niekorzystne dla ZUS i stanowisko Sądu Apelacyjnego w Lublinie – korzystne dla ZUS.

<sup>71</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 17 kwietnia 2015 r. (sygn. I SA/Wr 189/15).

<sup>72</sup> Zgodnie z art. 36 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

W toku postępowań wyjaśniających, żaden z oddziałów ZUS<sup>73</sup> nie zwracał się do Państwowej Inspekcji Pracy o przeprowadzenie kontroli u przedsiębiorców, w zakresie ustalenia zgodności z przepisami prawa przekazania tych pracowników i zatrudnienia w Grupie Spółek. Do zadań PIP<sup>74</sup> należy m.in. nadzór i kontrola przestrzegania przepisów prawa pracy, w tym w szczególności dotyczących stosunku pracy i kontroli legalności zatrudnienia.

Oddziały, kierując się zaleceniami Centrali ZUS, prowadziły postępowania wyjaśniające i wydawały decyzje ustalające płatników składek na ubezpieczenia społeczne. Niemniej jednak, oddziały ZUS nie ustrzegły się przed nieprawidłowościami i błędami w realizacji tych zaleceń.

### 3.2.6.1. Oddziały ZUS we Wrocławiu i w Olsztynie

Działalność podmiotów z Grupy Spółek oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, koncentrowała się głównie w obszarze działania dwóch oddziałów ZUS: we Wrocławiu i w Olsztynie, czyli na terenie województw: dolnośląskiego i warmińsko-mazurskiego.

#### Oddział ZUS we Wrocławiu

Po uzyskaniu w grudniu 2012 r. informacji o podmiotach oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, podjął działania dla ustalenia rzeczywistych płatników składek. Jeszcze przed zaleceniami Centrali ZUS, prowadzono – w związku z zaległościami w opłaceniu składek – postępowania egzekucyjne wobec 3 podmiotów oferujących takie usługi.

- W wyniku tych działań skierowano do sądu wnioski o ogłoszenie upadłości, które dla 2 podmiotów skutkowały w 2012 r. ogłoszeniem ich upadłości. Wniosek ZUS dotyczący trzeciego podmiotu sąd oddalił z powodu braku majątku wystarczającego na pokrycie kosztów postępowania i niewpłacenia przez Oddział zaliczki na te koszty.

Podejmowano również działania w celu przeniesienia odpowiedzialności<sup>75</sup> za zobowiązania na członków zarządów 2 spółek, wobec których prowadzenie egzekucji stało się bezskuteczne.

- Do dnia zakończenia kontroli przeniesiono odpowiedzialność na prezesa zarządu jednej ze spółek, natomiast w przypadku drugiego podmiotu postępowanie było w toku.

Oddział wystąpił też<sup>76</sup> do sądu z wnioskami o orzeczenie, na okres 10 lat, zakazu prowadzenia działalności gospodarczej wobec trzech prezesów zarządu jednej ze spółek (do dnia zakończenia kontroli postępowanie w tej sprawie nie zostało zakończone).

W latach 2010–2012 Oddział skierował w sumie 5 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, w związku z nieopłaceniem składek.

- W obszarze swojej właściwości zidentyfikowano 2 przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty usług outsourcingowych i wydano 53 decyzje o podleganiu ubezpieczeniom społecznym przez osoby zatrudnione u tych przedsiębiorców (według stanu na 30 listopada 2015 r., 19 decyzji było prawomocnych po dokonaniu ich kontroli przez Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych).

Niemniej jednak stwierdzono, że dopiero w październiku 2011 r. wszczęto postępowanie egzekucyjne (zaległości za okres od czerwca 2001 r. do kwietnia 2011 r.) wobec jednego z podmiotów objętych badaniem w sytuacji, gdy w grudniu 2009 r. uprawomocniła się decyzja ustalająca ten podmiot jako płatnika składek; Stwierdzono też naruszenie zasad czynnego udziału stron w prowadzonych przez Oddział postępowaniach. Ponadto wydano decyzje o podleganiu ubezpieczeniu przez

<sup>73</sup> Poza jednym przypadkiem opisanym w pkt. 2 i 3 podrozdziału 4.2.4.1. *Rozpoznanie zjawiska i pierwsze działania.*

<sup>74</sup> Art. 10 ustawy z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (Dz. U. z 2015 r. poz. 640, ze zm.).

<sup>75</sup> Na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej.

<sup>76</sup> Działając na podstawie art. 373 ust. 1 pkt. 1, w związku z art. 374 ust. 1 ustawy – Prawo upadłościowe.

zatrudniane osoby u przedsiębiorcy, który zawarł umowę na świadczenie usług outsourcingu pracowniczego, przed wydaniem decyzji o niepodleganiu ubezpieczeniu przez te osoby w podmiocie świadczącym ww. usługi, który dokonał ich zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych.

### Oddział ZUS w Olsztynie

Po uzyskaniu w grudniu 2012 r. informacji o spółce K.U.K.-E.F.I. dodatkowo zidentyfikowano dwa inne podmioty oferujące usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego w obszarze jego właściwości (spółki Centrum Niderlandzkie i Royal).

- W grudniu 2012 r. Oddział skierował do spółki K.U.K.-E.F.I. trzy upomnienia w sprawie zaległych składek (za listopad 2012 r.). W okresie od powzięcia wiadomości o zadłużeniu spowodowanym nieopłacaniem składek przez spółkę K.U.K.-E.F.I. do postawienia jej w stan upadłości (tj. od stycznia 2013 r. do maja 2014 r.), Oddział nie wszczął egzekucji administracyjnej należności, ograniczając się do wysłania 9 upomnień w sprawie zaległości.

W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 września 2015 r. Oddział wydawał decyzje o ustaleniu rzeczywistych płatników składek pracowników przejętych przez podmioty oferujące usługi tzw. outsourcingu pracowniczego (206 takich decyzji, z czego do 201 wniesiono odwołania), wskazując w nich, że nie doszło do skutecznego przejścia przez spółkę K.U.K.-E.F.I. pracowników od ich pracodawców. Od przedsiębiorców, którzy podpisali umowy i porozumienia przekazujące pracowników podmiotom z Grupy Spółek, do 30 września 2015 r. Oddział wyegzekwował, na podstawie prawomocnych decyzji, zaległości z tytułu nieopłaconych składek w wysokości 258,9 tys. zł. Z kwoty tej 30 tys. zł pochodziło od przedsiębiorców, którzy przekazali pracowników spółce K.U.K.-E.F.I.

#### 3.2.6.2. Prowadzenie postępowań wyjaśniających

Podmioty z Grupy Spółek nie były stroną postępowań wyjaśniających prowadzonych przez oddziały ZUS, jakkolwiek były stroną zawartych umów (porozumień) i dokonały zgłoszenia przejętych pracowników do ubezpieczenia społecznego we właściwym oddziale ZUS.

Oddziały ZUS niezwłocznie wszczynały postępowania wyjaśniające wobec przedsiębiorców korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Niemniej jednak odnotowano przypadki opóźnień w ich podejmowaniu, po otrzymaniu zaleceń z Centrali ZUS lub bezpośrednio po zidentyfikowaniu przedsiębiorców na swoim terenie.

- **Oddział ZUS w Rzeszowie.** Działania wobec 13 płatników podjęto z nieuzasadnioną zwłoką (od roku do ponad dwóch lat później, niż w stosunku do pozostałych płatników), co świadczy o nierównym traktowaniu tych podmiotów. Obsada kadrowa Oddziału pozwalała na szybsze podejmowanie takich działań.
- **Oddział ZUS w Elblągu.** Po otrzymaniu z Centrali ZUS Rejestru KR zidentyfikowano 8 przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty tzw. outsourcingu pracowniczego. Postępowania wyjaśniające wobec przedsiębiorców nie zostały podjęte niezwłocznie. Pierwsze czynności wykonywano w okresie od 23 dni do ponad 15 miesięcy od otrzymania informacji.
- **I Oddział ZUS w Łodzi.** W dwóch przypadkach wnioski o przeprowadzenie kontroli u przedsiębiorców, którzy skorzystali z oferty tzw. outsourcingu pracowniczego, skierowano po upływie od 3 do 10 miesięcy od dnia uzyskania informacji z Centrali ZUS. Późne rozpoczęcie kontroli opóźniło też wydanie decyzji dla przedsiębiorców.

#### 3.2.6.3. Wydawanie decyzji ustalających płatnika składek

Oddziały ZUS wydawały decyzje płatnikom składek i ubezpieczonym. Z reguły nie wydawano takich decyzji dla firm z Grupy Spółek, stwierdzających obowiązek ubezpieczenia społecznego wobec pracowników zatrudnionych w tych spółkach. W 9 z 15 zbadanych oddziałów ZUS

stwierdzono przypadki wydawania decyzji dla osób, które w dniu zawarcia umowy o świadczeniu usług tzw. outsourcingu pracowniczego przez przedsiębiorcę nie były jego pracownikami, tylko były zatrudnione w podmiotach z Grupy Spółek.

- Ogółem dla przedsiębiorców i ubezpieczonych wydano 18.595 decyzji<sup>77</sup>, od których złożono 7.592 odwołania (płatnicy i ubezpieczeni). Uprawomocniło się łącznie 5.848 decyzji, a uchylonych zostało 52 decyzje. Sądy zawiesiły 2.100 postępowań<sup>78</sup> i wydały 21 wyroków, w których rozstrzygnięcia były niekorzystne dla ZUS.

## 1. Wydawanie decyzji o ustaleniu rzeczywistych płatników składek pracowników przejętych przez spółki w ramach świadczenia usług tzw. outsourcingu pracowniczego.

- **Oddział ZUS w Rzeszowie.** Postępowania w sprawie ustalenia płatnika prowadzone były nierzetelnie, z naruszeniem Kpa, w tym z naruszeniem zasad informowania i czynnego udziału strony w postępowaniu. Postępowania nie były prawidłowo wszczynane, jako postępowania administracyjne. W postępowaniach tych dokonywano przesłuchań stron, m.in. z naruszeniem prawa do udziału strony w tej czynności dowodowej. Stwierdzono również pojedyncze przypadki utrudniania stronie udziału w postępowaniu instancyjnym oraz odmowy wglądu do akt sprawy.

W stosunku do 8 płatników, po zakończeniu kontroli prowadzonej przez kontrolerów ZUS, wszczęto postępowanie administracyjne, mimo iż wyniki kontroli stanowiły samodzielną podstawę do wydania decyzji administracyjnej w zakresie ustalenia płatnika, a w ramach postępowań administracyjnych nie dokonywano żadnych czynności. Działanie takie miało negatywny wpływ na szybkość postępowań w sprawie ustalenia płatników.

- **Oddział ZUS w Szczecinie.** Wydano 53 decyzje, od których wniesiono 63 odwołania (przedsiębiorcy i ubezpieczeni). Zawieszono 27 postępowań: 19 na podstawie art. 174 § 1 pkt 2 Kpc, tj. ze względu na braki w składzie organu spółki Royal, uniemożliwiające podejmowanie przez nią działań procesowych; 8 na podstawie art. 177 § 1 pkt 6 Kpc, tj. ze względu na niewykonanie przez spółkę Royal innych zarządzeń i braku możliwości nadania sprawie dalszego biegu.

Wydane zostały 2 wyroki (na korzyść ZUS) oddalające odwołania wniesione przez 2 przedsiębiorców i 9 ubezpieczonych. W obu wyrokach, sąd w uzasadnieniu wskazał m.in., że:

- *zawarte umowy outsourcingowe w żadnym stopniu nie miały na celu faktycznego powierzenia przez firmę F. i T. wykonywania jakichkolwiek zadań związanych z prowadzoną przez te spółki działalnością, lecz zmierzały wyłącznie do obejścia prawa w ujęciu art. 58 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny<sup>79</sup>, przez uniknięcie obowiązku płacenia składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu zatrudniania pracowników i zleceniobiorców przez firmę F.;*
- *spółki K.U.K.-E.F.I. i SAC-MET nie miały osiągać żadnego zysku z tytułu zawartych umów, gdyż za wykonaną usługę pobierać miały równowartość wynagrodzeń pracowników pomniejszonych o 40 % należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne i zaliczek na podatek dochodowy. W efekcie doszło do sytuacji, w której K.U.K.-E.F.I. i SAC-MET płaciła pracownikom i zleceniobiorcom wynagrodzenie netto, nie odprowadzając za nich należności publicznoprawnych. W umowach zostało zresztą określone, że ulga dotyczy kosztów, na które składają się należności na rzecz ZUS oraz podatek od wynagrodzeń.*

W 1 przypadku (firmy S.) przedsiębiorca zaakceptował decyzję ZUS i w dniu 7 kwietnia 2014 r. złożył korekty deklaracji ubezpieczeniowych za wszystkich ubezpieczonych (objętych postępowaniem) oraz uregulował należne ZUS składki wraz z odsetkami – 20.177,11 zł.

- **Oddział ZUS w Jaśle.** Wydano 956 decyzji, od których wniesiono 743 odwołania. Uprawomocniły się 202 decyzje. W 2 przypadkach sądy II instancji uchylając wyroki sądów I instancji przekazały je do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu wskazano na zaistnienie nieważności postępowania w trybie art. 379 pkt 2 i 5 k.p.c. (przez cały tok postępowania przed sądem I instancji spółka Royal występowała w stanie braku organu powołanego do jej reprezentowania, przez co została pozbawiona możliwości obrony swych praw).

<sup>77</sup> Według stanu na 31 lipca 2016 r.

<sup>78</sup> W tym postępowania umorzone, ze względu na wykreślenie z KRS płatników składek odwołujących się od decyzji oddziału ZUS (postanowienia te oczekują na uprawomocnienie).

<sup>79</sup> Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu jej obejście jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

- **Oddział ZUS w Tarnowie.** Wydano 288 decyzji, od których wniesiono 207 odwołań. Uprawomocniło się 70 decyzji. Żadna ze spraw nie została ostatecznie rozstrzygnięta. Sąd Apelacyjny w Krakowie, wyrokiem z 2 września 2015 r., uchylił zaskarżone postanowienie w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi I instancji. W uzasadnieniu wyroku wskazano na uchybienia proceduralne, polegające na zaniechaniu wezwania przez sąd I instancji do udziału w sprawie zainteresowanych spółek, tj. Royal i K.U.K.-E.F.I.
- **Oddział ZUS w Krakowie.** Wydano 200 decyzji, od których wniesiono 142 odwołania. Uprawomocniło się 58 decyzji. Pozostałe decyzje nie zostały ostatecznie rozstrzygnięte. W oparciu o uprawomocnione decyzje ustalono stan zadłużenia czterech płatników składek na łączną kwotę 99,6 tys. zł. W jednym przypadku zobowiązanie w kwocie 2,7 tys. zł zostało w całości uregulowane wraz z należnymi odsetkami za zwłokę, a w jednym – na poczet ustalonego zobowiązania (3,8 tys. zł) płatnik dokonał częściowej jego spłaty (2,7 tys. zł).
- **Oddział ZUS w Ostrowie Wilkp.** Wydano 423 decyzje, od których wniesiono 229 odwołań. Uprawomocniło się 70 decyzji, głównie w wyniku braku wniesienia odwołań. Żadne odwołanie nie zostało rozstrzygnięte do dnia zakończenia kontroli (4 grudnia 2015 r.).

2. W 9 z 15 skontrolowanych oddziałów ZUS stwierdzono przypadki wydawania decyzji dla osób, które w dniu zawarcia przez przedsiębiorcę umowy o świadczenie usług z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego nie były jego pracownikami, tylko były zatrudnione w podmiotach z Grupy Spółek.

- **Oddział ZUS w Ostrowie Wilkp.** W 18 decyzjach dla jednego przedsiębiorcy, któremu dokonano przypisu składek w kwocie 75,4 tys. zł, uwzględniono 7 pracowników, którzy przed zawarciem umowy, nie byli wcześniej jego pracownikami. Według wyjaśnień zastępcy dyrektora Oddziału, kwestia ujmowania w decyzjach ww. pracowników nie była analizowana w postępowaniach wyjaśniających.
- **Oddział ZUS w Elblągu.** Oddział wydał decyzje o podleganiu obowiązkowemu ubezpieczeniu dla trzech przedsiębiorców zatrudniających 29 pracowników, mimo że nie byli oni przez nich zatrudnieni przed zawarciem umowy outsourcingowej. Działanie to ZUS tłumaczył wątpliwościami co do poprawności postępowania przedsiębiorcy w zakresie wcześniejszego niezgłoszenia do ubezpieczenia społecznego, a następnie możliwości wyrejestrowania tych pracowników<sup>80</sup>, którzy faktycznie świadczyli pracę na rzecz przedsiębiorcy.
- **Oddział ZUS w Warszawie.** W jednym przypadku wydano decyzję o ustaleniu płatnika dla ubezpieczonego, który nie był wcześniej zatrudniony u płatnika korzystającego z tzw. outsourcingu pracowniczego, a został zatrudniony na umowę o pracę w spółce K.U.K.-E.F.I. Dyrektor Oddziału wyjaśniła, że pracodawca, który zawarł umowę outsourcingową był rzeczywistym płatnikiem składek.
- **Oddział ZUS w Chorzowie.** W 67 z 280 (23,9%) wydanych decyzji ujęto osoby, które w dniu zawarcia umowy outsourcingowej nie były pracownikami tych przedsiębiorców.
- **Oddział ZUS w Bielsku-Białej.** W przypadku jednego przedsiębiorcy 47 pracowników nie było u niego zatrudnionych przed zawarciem umowy outsourcingowej.

#### 3.2.6.4. Wady prawne decyzji ZUS w sądowym postępowaniu odwoławczym

Nieuwzględnianie przez ZUS podmiotów z Grupy Spółek, jako strony postępowań wyjaśniających, było m.in. przyczyną zawieszania przez sądy postępowań odwoławczych, a także zobowiązania ZUS do wydania prawomocnych decyzji o podleganiu ubezpieczeniom społecznym pracowników zatrudnionych w podmiotach z Grupy Spółek oraz do ponownego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego z udziałem tych podmiotów.

- **Oddział ZUS w Bielsku-Białej.** Sąd w 165 ze 189 rozpatrzonych odwołań (87,3%) wydał zarządzenie o zwrocie akt<sup>81</sup>. W uzasadnieniu podano, m.in. że: (...) *Organ rentowy przed wydaniem decyzji nie przeprowadził zasadniczego postępowania dowodowego ani też żadnych czynności procesowych, które miałyby za zadanie wykazanie trafności rozstrzygnięcia zawartego w zaskarżonej decyzji (...). Organ rentowy nie tylko uchybił przepisom postępowania poprzez pominięcie spółki (tej która dokonała stosownego zgłoszenia – przyp. NIK) w toku prowadzenia postępowania administracyjnego, jak też nie dokonał właściwego doręczenia wydanej decyzji stronie, jaką zgodnie z art. 28 k.p.a. jest wskazana spółka (R (...)) z siedzibą we Wrocławiu, bądź firma K (...) z siedzibą w Olsztynie – przyp. NIK). To uchybienie jest tak istotne, że winno być konwalidowane na etapie*

<sup>80</sup> Art. 36 ust. 11 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>81</sup> Na podstawie art. 467 § 4 Kodeksu postępowania cywilnego.

*postępowania administracyjnego, a nie przed Sądem powszechnym. (...).*

- **I Oddział ZUS w Ostrowie Wilkp.** Sąd w Poznaniu wydał 14 postanowień o zawieszeniu postępowań odwoławczych, uznając zaskarżone decyzje ZUS za wydane przedwcześnie. Zdaniem sądu ZUS nie wyjaśnił, czy płatnikami składek ZUS były spółki Royal i K.U.K.-E.F.I. Nieprzeprowadzenie postępowań mających na celu wyjaśnienie kwestii podlegania przez ubezpieczonych pracowników u płatnika składek, pozbawiało – w ocenie sądu – tych ostatnich, możliwości udziału w postępowaniu administracyjnym w charakterze stron, a tym samym uniemożliwiało dochodzenie ewentualnych roszczeń na drodze sądowej. Jednocześnie sąd zobowiązał ZUS do przedłożenia prawomocnych decyzji dotyczących podlegania/niepodlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu zatrudnienia w ww. dwóch spółkach.

Sąd w Kaliszu wydał zarządzenie z nakazem uzupełnienia materiału dowodowego (19 decyzji), poprzez przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego w przedmiocie podlegania przez pracownika ubezpieczeniom ZUS z udziałem, jako uczestnika tego postępowania, spółki K.U.K.-E.F.I.

- **I Oddział ZUS w Poznaniu.** Sąd Apelacyjny oddalił zażalenia ZUS orzekając, że są one bezzasadne. Podtrzymał w tym zakresie argumentację sądu I instancji, że dopiero po wydaniu decyzji wobec podmiotu z Grupy Spółek, który zgłosił daną osobę jako podlegającą ubezpieczeniom społecznym, możliwe będzie odniesienie się do zaskarżonej decyzji.
- **Oddział ZUS w Chorzowie.** Sąd jako wady decyzji ZUS wskazał niewłączenie do prowadzonych postępowań spółek z Grupy Spółek mimo, iż formalnie spółki te zgłosiły do ZUS stosowne dokumenty rejestracyjne, jako płatnicy przejętych od przedsiębiorców ubezpieczonych.

### 3.2.6.5. Udzielanie odpowiedzi osobom ubezpieczonym

Pracownicy zatrudnieni w podmiotach oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego lub u przedsiębiorców korzystających z tych usług zwracali się do ZUS z pytaniami, które najczęściej dotyczyły udostępnienia danych i informacji z zakresu ubezpieczeń społecznych.

- W szczególności pytali oni o stan swojego konta (wysokość zgromadzonych składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, składek przekazanych do OFE); wysokości podstawy wymiaru składek wykazanych przez płatnika; wynikach kontroli przeprowadzonej przez ZUS u pracodawcy oraz o wykazywane przez płatnika dane w raportach rozliczeniowych przekazywanych do ZUS.

W związku z tymi pytaniami, ZUS dokonywał analizy kont płatnika składek i ubezpieczonego, po stwierdzeniu braku wpłat informował o tym fakcie zainteresowanego. ZUS informował także o prowadzonych w sprawie postępowaniach wyjaśniających. Nie stwierdzono zwłoki w udzielanych odpowiedziach.

- **Oddział ZUS w Bielsku-Białej.** Otrzymano 19 zapytań. W przypadku 10 z nich (52,6%), dotyczących odprowadzania składek przez pracodawcę lub wywiązania się z obowiązku zgłoszenia do ubezpieczenia, udzielono nierzetelnych odpowiedzi. Dyrektor Oddziału ZUS poinformował jedynie o wysokości podstawy ubezpieczenia zadeklarowanej przez pracodawcę.
- **Oddział ZUS w Szczecinie.** Otrzymano 15 zapytań od pracowników. W odpowiedziach poinformowano o zaległościach na kontach, spowodowanych brakiem odprowadzania należnych składek przez pracodawcę.
- **Oddział ZUS w Krakowie.** Otrzymano 15 zapytań od pracowników w sprawie prawidłowości odprowadzania za nich składek przez spółki outsourcingowe. Zainteresowanym bezzwłocznie udzielano odpowiedzi.

### 3.2.6.6. Wydawanie zaświadczeń o niezaleganiu ze składkami

Oddziały ZUS wydawały przedsiębiorcom zaświadczenia o niezaleganiu w opłacaniu należnych składek, wobec których było prowadzone postępowanie ustalające ich obowiązek jako płatnika składek. Jednocześnie nie zamieszczano w nich – mimo braku formalnych i prawnych przeciwwskazań – dodatkowej informacji o prowadzeniu takiego postępowania wyjaśniającego. W zaświadczeniach potwierdzano stan faktyczny na podstawie danych zaewidencjonowanych na koncie płatnika składek (przedsiębiorcy). Przy ustalaniu stanu rozliczeń pomijano skutki finansowe wynikające z nieprawomocnych decyzji, w wyniku złożenia przez przedsiębiorcę odwołania do sądu.

- **Oddział ZUS w Elblągu.** W okresie objętym kontrolą Oddział wydał 5 zaświadczeń o niezaleganiu w opłaceniu składek na ubezpieczenia społeczne dla 2 przedsiębiorców, wobec których prowadził postępowania ustalające ich obowiązek, jako właściwego płatnika składek. W jednym przypadku wydano zaświadczenie dla przedsiębiorcy, któremu sześć miesięcy wcześniej wydano decyzję ustalającą, iż jest płatnikiem składek. Przy wydaniu zaświadczeń kierowano się obowiązującymi w tym zakresie wytycznymi Członka Zarządu ZUS. W dniu złożenia wniosków przez płatników, salda kont płatników wnioskujących o wydanie zaświadczenia nie wykazywały zadłużenia z tytułu nieopłaconych składek.
- **I Oddział ZUS w Łodzi.** Wydano 49 zaświadczeń 6 przedsiębiorcom.
- **Oddział ZUS w Krakowie.** Wydano 46 zaświadczeń 8 przedsiębiorcom.
- **Oddział ZUS w Bielsku-Białej.** Wydano 33 zaświadczenia 5 przedsiębiorcom.
- **II Oddział ZUS w Warszawie.** Wydano 20 zaświadczeń 3 przedsiębiorcom.

ZUS zajął stanowisko, iż według stanu na dzień wydania zaświadczenia, na koncie przedsiębiorcy nie było zaległości, a tym samym nie było prawnych możliwości zamieszczenia w zaświadczeniu informacji o prowadzonym postępowaniu wyjaśniającym. Treść zaświadczeń o niezaleganiu była wprawdzie zgodna z wewnętrznymi uregulowaniami ZUS<sup>82</sup>, jednak wydanie takiego zaświadczenia powinno – zdaniem NIK – przekazywać pełną informację o kondycji finansowej i wiarygodności płatnika dla organu, który ma zaświadczenie otrzymać. Oznacza to, że w wypadku prowadzenia postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia lub określenia wysokości zobowiązań z tytułu składek, zaświadczenie to (analogicznie jak zaświadczenie o niezaleganiu w regulowaniu zobowiązań podatkowych) powinno zawierać dodatkową informację o toczącym się wobec płatnika takim postępowaniu.

### 3.2.6.7. Pozostałe ustalenia

- **Oddział ZUS w Bielsku-Białej.** Nie zgłosił do syndyka masy upadłościowej korekty wierzytelności powstałej w wyniku wydania prawomocnych decyzji określających jeden z podmiotów jako faktycznego płatnika składek oraz sporządzeniu z urzędu stosownych korekt dokumentów rozliczeniowych.
- **I Oddział ZUS w Chorzowie.** W ramach prowadzonych działań predezekucyjnych, Oddział dopuścił się zwłoki w przypadku czterech podmiotów, w stosunku do których prowadzono te postępowania. W odniesieniu do dwóch zaniechano wdrożenia egzekucji składek, a w kolejnych dwóch działania predezekucyjne podjęto po ośmiu miesiącach. Stwierdzono też opóźnienia w sporządzaniu korekt DRA, które stanowiły podstawę do wszczęcia postępowań administracyjnych w celu dochodzenia należności.

## 3.2.7. Urzędy skarbowe

### 3.2.7.1. Dochodzenie należności podatkowych

Objęte kontrolą urzędy skarbowe, korzystając z posiadanych zasobów informatycznych, monitorowały wypełnianie przez podatników obowiązku składania deklaracji (zeznań) podatkowych i dokonywania wpłat w podatkach CIT, PIT i VAT, a także analizowały zaległości i nadpłaty. Wykorzystywano w tym celu system *Poltax* oraz aplikacje *e-Orus* i *ANALIZATOR*. Raporty o niezłożonych deklaracjach VAT sporządzane były do 10-go dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin jej złożenia, 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 odbywało się w drugiej połowie roku, po wprowadzeniu do systemu informatycznego wszystkich danych.

<sup>82</sup> Wytyczne Członka Zarządu ZUS z 19 sierpnia 2009 r., ustanawiające procedury działań w zakresie dokumentów ubezpieczeniowych oraz zapisów na kontach płatników składek i ubezpieczonych.

Terminowość składania deklaracji (zeznań) podatkowych monitorowano na podstawie raportów, sporządzanych do końca miesiąca następującego po kwartale, w którym wpłynęły te deklaracje (zeznania). Raporty były analizowane pod kątem zastosowania przepisów karnych skarbowych. Terminowość regulowania przez podatników wpłat podatków wynikających z deklaracji VAT, PIT i CIT bieżąco monitorowano w programie *Poltax 2B*.

Wspomniane systemy informatyczne i informacje przekazywane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu umożliwiły pozyskanie danych i podjęcie czynności sprawdzających, zarówno w stosunku do podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego, jak i korzystających z tych usług. Na przykład:

- **Dolnośląski Urząd Skarbowy.** W latach 2012–2015 (do 30 września) trzykrotnie prowadził czynności sprawdzające z udziałem podatników świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego (wszystkie dotyczyły podatku VAT). Czynności te podejmowano dla wszystkich zeznań (deklaracji) wpływających z tych podmiotów. Ich rezultatem było 35 wezwań, w tym dwa w zakresie podatku PIT. Wezwania dotyczyły m.in.: złożenia deklaracji (zeznań), przedłożenia pełnomocnictw i dokonania korekt. Dla VAT + PIT nie uzyskano efektu kwotowego. Dla VAT + CIT wynosił on odpowiednio 4,6 tys. zł<sup>83</sup> i 19,6 tys. zł. Czynności sprawdzające były realizowane w terminie nie dłuższym niż dwa lata od daty złożenia deklaracji (upływu terminu jej złożenia).
- **Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście.** W przypadku zidentyfikowanych dwóch podmiotów świadczących usługi outsourcingu pracowniczego i ośmiu korzystających z nich, po weryfikacji zaliczek i zeznań rocznych wystosowano wezwania, w tym 31 dotyczących podatku VAT (błędne ustalenie kwoty zaliczki, brak deklaracji, potrzeba ich korekty, wezwania w sprawie czynności sprawdzających) i 17 wezwań w zakresie podatku PIT-płatnik oraz CIT (wezwania do czynności sprawdzających, brak deklaracji CIT 8 i sprawozdań finansowych).
- **Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.** Otwarty obowiązek podatkowy posiadało 150.794 podatników, w tym 26.650 (17,7%) prowadzących działalność gospodarczą, spośród których trzy podmioty należące do Grupy Spółek świadczyły usługi tzw. outsourcingu pracowniczego.
- **Urząd Skarbowy w Tarnowie.** W latach 2012–2015 (do 30 września), w obszarze objętym właściwością Urzędu, pięć podmiotów korzystało lub podejrzewane było o korzystanie z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. Podmioty te złożyły deklaracje roczne o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-4R (za lata 2012–2014) w ustawowym terminie – do końca stycznia roku następującego po danym roku podatkowym.
- **Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy.** W wyniku bieżącego monitorowania stwierdzono, że jeden z podmiotów z Grupy Spółek nie złożył deklaracji rocznej PIT-4R za 2013 r. oraz VAT-7 za okres od października do grudnia 2013 r. oraz od stycznia do marca 2014 r. W związku z brakiem deklaracji wysyłano do spółki wezwanie do ich złożenia. Adresat nie podjął awizowanej przesyłki do 15 maja 2014 r. Z prowadzonej przez Urząd korespondencji z syndykiem masy upadłości wynikało, że nie dysponuje on dokumentacją finansową i osobową pracowników spółki. Zarząd spółki nie wydał syndykowi jej majątku, w tym ksiąg rachunkowych, akt osobowych i innych ewidencji prowadzonych dla celów podatkowych. Syndyk nie miał kontaktu z zarządem Spółki, w związku z czym nie był w stanie dostarczyć jakichkolwiek dokumentów ani złożyć wyjaśnień.

### 3.2.7.2. Kontrole podatkowe i ich efekty

Urzędy skarbowe dysponowały wewnętrznymi procedurami określającymi zasady typowania podatników do kontroli. Zobowiązywały one do uwzględniania priorytetów zawartych w zadaniach i wytycznych dla dyrektorów izb i naczelników urzędów skarbowych na dany rok w zakresie kontroli podatkowych, zadaniach i wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku VAT, aktualnej strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym w obszarach i podobszarach wymienionych w *Krajowych i wojewódzkich planach dyscypliny podatkowej*, a następnie w *Krajowym i Wojewódzkich planach działań*. Podmioty do kontroli podatkowych były

<sup>83</sup> Podatnik złożył korektę zwiększającą kwotę zobowiązania.



wskazywane w wyniku ustaleń poczynionych w toku czynności sprawdzających, na podstawie rezultatów analiz wykonywanych w oparciu o informacje dostępne w podsystemach komputerowych, a także danych zawartych w aktach podatkowych, z uwzględnieniem informacji i zaleceń organów nadrzędnych oraz zweryfikowanych wstępnie wpływających do urzędów informacji i doniesień. Wnioski o przeprowadzenie kontroli, poza półrocznymi planami kontroli, kierownicy komórek organizacyjnych urzędu składali bieżąco do kierownika działu kontroli.

- Do analiz wykorzystywano m.in. programy *POLTAX* z podsystemem Kontrola, *POLTAX2b*, i *e-ORUS*. W podsystemie *KONTROLA* przeprowadzano selekcję podmiotów, wykorzystując takie kryteria jak: *analizy grupowe* – według określonych przez Ministerstwo Finansów kryteriów dla poszczególnych podobszarów ryzyka i *segmentacje* – według kryteriów dla: podatników, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania podatkowego, likwidujących firmę po krótkim okresie jej działania i następnie zakładających nowe podmioty funkcjonujące w tej samej branży, płatników którzy nie dokonali wpłaty zaliczki na poczet podatku dochodowego lub płatników zatrudniających co najmniej pięciu pracowników i deklarujących do wpłaty niskie kwoty.

W badanym okresie objęte kontrolą organy podatkowe wszczęły kontrole podatkowe wobec 40 podmiotów z 60 korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. W ich wyniku ustalono uszczuplenia w podatkach PIT (płatnik) i VAT na kwotę 3.207,9 tys. zł<sup>84</sup>. Na przykład:

- **Dolnośląski Urząd Skarbowy.** W okresie objętym kontrolą podjęto siedem kontroli podatkowych, a następnie wszczęto osiem postępowań podatkowych (wszystkie wobec podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego), z tego sześć w zakresie podatku PIT i dwa podatku VAT. Kontrola w K[...]W[...] Sp. z o.o. wykazała, że nie rozliczyła ona w deklaracji VAT-7 jednej z faktur na kwotę 41,5 tys. zł netto, zawiżyła kwotę podatku naliczonego od deklaracji VAT-7 za październik 2012 r. o 61 zł, a także nie dokonała korekty z tytułu podatku VAT za maj 2013 r. Po zakończeniu kontroli wszczęto postępowania podatkowe dotyczące odpowiedzialności płatnika z tytułu pobranego i niewpłaconego podatku PIT. Podmiot korzystający z usług outsourcingowych B[...]A[...] Sp. z o.o. wniósł odwołanie od decyzji Naczelnika. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu<sup>85</sup> uchylił tę decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. W swej decyzji organ odwoławczy potwierdził prawidłowość ustaleń Naczelnika w zakresie niespełniania przez umowy zawarte przez B[...]A[...] Sp. z o.o. z R[...] Sp. z o.o. wymagań wynikających z art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Naczelnik w decyzji z 6 sierpnia 2015 r., w wyniku zakończonego postępowania podatkowego w B[...]A[...] Sp. z o.o., orzekł o odpowiedzialności podatkowej płatnika z tytułu niepobranych i niewpłaconych zaliczek na PIT za okres od stycznia do sierpnia 2012 r., co skutkowało określeniem zaległości z tego tytułu na kwotę 62,6 tys. zł.
- **Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście.** W przypadku ośmiu podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego, Urząd – po analizie i wykonaniu czynności sprawdzających – przewidywał przeprowadzenie czterech kontroli. Trzy nie doszły jednak do skutku: w firmie I –TK z powodu śmierci jedynego właściciela i reprezentanta spółki, w M. i P. ze względu na jej ekonomikę; w firmie P-D z powodu braku kontaktu z firmą (wystosowano 6 wezwań do złożenia deklaracji i 2 wezwania do stawienie się osób reprezentujących firmę). Natomiast w wyniku kontroli w firmie T. F. (zakończonej 3 lipca 2015 r.) ustalono uszczuplenie w podatku VAT za 2012 r. na kwotę 1.371,3 tys. zł. Podatnik nie odwołał się od wyników kontroli.
- **Urząd Skarbowy w Dębicy.** W wyniku kontroli w ośmiu podmiotach korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego stwierdzono, że umowy zawarte przez te podmioty ze spółkami z Grupy Spółek (firmą R. sp. z o.o., K.U.K., S. sp. z o.o.), były nieważne z mocy prawa, ponieważ zawarto je z naruszeniem art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy<sup>86</sup>. Stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 467,3 tys. zł, w tym z tytułu zobowiązań płatnika – 97,5 tys. zł, z tytułu podatku dochodowego (-) 8,0 tys. zł (nadpłata) oraz z tytułu podatku VAT – 377,8 tys. zł. Według stanu na koniec grudnia 2015 r., żadnego z ośmiu postępowań podatkowych nie zakończono.

<sup>84</sup> Faktyczna kwota uszczupleń będzie znana po zakończeniu procedury odwoławczej i rozpatrzeniu spraw w sądzie.

<sup>85</sup> Działając na podstawie art. 232 § 2 Ordynacji podatkowej.

<sup>86</sup> Były pozorne i przez to nieważne, a ponadto zawarto je w celu obejścia prawa, w związku z czym były też nieważne – art. 83 i 58 § 1 Kodeksu cywilnego.

- **Urząd Skarbowy w Tarnowie.** Systematycznie dokonywano czynności sprawdzających. W uzasadnionych przypadkach wszczynano też kontrole podatkowe. W rezultacie kontroli trzech podmiotów korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego oraz postępowań podatkowych, w jednym przypadku zobowiązanie podatkowe w kwocie 12,5 tys. zł zostało uregulowane, a w dwóch innych wydano 43 decyzje orzekające o odpowiedzialności podatkowej płatnika oraz określono należność z tytułu niewpłaconego podatku PIT na 301,8 tys. zł. Do 4 grudnia 2015 r. do Urzędu nie wpłynęły odwołania od tych decyzji.
- **Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy.** Stwierdzono w czasie kontroli podmiotu korzystającego z usług tzw. outsourcingu pracowniczego odliczenie podatku VAT w kwocie 32,4 tys. zł z faktury za te usługi<sup>87</sup>. Stanowisko Urzędu o istnieniu nieważnej czynności prawnej było kwestionowane przez pełnomocnika podatnika w zgłoszonych zastrzeżeniach. Zostało ono utrzymane, o czym poinformowany został podatnik. Postępowanie podatkowe zawieszono postanowieniem Naczelnika Urzędu z 19 listopada 2015 r., ze względu na konieczność rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez sąd. Pozew o ustalenie, czy w przypadku umowy podpisanej przez podatnika doszło do przejścia zakładu pracy, o którym mowa w art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, został przesłany do Sądu Okręgowego w Poznaniu w dniu 6 listopada 2015 r.
- **Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy.** W latach 2013–2014 przeprowadzono trzy kontrole u podatników korzystających z usług tzw. outsourcingu pracowniczego (F. Sp. z o.o., T. Sp. z o.o. i S. Sp. z o.o.), w wyniku których ustalono zobowiązania podatkowe w podatku VAT w kwocie 440,9 tys. zł. W czasie kontroli NIK akta tych spraw znajdowały się we właściwych sądach, w związku z toczącymi się postępowaniami.

Organy podatkowe właściwe dla podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego z Grupy Spółek wielokrotnie podejmowały działania zmierzające do wszczęcia kontroli podatkowych<sup>88</sup>. Nie zawsze było to jednak możliwe. Osoby reprezentujące spółki nie stawiały się w miejscu prowadzenia kontroli. Ponadto pod koniec 2012 r. Prokuratura Okręgowa we Wrocławiu zabezpieczyła dokumentację firm z Grupy Spółek. W związku z tym rozpoczęte kontrole podatkowe do grudnia 2015 r. nie zostały zakończone. Np.:

- **Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.** W dniu 21 kwietnia 2010 r. Naczelnik Urzędu wszczął postępowanie kontrolne wobec podmiotu z Grupy Spółek świadczącego usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego (za okresu od 1 maja 2009 r. do 15 marca 2010 r.), w zakresie poprawności danych ewidencyjnych tego podmiotu. Ustalenia kontroli umożliwiły m.in. zakwalifikowanie prowadzonej działalności gospodarczej do kategorii przedsiębiorcy – osoby fizycznej, która nie dopełniała obowiązku rejestracji, naruszając przepisy prawa zobowiązujące podatników podatku VAT do aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym<sup>89</sup>. W planie kontroli na II półrocze 2012 r. Urząd przewidział ponownie kontrolę w tej firmie w zakresie rozliczenia z budżetem państwa z tytułu PIT-4R – za lata 2009–2010. Kontrola nie została podjęta, ponieważ dokumentacja firm powiązanych z Z.K. została zabezpieczona w listopadzie 2012 r. przez Prokuraturę Okręgową we Wrocławiu, prowadzącą śledztwo m.in. a podstawie zawiadomień złożonych przez Urząd 23 lipca oraz 1 i 12 października 2012 r. W kwietniu 2013 r., w związku z informacją o odstąpieniu przez urząd kontroli skarbowej od kontroli w firmie oraz informacjami o prowadzeniu przez ten podmiot w dalszym ciągu działalności gospodarczej, Naczelnik podjął decyzję o przeprowadzeniu kontroli w zakresie podatku VAT za miesiące od grudnia 2012 r. do lutego 2013 r. (za okres, za który dokumenty nie zostały zabezpieczone przez Prokuraturę). W dniu 23 kwietnia 2013 r. pracownicy Urzędu podjęli próbę wszczęcia kontroli, jednak bezskutecznie (kontrolujących nie dopuszczono do dokumentacji i uniemożliwiono jej przeprowadzenie). Czynności podejmowane w tym względzie nie przyniosły rezultatu. W listopadzie 2013 r. Urząd skutecznie wszczął kontrolę podatkową w firmie. Prowadzona była w okresie od 14 listopada 2013 r. do 15 lipca 2015 r. w zakresie podatku PIT (PIT-4R) za lata 2009–2012 oraz podatku VAT za lata 2010–2012 wobec Z. K. W wyniku kontroli ustalono m.in. zobowiązania podatkowe wynikające z wystawionych faktur VAT z wykazanym podatkiem za okres od stycznia do 31 grudnia 2010 r. w kwocie 3.236,3 tys. zł. Według stanu na 17 grudnia 2015 r. prowadzone były wobec tego podatnika kontrole w zakresie podatku VAT za lata 2011–2012.

<sup>87</sup> W ocenie urzędu, kwota ta nie stanowiła podstawy do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktury, gdyż potwierdzała czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 § 1 i 83 Kodeksu cywilnego (art. 88 ust. 3a pkt 4c ustawy o podatku VAT).

<sup>88</sup> W myśl art. 284 § 1 Ordynacji podatkowej, następuje to przez doręczenie kontrolowanemu lub osobie przez niego upoważnionej upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej.

<sup>89</sup> Art. 9 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2016 r. poz. 476, ze zm.). Przepis ten zobowiązuje podatników do aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym (stwierdzono brak aktualnego wypisu z rejestru handlowego, aktualizacji miejsc prowadzonej działalności gospodarczej oraz danych o rachunkach bankowych).

- **Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy.** W marcu 2013 r. podjęto czynności kontrolne w jednej z firm z Grupy Spółek; kontrolą objęto okres od listopada 2012 r. do lutego 2013 r. Do 26 listopada 2015 r. kontroli nie została zakończona, m.in. z powodu braku kontaktu z osobami reprezentującymi spółkę i dokumentacji pozwalającej na prowadzenie kontroli.

### 3.2.7.3. Egzekucja należności podatkowych

Urzędy skarbowe podejmowały działania windykacyjne i prowadziły egzekucję zobowiązań rzetelnie, zarówno w odniesieniu do firm świadczących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego, jak i korzystających z tych usług. We wszystkich badanych przypadkach kwoty zaległości wskazane w tytułach wykonawczych odpowiadały kwotom wynikającym z deklaracji podatkowych i ewidencji podatkowej – konta płatnika. Wystawione tytuły wykonawcze były bezzwłocznie przekazywane do działów egzekucyjnych, z wyjątkiem opisanego niżej przypadku.

- **Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej.** Według stanu na 30 września 2015 r., zaległości w kwocie 550,5 tys. zł posiadało pięć z 26 podmiotów podających przy rejestracji działalności gospodarczej kody: 78.20.Z, 78.10.Z i 78.30.Z<sup>90</sup>. Podmiot, który posiadał największe zaległości (548,1 tys. zł) od 16 lutego 2015 r. nie podlegał właściwości Urzędu. Zaległości dotyczyły podatku VAT za 4 kw. 2014 r., podatku CIT i zaliczek na podatek dochodowy (płatnik). Na zaległości te wystawiono sześć tytułów wykonawczych, z czego pięć bezzwłocznie. Dwa z sześciu tytułów po ich wystawieniu przekazano niezwłocznie do innego organu egzekucyjnego, zgodnie z jego właściwością. Natomiast przez okres 8 miesięcy, od zmiany właściwości organu egzekucyjnego, Naczelnik Urzędu nie przesłał czterech z sześciu wystawionych tytułów do innego organu egzekucyjnego zgodnie z właściwością, mimo iż inne tytuły wykonawcze wystawione po dacie zmiany właściwości tej spółki były przekazywane bieżąco. P (...) sp. z o.o. 16 lutego 2015 r. zmieniła właściwość miejscową na I Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej, zaś pracownicy Działu Egzekucji Administracyjnej nie dostrzegli zmiany danych adresowych tej spółki i dopiero 27 listopada 2015 r., tj. podczas kontroli NIK, przekazali tytuły wykonawcze do realizacji zgodnie z właściwością.

Egzekucję zaległych należności podatkowych w kwocie 58.859,4 tys. zł od podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego, tj. podmiotów z Grupy Spółek, prowadziły trzy urzędy skarbowe. W wyniku działań przedegzekucyjnych i egzekucyjnych wobec tych firm, uzyskano należności w łącznej kwocie 6.194,2 tys. zł (tj. 10,5% zaległych należności podatkowych).

W okresie objętym kontrolą trzy urzędy skarbowe (Dolnośląski, Warmińsko-Mazurski oraz Kraków Stare Miasto) prowadziły egzekucję należności podatkowych od pięciu podmiotów korzystających z usług tzw. Outsourcingu pracowniczego oferowanych przez firmy z Grupy Spółek.

- **Dolnośląski Urząd Skarbowy** podejmował działania egzekucyjne w dwóch spółkach (B[...]A[...] Sp. z o.o. i K[...]W[...] Sp. z o.o.), których zadłużenie wobec budżetu państwa wyniosło 157,1 tys. zł, w tym z tytułu podatku PIT – 132,8 tys. zł. W wyniku tych działań nie wyegzekwowano żadnych kwot należności podatkowych. Niska skuteczność egzekwowania zobowiązań z decyzji ostatecznych wydanych wobec tych podmiotów wynikała z braku kontaktu ze spółkami w trakcie postępowań podatkowych.
- **Urząd Skarbowy Kraków Stare Miasto** od listopada 2013 r. do listopada 2015 r. wyegzekwował od firmy O-ga I-tur łącznie kwotę 414,8 tys. zł. Egzekucję, na podstawie 26 tytułów wykonawczych, przeprowadzono przez zajęcie rachunku bankowego i wierzytelności.

W pozostałych kontrolowanych urzędach skarbowych nie prowadzono egzekucji należności podatkowych, w związku z niezakończonymi postępowaniami podatkowymi.

<sup>90</sup> Kod 78.20.Z – Działalność agencji pracy tymczasowej; 78.10.Z – Działalność związana z wyszukiwaniem pracy i pozyskiwaniem pracowników; 78.30.Z – Pozostała działalność związana z udostępnianiem pracowników.

#### 3.2.7.4. Nadzór nad działalnością urzędów skarbowych

Od października 2013 r. izby skarbowe bieżąco przekazywały kontrolowanym urzędom skarbowym materiały i informacje dotyczące usług tzw. outsourcingu pracowniczego, przygotowane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu (koordynatora działań w zakresie tzw. outsourcingu pracowniczego) i Ministerstwo Finansów.

- Przekazane materiały zawierały m.in.:
  - informację o narastającym zagrożeniu funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych przedsiębiorców oferujących obniżenie kosztów pracowniczych z wykorzystaniem instytucji outsourcingu personalnego, wraz z listą podmiotów podejrzanych o udział w procederze;
  - zobowiązanie organów podatkowych do systematycznego, comiesięcznego informowania o stanie spraw w rozbiciu na poszczególne podmioty gospodarcze uczestniczące w procedurze oszustw podatkowych z wykorzystaniem instytucji outsourcingu pracowniczego;
  - wskazówki dotyczące sposobu postępowania organów podatkowych w razie ujawnienia przypadków nieuczciwego obniżania kosztów pracowniczych przez stosowanie outsourcingu;
  - zasady postępowania i koordynacji w zakresie współpracy między naczelnikami urzędów skarbowych i dyrektorami izb skarbowych, a jednostkami ZUS dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podmiotów, które skorzystały z ofert spółek zaangażowanych w proceder tzw. outsourcingu pracowniczego;
  - opis sposobu użytkowania rejestru *Ewidencja Outsourcing – Ulgi*;
  - harmonogram działań podejmowanych przez organy podatkowe w kraju wobec kontrahentów podmiotów oferujących usługi outsourcingu personalnego, w którym ustalono terminy m.in. wszczęcia i zakończenia postępowania podatkowego (odpowiednio do 29 lutego 2016 r. i do 30 listopada 2016 r.);
  - informację o wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu. W czerwcu 2015 r. Izba Skarbowa we Wrocławiu poinformowała o opublikowaniu na stronie internetowej centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych wyroku tego sądu<sup>91</sup> wraz z uzasadnieniem, oddalającym skargę podatnika korzystającego z usług spółek outsourcingowych. Sąd utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby orzekającą o odpowiedzialności podatkowej płatnika za niepobrany i niewpłacony podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłat ze stosunku pracy.

Kontrolowane urzędy skarbowe korzystały z informacji i zaleceń, w tym przekazywanych przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, odnośnie zamieszczenia na stronach internetowych i intranetowych komunikatów o *narastającym zagrożeniu funkcjonowania w obrocie gospodarczym nieuczciwych przedsiębiorców, oferujących obniżenie kosztów pracowniczych w postaci zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne z wykorzystaniem instytucji outsourcingu personalnego*. Ponadto kierowały one do lokalnych organizacji przedsiębiorców i pracodawców pisma informujące o tym procederze, a także organizowały spotkania z lokalnymi przedsiębiorcami i informowały o nim podatników podczas wykonywania czynności urzędowych.

W okresie objętym kontrolą kontrolowane urzędy skarbowe nie kierowały do Ministerstwa Finansów pytań dotyczących egzekwowania należności pieniężnych wynikających z zatrudnienia pracowników w ramach umów outsourcingowych.

W latach 2012–2015 Ministerstwo Finansów i izby skarbowe nie prowadziły w urzędach skarbowych kontroli w przedmiocie prawidłowości dochodzenia należności i działań egzekucyjnych wobec podmiotów oferujących usługi z zakresu tzw. outsourcingu pracowniczego i korzystających z tych usług. Działalność takich podmiotów nie była także wskazana przez Ministerstwo w priorytetowych obszarach działania podlegających szczególnemu zainteresowaniu organów podatkowych w latach 2012–2015<sup>92</sup>.

<sup>91</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 17 kwietnia 2015 r. (sygn. I SA/Wr 189/15).

<sup>92</sup> Zawartych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej na lata 2012–2013 i w Krajowym Planie Działania na lata 2014–2015.

### 3.2.8. Pomoc dla przedsiębiorców w spłacie należności z tytułu składek i zobowiązań podatkowych

**1.** Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>93</sup> wprowadziła możliwość rozłożenia spłaty należności na raty, obejmującą także część należności finansowanych przez ubezpieczonych. W związku z powyższym, z dniem 1 grudnia 2015 r., Zakład wprowadził<sup>94</sup> do stosowania w oddziałach *Zasady rozpatrywania spraw z zakresu odraczania terminu płatności składek, umarzania i rozkładania na raty należności z tytułu składek oraz kosztów egzekucyjnych*:

- Zasady umożliwiają odraczanie terminu płatności oraz umarzania i rozkładania na raty należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, FP, FGŚP oraz FEP, a także umarzanie i rozkładanie na raty kosztów egzekucyjnych od należności z tytułu składek, powstałych w wyniku prowadzenia egzekucji administracyjnej przez dyrektora oddziału będącego organem egzekucyjnym.

Złożonych zostało 40 wniosków o rozłożenie należności z tytułu składek na raty, z których 27 zostało rozpatrzonych przez ZUS pozytywnie<sup>95</sup>. Zawarto ogółem 23 umowy o rozłożenie należności z tytułu składek na raty (kwota objęta ulgą wynosiła 3.447,3 tys. zł, w tym środki FUS – 2.629,1 tys. zł), z czego 15 obejmowało co najmniej w części należności powstałe w wyniku tzw. outsourcingu pracowniczego (kwota objęta ulgą – 3.371,7 tys. zł, w tym środki FUS – 2.582,8 tys. zł).

**2.** Ministerstwo Finansów 26 maja 2015 r. przekazało izbom skarbowym do stosowania, opracowane we współpracy z Oddziałem ZUS we Wrocławiu, *Zasady postępowania i koordynacji w zakresie współpracy między naczelnikami urzędów skarbowych oraz dyrektorami izb skarbowych a jednostkami ZUS dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podmiotów, które skorzystały z oferty spółek zaangażowanych w proceder pozornego outsourcingu pracowniczego*.

- Wskazywały one m.in. na możliwość uzyskania od organu podatkowego ulgi w spłacie należności podatkowych<sup>96</sup>, przez odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie jego zapłaty na raty, odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. W *Zasadach określono m.in., że wnioski i rozstrzygnięcia urzędów skarbowych będą ewidencjonowane w tzw. Ewidencji Ulgi Outsourcing (EUO)*.

W okresie od 1 stycznia do 30 września 2015 r. w systemie tym zaewidencjonowano 8 wniosków w sprawie przyznania ulgi w spłacie należności podatkowych na kwotę 456 tys. zł, w tym z tytułu odsetek – 85,6 tys. zł. W jednym przypadku organ podatkowy orzekł o umorzeniu postępowania, w dwóch przypadkach wydał postanowienie bez rozpatrzenia, a w pięciu przypadkach dokonał rozłożenia na raty kwoty 247,0 tys. zł należności podatkowych wraz z odsetkami. Na podstawie danych z tego systemu, do 10 dnia każdego miesiąca, sporządzane jest sprawozdanie dla Ministerstwa Finansów.

Wnioski o udzielenie ulgi od podmiotów świadczących usługi tzw. outsourcingu pracowniczego lub korzystających z takich usług wpłynęły (w okresie objętym kontrolą) do czterech z piętnastu kontrolowanych urzędów skarbowych.

- **Dolnośląski Urząd Skarbowy.** Firma K[...]W[...] Sp. z o.o. złożyła w listopadzie i grudniu 2013 r. podania o rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej z tytułu podatku od towarów i usług za 2013 r. wraz z odsetkami za zwłokę (art. 67a §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Naczelnik Urzędu, postanowieniami z 17 grudnia 2013 r. i 31 stycznia 2014 r.<sup>97</sup>, pozostawił wnioski bez rozpatrzenia, ponieważ spółka nie odpowiedziała w terminach wskazywanych w wezwaniach.

<sup>93</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 689.

<sup>94</sup> Zarządzenie nr 72 Prezesa ZUS z 27 listopada 2015 r.

<sup>95</sup> W tym 17 dotyczyło w części należności powstałych w wyniku tzw. outsourcingu pracowniczego.

<sup>96</sup> W formach wskazanych w art. 67a §1 ustawy Ordynacja podatkowa.

<sup>97</sup> Jak wyżej – wydanymi na podstawie art. 169 § 4.

- **Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.** Spółka r. z Grupy Spółek złożyła dwa wnioski o udzielenie ulg w spłacie zaległości podatkowych 13 kwietnia 2012 r. w sprawie rozłożenia na raty podatku od towarów i usług za miesiące styczeń i luty 2012 r. w kwocie 648,5 tys. zł, wraz z odsetkami oraz 21 maja 2012 r. w sprawie odroczenia zapłaty zaległości podatkowej w wysokości 180,3 tys. zł. z tytułu podatku od towarów i usług za okres luty – 12 czerwca 2012 r. Po analizie wniosków Naczelnik Urzędu stwierdził, iż nie spełniają one obowiązujących wymogów<sup>98</sup> określonych w art. 169 §1 Ordynacji podatkowej, w związku, z czym pozostawiono je bez rozpatrzenia.
- **Urząd Skarbowy w Dębicy.** Podatnik Z. M. r. G. W. i wsp. Sp. j. 4 sierpnia 2015 r. 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 r. (wraz ze skorygowaniem zobowiązań przez podatnika). Naczelnik Urzędu wydał decyzję o rozłożeniu na raty 27 sierpnia 2015 r. Zaległości podatkowe: w podatku od towarów i usług rozłożono na 18 rat.
- **Urząd Skarbowy w Tarnowie.** W dniu 14 sierpnia 2014 r. wpłynął wniosek o rozłożenie na raty zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (płatnik) za okres od marca 2012 r. do kwietnia 2013 r., w kwocie (wraz z odsetkami) 12,3 tys. zł, od podmiotu (FPH M-U), który po kontroli podatkowej dobrowolnie złożył w Urzędzie korekty deklaracji PIT-4R za lata 2012–2013. Naczelnik Urzędu wezwał podmiot do usunięcia we wniosku braków formalnych i przedstawienia dowodów m.in. związanych z udzielaniem pomocy publicznej, w terminie określonym w art. 169 ust. 1 Ordynacji podatkowej. W związku z niedostarczeniem żądanych dowodów, w tym terminie wydane zostało (art. 169 ust. 1 i 4 Ordynacji podatkowej) – postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia. Podatnik zrezygnował z dalszych starań o udzielenie ulgi i 8 września 2014 r. uregulował w całości zobowiązanie.

W ocenie NIK, skontrolowane urzędy prawidłowo przeprowadziły postępowania związane z udzielaniem ulg podatkowych w związku z zaległościami wynikającymi z korzystania z usług tzw. outsourcingu pracowniczego. W postępowaniach tych analizowane były przesłanki zarówno ważnego interesu podatnika, jak i interesu publicznego.

---

<sup>98</sup> Jak wyżej – art. 169 §1.

### 4.1 Organizacja i metodyka kontroli

Kontrola, którą objęto prawidłowość działań ZUS i organów skarbowych w zakresie dochodzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i należności podatkowych wynikających z zatrudniania pracowników w ramach tzw. umów outsourcingowych, koncentrowała się na badaniu tych działań, zarówno w stosunku do podmiotów z Grupy Spółek, jak i przedsiębiorców, którzy zawarli z tymi podmiotami umowy cywilnoprawne. Podstawą dla dokonania ocen wynikających z celów kontroli były badania kontrolne, przeprowadzone w 15 oddziałach i Centrali ZUS oraz w 15 urzędach skarbowych i Ministerstwie Finansów. W doborze podmiotów do kontroli uwzględniono te spośród oddziałów ZUS, które w obszarze swojego działania wydały największą liczbę decyzji (o obowiązku opłacania składek) przedsiębiorcom, którzy skorzystali z oferty podmiotów z Grupy Spółek. Urzędy skarbowe wytypowano po rozpoczęciu kontroli w oddziałach ZUS, przy zastosowaniu kryterium największej liczby przedsiębiorstw, w stosunku do których ZUS podjął działania zmierzające do ustalenia płatnika składek. Sprawy i dokumenty do kontroli dobrano, w zależności od kontekstu, w sposób celowy lub metodą prostego doboru losowego.

Przy pobieraniu w oddziałach ZUS i urzędach skarbowych, dla celów kontroli, dokumentów z danymi osobowymi<sup>99</sup> oraz dokumentów, które są objęte tajemnicą skarbową<sup>100</sup> (dotyczących zaległości z tytułu składek konkretnych płatników, takich jak indywidualne dane w dokumentach składanych do ZUS, aktach dokumentujących czynności egzekucyjne itp.), zostały one zanonimizowane, przez pozbawienie ich cech umożliwiających ustalenie tożsamości osób, których dokumenty te dotyczą.

Kontrolę, w okresie od 29 września 2015 r. do 18 stycznia 2016 r., przeprowadziły: Departament Pracy, Spraw Społecznych i Rodziny, Departament Budżetu i Finansów oraz Delegatury NIK w: Katowicach, Krakowie, Olsztynie, Poznaniu, Rzeszowie, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu.

### 4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Kontrolę przeprowadzono w 32 jednostkach. Do kierowników tych jednostek skierowano wystąpienia pokontrolne, zawierające łącznie 18 wniosków pokontrolnych. Do ocen, uwag i wniosków zawartych w wystąpieniach zastrzeżenie złożyła Członek Zarządu p.o. Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz 5 dyrektorów oddziałów ZUS. Uchwałami Komisji Rozstrzygającej NIK zastrzeżenia te zostały w części uwzględnione.

Wnioski pokontrolne przedstawione kierownikom skontrolowanych jednostek dotyczyły w szczególności:

#### 1. Centrala ZUS: wnioski nie były formułowane.

NIK zwróciła jednak uwagę, że Członek Zarządu ZUS, w odpowiedziach udzielanych Podsekretarzowi Stanu w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej, przez omyłkę informował, iż Zakład w 2012 r. wszczął postępowanie egzekucyjne wobec spółki K.U.K.-E.F.I.

<sup>99</sup> Art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 922).

<sup>100</sup> Art. 293-294 ustawy – Ordynacja podatkowa, art. 34 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.) oraz art. 15 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2016 r. poz. 476, ze zm.).

**2. Ministerstwo Finansów:** podjęcia działań dla maksymalnego skrócenia i usprawnienia procesu identyfikowania zorganizowanego pomniejszania przez przedsiębiorców należnych danin publicznych.

NIK jednocześnie zwróciła uwagę na okoliczności towarzyszące podpisywaniu przez przedsiębiorców umów z podmiotami oferującymi usługi tzw. outsourcingu pracowniczego. Nie zwracali się oni z wnioskami do uprawnionych organów o wydanie interpretacji prawa podatkowego, a od podjęcia decyzji o zmianie formy zatrudnienia pracowników do czasu wypracowania zasad postępowania organów podatkowych wobec tych przedsiębiorców, nastąpił znaczny upływ czasu. Postępowanie organów podatkowych wobec przedsiębiorców korzystających ze wspomnianych usług będzie można ocenić dopiero po 2016 r., tj. po wydaniu decyzji podatkowych. Zgodnie z przyjętym harmonogramem działań tych organów, decyzje wymiarowe zostaną wydane do 30 listopada 2016 r.

**3. Oddziały ZUS:** podjęcia działań zapewniających:

- wydawanie decyzji prawidłowo określających faktycznego płatnika składek na ubezpieczenia społeczne;
- udzielanie osobom ubezpieczonym rzetelnych odpowiedzi na kierowane do ZUS pytania odnośnie odprowadzania za nich składek na ubezpieczenia społeczne przez płatników składek do tego ustawowo zobowiązanych;
- niezwłoczne wdrażanie egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne w stosunku do płatników, dla których uprawomocniły się, w wyniku zaskarżenia decyzji do sądu, wydane przez ZUS decyzje wskazujące tych płatników;
- sprawne prowadzenie postępowań wyjaśniających, w celu ustalenia płatników składek na ubezpieczenia społeczne w sprawach dotyczących tzw. outsourcingu pracowniczego;
- niezwłoczne wystawianie tytułów wykonawczych w tych przypadkach, w których łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnych, przekroczyła dziesięciokrotność kosztów upomnienia;
- podejmowanie, bez zbędnej zwłoki, działań dla ustalenia płatników składek na ubezpieczenia społeczne w związku ze zjawiskiem outsourcingu pracowniczego oraz konsekwentne stosowanie przepisów prawa, w tym ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, Kodeksu postępowania administracyjnego, a także procedur wewnętrznych ZUS;
- zweryfikowanie prawidłowości zgłoszeń ubezpieczonych przez podmioty z Grupy Spółek, a także inne podmioty zaangażowane w proceder pozornego przejmowania pracowników innych przedsiębiorców, zaś w przypadku stwierdzenia takich praktyk, wyegzekwowanie należnych składek na ubezpieczenia społeczne od faktycznych ich płatników;
- czynny udział stronom w postępowaniach dotyczących podlegania ubezpieczeniom społecznym oraz informowania ich o przysługujących im uprawnieniach;
- skorygowanie wartości odpisu przedawnionych należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za lata 2001–2002.

**4. Urzędy skarbowe:** podjęcia działań w celu:

- ponownego przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontrolnych wobec podmiotów, które podpisały umowy outsourcingowe, dla ustalenia liczby pracowników przejętych przez podmioty świadczące usługi outsourcingowe oraz kwot nieodprowadzonych za tych pracowników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych;



- zapewnienia prawidłowego zaliczenia wyegzekwowanych należności w kwocie 1.276,3 tys. zł od jednej z firm z Grupy Spółek na poczet właściwych zaległości podatkowych;
- niezwłocznego sprawdzenia, wprowadzenia i zatwierdzenia kontroli zakończonych do podsystemu KONTROLA;
- zapewnienia pełnej realizacji regulacji wewnętrznych, określających procedury postępowania w zakresie sporządzania i przekazywania zawiadomień o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórki organizacyjnej właściwej w sprawach karnych skarbowych.

Z odpowiedzi udzielonych przez kierowników jednostek kontrolowanych wynika, że podjęto działania dla wykonania 18 wniosków: 5 z nich już zrealizowano, a 7 znajdowało się w fazie realizacji.

#### **4.3** Finansowe rezultaty kontroli

W wyniku kontroli zidentyfikowano nieprawidłowości skutkujące finansowymi rezultatami kontroli na kwotę ogółem 1.276,3 tys. zł.

## Analiza stanu prawnego

**1.** Konstytucja RP stanowi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, zaś podstawą ustroju gospodarczego RP jest społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych. Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Konstytucja RP stanowi też, że praca znajduje się pod ochroną RP, a państwo sprawuje nadzór nad warunkami wykonywania pracy. Ponadto obywatel ma konstytucyjne prawo do zabezpieczenia społecznego w razie niezdolności do pracy ze względu na chorobę lub inwalidztwo oraz po osiągnięciu wieku emerytalnego, a zakres i formy zabezpieczenia społecznego określa ustawa<sup>101</sup>.

**2.** W polskim prawie nie zdefiniowano pojęcia outsourcingu. Usługi w ramach potocznie określanego outsourcingu świadczyć mogą nie tylko agencje zatrudnienia, lecz także firmy zawierające umowy o świadczenie usług, polegających na przekazaniu przez jedne firmy innym firmom realizacji swoich zadań lub tylko przejęcia samych pracowników.

**3.** Warunki i zasady prowadzenia agencji zatrudnienia określa ustawie o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy<sup>102</sup>. Prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług agencji zatrudnienia jest działalnością regulowaną<sup>103</sup> i wymaga wpisu do rejestru agencji zatrudnienia<sup>104</sup>. Agencje zatrudnienia mogą świadczyć usługi w zakresie: pośrednictwa pracy (na terenie RP i poza granicami kraju), doradztwa personalnego, poradnictwa zawodowego i pracy tymczasowej, polegającej na zatrudnianiu pracowników tymczasowych i kierowaniu tych pracowników oraz osób niebędących pracownikami do wykonywania pracy tymczasowej na rzecz i pod kierownictwem pracodawcy użytkownika, na zasadach określonych w przepisach o zatrudnieniu pracowników tymczasowych.

Wpisu podmiotu prowadzącego agencję zatrudnienia do Rejestru Agencji Zatrudnienia dokonuje marszałek województwa<sup>105</sup>. Rejestr podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia jest jawny<sup>106</sup>. Przed dokonaniem wpisu do rejestru, marszałek może m.in. dokonać sprawdzenia faktów podanych we wniosku lub wezwać podmiot do dostarczenia określonych ustawowo dokumentów<sup>107</sup>. Marszałek sprawuje też kontrolę w zakresie przestrzegania warunków prowadzenia agencji zatrudnienia<sup>108</sup>. Podmioty wpisane do Rejestru Agencji Zatrudnienia zobowiązane są do składania informacji z działalności<sup>109</sup>. Podmiot może zostać wykreślony z rejestru na własny wniosek lub w przypadku naruszenia przepisów regulujących działalność agencji zatrudnienia<sup>110</sup>.

<sup>101</sup> Art. 7, art. 20, art. 22, art. 24 i art. 67 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>102</sup> Art. 18–19k ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2016 r. poz. 645, ze zm.).

<sup>103</sup> W rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, ze zm.).

<sup>104</sup> Wpisowi do rejestru podlega również wykonywanie tych usług, z wyłączeniem pracy tymczasowej, przez jednostki samorządu terytorialnego, szkoły wyższe, stowarzyszenia, fundacje, organizacje społeczne, zawodowe i inne, których statutowym celem jest świadczenie tych usług.

<sup>105</sup> Marszałek województwa właściwego dla siedziby podmiotu ubiegającego się o wpis. Wydaje on Certyfikat o dokonaniu wpisu podmiotu do rejestru podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia – por. art. 18 ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

<sup>106</sup> Prowadzony jest w formie elektronicznej i dostępny w serwisie: [kraz.praca.gov.pl](http://kraz.praca.gov.pl)

<sup>107</sup> Art. 18d–18k ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

<sup>108</sup> Jak wyżej – art. 19, art. 19e i 19f.

<sup>109</sup> W terminie do 31 stycznia każdego roku za rok poprzedni. Zakres informacji określa zał. nr 3 do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 30 lipca 2013 r. w sprawie działalności agencji zatrudnienia (Dz. U. z 2013 r. poz. 899).

<sup>110</sup> Art. 18m ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

Zasady zatrudnienia pracowników tymczasowych przez pracodawcę będącego agencją pracy tymczasowej, a także zasady kierowania tych pracowników i osób niebędących pracownikami agencji do wykonywania pracy tymczasowej na rzecz pracodawcy użytkownika, reguluje ustawa o zatrudnianiu pracowników tymczasowych<sup>111</sup>. Skutki przejęcia zakładu pracy lub jego części wykraczają niejednokrotnie poza obszar poszczególnych krajowych porządków prawnych. Dlatego regulacja ochrony interesów pracowniczych jest również przedmiotem prawa europejskiego<sup>112</sup>.

**4.** Prawną sytuację pracownika zatrudnionego w zakładzie pracy, który przechodzi do innego pracodawcy w całości lub części, reguluje art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy. Podstawową przesłanką zastosowania tego przepisu jest faktyczne przejęcie władztwa nad zakładem pracy przez nowy podmiot powodujące, że pracownicy świadczą pracę na rzecz podmiotu innego niż dotychczasowy<sup>113</sup>. Nowy pracodawca nabywa na zasadzie następstwa prawnego wszelkie prawa wynikające z nawiązanych stosunków pracy z poprzednim pracodawcą oraz przechodzą na niego wszystkie obowiązki wobec przejętych pracowników, jakie ciążyły na poprzednim pracodawcy.

Faktyczna i prawna ocena przejęcia części zakładu pracy, w trybie art. 23<sup>1</sup> Kodeksu pracy, należy do sądu pracy. Sąd Najwyższy stwierdził<sup>114</sup>, że dokonanie przez sąd oceny, czy nastąpiło przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, polegającej na subsumcji ustalonego stanu faktycznego do normy wynikającej z art. 23<sup>1</sup> §1 Kodeksu pracy, wymaga:

- zidentyfikowania przez sąd zakładu pracy lub jego części (jednostki gospodarczej), będącej przedmiotem przejścia i ustalenia, czy występuje dostatecznie wyodrębniona jednostka, którą można uznać za zorganizowane połączenie zasobów, którego celem jest prowadzenie działalności gospodarczej;
- ustalenie przez sąd rodzaju jednostki, która jest przedmiotem przejścia w danej sprawie, w szczególności, czy jest to jednostka, którą konstytuuje przede wszystkim zespół pracowników, czy też o jej wyodrębnieniu przesądzają składniki materialne;
- zbadania przez sąd, czy jednostka ta zachowała tożsamość po przejściu usługi, czy jej działanie jest rzeczywiście kontynuowane lub podjęte ponownie przez nowego pracodawcę. Dla jednostki, której funkcjonowanie opiera się głównie na składnikach materialnych, decydujące jest przejęcie zasobów materialnych, nawet gdy nie przejęto większości zasobów pracy.

**5.** ZUS, w skład którego wchodzi centrala i terenowe jednostki organizacyjne, jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną. Nadzór nad zgodnością działań ZUS z przepisami prawa sprawuje minister właściwy ds. zabezpieczenia społecznego<sup>115</sup>. Organami ZUS są: Prezes, Zarząd, którego przewodniczącym z urzędu jest Prezes i Rada Nadzorcza<sup>116</sup>. ZUS realizuje m.in. przepisy o ubezpieczeniach społecznych, w zakresie: stwierdzania i ustalania obowiązku ubezpieczeń społecznych, ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych oraz ich wypłacania, chyba że obowiązki te wykonują płatnicy składek; wymierzania i pobierania składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych

<sup>111</sup> Ustawa z dnia 9 lipca 2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 360).

<sup>112</sup> Sprawie tej poświęcono specjalną dyrektywę z 1977 r. (77/187/EWG ze zmianą z 1998 r., 98/50/WE), zastąpioną następnie dyrektywą z 12 marca 2001 r. (2001/23/WE – Dz. Urz. UE. L 82 z 22.03.2001, str.16) w sprawie zbliżenia ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do ochrony praw pracowniczych w przypadku przejęcia przedsiębiorstw, zakładów lub części przedsiębiorstw lub zakładów. Dyrektywa 2001/23/WE obowiązuje od 11 kwietnia 2001 r.

<sup>113</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 18 lutego 2010 r., sygn. III UK. 75/09.

<sup>114</sup> W wyroku z 13 marca 2014 r. sygn. I BP 8/13, LEX nr 1511807.

<sup>115</sup> Art. 66 ust. 1 i 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>116</sup> Jak wyżej – art. 72.

Świadczeń Pracowniczych; rozliczania z płatnikami należnych składek i wypłacanych przez nich świadczeń podlegających finansowaniu z funduszy ubezpieczeń społecznych lub innych źródeł oraz prowadzenie indywidualnych kont ubezpieczonych i płatników składek<sup>117</sup>.

**6.** Centrala ZUS: dysponuje m.in. Funduszem Ubezpieczeń Społecznych, Funduszem Emerytur Pomostowych i Funduszem Rezerwy Demograficznej; rozlicza składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, FP i FGŚP; prowadzi konta ubezpieczonych i płatników składek, rejestry ubezpieczonych, płatników składek, członków otwartych funduszy emerytalnych i uprawnionych do świadczeń zdrowotnych, zarządza finansami ZUS<sup>118</sup>. Terenowymi jednostkami organizacyjnymi ZUS są oddziały i podlegające im inspektoraty i biura terenowe. Do ich zadań należy w szczególności: stwierdzanie i ustalanie obowiązku ubezpieczeń społecznych; ustalanie uprawnień do świadczeń z tego tytułu i innych świadczeń zleconych; dochodzenie należnych składek i opłat oraz zwrotu nienależnie pobranych świadczeń<sup>119</sup>.

**7.** ZUS prowadzi: konta ubezpieczonych i płatników składek, centralne rejestry: ubezpieczonych, płatników składek, członków otwartych funduszy emerytalnych i inne, niezbędne do wykonywania zadań określonych w odrębnych przepisach<sup>120</sup>. ZUS zapewnia rzetelność i kompletność informacji gromadzonych na kontach ubezpieczonych i płatników składek. Do informacji zawartych na kontach ubezpieczonych i płatników składek oraz danych źródłowych będących podstawą zapisów na tych kontach stosuje się przepisy o ochronie danych osobowych<sup>121</sup>.

Na koncie płatnika składek prowadzone są m.in. rozliczenia należnych składek, wypłacanych przez płatnika zasiłków oraz zasiłków rodzinnych i pielęgnacyjnych podlegających zaliczeniu na poczet składek oraz innych składek pobieranych przez ZUS<sup>122</sup>. Do obowiązków ZUS należy też stwierdzanie i ustalanie obowiązku ubezpieczeń społecznych<sup>123</sup>.

**8.** Płatnikiem składek jest pracodawca w stosunku do pracowników i osób odbywających służbę zastępczą oraz jednostka organizacyjna lub osoba fizyczna pozostająca z inną osobą fizyczną w stosunku prawnym, uzasadniającym objęcie tej osoby ubezpieczeniami społecznymi<sup>124</sup>. Jest on obowiązany obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać i opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy. Rozliczenie składek i wypłaconych przez płatnika w tym samym miesiącu zasiłków oraz zasiłków rodzinnych i pielęgnacyjnych, podlegających rozliczeniu na poczet składek, następuje w deklaracji rozliczeniowej według ustalonego wzoru. Deklarację rozliczeniową i imienne raporty miesięczne, płatnik składek przekazuje bezpośrednio do wskazanej przez ZUS jednostki organizacyjnej<sup>125</sup>.

<sup>117</sup> Jak wyżej – art. 68–71.

<sup>118</sup> Por. § 6 statutu ZUS, nadanego rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 13 stycznia 2011 r. (Dz. U. Nr 18, poz. 93). Rozporządzenie wydano na podstawie art. 74 ust. 5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>119</sup> Jak wyżej – § 8 ust. 1 i 2 oraz § 10 ust. 1.

<sup>120</sup> Art. 33 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Informacje zawarte na koncie ubezpieczonego i koncie płatnika składek prowadzonych w formie elektronicznej, które przekazane zostały w postaci dokumentu pisemnego albo elektronicznego, są środkiem dowodowym w postępowaniu administracyjnym i sądowym z zakresu ubezpieczeń społecznych.

<sup>121</sup> Jak wyżej – art. 34 ust. 1–3.

<sup>122</sup> Art. 45 ust. 1 pkt 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>123</sup> Jak wyżej – art. 68 ust. 1 pkt 1 lit. a.

<sup>124</sup> Jak wyżej – art. 4 pkt 2a.

<sup>125</sup> Jak wyżej – art. 46 ust. 1–3. Por. też rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 23 października 2009 r. w sprawie określenia wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, imiennych raportów miesięcznych i imiennych raportów miesięcznych korygujących, zgłoszeń płatnika, deklaracji rozliczeniowych i deklaracji rozliczeniowych korygujących, zgłoszeń danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze oraz innych dokumentów. (Dz. U. z 2016 r. poz. 222, ze zm.).

Płatnik składek przesyła w tym samym terminie deklarację rozliczeniową, imienne raporty miesięczne i opłaca składki za dany miesiąc, nie później niż: do 5 dnia następnego miesiąca (jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe); do 10 dnia następnego miesiąca (osoby fizyczne opłacające składkę wyłącznie za siebie) i do 15 dnia następnego miesiąca (pozostali płatnicy). Składki opłaca się na wskazane przez ZUS rachunki bankowe odrębnymi wpłatami, w podziale na: ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz FP i FGŚP; FEP<sup>126</sup>.

ZUS wydaje decyzje w zakresie indywidualnych spraw dotyczących w szczególności<sup>127</sup>: zgłaszania do ubezpieczeń społecznych oraz ich przebiegu; ustalania wymiaru składek i ich poboru oraz umarzania należności z tytułu składek; ustalania wymiaru składek na FEP, ich poboru i umarzania należności z tego tytułu; ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych oraz ich wymiaru. Od decyzji ZUS przysługuje odwołanie do właściwego sądu w terminie i według zasad określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego. Odwołanie to przysługuje również w razie niewydania decyzji w terminie 2 miesięcy, licząc od dnia zgłoszenia wniosku o świadczenie lub inne roszczenia.

**9.** Osoba objęta obowiązkowym ubezpieczeniem emerytalnym i rentowymi podlega zgłoszeniu do tych ubezpieczeń. Obowiązek zgłoszenia należy do płatnika składek, który dokonuje zgłoszenia w ciągu 7 dni od daty powstania tego obowiązku. Osoba, w stosunku do której wygasł tytuł do ubezpieczeń społecznych, podlega wyrejestrowaniu z ubezpieczeń. Zgłoszenie wyrejestrowania płatnik składa w ciągu 7 dni od daty zaistnienia tego faktu<sup>128</sup>. W razie sporu dotyczącego obowiązku ubezpieczeń społecznych, ZUS wydaje decyzję osobie zainteresowanej i płatnikowi składek<sup>129</sup>. Jeżeli ubezpieczony niebędący płatnikiem, w ciągu 3 miesięcy od upływu terminu opłacenia składki stwierdzi, że składka ta nie została opłacona, może zwrócić się do ZUS o udzielenie informacji, czy ZUS podjął działania zmierzające do jej ściągnięcia<sup>130</sup>.

**10.** Od nieopłaconych w terminie składek należne są od ich płatnika odsetki za zwłokę<sup>131</sup>. Odsetek nie nalicza się, jeżeli ich wysokość nie przekraczałaby kwoty 6,60 zł. W razie nieopłacenia składek lub opłacenia ich w zaniżonej wysokości, ZUS może wymierzyć płatnikowi dodatkową opłatę do wysokości 100% nieopłaconych składek. Od decyzji w sprawie wymierzenia tej opłaty<sup>132</sup> przysługuje odwołanie do sądu<sup>133</sup>.

**11.** Nieopłacone w terminie składki, odsetki za zwłokę, koszty egzekucyjne, koszty upomnienia i dodatkowa opłata, zwane należnościami z tytułu składek, podlegają ściągnięciu w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji lub egzekucji sądowej<sup>134</sup>. Należności te ulegają

<sup>126</sup> Art. 47 ust. 1 oraz ust. 4 pkt 1–5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>127</sup> Jak wyżej – art. 83 ust. 1–3.

<sup>128</sup> Jak wyżej – art. 36.

<sup>129</sup> Jak wyżej – art. 38 ust. 1.

<sup>130</sup> Jak wyżej – art. 40 ust. 1a.

<sup>131</sup> Jak wyżej – art. 23 ust. 1–1a. Odsetki są naliczane i pobierane na zasadach i w wysokości określonych w rozdziale 6, dział III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613). Przepisów art. 23 ust. 1 i 2 nie stosuje się do składek opłacanych ze środków FGŚP (ust. 4).

<sup>132</sup> Art. 24 ust. 1a–1d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, dodane z dniem 31 maja 2012 r. przez art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 10 maja 2012 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 611). Dotychczas obowiązujący ust. 1, zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 18 listopada 2010 r. (Dz. U. Nr 225, poz. 1474), utracił moc obowiązującą z dniem 31 maja 2012 r.

<sup>133</sup> Według zasad określonych w art. 83 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>134</sup> Jak wyżej – art. 24 ust. 2.

przedawnieniu po upływie 5 lat, licząc od dnia, w którym stały się wymagalne<sup>135</sup>. Nie ulegają przedawnieniu należności z tytułu składek zabezpieczone hipoteką lub zastawem, jednakże po upływie terminu przedawnienia należności te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu do wysokości zaległych składek i odsetek za zwłokę liczonych do dnia przedawnienia<sup>136</sup>.

Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia zawarcia umowy<sup>137</sup>, do dnia terminu płatności odroczonej należności z tytułu składek lub ostatniej raty<sup>138</sup>. Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony od dnia podjęcia pierwszej czynności zmierzającej do wyegzekwowania należności, o której dłużnik został zawiadomiony, do dnia zakończenia postępowania egzekucyjnego. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego lub jego umorzeniu.

Przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzję wydano. Bieg terminu przedawnienia zawieszają się, jeżeli wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia trwa do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się, nie dłużej jednak niż przez 2 lata.

Gdy ZUS wyda decyzję ustalającą obowiązek podlegania ubezpieczeniom społecznym, podstawę wymiaru składek lub obowiązek opłacania składek na te ubezpieczenia, bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu od dnia wszczęcia postępowania do dnia, w którym decyzja stała się prawomocna. Bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku albo zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy.

**12.** Należności z tytułu składek są wyłączone z postępowania układowego<sup>139</sup>. ZUS może wyrazić zgodę na objęcie układem należności z tytułu składek finansowane przez płatnika składek. Spłata należności z tytułu składek, które zostały objęte układem, może polegać wyłącznie na rozłożeniu na raty<sup>140</sup>.

**13.** ZUS ma prawo do występowania z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości dłużnika zalegającego z opłatą należności z tytułu składek także wtedy, gdy dłużnikiem jest państwowa jednostka organizacyjna niebędąca jednostką budżetową. Wystawione przez ZUS dokumenty stwierdzające istnienie należności z tytułu składek oraz jej wysokość są podstawą wpisu hipoteki do księgi wieczystej nieruchomości stanowiącej własność zobowiązanego.

<sup>135</sup> Jak wyżej – art. 24 ust. 4. Przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 2012 r. Zmieniony został art. 11 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 232, poz. 1378). Do tego czasu należności z tytułu składek ulegały przedawnieniu po upływie 10 lat, licząc od dnia, w którym stały się wymagalne.

<sup>136</sup> Art. 24 ust. 5, ust. 5a–5f i ust. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>137</sup> Jak wyżej – o której mowa w art. 29 ust. 1a.

<sup>138</sup> Odroczenie terminu płatności i rozłożenie należności na raty następuje w formie umowy. Zmieniony przez art. 11 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 232, poz. 1378).

<sup>139</sup> Art. 25 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Postępowanie układowe określają przepisy ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2015 r., poz. 233 ze zm.).

<sup>140</sup> Art. 25 ust. 2–3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Rozłożenie na raty odbywa się na zasadach określonych w Prawie upadłościowym i naprawczym.

Jeżeli nieruchomości nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie jest dokonywane przez złożenie tych dokumentów do zbioru dokumentów. Należności z tytułu składek są zabezpieczane hipoteką przymusową na wszystkich nieruchomościach dłużnika. Podstawą jej ustanowienia jest doręczona decyzja o określeniu wysokości należności z tytułu składek, o odpowiedzialności osoby trzeciej lub o odpowiedzialności następcy prawnego<sup>141</sup>.

**14.** Na żądanie ZUS, będącego jednocześnie organem egzekucyjnym, dłużnik obowiązany jest do wyjawienia nieruchomości oraz przysługujących mu praw majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej lub zastawu, jeżeli z dowodów zgromadzonych w postępowaniu wynika, że należności z tytułu składek mogą zostać nieopłacone<sup>142</sup>. Wyjawienia dokonuje się w formie oświadczenia składanego pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Przed odebraniem oświadczenia ZUS lub kierownik terenowej jednostki organizacyjnej będącej jednocześnie organem egzekucyjnym, jest obowiązany uprzedzić dłużnika o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania<sup>143</sup>.

**15.** Należności z tytułu składek są zabezpieczone ustawowym prawem zastawu na wszystkich będących własnością dłużnika oraz stanowiących współwłasność łączną dłużnika i jego małżonka rzeczach ruchomych i zbywalnych prawach majątkowych<sup>144</sup>.

**16.** Umorzenie w całości lub w części należności z tytułu składek może mieć miejsce tylko w przypadku ich całkowitej nieściągalności<sup>145</sup>. Umorzenie składek powoduje także umorzenie odsetek za zwłokę, kosztów upomnienia i dodatkowej opłaty<sup>146</sup>. Należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych będących równocześnie płatnikami składek na te ubezpieczenia, mogą być umarzone, mimo braku ich całkowitej nieściągalności<sup>147</sup>. ZUS może umorzyć należności z tego tytułu, jeżeli zobowiązany wykaże, że ze względu na stan majątkowy i sytuację rodzinną nie jest w stanie opłacić tych należności, ponieważ pociągnęłoby to zbyt ciężkie skutki dla zobowiązanego i jego rodziny, w szczególności gdy opłacenie należności pozbawiłoby zobowiązanego i jego rodzinę możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych. Także w wypadku poniesienia strat materialnych w wyniku klęski żywiołowej lub innego nadzwyczajnego zdarzenia powodujących, że opłacenie należności z tytułu składek mogłoby pozbawić zobowiązanego możliwości dalszego prowadzenia działalności; przewlekłej choroby zobowiązanego lub konieczności sprawowania opieki nad przewlekle chorym członkiem rodziny, pozbawiającej zobowiązanego możliwości uzyskiwania dochodu umożliwiającego opłacenie należności<sup>148</sup>.

<sup>141</sup> Podstawą ustanowienia hipoteki przymusowej jest doręczona decyzja o określeniu wysokości należności z tytułu składek, o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego – art. 26 ust. 1–3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Zgodnie z art. 26 ust. 4, do hipoteki przymusowej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

<sup>142</sup> Art. 26 ust. 5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>143</sup> Jak wyżej – art. 26 ust. 5a i 6. Żądanie wyjawienia stosuje się też do małżonka, następców prawnych i osób trzecich odpowiadających za zadłużenie płatnika składek; osób, które pobrały nienależne świadczenia, płatników składek lub innych podmiotów zobowiązanych do zwrotu nienależnych świadczeń, z wyjątkiem przypadku, gdy nienależne świadczenia podlegają potrąceniu z bieżąco wypłacanych świadczeń.

<sup>144</sup> Jak wyżej – art. 27 ust. 1. Art. 27 ust. 2 i 2a stanowi, że do zastawu stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa; podlega on wpisowi do rejestru prowadzonego na podstawie art. 43 Ordynacji podatkowej.

<sup>145</sup> Jak wyżej – art. 28 ust. 1–3.

<sup>146</sup> Jak wyżej – art. 28 ust. 4.

<sup>147</sup> Jak wyżej – art. 28 ust. 3a.

<sup>148</sup> Por. § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (Dz. U. Nr 141, poz. 1365). Rozporządzenie wydano na podstawie art. 28 ust. 3b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Określa ono szczegółowe zasady umarzania, z uwzględnieniem przesłanek uzasadniających umorzenie, ze względu na ważny interes osoby zobowiązanej do opłacenia należności z tytułu składek oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych.

**17.** Ze względów gospodarczych lub innych przyczyn zasługujących na uwzględnienie, ZUS może – na wniosek dłużnika – odroczyć termin płatności należności z tytułu składek i rozłożyć należności na raty, uwzględniając jego możliwości płatnicze i stan finansów ubezpieczeń społecznych. Odroczenie może dotyczyć jedynie należności finansowanej przez płatnika składek. Odroczenie terminu płatności należności i rozłożenie jej na raty następuje w formie umowy. Za czynności te ZUS ustala opłatę prolongacyjną<sup>149</sup>. Od składek, które rozłożono na raty, nie nalicza się odsetek za zwłokę począwszy od następnego dnia po dniu wpływu wniosku o udzielenie tych ulg<sup>150</sup>. Jeżeli dłużnik nie spłaci w terminie ustalonych rat, pozostała kwota staje się natychmiast wymagalna wraz z odsetkami za zwłokę<sup>151</sup>.

**18.** Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych wymienia przepisy Ordynacji podatkowej, które mają zastosowanie do należności z tytułu składek<sup>152</sup>.

**19.** Do składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz na ubezpieczenie zdrowotne w zakresie: ich poboru, egzekucji, wymierzania odsetek za zwłokę i dodatkowej opłaty, przepisów karnych, dokonywania zabezpieczeń na nieruchomościach, ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika, odpowiedzialności osób trzecich i spadkobierców oraz stosowania ulg i umorzeń stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące składek na ubezpieczenia społeczne<sup>153</sup>.

**20.** ZUS posiada uprawnienia do kontroli wykonywania zadań z zakresu ubezpieczeń społecznych. Kontrola może obejmować w szczególności: zgłaszanie do ubezpieczeń społecznych; prawidłowość i rzetelność obliczania, potrącania i opłacania składek oraz innych składek i wpłat, do których pobierania zobowiązany jest ZUS; ustalanie uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych i wypłacanie tych świadczeń oraz dokonywanie rozliczeń z tego tytułu; prawidłowość i terminowość opracowywania wniosków o świadczenia emerytalne i rentowe; wystawianie zaświadczeń lub zgłaszanie danych dla celów ubezpieczeń społecznych; dokonywanie oględzin składników majątku płatników składek zalegających z opłatą należności z tytułu składek<sup>154</sup>.

Do kontroli płatnika składek będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>155</sup>. Izby i urzędy skarbowe mają obowiązek przekazywania ZUS informacji o stwierdzonych przypadkach naruszenia przepisów o ubezpieczeniach społecznych<sup>156</sup>, zaś organy kontroli, rewizji i inspekcji działające w administracji rządowej i samorządzie terytorialnym, są zobowiązane do udostępniania ZUS, na jego wniosek, wyników kontroli przeprowadzonych przez te organy<sup>157</sup>.

**21.** Jeżeli płatnik składek albo osoba obowiązana do działania w jego imieniu: nie dopełnia obowiązku opłacania składek w przewidzianym przepisami terminie<sup>158</sup>; nie zgłasza wymaganych ustawą danych lub zgłasza nieprawdziwe dane albo udziela w tych sprawach nieprawdziwych

<sup>149</sup> Art. 29 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Opłatę prolongacyjną ustala się na zasadach i w wysokości przewidzianej w art. 57–58 Ordynacji podatkowej dla podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

<sup>150</sup> Art. 29 ust. 1–1a i 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>151</sup> Jak wyżej – art. 29 ust. 3. Odsetki za zwłokę są naliczane na zasadach określonych w ustawie – Ordynacja podatkowa.

<sup>152</sup> Jak wyżej – art. 31.

<sup>153</sup> Jak wyżej – art. 32.

<sup>154</sup> Jak wyżej – art. 86 ust. 2.

<sup>155</sup> Jak wyżej – art. 92a.

<sup>156</sup> Dotyczy przypadków zatajania prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych jej rozmiarów (art. 113 Ordynacji podatkowej).

<sup>157</sup> Art. 96 ust. 1 i 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>158</sup> Jak wyżej – art. 98. Pkt 1a dodany przez art. 2 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 10 maja 2012 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zmieniającej m.in. ustawę z dniem 31 maja 2012 r.



wyjaśnień lub odmawia ich udzielenia, udaremnia lub utrudnia przeprowadzenie kontroli, nie dopełnia obowiązku wypłacania świadczeń z ubezpieczeń społecznych i zasiłków finansowanych z budżetu państwa albo wypłaca je nienależnie, nie prowadzi dokumentacji związanej z obliczaniem składek i wypłatą świadczeń, nie dopełnia obowiązku przesyłania deklaracji rozliczeniowych i imiennych raportów miesięcznych w przewidzianym terminie; nie dopełnia obowiązku przekazywania dokumentów związanych z ubezpieczeniami społecznymi i ubezpieczeniem zdrowotnym<sup>159</sup>, podlega karze grzywny.

**22.** Rozstrzygnięcie sprawy przez ZUS następuje w drodze decyzji administracyjnej<sup>160</sup>. W art. 107 § 3 k.p.a. określono wymogi dotyczące uzasadnienia decyzji. Znalazło to potwierdzenie w orzecznictwie sądów powszechnych jak i administracyjnych w których stwierdza się wprost, że każda decyzja powinna zawierać poza rozstrzygnięciem między innymi wskazanie faktów uznanych przez organ za udowodnione, dowodów, na których się oparł, przyczyn z powodu których odmówił innym dowodom wiary i mocy dowodowej, bowiem uzasadnienie stanowi jeden z warunków skutecznej kontroli przez sąd. Uzasadnienie decyzji w każdym przypadku powinno zawierać ocenę stanu faktycznego, związek między tą oceną a treścią rozstrzygnięcia, które to winno stanowić podstawę ustalonego w postępowaniu poprzedzającym wydanie decyzji stanu faktycznego i jego prawnej oceny<sup>161</sup>.

ZUS w toku postępowania jest zobligowany do stosowania m.in. przepisów dotyczących wezwań<sup>162</sup> oraz wszczęcia postępowania<sup>163</sup>. Ponadto ZUS w celu ustalenia prawdy obiektywnej obowiązany jest przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego<sup>164</sup> i w sposób wyczerpujący zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego<sup>165</sup>.

**23.** Na pracodawcach, jako płatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, ciąży obowiązek odprowadzania zaliczek na ten podatek. Osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (zwane „zakładami pracy”), są obowiązane, jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego i stosunku pracy<sup>166</sup>. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tzw. tryb powstawania zobowiązań z mocy prawa)<sup>167</sup>.

Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty<sup>168</sup>. Jeżeli jednak w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego<sup>169</sup>.

<sup>159</sup> Dokumentów w formie określonej w art. 47a ust. 1 i 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

<sup>160</sup> Art. 123 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i art. 180 Kpa. Elementy formalne decyzji określa art. 107 §1 Kpa.

<sup>161</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z 11 lipca 2013 r., sygn. III AUa 388/13 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z 5 maja 2010 r., sygn. I SA/Bd 297/10.

<sup>162</sup> Art. 50–56 Kpa.

<sup>163</sup> Jak wyżej – art. 61–88.

<sup>164</sup> Jak wyżej – art. 7.

<sup>165</sup> Jak wyżej – art. 77 § 1. W tym celu powinien stosować przepisy art. 75–88a.

<sup>166</sup> Art. 31 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

<sup>167</sup> Art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

<sup>168</sup> Jak wyżej – art. 21 § 2.

<sup>169</sup> Jak wyżej – art. 21 § 3.

Płatnik, który nie wykonał ustawowych obowiązków, odpowiada całym swoim majątkiem za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że płatnik nie wykonał swoich obowiązków, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Przepisu tego nie stosuje się, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika: w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika<sup>170</sup>.

**24.** Organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności mających na celu: sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów; stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami<sup>171</sup>. Organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności.

**25.** Zgodnie z art. 281 Ordynacji podatkowej organy podatkowe przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów i następców prawnych. Celem kontroli jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Kontrolę podejmuje się z urzędu. Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje generalnie przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej<sup>172</sup>. Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole<sup>173</sup>. Kontrolowany, jeżeli nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć te zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

**26.** Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania<sup>174</sup>. W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego<sup>175</sup>.

<sup>170</sup> Jak wyżej – art. 30.

<sup>171</sup> Jak wyżej – art. 272.

<sup>172</sup> Jak wyżej – art. 284.

<sup>173</sup> Jak wyżej – elementy protokołu określono w art. 290.

<sup>174</sup> Art. 165 Ordynacji podatkowej.

<sup>175</sup> Jak wyżej – art. 21 § 3.

**27.** Organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może: odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty; odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę; umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną<sup>176</sup>. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jego płatności<sup>177</sup>. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu<sup>178</sup>. Na wydłużenie okresu przedawnienia mogą mieć wpływ zdarzenia powodujące: przerwanie biegu przedawnienia<sup>179</sup>, zawieszenie biegu terminu przedawnienia<sup>180</sup> oraz brak rozpoczęcia biegu tego terminu<sup>181</sup>.

**28.** Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności<sup>182</sup>. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

**29.** Egzekucja administracyjna może być generalnie wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego<sup>183</sup>. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia.

W stanie prawnym obowiązującym do 22 maja 2014 r.<sup>184</sup>, wierzyciel był obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych. Jeżeli należność nie została zapłacona w terminie, wierzyciel wysyłał do zobowiązanego upomnienie, z zagrożeniem wszczęcia egzekucji po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia. Wierzyciel mógł wszcząć postępowanie egzekucyjne bez uprzedniego doręczenia upomnienia w określonych przypadkach<sup>185</sup>. Po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu, wierzyciel wystawiał tytuł wykonawczy. Postępowanie egzekucyjne mogło być wszczęte bez uprzedniego doręczenia upomnienia m.in. w przypadkach, gdy: należność pieniężna została określona w orzeczeniu, a zobowiązany miał ustawowy obowiązek obliczenia lub uiszczenia należności pieniężnej bez wezwania.

<sup>176</sup> Jak wyżej – art. 67a.

<sup>177</sup> Jak wyżej – art. 70 § 1.

<sup>178</sup> Jak wyżej – art. 70 § 8.

<sup>179</sup> Jak wyżej – art. 70 § 3 i 4.

<sup>180</sup> Jak wyżej – art. 70 § 6 i 7.

<sup>181</sup> Jak wyżej – art. 70 § 2.

<sup>182</sup> Jak wyżej – art. 199 a.

<sup>183</sup> Art. 2 § 1 i art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.).

<sup>184</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.). Uchylone z dniem 22 maja 2014 r.

<sup>185</sup> Jak wyżej – § 13.

W stanie prawnym od 21 maja 2014 r.<sup>186</sup>, przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, wierzyciel jest obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych<sup>187</sup>. Przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, wierzyciel może informować zobowiązanego, w szczególności przez internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, faks, o terminie zapłaty należności pieniężnych lub jego upływie, wysokości należności pieniężnej, rodzaju i wysokości odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej oraz grożącej egzekucji administracyjnej i mogących powstać kosztach egzekucyjnych<sup>188</sup>. Wierzyciel niezwłocznie doręcza zobowiązanemu upomnienie, gdy należność pieniężna wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia jej w terminie, przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy<sup>189</sup>. Wierzyciel niezwłocznie wystawia tytuł wykonawczy, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy<sup>190</sup>.

**30.** Nadzór nad urzędami skarbowymi sprawują dyrektorzy izb skarbowych<sup>191</sup>. Do ich zadań należy m.in. rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych<sup>192</sup>. Izba skarbowa jest organem wyższego stopnia w stosunku do urzędu skarbowego<sup>193</sup> (art. 5 ust. 8).

Dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych podlegają Ministrowi Finansów, jako organy administracji rządowej niezespółonej. Minister Finansów w szczególności sprawuje kontrolę prawidłowości wykonywania zadań należących do zakresu działania dyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych oraz kontrolę urzędów obsługujących te organy<sup>194</sup>. Naczelnicy urzędów skarbowych działają jako organy podatkowe I instancji i organy egzekucyjne, natomiast dyrektorzy izb skarbowych działają jako organy nadzoru i organy podatkowe II instancji. Naczelnik urzędu skarbowego wykonuje zadania przy pomocy urzędu skarbowego, a dyrektor izby skarbowej przy pomocy izby skarbowej<sup>195</sup>.

<sup>186</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 656 – uchylenie z dniem 1 stycznia 2016 r.). Z dniem 1 listopada 2014 r. weszło w życie także rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz. U. z 2014 r. poz. 1494).

<sup>187</sup> Por. § 1 rozporządzenia w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

<sup>188</sup> Jak wyżej – § 3. Rozporządzenie określa elementy, które powinno zawierać upomnienie – por. § 4.

<sup>189</sup> Jak wyżej – § 5.

<sup>190</sup> Jak wyżej – § 6.

<sup>191</sup> Art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578).

<sup>192</sup> Jak wyżej – art. 5 ust. 7 pkt 2.

<sup>193</sup> Jak wyżej – art. 5 ust. 8.

<sup>194</sup> Od 1 kwietnia 2015 r. Minister Finansów sprawuje kontrolę prawidłowości wykonywania zadań należących do zakresu działania dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych oraz kontrolę urzędów obsługujących te organy, a także kontrolę przestrzegania zasad etyki zawodowej oraz bezstronności i obiektywizmu działania pracowników izb skarbowych.

<sup>195</sup> Art. 5 ust. 7a ustawy o urzędach i izbach skarbowych. Zasięg terytorialny działania i siedziby naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych określa zał. 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1441).

Pracownicy izb skarbowych, realizujący zadania w urzędach skarbowych i w innych sprawach należących do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego<sup>196</sup>, na podstawie przepisów odrębnych podlegają naczelnikom tych urzędów<sup>197</sup>. Dyrektorzy izb skarbowych nie mogą wydawać poleceń pracownikom tych izb w indywidualnych sprawach w zakresie realizowanych zadań<sup>198</sup> oraz w innych sprawach należących do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego na podstawie przepisów odrębnych<sup>199</sup>.

Strukturę organizacyjną izb i urzędów skarbowych do 27 stycznia 2014 r. określa statut nadany przez Ministra Finansów<sup>200</sup>. Od 1 lipca 2014 r. w skład urzędu skarbowego wchodziły m.in. komórka obsługi bezpośredniej; postępowań podatkowych; analiz i planowania; kontroli podatkowej, spraw wierzycielskich, rachunkowości podatkowej, egzekucji administracyjnej.

**31.** W urzędach skarbowych obowiązuje jednolity centralny system informatyczny Poltax, zawierający m.in. podsystemy: Rejestracja (ewidencja podmiotów), Wymiar (ewidencja i obsługa deklaracji, decyzji i wniosków, odwołań, zażaleń i innych pism podatników, monitorowanie wywiązywania się podatników z zobowiązań podatkowych); Rejestry Przypisów i Odpisów (przygotowania przypisów i odpisów do księgowania); Rachunkowość Podatkowa – Poltax2B (obsługa kart kontowych podmiotów: analiza zapisów, księgowanie przypisów i odpisów, wpłat, zwrotów, sprawozdawczość z rachunkowości podatkowej; rejestrowanie stanu zaległości podatników, wystawionych i doręczonych upomnień oraz tytułów wykonawczych). Egapoltax (obsługa postępowań egzekucyjnych i zabezpieczających – zapisany w systemie Poltax2B tytuł wykonawczy jest udostępniany podsystemowi Egapoltax).

Kontrolę podatkową wspomaga podsystem Kontrola, który zasilany jest i funkcjonuje na podstawie danych z podsystemów *Rejestracja i Wymiar*. Dane zawarte w systemie Poltax zasilają dla celów sprawozdawczych, centralne hurtownie danych, w zakresie zaległości podatkowych oraz egzekucji – *WHTAX*. Za rzetelność i jakość danych w rejestrach prowadzonych w urzędzie, w tym również w rejestrach informatycznych baz danych, odpowiedzialny jest naczelnik urzędu skarbowego, który sprawuje nadzór nad prawidłowym wprowadzaniem danych do systemu.

<sup>196</sup> Jak wyżej – w zakresie określonym w art. 5 ust. 6 i 6az.

<sup>197</sup> Jak wyżej – art. 7a ust. 1.

<sup>198</sup> Jak wyżej – określonych w art. 5 ust. 6 i 6a.

<sup>199</sup> Jak wyżej – art. 7a ust. 2.

<sup>200</sup> Zarządzenie nr 39 z dnia 21 września 2010 r. (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 10, poz. 45), od 27 stycznia 2014 r. do 1 kwietnia 2015 r. statut nadany zarządzeniem nr 5 (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r., poz. 3), a od 1 kwietnia 2015 r. statut nadany zarządzeniem nr 15 w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r., poz. 15).

## Wykaz jednostek objętych kontrolą

Jednostki organizacyjne NIK		Jednostki kontrolowane
1.	Departament Pracy, Spraw Społecznych i Rodziny	Centrala Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział ZUS w Elblągu Oddział ZUS w Łodzi
2.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów
3.	Delegatura NIK w Katowicach	Oddział ZUS w Chorzowie Oddział ZUS w Bielsku-Białej Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej
4.	Delegatura NIK w Krakowie	Oddział ZUS w Krakowie Oddział ZUS w Tarnowie Urząd Skarbowy w Krakowie – Starym Mieście Pierwszy Urząd Skarbowy w Tarnowie
5.	Delegatura NIK w Olsztynie	Oddział ZUS w Olsztynie Warmińsko- Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie Urząd Skarbowy w Iławie
6.	Delegatura NIK w Poznaniu	I Oddział ZUS w Poznaniu Oddział ZUS w Ostrowie Wielkopolskim Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu
7.	Delegatura NIK w Rzeszowie	Oddział ZUS w Rzeszowie Oddział ZUS w Jaśle Drugi Urząd Skarbowy w Rzeszowie Urząd Skarbowy w Dębicy
8.	Delegatura NIK w Szczecinie	Oddział ZUS w Szczecinie Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie Urząd Skarbowy w Stargardzie Szczecińskim
9.	Delegatura NIK w Warszawie	I Oddział ZUS w Warszawie II Oddział ZUS w Warszawie Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście Urząd Skarbowy Warszawa-Praga
10.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Oddział ZUS we Wrocławiu Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki

## Wykaz aktów prawnych

1. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 963).
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2016 r. poz. 790, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 6 grudnia 1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów (Dz. U. z 2016 r. poz. 297).
8. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2015 r. poz. 233, ze zm.)
9. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.).
10. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578, ze zm.).
11. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 618, ze zm.).
12. Ustawa z dnia 9 listopada 2012 r. o umorzeniu należności powstałych z tytułu nieopłaconych składek przez osoby prowadzące pozarolniczą działalność (Dz. U. z 2012 r., poz. 1551). Ustawa wygasła z dniem 15 stycznia 2015 r.
13. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.).
14. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 13 stycznia 2011 r. w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. Nr 18, poz. 93).
15. Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (Dz. U. Nr 141, poz. 1365).
16. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2001 r. w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej (Dz. U. Nr 137, poz. 1543 – uchylenie z dniem 17 października 2015 r.).
17. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1065, ze zm.).

## Wykaz organów, którym przekazano informację

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Rzecznik Praw Obywatelskich
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej
8. Minister Finansów
9. Minister Sprawiedliwości
10. Komisja Polityki Społecznej i Rodziny Sejmu RP
11. Komisja Odpowiedzialności Konstytucyjnej Sejmu RP
12. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
13. Komisja Rodziny i Polityki Społecznej Senatu RP