



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.004.03.2018
P/18/010

**WYSTĄPIENIE
POKONTROLNE**

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/18/010 – Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Bogusława Moszczyńska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/84/2018 z dnia 28 września 2018 r., 2. Daniel Knopik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/87/2018 z dnia 1 października 2018 r., 3. Tomasz Wańkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/78/2018 z dnia 20 września 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-6)
Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie, ul. Alojzego Felińskiego 2B, 01-513 Warszawa (dalej także: „Izba” lub „IAS”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Robert Antoszkiewicz, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej od 1 kwietnia 2017 r. ¹

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli, w wyniku kontroli działań Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (wcześniej Izby Skarbowej) dotyczącej przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r., formułuje następującą ocenę opisową².

W badanym okresie Izba prowadziła działalność analityczną i prognostyczną oraz prowadziła analizy ryzyka. Nie przeprowadzała jednak kompleksowych analiz w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT. Pomimo nasilającego się zjawiska unikania opodatkowania dopiero w styczniu 2017 r., w związku z zapotrzebowaniem zgłoszonym przez Ministerstwo Finansów, dokonano po raz pierwszy takiej analizy na podstawie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych z lat 2011-2016, identyfikując 15 takich mechanizmów. Ponadto do połowy 2016 r. w Izbie nie analizowano wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej pod kątem występowania podobnych lub wręcz takich samych pytań oraz przedstawianych stanów faktycznych, lub zdarzeń przyszłych. Tym samym nie zbudowano systemu kojarzenia poszczególnych wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych w całościowy zbiór, który łącznie mógłby „sankcjonować” przyjęty przez podmioty wnioskujące mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej.

Przeprowadzenie kompleksowych analiz w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej przed 2017 r. mogłoby przyczynić się do wcześniejszego podjęcia inicjatyw legislacyjnych ograniczających możliwości unikania

¹ Poprzednio w okresie objętym kontrolą NIK Izbą kierowali: Małgorzata Kabata-Żbik (1 sierpnia 2013 r.-20 listopada 2015 r.), Marta Maciążek (21-26 listopada 2015 r.), Hanna Mazurkiewicz (27 listopada 2015 r.-1 lutego 2016 r.) i Paweł Cybulski (2 lutego 2016 r.-31 marca 2017 r.).

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje w przedmiotowej kontroli 4-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna i opisowa.

opodatkowania. Analizy takie dostarczyłyby również informacji dla potrzeb prowadzonych kontroli, przyczyniając się do zwiększenia ich efektywności, również w okresie przed 15 lipca 2016 r., tj. zanim wprowadzono klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, bowiem obowiązujące wówczas przepisy zawierały również inne możliwe do wykorzystania narzędzia przeciwdziałania unikaniu opodatkowania³.

W latach 2014-2017 oraz I połowie 2018 r. kwota przypisów z decyzji ostatecznych i korekt deklaracji po kontrolach, w ramach których zastosowano przepisy stanowiące instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, wyniosła 432,3 mln zł, wobec łącznej kwoty przypisów po kontrolach rozliczeń podatku CIT w wysokości 2.066,9 mln zł. Większość przypisów po kontrolach z zastosowaniem instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej wynikała z kontroli przeprowadzonych w 2016 r., ustalenia stanowiły 52,6% tych przypisów, a z kontroli w 2017 r. i I połowie 2018 r. odpowiednio 42,0% i 1,0%. NIK zauważa, że w decyzjach i korektach deklaracji odnoszono się tylko do części przepisów stanowiących powyższe instrumenty, co może świadczyć o wykorzystywaniu nie w pełni wszystkich dostępnych przepisów prawnych umożliwiających przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej.

NIK pozytywnie ocenia, że w latach 2014-2017 na obszarze działania Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nastąpił wzrost dochodów z CIT (z 12 928,8 mln zł w 2014 r. do 17 921,6 mln zł w 2017 r.). NIK zauważa jednak, że relatywnie niewielka, w porównaniu do skali wzrostu wpływów z podatku CIT, była wartość przypisów będących wynikiem przeprowadzonych kontroli rozliczeń CIT, w efekcie których zastosowano instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. W ocenie NIK, świadczy to o tym, że kontrole te nie były głównym i jedynym czynnikiem wzrostu wpływów z CIT w kontrolowanym okresie. Nie wystąpiły również przypadki, w których w wyniku postępowań rozpoczętych na obszarze działania IS/IAS w Warszawie, Szef KAS wydał decyzję z odniesieniem do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej).

W Izbie prowadzono bieżący nadzór nad prawidłowością wydawanych decyzji w podległych urzędach skarbowych w zakresie podatku CIT, zapewniając jednolitość stosowania prawa i zgodność z orzecznictwem sądowym. We wszystkich przypadkach powołania się przez podatnika w postępowaniu odwoławczym na zasadę *in dubio pro tributario* (art. 2 a Ordynacji podatkowej), wydając rozstrzygnięcie w II instancji uzasadniano przesłanki niezastosowania tej zasady, stosownie do art. 124 Ordynacji podatkowej.

Mimo podejmowania działań w celu zapewnienia niezbędnej wiedzy pracownikom Izby i jednostek podległych oraz odpowiedniej obsady kadrowej w obszarze związanym z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT, w ocenie NIK nie w pełni zaspokojone są potrzeby w tym zakresie. Z wyjątkiem 2015 r., kiedy przeszkolono w Urzędzie Kontroli Skarbowej znaczną liczbę uprawnionych pracowników (48%), w pozostałych jednostkach i latach objętych kontrolą, liczba szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT była na

³ Do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej zaliczamy przepisy: w sprawie sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych (art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zwana dalej Ordynacją podatkową lub O.p. - Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.), o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT), o cenach transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT), o podziale i łączeniu spółek oraz wymianie udziałów (art. 10 ust. 4 ustawy CIT), dotyczące wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend (art. 22c ustawy CIT) oraz klauzule antyabuzywne zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

poziomie nieprzekraczającym 15% pracowników uprawnionych do tego rodzaju szkoleń. W ocenie NIK potrzeby szkoleniowe w tym zakresie nie są w pełni zaspokojone, mimo uczestnictwa w szkoleniach centralnych, obejmujących głównie zagadnienia związane z cenami transferowymi, czy też zdobywania wiedzy w innych formach, w tym w ramach samokształcenia i konsultacji z lepiej wykwalifikowanymi współpracownikami.

NIK zwraca uwagę na brak skutecznego nadzoru nad działaniami Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego (MUCS) wskazanymi w *Rekomendacjach Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych w latach 2017-2018*. Izba nie wprowadziła skutecznych narzędzi sprawowania nadzoru nad prowadzeniem przez Naczelnika MUCS analizy ryzyka w sprawach optymalizacji podatkowej i cen transferowych, w wyniku czego nie była w stanie dokonać rzetelnej oceny adekwatności przyjętych w tym zakresie rozwiązań. W ocenie NIK świadczy to o słabości systemu kontroli zarządczej w badanym obszarze.

Brak było również procedur działania przy zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym oraz trybu obiegu i wymiany informacji pomiędzy urzędami pozostającymi we właściwości Izby.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Działalność analityczna i prognostyczna w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej

Opis stanu faktycznego

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, na podstawie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego⁴, do dnia 28 lutego 2017 r. wydawał w imieniu Ministra Finansów interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Zadania te realizował poprzez Biuro Krajowej Informacji Podatkowej (KIP) w Płocku.

Izba Administracji Skarbowej (wcześniej Izba Skarbowa) w Warszawie nie opracowała wewnętrznych procedur prowadzenia analiz składanych przez podatników wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych, pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, przepisów ustawy CIT złożonych, niespójnych i niejasnych, a także tych, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

Z wyjaśnień Dyrektora Izby, których udzielił na podstawie informacji uzyskanych od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w Płocku wynikało, że zgodnie z ustaloną praktyką procedowania, w toku rozpatrywania każdego wniosku o interpretację indywidualną analizowano m.in.: interpretacje wydane przez inne organy upoważnione w tożsamy bądź podobnych sprawach w celu zachowania jednolitości wydawanych rozstrzygnięć, linię orzeczniczą sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego (TK), orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), stanowiska Ministerstwa Finansów. Realizując tryb interpretacyjny procedowania nad wnioskami zwracano także uwagę na kwestie optymalizacji i możliwości występowania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 12-16, 125-136)

⁴ Dz. U. Nr 112, poz. 770, ze zm.

Dla potrzeb analiz, wsparciem informatycznym pracowników Biura Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku była baza danych pn. Kancelaria. System ten umożliwiał m.in. rejestrowanie wniosków oraz innych pism otrzymywanych od podatników, sądów oraz innych urzędów i izb skarbowych. Umożliwiał podgląd spraw prowadzonych w biurze KIP w Płocku oraz zapewniał dostęp do treści wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Baza ta nie obejmowała jednak wniosków i interpretacji indywidualnych dotyczących obszarów działania pozostałych Izb, których dyrektorzy byli upoważnieni do wydawania interpretacji indywidualnych.

Od września 2016 r. system Kancelaria został zastąpiony bardziej funkcjonalnym systemem InterDok, który pozwalał na wyszukiwanie m.in. spraw złożonych przez dany podmiot oraz kojarzenie wniosków od podmiotów o podobnych nazwach.

W Biurze KIP korzystano również z Poradnika Pytań i Odpowiedzi, który zawierał ogólnodostępną bazę pism stanowiących podstawę do merytorycznego rozpatrywania wniosków, tj. wystąpienia o zajęcie stanowiska w sprawie merytorycznej odpowiedzi Ministerstwa Finansów na wystąpienia, protokoły ze spotkań konsultacyjnych organizowanych przez Ministerstwo, na których omawiano problemy pojawiające się w trakcie interpretowania przepisów prawa podatkowego, a także karty merytoryczne będące zbiorem stanowisk w odniesieniu do danego zagadnienia podatkowego.

Zgodnie z art. 14i Ordynacji podatkowej interpretacje indywidualne oraz postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania były zamieszczane w bazie SIP (System Informacji Podatkowej). Wyszukiwarka SIP zawierała opcje poszukiwania przepisów prawa, słów kluczowych, sygnatury interpretacji oraz jej autora, zatem stanowiła źródło danych do oceny i porównania czy rozpatrywane zagadnienie (stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe) mogłoby zostać uznane za unikanie opodatkowania. Ponadto w procesie badania, analizowania i identyfikowania możliwych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej wykorzystywane były w Izbie zarówno orzeczenia sądów administracyjnych (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; orzeczenia.nsa.gov.pl), jak i systemy informacji o podmiotach gospodarczych, tj.: InfoCredit, Orbis, RoyaltyStat, InfoVeriti, w tym również zaprojektowane przez administrację podatkową (np. WRO-System, Hurtownia Danych SPR, WHTAX i inne).

(dowód: akta kontroli str. 129-130, 338-345, 351-355, 368)

W wyniku badania poszczególnych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych Izba nie zidentyfikowała przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*, jak również nie zidentyfikowała rozbieżności wydanych interpretacji z orzeczeniami sądów, TK i TSUE związanych z niedającymi się usunąć wątpliwościami.

(dowód: akta kontroli str. 125-136)

IS/IAS w Warszawie w badanym okresie zidentyfikowała 17 mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym 15 w oparciu o przeprowadzone – w związku z pismem Ministerstwa Finansów z 10 stycznia 2017 r. – analizy interpretacji indywidualnych wydanych w latach 2011-2016, a pozostałe dwa w oparciu o analizy wniosków z września 2016 r. i stycznia 2017 r.

Zidentyfikowane mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej dotyczyły m.in.: przekształcenia spółek oraz likwidacji spółki osobowej, wnoszenia znaków towarowych i innych składników majątku do celowo powołanych spółek, potrącenia wzajemnych wierzytelności, wypłaty zysku netto w spółce kapitałowej zamiast wypłaty dywidendy, unikania opodatkowania przy wykorzystaniu zamkniętych funduszy inwestycyjnych FIZAN, unikania opodatkowania poprzez przenoszenie

opodatkowania przez firmy pożyczkowe działające poza systemem bankowym, wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej poprzez pośrednika w postaci spółki osobowej, wykorzystania formy spółki cichej do wniesienia wkładu pieniężnego do spółki kapitałowej, dokonywania darowizn w ramach podatkowej grupy kapitałowej, emisji obligacji przez zagraniczną spółkę.

W ramach wykazanych ryzyk wskazywano na mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 130-132, 286-305, 446-447)

W kontrolowanym okresie IS/IAS zidentyfikowała trzy przypadki, w których przepisy ustawy CIT uznano za złożone, niespójne, niejasne, zawile i które mogły utrudniać stosowanie przepisów tej ustawy. W związku z wątpliwościami dotyczącymi przepisów określających tzw. miejsce zarządu, Minister Finansów opublikował ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych (w czerwcu 2017 r.), a w przypadku zwolnień z opodatkowania instytucji wspólnego inwestowania wystąpił z inicjatywą legislacyjną, w wyniku której dokonano zmiany przepisów prawa⁵. Natomiast problem związany ze zdefiniowaniem pojęcia tzw. „małego podatnika” jest przedmiotem postępowania w Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 126, 132-133, 560-562)

W latach 2016-2017 Izba zidentyfikowała pięć przypadków niejedności stosowania przepisów ustawy CIT, m.in. w kwestii rozpoznania przychodu w związku z realizacją transakcji zbycia składników majątkowych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej (art. 12 ust. 5a), sposobu ustalenia przychodu i kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust. 4d, 11 i 12), zastosowania przepisów dotyczących cen transferowych (art. 11 ust. 8), rozliczania zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej (art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b). Konsultacje, organizowane na podstawie zarządzeń Ministra Finansów w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego⁶, miały na celu wypracowanie jednolitej interpretacji lub zmiany interpretacji w celu dostosowania jej do wyroku sądu zapadłego w innej sprawie lub podobnej sprawie mającej wpływ na rozpatrywane zagadnienie.

Rozstrzygnięcia Ministra Finansów w związku ze zgłaszanymi przez izby wątpliwościami były podstawą zmiany lub uchylenia interpretacji i stwierdzenia bezprzedmiotowości wniosku, a także podstawą wydania interpretacji ogólnej Ministra Finansów⁷.

(dowód: akta kontroli str. 133-136, 139, 156-191, 461, 464)

Do 15 lipca 2016 r. w Izbie nie analizowano wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej pod kątem występowania podobnych lub wręcz takich samych pytań oraz przedstawianych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych. Tym samym nie zbudowano systemu kojarzenia poszczególnych wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych w całościowy zbiór, który łącznie mógłby „sankcjonować” przyjęty przez podmioty wnioskujące mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej. Jak wyjaśniła zastępca Dyrektora Izby, po wprowadzeniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stało się możliwe kojarzenie wniosków w celu identyfikacji schematów optymalizacyjnych podzielonych na kilka lub nawet kilkanaście wniosków o wydanie

⁵ Zmianę przepisów wprowadzono ustawą z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1926).

⁶ Zarządzenia Ministra Finansów: nr 19 z 15 października 2007 r., nr 15 z 27 marca 2013 r. i nr 46 z 18 lipca 2016 r.

⁷ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 22 stycznia 2016 r. Nr DD5.8201.15.2015.KSM.

interpretacji indywidualnych. W takich przypadkach kierowano wystąpienia do Ministra Finansów o wydanie tzw. „opinii klauzulowej”.

(dowód: akta kontroli str. 129, 133-134, 343-347)

Stosownie do obowiązującej od dnia 1 lipca 2014 r. „Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej”, Krajowa Informacja Podatkowa zobowiązana została do zgłaszania do Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (CAiPAP) w okresach kwartalnych zidentyfikowanych ryzyk zewnętrznych (w tym w podatku CIT). W ramach zgłoszeń wskazywane były ryzyka i rodzaje podmiotów, których one dotyczyły. Sprawozdania kwartalne były wysyłane przez Biuro KIP w Płocku do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (KIP w Bielsku Białej), który był organem wiodącym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

(dowód: akta kontroli str. 128, 197-222, 367, 406-426)

Za IV kwartał 2014 r. Biuro w Płocku w zakresie CIT zgłosiło ryzyka, w opisie których wskazywano na transakcje pozwalające na unikanie opodatkowania, tj.: wykorzystywanie zagranicznych spółek inwestycyjnych jako pośredniczących w uzyskiwaniu dochodów z polskich spółek osobowych lub nieruchomości w celu całkowitego uniknięcia opodatkowania w Polsce, przenoszenie własności składników majątkowych jako ekwiwalent świadczeń pieniężnych należnych z tytułu np. dywidend, likwidacji, umarzania udziałów/akcji, zawieranie transakcji obrotu wierzytelnościami prowadzących do wykazywania zaniżonych dochodów i zawyżonych kosztów.

(dowód: akta kontroli str. 406-411, 463-468)

Po 1 marca 2017 r., w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁸, „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej” przestała obowiązywać. Informację taką przekazało Izbie Ministerstwo Finansów w dniu 18 maja 2018 r. w odpowiedzi na jej pismo z dnia 15 stycznia 2018 r. Ponadto, Ministerstwo poinformowało Izbę, iż będą prowadzone prace w zakresie opracowania procedur zarządzania ryzykiem w KAS.

Zastępca Dyrektora Izby podała również, że czynniki mające wpływ na mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, a także czynniki utrudniające walkę ze stosowaniem agresywnej optymalizacji nie były badane i nie były przeprowadzane analizy w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 367-369, 466-467, 470-472, 2677)

Izba wskazała, że w okresie objętym kontrolą współpraca z Ministerstwem Finansów, poza obowiązkiem przekazywania ww. kwartalnych zgłoszeń ryzyk zewnętrznych i uczestniczeniu w organizowanych spotkaniach konsultacyjnych, polegała w szczególności na realizacji doraźnych zleceń Ministerstwa przekazywanych w pismach, mailach, wytycznych. W ramach tej współpracy, m.in:

- w kwietniu 2016 r., w związku z procedowanym projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, w którym zaproponowano wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Izba – na wniosek Departamentu Polityki Podatkowej Ministerstwa Finansów – oszacowała liczbę spraw jakie mogą być corocznie przedmiotem zapytania w zakresie wniosków, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że zaprezentowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe dotyczy czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej; liczbę tych

wniosków oszacowano na 986 rocznie; wskazano, że potencjalne wnioski będą dotyczyły w szczególności: wymiany/nabywania udziałów w spółkach, przekształcenia spółek kapitałowych w osobowe, wnoszenia znaków towarowych i innych składników do celowo powołanych spółek, stosowania potrącania wzajemnych wierzytelności, wnoszenia do spółek wierzytelności pożyczkowych i konwersji tych wierzytelności na kapitał, wykorzystywania zagranicznych spółek inwestycyjnych, dokonywania darowizn w ramach podatkowych grup kapitałowych (PGK), planów motywacyjnych opartych na instrumentach pochodnych, powstania zakładu na terytorium Polski w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,

(dowód: akta kontroli str. 266-270)

- w sierpniu 2016 r. Biuro KIP, w związku z wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i spotkaniem organizowanym w Ministerstwie Finansów, sporządziło m.in. listę zagadnień budzących wątpliwości co do zastosowania nowych przepisów prawa; po spotkaniu Departament Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów przesłał podsumowanie ustaleń i dodatkowe wyjaśnienia w celu stosowania jednolitych zasad postępowania z wnioskami o wydanie interpretacji.

(dowód: akta kontroli str. 306-312)

IS/IAS nie opracowała zasad współpracy poszczególnych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej na terenie województwa mazowieckiego w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji CIT. Współpraca ta wynikała z obowiązków i zadań poszczególnych komórek organizacyjnych. Zarówno w regulaminie organizacyjnym Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (§ 10), jak i regulaminach poszczególnych urzędów skarbowych oraz regulaminie MUCS w Warszawie wskazano, że do zadań wszystkich komórek organizacyjnych należy m.in. współpraca przy realizacji zadań z innymi jednostkami organizacyjnymi KAS i komórkami organizacyjnymi Izby oraz współdziałanie przy realizacji zadań z innymi organami. Wyrazem współpracy w zakresie czynności analitycznych są cykliczne spotkania robocze z przedstawicielami urzędów skarbowych z terenu działania Izby.

(dowód: akta kontroli str. 138-140, 356, 447-451)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zauważa, że w okresie 2014-2016 IAS/IS w Warszawie nie prowadziła kompleksowych analiz w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT. Dopiero w styczniu 2017 r., w związku z zapotrzebowaniem zgłoszonym przez Ministerstwo Finansów, dokonano po raz pierwszy takiej analizy na podstawie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych z lat 2011-2016. Ponadto, do czasu wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Izbie nie zbudowano systemu kojarzenia poszczególnych wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych w całościowy zbiór, który łącznie mógłby „sankcjonować” przyjęty przez podmioty wnioskujące mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej.

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśniła, że do momentu wprowadzenia do Ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz przepisów art. 14b § 5b i 5c Izba nie była zobowiązana do bieżącej identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji. Dlatego też nie były również identyfikowane czynniki ekonomiczne, pozaekonomiczne i społeczne mające wpływ na stosowanie lub możliwość stosowania mechanizmów optymalizacyjnych. Dopiero od 15 lipca 2016 r. wprowadzono narzędzie prawne⁹ umożliwiające identyfikację i przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji. Podała również, że działania IAS w Warszawie w zakresie

⁹ Art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa.

przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej podejmowane były w głównej mierze na podstawie zleceń otrzymywanych z Ministerstwa Finansów.

Zdaniem NIK, pomimo braku w kontrolowanym okresie w Ordynacji podatkowej zapisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Izba mogła identyfikować mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analiza ryzyka. Ponadto zgodnie ze statutem izb administracji skarbowej¹⁰ do zadań komórki zarządzania ryzykiem należało m.in. ocena i prognozowanie możliwych zagrożeń ekonomicznych, pozaekonomicznych i społecznych w obszarach zadań wykonywanych w izbie i podległych urzędach, zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych oraz prowadzenie rejestru ryzyka, jak również opracowywanie analiz i sprawozdań oraz informacji niezbędnych do podejmowania decyzji związanych z realizacją polityki finansowej państwa oraz zarządzania ryzykiem. W poprzednich statutach izb administracji skarbowej/izb skarbowych¹¹ znajdowały się podobne zapisy.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej i związane z tym ryzyko uzyskiwania niższych dochodów budżetowych, znane było w Polsce, jak i na świecie, od wielu lat. Świadczą o tym m.in. działania polegające na uszczelnianiu systemów podatkowych poprzez klauzule antyabuzywne zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania¹², postanowienia art. 11 ustawy CIT o cenach transferowych, czy też inne postanowienia ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych np. art. 10 ust. 4¹³ lub art. 22c¹⁴. Podkreślenia wymaga również fakt, iż po raz pierwszy do Ordynacji podatkowej wprowadzono klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania już w 2002 r.¹⁵, choć po krótkim czasie

¹⁰ Załącznik nr 5 do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MRiF poz. 41).

¹¹ Regulaminy stanowiące załącznik nr 1 do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie organizacji urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 11) oraz załącznik nr 1 do zarządzenia nr 15 Ministra Finansów z 5 marca 2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2016 r. poz. 68).

¹² Przykładowo klauzula antyabuzywna znalazła się w art. 7 protokołu z 2012 r. do umowy z Luksemburgiem z 1995 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 964); stanowi ona, że korzyści umowne nie mają zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiągniętego w związku z tzw. sztuczną strukturą (ang. artificial arrangement); innymi przykładami, gdzie wprowadzono klauzule antyabuzywne są: protokół z 2013 r. do umowy z Indiami z 1989 r. (Dz.U z 2014 r. poz. 1337), umowa z Arabią Saudyjską z 2011 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 502); protokół z 2013 r. do umowy ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi (Dz.U. z 2015 r. poz. 312), czy też konwencja z 2013 r. zawarta ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki (Dz.U. z 2013 r. poz. 995).

¹³ Zgodnie z art. 10 ust. 4 ustawy CIT, określonych w ustawie przepisów podatkowych dotyczących połączenia spółek, ich podziału oraz wymiany udziałów – nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jedynym celem tych połączeń i podziałów spółek oraz wymiany udziałów było uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania (przepis uchylony z dniem 1 stycznia 2018 r.).

¹⁴ Zgodnie z art. 22c ustawy CIT wyłączenia zwolnienia podatkowego względem dywidend, jeżeli osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nastąpiło w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego dywidendy, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkowało wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz gdy czynności te nie miały rzeczywistego charakteru (wprowadzony z dniem 31 grudnia 2015 r.).

¹⁵ Ustawa z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy-Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387, ze zm.).

obowiązywania została ona zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny. Dalsze kroki w kierunku wprowadzenia rozwiązań prawnych mających na celu zatrzymanie nasilającego się w Polsce zjawiska unikania opodatkowania podjęto w 2013 r., w ramach próby nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa¹⁶.

W związku z powyższym, zdaniem NIK brak w Ordynacji podatkowej klauzuli o unikaniu opodatkowania nie był przeszkodą w prowadzeniu w okresie przed 15 lipca 2016 r. kompleksowych analiz w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Tym bardziej, że w systemie polskiego prawa podatkowego jak wskazano wyżej występowały pozaklauzulowe prawne środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, jak również występowały klauzule antyabuzywne w międzynarodowych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

W okresie objętym kontrolą IAS/IS w Warszawie – realizując zadania w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego – prowadziła w toku rozpatrywania wniosków bieżące analizy przepisów prawa, linii orzecniczej sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i stanowisk Ministerstwa Finansów. W toku tych analiz zwracano uwagę na problem możliwości unikania opodatkowania przez wnioskodawców. IAS/IS nie prowadziła jednak kompleksowych analiz w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT. Pomimo nasilającego się zjawiska unikania opodatkowania, dopiero w styczniu 2017 r., w związku z zapotrzebowaniem zgłoszonym przez Ministerstwo Finansów dokonano po raz pierwszy takiej analizy na podstawie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych z lat 2011-2016, identyfikując 15 takich mechanizmów.

Przeprowadzenie kompleksowych analiz przed 2017 r. mogłoby się przyczynić do wcześniejszego podjęcia inicjatyw legislacyjnych ograniczających możliwości unikania opodatkowania. Analizy takie dostarczyłyby również informacji dla potrzeb prowadzonych kontroli, przyczyniając się do zwiększenia ich efektywności, również w okresie przed 15 lipca 2016 r., tj. zanim wprowadzono klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, bowiem obowiązujące wówczas przepisy zawierały również inne możliwe do wykorzystania narzędzia przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

W kontrolowanym okresie, w ramach bieżąco prowadzonej działalności analitycznej, IAS/IS zidentyfikowała trzy przypadki, w których przepisy ustawy CIT uznano za złożone, niespójne, niejasne, zawile i które mogły utrudniać stosowanie przepisów ustawy, w wyniku czego Minister Finansów podjął działania w celu wyeliminowania istniejących wątpliwości. Zidentyfikowano również pięć przypadków niejedności stosowania przepisów ustawy CIT przy wydawaniu interpretacji indywidualnych, a zgłaszane przez Izbę wątpliwości były podstawą zmiany lub uchylecia interpretacji i stwierdzenia bezprzedmiotowości wniosku, a także podstawą wydania interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów. Działalność analityczna nie przyczyniła się jednakże do identyfikacji przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

¹⁶ Zgodnie z projektowanym art.119a ustawy Ordynacja podatkowa „Unikaniem opodatkowania jest zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną”.

2. Działalność mająca na celu ograniczenie luki podatkowej CIT wynikającej z agresywnej optymalizacji podatkowej

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie 2014-2016 strategiczne kierunki kontroli podatkowych zostały określone w Wojewódzkich Planach Działań (WPD) sporządzanych na dany rok dla obszaru działania Izby Skarbowej w Warszawie. Celem ich było usprawnienie procesu poboru należności podatkowych w wyniku poprawy skuteczności i efektywności działań administracji podatkowej, w tym kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających. Plany te zawierały wykaz działań realizowanych w podobszarach ryzyka wskazanych w Krajowych Planach Działań (KPD), które uznano za priorytetowe z uwagi na istnienie największego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości (osiągnięcia najwyższych wyników finansowych i skuteczności kontroli). Wskazano w nich liczbę kontroli podatkowych do przeprowadzenia przez urzędy skarbowe na terenie województwa mazowieckiego (bez wyszczególnienia rodzaju podatku) odpowiednio w 13¹⁷, 12¹⁸, 14¹⁹ podobszarach ryzyka w latach 2014-2016.

Poza wyznaczeniem w planach WPD hierarchii regionalnej strategicznych podobszarów ryzyka²⁰ oraz minimalnej liczby podmiotów do objęcia działaniami kontrolnymi, w 2016 r. wskazano również, że działania wyspecjalizowanych urzędów skarbowych winny być skoncentrowane w obszarach podatku VAT i podatku dochodowego od osób prawnych, przy czym liczba kontroli w podatku CIT powinna stanowić co najmniej 30% wszystkich kontroli. Natomiast 50% tych kontroli powinno być przeprowadzonych w zakresie prawidłowości stosowania cen transferowych przez podmioty powiązane (kapitałowo lub osobowo) z podmiotami zagranicznymi.

Wojewódzkie Plany Działań nie zostały opracowane na lata 2017-2018, z uwagi na brak Krajowych Planów Działań.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że w 2017 r. w żadnym dokumencie nie wyznaczono kierunków kontroli podatkowych oraz zasad ich prowadzenia w celu ograniczenia skutków optymalizacji podatkowej w podatku CIT. W związku z powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), kontynuowano kontrole podatkowe dotychczas realizowane. Prowadzono przede wszystkim kontrole podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług. Pomimo braku wskazania kierunku kontroli podatkowej na 2017 r. Izba podejmowała

¹⁷ Na 2014 r.: 1) produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane, 2) nieruchomości, 3) produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi, 4) e-handel i usługi informatyczne, 5) transport i logistyka, 6) motoryzacja, 7) handel elektroniką, 8) paliwa, 9) recykling, 10) rolnictwo, 11) gastronomia i zakwaterowanie oraz 12) doradztwo, 13) handel hurtowy i detaliczny tekstyliami i obuwiem na terenie Wólki Kosowskiej i okolic.

¹⁸ Na 2015 r.: 1) doradztwo i inne usługi niematerialne, 2) handel hurtowy pozostały, 3) produkcja i handel elektroniką, 4) produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane, 5) e-handel i usługi informatyczne, 6) działalność agentów sprzedaży towarów, 7) nieruchomości, 8) motoryzacja, 9) produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi, 10) transport i logistyka, 11) recykling, 12) paliwa.

¹⁹ Na 2016 r.: 1) doradztwo i inne usługi niematerialne, 2) handel hurtowy pozostały, 3) działalność agentów sprzedaży towarów, 4) produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane, 5) nieruchomości, 6) usługi finansowe ubezpieczeniowe, 7) handel elektroniką, 8) paliwa, 9) e-handel i usługi informatyczne, 10) motoryzacja, 11) transport i logistyka, 12) handel artykułami spożywczymi i tytoniem, 13) opieka zdrowotna (w tym praktyka lekarska i pozostałe usługi medyczne), 14) produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi.

²⁰ Zgodnie z Polityką zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej podstawą do wskazania hierarchii regionalnej strategicznych podobszarów ryzyka jest Woj. Rejestr Ryzyk. W celu ustalenia hierarchii odzwierciedlającej istniejący poziom zagrożenia związany z poszczególnymi podobszarami ryzyka w woj. mazowieckim wzięto pod uwagę efekty finansowe podejmowanych działań, ich skuteczność oraz wielkość populacji w poszczególnych podobszarach.

działania w związku z wydanymi przez Ministerstwo Finansów i Szefa KAS tzw. listami ostrzegawczymi przed niedozwoloną optymalizacją podatkową.

(dowód: akta kontroli str. 1596-1781, 2392-2393)

Szef KAS opracował „Kierunki działań kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 r.”, przekazując je dyrektorom izb administracji skarbowej. W zakresie podatków bezpośrednich w dokumencie tym szczególną uwagę zwrócono na:

- a) stosowanie schematów podatkowych przedstawianych w ostrzeżeniach publikowanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie podatków dochodowych.
- b) inne zdarzenia wpływające na zwiększenie ryzyka nieprawidłowości, takie jak:
 - nieuzasadnioną gospodarczo restrukturyzację przedsiębiorców, których efektem jest przenoszenie aportem poszczególnych aktywów (np. znaków towarowych, nieruchomości w celu uzyskania korzyści podatkowej), funkcji lub ryzyk,
 - prowadzenie zakładów przez polskich przedsiębiorców poza granicami kraju,
 - wykazywanie znacznych strat podatkowych w dłuższym okresie,
 - stosowanie cen transferowych w ramach transakcji z podmiotami powiązanymi.

(dowód: akta kontroli str. 1782-1795)

W lipcu 2017 r. Ministerstwo Finansów przekazało Izbie Administracji Skarbowej *Rekomendacje Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych*. Zgodnie z tym dokumentem naczelnicy urzędów celno-skarbowych byli zobowiązani do systematycznego monitorowania obszarów ryzyka i przeciwdziałania nowym schematom nadużyć i wykrywania wszelkich nieprawidłowości na jak najwcześniejszym etapie, w szczególności w sprawach cen transferowych lub optymalizacji podatkowej (pkt. II 5 f). Do obowiązków Dyrektora Izby należało badanie w okresach kwartalnych, czy wszystkie podmioty zostały objęte monitoringiem prowadzonym przez podległy urząd celno-skarbowy..

W marcu 2018 r. wpłynął do Izby kolejny dokument pn. *Rekomendacje Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*. W dokumencie tym zobowiązano naczelników urzędów celno-skarbowych do prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka w szczególności w sprawach dotyczących optymalizacji podatkowej i cen transferowych, a Dyrektora Izby do sprawowania nadzoru nad realizacją wyżej wymienionego zadania.

(dowód: akta kontroli str. 1939-1992)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśniła, że nie wprowadzono procedur regulujących kwestie nadzoru sprawowanego nad realizacją wyżej wymienionych zadań przez MUCS. Podała, że nadzór nad działalnością analityczną, prognostyczną i badawczą prowadzoną przez MUCS sprowadza się do weryfikacji otrzymywanych wykazów pod kątem liczby podmiotów objętych monitoringiem i w dalszej kolejności sprawdzenia ile z tych podmiotów wytypowanych zostało do kontroli celno-skarbowej, do innych działań lub odłożenia ad acta. Z przekazanych informacji wynika, że od sierpnia 2017 r. do marca 2018 r. wyselekcjonowano do kontroli łącznie siedem podmiotów, przy czym kontrola w jednym podmiocie jest w toku, w pozostałych dwóch jest „w oczekiwaniu”, w kolejnych „odłożono sprawę ad acta” lub wynik monitoringu jest „inny”.

Według wyjaśnień Zastępcy Dyrektora, Izba Administracji Skarbowej w Warszawie nie jest w stanie, na chwilę obecną dokonać rzetelnej oceny, czy przyjęte w praktyce rozwiązania służące monitorowaniu zadań MUCS – określonych w wyżej wymienionych rekomendacjach Szafa KAS – są adekwatne i skuteczne.

(dowód akta kontroli: str. 1594-1601, 2531-2535)

Ustalone
nieprawidłowości

W IAS/IS od ponad roku od wprowadzenia obowiązku sprawowania przez Dyrektora Izby nadzoru nad prowadzeniem przez Naczelnika MUCS analiz ryzyka w sprawach optymalizacji podatkowej i cen transferowych, nie wprowadzono rozwiązań umożliwiających dokonanie oceny skuteczności przyjętych zasad nadzoru nad wykonywaniem zadań MUCS.

Jak ustaliła Najwyższa Izba Kontroli w ramach sprawowanego nadzoru IAS, Naczelnik MUCS nie opracował wewnętrznej procedury z uwzględnieniem metodologii i kryteriów kwalifikacji podmiotów do objęcia ich monitoringiem w sprawach optymalizacji podatkowej i cen transferowych, o co wnosił Dyrektor Izby w piśmie z dnia 8 maja 2018 r. W odpowiedzi na powyższe Naczelnik MUCS przekazał notatkę z dnia 26 stycznia 2018 r., zawierającą kryteria selekcji podmiotów do kontroli w obszarze cen transferowych i optymalizacji podatkowej, które Izba uznała za wystarczające.

Zdaniem NIK, przedstawione przez Naczelnika MUCS kryteria selekcji podmiotów, powinny być poddane w ramach nadzoru ocenie przez Dyrektora IAS pod kątem ich skuteczności.

Zastępca Dyrektora IAS w Warszawie podała, że ocena kryteriów typowania podmiotów do kontroli pod kątem ich skuteczności i efektywności będzie przesłanką do wystąpienia do Naczelnika MUCS z wnioskiem o skodyfikowanie tego obszaru, tj. opracowanie stosownej procedury oraz, że kryteria te zostaną poddane analizie IAS w zakresie skuteczności i efektywności na podstawie wyników działań po zakończeniu 2018 r. Ponadto, celem usystematyzowania tych działań IAS wystąpi do Naczelnika MUCS w sprawie cyklicznego przekazywania informacji o działaniach podejmowanych w obszarze analizy ryzyka. Powyższe pozwoli na skuteczniejszy nadzór nad działaniami tego organu.

(dowód: akta kontroli str. 1997-2009, 2502-2506, 2607-2609, 2626-2629, 2672-2681)

Opis stanu
faktycznego

2.2. Do właściwości Działu Zarządzania Ryzykiem (wcześniej Samodzielnego Referatu Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym lub Samodzielnego Oddziału Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym), należy m.in.:

- ustalanie procedur działania przy zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym oraz obiegu i trybu wymiany informacji w tym zakresie;
- pozyskiwanie, rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym gromadzonych w izbie i urzędach oraz innych instytucjach krajowych i zagranicznych;
- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie (do 1 kwietnia 2015 r. – koordynowanie działań urzędów skarbowych w zakresie zarządzania ryzykiem).

W Izbie nie opracowano zasad/procedur postępowania w przypadku zidentyfikowanego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatku CIT.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Izby wynika, że przyjęte w praktyce zasady postępowania w przypadku zidentyfikowania ryzyka polegają na analizie ryzyka, sporządzeniu notatki służbowej zawierającej propozycje podjęcia dalszych działań w związku z ustaleniami, które w sytuacji odnotowania znacznej skali zjawiska lub generowania uszczupień dla budżetu, przekładają się na zlecenie podjęcia działań przez naczelników urzędów skarbowych lub Naczelnika MUCS.

Dyrektor IAS w Warszawie określił zasady prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi. Zgodnie z tymi regulacjami analiza ryzyka podmiotu typowanego do kontroli bądź czynności sprawdzających należy do obowiązków komórek analiz i planowania/czynności analitycznych i sprawdzających umiejscowionych w strukturach urzędów skarbowych. Wskazane komórki w swoich zadaniach regulaminowych mają zapisany obowiązek zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych oraz typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1878-1935, 2674, 2682-2736)

2.3. W okresie 2014-I półrocze 2015 r. w Izbie przeprowadzono analizę wyników kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w podatku CIT, w wyniku czego kierowano do naczelników pisma przypominające o konieczności weryfikacji obowiązków podatkowych oraz prowadzenia analizy ryzyka w tym obszarze.

Ponadto w okresie do 2016 r. właściwe komórki zarządzania ryzykiem Izby prowadziły analizy realizacji kontroli podatkowych w podobszarach i poza podobszarami ryzyka (bez wyszczególniania rodzaju podatków PIT, CIT, VAT), uwzględniając założenia Wojewódzkich Planów Działań na lata 2014-2016. W analizach prezentowano liczbę kontroli zrealizowanych w podobszarach ryzyka wraz z sumą uszczupień z podziałem na grupy urzędów uzupełnione o wartości mierników osiągniętych w podobszarach ryzyka. Analizy były sporządzane na podstawie danych dotyczących kontroli podatkowych przeprowadzonych w danym roku, dostępnych w hurtowni danych SPR. Wyniki tych analiz przekazywały informacje na temat skuteczności oraz efektywności finansowej kontroli podatkowych²¹ w województwie mazowieckim bez uwzględnienia wpływu poszczególnych podatków na efektywność i skuteczność prowadzonych kontroli podatkowych.

Natomiast w 2017 r. analizę realizacji kontroli podatkowych w podobszarach i poza podobszarami ryzyka sporządzono uwzględniając założenia Wojewódzkiego Planu Działań na 2016 r., z uwagi na nieogłoszenie Krajowego Planu Działań na 2017 r. i w konsekwencji niesporządzenie planu na szczeblu wojewódzkim. Analiza za 2017 r. została sporządzona w analogicznym jak wcześniej układzie dla określonych grup urzędów skarbowych z uwzględnieniem wartości mierników skuteczności i efektywności finansowej kontroli podatkowej, bez wyszczególniania rodzaju podatków.

W 2018 r. dokonano podsumowania działalności kontrolnej Izby w Warszawie za okres I-IX 2018 r. wskazując, iż jedną z przyczyn spadku ustaleń kontroli podatkowych w tym okresie było podejmowanie kontroli podatkowych w zakresie podatku CIT w bardzo dużych podmiotach, o skomplikowanych stanach faktycznych angażujących znaczne zasoby kadrowe.

(dowód: akta kontroli str. 1601-1606, 1797-1876, 2012-2020, 2395-2517)

2.4. W latach 2014-2017 na obszarze działania Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nastąpił wzrost dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych. Wpływy z tytułu CIT od przedsiębiorstw finansowych, tj. banków i innych instytucji finansowych, oraz od przedsiębiorstw niefinansowych wyniosły łącznie w 2017 r. 17.921,6 mln zł (50.989 podatników) i były o 3.081,4 mln zł (20,8%) wyższe niż w 2016 r., oraz o 4.992,8 mln zł (38,6%) wyższe niż w 2014 r. Wpływy w 2015 r. były o 15,1% wyższe niż w 2014 r. Jedynie w 2016 r. nastąpiło zatrzymanie tendencji

²¹ Analiza skuteczności i efektywności kontroli dokonywana była w oparciu o przyjęte wskaźniki określone w WPD.

wzrostowej wpływów z CIT, które były nieznacznie (o 0,26%) niższe niż w 2015 r. Łączna kwota wpłaconych zaliczek na podatek CIT za 2018 r. wyniosła w I połowie 2018 r. 13.260,1 mln zł i stanowiła 74,0% wpływów z tytułu CIT w 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 764, 788-922, 930)

W latach 2014-2018 (I półrocze) na obszarze działania IS/IAS w Warszawie przeprowadzono 1.598 kontroli rozliczeń CIT (od 115 kontroli w I połowie 2018 r., 302 kontroli w 2017 r. do 463 kontroli w 2015 r.). W 244 przypadkach (15,3%) odnoszono się do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji²², z czego w latach 2014-2015 dotyczyło to poniżej 10% kontroli, a w latach 2016-2017 i w I połowie 2018 r. ponad 23% kontroli.

Po kontrolach rozliczeń CIT przeprowadzonych w okresie 2014 r.-I półrocze 2018 r. wydano łącznie 362 decyzje zwiększające zobowiązanie podatkowe, które ostatecznie zakończyły postępowanie w I instancji (bez uwzględniania decyzji, które zostały uchylone i przekazane do ponownego rozpatrzenia). Łączna kwota dodatkowego zobowiązania określonego przez organ podatkowy (dalej: przypisu) wynikająca z powyższych decyzji wyniosła 1.502,2 mln zł. W 21 przypadkach (5,8% decyzji) przypisy na kwotę 387,4 mln zł (25,8% łącznej kwoty przypisów) odnosiły się do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji.

Najwięcej decyzji I instancji (126), z których wynikała również najwyższa wartość przypisów (927.233,3 tys. zł) wydano w wyniku kontroli rozliczeń CIT przeprowadzonych w 2016 r. Wzrost liczby decyzji w 2016 r. w porównaniu do roku 2015 wyniósł 37,0%, a wartość przypisów wynikająca z tych decyzji wzrosła ponad czterokrotnie. W wyniku kontroli z 2017 r. wydano 78 decyzji na kwotę przypisów 263.924,8 tys. zł. Oznacza to spadek w porównaniu do 2016 r. odpowiednio o 38,1% oraz 71,5%. W I półroczu 2018 r. nastąpiło dalsze zmniejszenie wartości przypisów, ponieważ w wyniku kontroli przeprowadzonych w tym okresie wydano 34 decyzje na kwotę 28.856,1 tys. zł, co stanowi 43,6% liczby decyzji oraz 10,9% kwoty przypisów z roku 2017.

Większość decyzji I instancji, w których odnoszono się do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji (81,0% decyzji obejmujących 99,8% wartości przypisów), wydano w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2016 i 2017 r. W 2016 r. było to dziewięć decyzji o łącznej kwocie przypisów 227,1 mln zł, a w 2017 r. osiem decyzji na łączną kwotę przypisów 159,7 mln zł. W porównaniu do powyższych wartości, skala tej działalności w latach 2014-2015 i w I półroczu 2018 r. była niewielka, a wartość przypisów dotycząca agresywnej optymalizacji w poszczególnych latach wynosiła poniżej 1% wartości przypisów z kontroli rozliczeń CIT. W wyniku kontroli z lat 2014-2015 wydano po jednej decyzji w tym zakresie, na kwoty przypisów odpowiednio 34,0 tys. zł oraz 323,0 tys. zł, a w I półroczu 2018 r. wydano dwie decyzje na łączną kwotę przypisów 263,7 tys. zł.

Po kontrolach rozliczeń CIT przeprowadzonych w latach 2014-2017 oraz w I połowie 2018 r. złożono łącznie 708 deklaracji korygujących CIT na kwotę 613, 7 mln zł (w tym 68 na kwotę 46,4 mln zł w związku z możliwością zastosowania przez organ podatkowy przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej

²² Do instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej zaliczane są: przepisy w sprawie sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych (art. 199a Ordynacji podatkowej), przepisy o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT), przepisy o cenach transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT), przepisy o podziale i łączeniu spółek oraz wymianie udziałów (art. 10 ust. 4 ustawy CIT), przepisy dotyczące wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend (art. 22c ustawy CIT) oraz klauzule antyabuzywne zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

optymalizacji).

(dowód: akta kontroli str. 755-756, 764, 766-767, 774-775, 778-781, 1578-1592)

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że wzrost przypisów w 2016 roku, będących skutkiem przeprowadzonych kontroli, spowodowany był kilkoma czynnikami.

W wyniku zmian uszczelniających system rozliczeń podatku VAT możliwe było skupienie się organów podatkowych w kolejnych latach na innych obszarach. Jednym z efektów tej możliwości była poprawa w zakresie analizy jednostek gospodarczych, z wykorzystaniem nowych narzędzi, w tym programów komputerowych i baz danych. Nastąpiła również poprawa w rozpoznawaniu schematów optymalizacyjnych stosowanych przez kontrolowanych, ponieważ m.in. w wyniku szkoleń tematycznych, wzrósł poziom kompetencji, doświadczenia i wiedzy pracowników kontroli. Wzmoczenie działań w tym obszarze wynikało również z realizacji wytycznych Ministra Finansów, który jako jeden z priorytetów w 2016 przyjął weryfikację cen transferowych w podmiotach powiązanych i weryfikację mechanizmów unikania opodatkowania, a także z realizacji zalecań pokontrolnych NIK zawartych w informacji o wynikach kontroli P/14/013 „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”. Z wyjaśnień wynika również, że spadek liczby decyzji i wartości przypisów po kontrolach rozliczeń CIT w 2017 r. i w I połowie 2018 r. wynikał z tego, że funkcjonująca od 1.03.2017 r. Krajowa Administracja Skarbowa większy nacisk, niż miało to miejsce w latach poprzednich, kładzie na czynności analityczne, w tym z wykorzystaniem danych z ksiąg podatkowych w postaci elektronicznej. Według wyjaśnień, wykorzystanie narzędzi analitycznych pozwala na lepsze typowanie podmiotów do kontroli i odejście od kontroli tam, gdzie wystarczającym mogą okazać się czynności sprawdzające.

(dowód: akta kontroli str. 921-940, 979-1028, 1366-1368, 1372-1379, 1384-1399)

W związku ze zidentyfikowanym przez Ministerstwo Finansów ryzykiem stosowania przez określone podmioty agresywnej optymalizacji podatkowej, Izba na podstawie otrzymanych informacji²³ zlecała jednostkom podległym kontroli prawidłowości rozliczeń CIT. W 2016 r. zlecono 13 kontroli w zakresie cen transferowych i optymalizacji, w których łączna wartość przypisów na podstawie decyzji I instancji i złożonych korekt wyniosła 8.725,2 tys. zł, a zrealizowana kwota dochodów 891,9 tys. zł. W 2018 r. zlecono 19 kontroli w zakresie wykorzystania Podatkowych Grup Kapitałowych do agresywnego planowania podatkowego w CIT. Zakończono 10 kontroli, w których łączna wartość przypisów na podstawie decyzji I instancji i korekt wyniosła 2.873,2 tys. zł. Również w 2018 r. zlecono siedem kontroli w zakresie możliwości zastosowania modeli optymalizujących zobowiązania podatkowe, które zostały zakończone w II połowie 2018 r. i w których łączna wartość przypisów na podstawie decyzji I instancji i korekt wyniosła 159.678,6 tys. zł.

Ponadto w czerwcu 2018 r. Dyrektor IAS zwrócił się do naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego o przeprowadzenie czynności sprawdzających wobec 455 podmiotów w zakresie weryfikacji prawidłowości rozliczeń oraz zasadności wykazanej straty w podatku CIT za 2017 r., a w uzasadnionych przypadkach o przeprowadzenie kontroli podatkowych lub innych działań wpływających na poprawę rzetelności dokonywania rozliczeń. Zwrócono się także do

²³ Ministerstwo przekazało informacje z wykazem podmiotów przewidzianych do kontroli następującymi pismami: pismo z dnia 5 kwietnia 2016 r. znak CP2.8620.28.2016, pismo z 20 grudnia 2017 r. znak DKP5.8622.80.2017, pismo z 11 stycznia 2018 r. znak DOK5.8622.1.2018.

Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego o przeprowadzenie pogłębionej analizy wobec 39 spośród powyższych podmiotów. We wrześniu 2018 r. naczelnicy urzędów skarbowych poinformowali, że w 74 przypadkach czynności zostały zakończone, w tym w 12 przypadkach ustalono zmniejszenie straty w łącznej wysokości 9.783,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1165-1168, 1186-1280, 1366-1368, 1379-1380, 2032)

2.5. Od około 30% decyzji I instancji wydanych w wyniku kontroli rozliczeń CIT przeprowadzonych w latach 2014-2015 wniesiono odwołania stanowiące odpowiednio 4,0% i 17,8% wartości przypisów. W przypadku kontroli z lat 2016-2017 i I połowy 2018 r. odwołania dotyczyły około 40% decyzji I instancji i obejmowały ponad 75% przypisów. W II instancji decyzje w większości utrzymano w mocy. Kwota przypisów wynikających z decyzji całkowicie lub częściowo utrzymanych w mocy oraz kwota przypisów, dla których umorzono postępowanie odwoławcze wyniosła od 99,9% wartości odwołań dla kontroli z 2014 r. do ponad 96% dla lat 2015-2017. W trakcie rozstrzygania były sprawy obejmujące 98,9% przypisów dotyczących odwołań od kontroli z I połowy 2018 r. (86,7% decyzji, od których wniesiono odwołania). Kwota przypisów z decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w II instancji wzrosła z 3,9 tys. zł dla kontroli rozliczeń CIT z 2014 r. i 695,9 tys. zł dla 2015 r. do 18.172,4 tys. zł dla kontroli z 2016 r. i 5.211,4 tys. zł dla 2017 r. Wartość uchylonych przypisów stanowiła w latach 2014-2017 poniżej 2,0% wartości przypisów z decyzji I instancji oraz odpowiednio 0,1%, 1,8%, 2,2%, 2,4% wartości przypisów z odwołań danego roku. Z kontroli z I półrocza 2018 r. uchylono jedną decyzję (2,9% wydanych decyzji) na kwotę 76,8 tys. zł (0,3% wartości przypisów).

W zakresie decyzji, w których odnoszono się do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji, od większości decyzji (81,0% decyzji obejmujących 99,3% przypisów) w kontrolowanym okresie wniesiono odwołania do II instancji. Jedynie od decyzji z 2014 r. nie wniesiono odwołania. Również te decyzje w większości utrzymano w mocy w II instancji. Kwota przypisów z decyzji całkowicie lub częściowo utrzymanych w mocy stanowiła 99,6% wartości odwołań w całym kontrolowanym okresie, przy czym dla kontroli z lat 2015-2016 było to 100,0% wartości odwołań. Jedynie w 2017 r. wystąpiły przypadki uwzględnienia w II instancji odwołań od decyzji, w których odnoszono się do przepisów dotyczących agresywnej optymalizacji. Łączna wartość nieuznanych przypisów wynikająca z dwóch decyzji częściowo utrzymanych w mocy oraz jednej decyzji uchylonej wyniosła 1.498,3 tys. zł (0,9% przypisów z decyzji z 2017 r. oraz 1,0% przypisów z odwołań).

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że przyczyny uchyleń poszczególnych decyzji nie były powtarzalne i wynikały najczęściej z odmiennej oceny zaistniałego w sprawie stanu faktycznego przez organ II instancji w związku z wysokim stopniem skomplikowania spraw, nie dość precyzyjnie sformułowanymi przepisami lub istnieniem rozbieżnych linii orzeczniczych sądów administracyjnych. W celu zminimalizowania zjawiska uchylania decyzji organów I instancji prowadzono analizy przyczyn uchylania decyzji organów I instancji, organizowano spotkania i narady kadry kierowniczej pionu orzecznictwa oraz dyrekcji IAS z naczelnikami urzędów skarbowych m.in. w celu omówienia problematycznych zagadnień, spraw precedensowych lub szczególnie skomplikowanych, typowano do kontroli urzędy skarbowe, w których ujawniono najwięcej nieprawidłowości, podejmowano działania w celu ujednoczenia orzecznictwa organów I instancji, organizowano szkolenia dla pracowników urzędów skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 766-767, 979-981, 1029-1105, 1366-1371, 1588-1592)

2.6. W latach 2014-2017 zaskarżano do wojewódzkiego sądu administracyjnego (WSA) od 70% do 80% decyzji II instancji, obejmujących ponad 95% przypisów. Po kontrolach z I półrocza 2018 r., w związku z dużym udziałem spraw pozostających w toku w II instancji, do WSA zaskarżono jedną decyzję o wartości przypisu 171,8 tys. zł (z dotychczasowych dwóch rozstrzygnięć na kwotę 248,6 tys. zł).

Dotychczas WSA prawomocnie rozstrzygnął 22 skargi (24,7% zaskarżonych decyzji) na kwotę 11.771,7 tys. zł (1,1% zaskarżonych przypisów). Nie zostały prawomocnie rozstrzygnięte żadne sprawy z 2017 r. oraz z I półrocza 2018 r. W większości przypadków WSA oddalił lub odrzucił skargi podatników. Dotyczyło to 17 skarg (77,3% prawomocnych rozstrzygnięć) na kwotę 8.561,8 tys. zł (72,7%). WSA uchylił trzy decyzje na kwotę przypisu 107,8 tys. zł (0,3% zaskarżonych przypisów) z roku 2015 oraz dwie decyzje na kwotę 3.102,2 tys. zł (0,4% zaskarżonych przypisów) z roku 2016.

W zakresie decyzji, w których odnoszono się do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji, do WSA nie wnoszono skarg dotyczących decyzji z roku 2014 oraz z I półrocza 2018 r. Wniesiono natomiast skargi dotyczące wszystkich 15 decyzji utrzymanych w mocy w II instancji z lat 2015-2017 o łącznej wartości przypisów 383.287,3 tys. zł. Sprawy te w większości nie zostały dotychczas prawomocnie rozstrzygnięte. Uchylona została do tej pory jedna decyzja z 2016 r. na kwotę przypisu 2.106,4 tys. zł, stanowiąca 0,9% wartości zaskarżonych przypisów, a pozostałe sprawy nie zostały prawomocnie rozstrzygnięte.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że Izba Administracji w Warszawie prowadzi analizy wyroków sądów administracyjnych w celu monitorowania linii orzeczniczej oraz ustalania przyczyn uchylania decyzji. Z analiz wynika, że jednym z najczęstszych powodów uchylania decyzji jest odmienna interpretacja przez sądy zastosowania przepisów prawa do ustalonego stanu faktycznego oraz przedkładanie przez podatników na etapie postępowania sądowego nowych dowodów. Powyższe analizy stanowią m.in. podstawę omawiania istotnych rozstrzygnięć sądów administracyjnych na spotkaniach kierownictwa, spotkaniach pracowników oraz prowadzenia szkoleń dla pracowników urzędów.

(dowód: akta kontroli str. 774-775, 780-781, 1106-1158, 1366-1371, 1588-1592)

2.7. Wraz ze wzrostem liczby rozpatrzonych skarg przez WSA, w latach 2015-2016 wzrosła liczba i wartość wniesionych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) skarg kasacyjnych od wyroków WSA dotyczących decyzji po kontrolach rozliczeń CIT. W 2014 r. były to trzy decyzje na kwotę przypisu 489,8 tys. zł, a w latach 2015-2016 odpowiednio 12 i 13 decyzji na kwotę 30.536,7 tys. zł oraz 539.009,3 tys. zł, w tym po jednej decyzji z odniesieniem do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji na kwotę odpowiednio 323,0 tys. zł i 257,0 tys. zł. Po kontrolach z 2017 r. oraz I półrocza 2018 r. nie wniesiono do tej pory żadnych skarg kasacyjnych od wyroków WSA, ponieważ nie zapadały jeszcze wyroki WSA w sprawach z tego okresu.

Dotychczas NSA wydał rozstrzygnięcie w jednej sprawie na kwotę 225,6 tys. zł z 2014 r. polegające na uchyleniu wyroku WSA na skutek skargi kasacyjnej wniesionej przez Dyrektora IAS w Warszawie. Sprawa ta toczy się ponownie przed WSA. NSA wydał także rozstrzygnięcia w trzech sprawach na kwotę 462,7 tys. zł z 2015 r., z tego dwa wyroki uchylające wyroki WSA na skutek skarg wniesionych przez podatnika dotyczące przypisu na kwotę 259,2 tys. zł oraz wyrok oddalający skargę kasacyjną wniesioną przez podatnika na kwotę 203,5 tys. zł. Przyczyną uchylenia powyższych dwóch wyroków WSA na korzyść podatnika było pojawienie się dopiero na etapie postępowania przed NSA nowych okoliczności i dowodów, które podważyły wcześniejsze ustalenia i dowody, na których opierał się organ odwoławczy oraz WSA. Sprawy dotyczące uchylonych wyroków WSA toczą się ponownie

w I instancji. Żadne rozstrzygnięcie NSA nie dotyczyło decyzji z odniesieniem do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji.

(dowód: akta kontroli str. 778-779, 1106-1158, 1588-1592)

2.8. W IS/IAS w Warszawie oraz jednostkach podległych w kontrolowanym okresie przeprowadzono 41 szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT dla 474 pracowników. Dane te obejmują szkolenia organizowane przez IAS, US, UCS, firmy zewnętrzne oraz szkolenia wewnętrzne. Nie obejmują one natomiast szkoleń centralnych, organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości, a wcześniej Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów. Powyższe szkolenia, z jednym wyjątkiem, nie wiązały się z ponoszeniem bezpośrednich wydatków przez organy skarbowe, ponieważ były szkoleniami wewnętrznymi, prowadzonymi przez pracowników jednostek organizacyjnych KAS. Jedynie UKS w Warszawie poniósł w 2016 r. wydatek na szkolenie w kwocie 8,5 tys. zł.

W kwestii weryfikowania skuteczności i efektywności szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT, Zastępca Dyrektora IAS w Warszawie nadzorująca Pion Zarządzania wyjaśniła, że nie stosowano sformalizowanych narzędzi weryfikacji, natomiast dokonywano oceny bieżącej pracy pracowników pod kątem wykorzystywania wiedzy w praktyce.

W okresie objętym kontrolą pracownicy Izby i urzędów skarbowych województwa mazowieckiego nie uczestniczyli w międzynarodowych konferencjach poświęconych tematyce agresywnej optymalizacji podatkowej.

Zasady premiowania pracowników Izby określone w odpowiednich zarządzeniach Dyrektora IS/IAS w Warszawie odnosiły się do wszystkich grup pracowników, w tym także pracowników wykonujących zadania z zakresu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Określono w nich kryteria oceny pracowników obejmujące m.in. wyniki wykonywania obowiązków służbowych z uwzględnieniem ilości i jakości wykonywanej pracy, a także terminowości wykonywania zadań.

(dowód: akta kontroli str. 1165-1185, 1281-1365, 1412-1451, 1574-1577)

2.9. Nadzór nad jednostkami podległymi IS/IAS w Warszawie wynikał z zadań regulaminowych poszczególnych komórek organizacyjnych. Nadzór wykonywany był w szczególności w formie rozpatrywania prawnie przewidzianych środków zaskarżenia, w tym środków odwoławczych od rozstrzygnięć wydawanych przez organy pierwszej instancji, prowadzenia kontroli w podległych jednostkach, podejmowania działań metodycznych obejmujących szkolenia, wyjaśnienia, wytyczne i rekomendacje, sporządzanie informacji, zestawień i analiz, opracowywanie sprawozdań. W ramach nadzoru jednostki podległe przekazywały do IS/IAS w Warszawie m.in. informacje o efektywności i skuteczności przeprowadzonych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

Zasady sprawowania nadzoru nad urzędami skarbowymi województwa mazowieckiego wprowadzone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie zarządzeniem Nr 104/2016 z 22 lipca 2016 r. zostały uchylone z dniem 3 marca 2017 r. na podstawie zarządzenia Nr 41/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w sprawie nadania Izbie nowego regulaminu organizacyjnego. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Izby wynika, że zasadniczym celem wydania ww. zarządzenia Nr 104/2016 było doprecyzowanie właściwości poszczególnych pionów i komórek organizacyjnych w przedmiocie wykonywania nadzoru. Zmiana struktur organizacyjnych jednostek administracji podatkowej związana z wprowadzeniem Krajowej Administracji Skarbowej objęła także wykonywanie funkcji nadzoru.

Mając na uwadze znaczenie struktury organizacyjnej dla efektywności funkcjonowania Izby, w drugiej wersji regulaminu organizacyjnego z dnia 22 sierpnia 2018 r. wprowadzono m.in. uściślenia w zakresie zadań komórek nadzoru nad orzecznictwem.

(dowód: akta kontroli str. 1190-1191, 2331-2336, 2518-2530, 2565-2570, 2602)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że po 2016 r. obniżyła się wartość przypisów wynikających z decyzji i korekt, w tym będących efektem ustaleń i zastosowania przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej.

Łączna kwota przypisów z decyzji ostatecznych i korekt deklaracji po kontrolach rozliczeń CIT przeprowadzonych w latach 2014-2017 oraz w I połowie 2018 r. wyniosła 2.066,9 mln zł, w tym 432,3 mln zł z odniesieniem do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji. Większość przypisów (66,8%) wynikało z kontroli rozliczeń CIT z 2016 r. Przypisy po kontrolach przeprowadzonych w 2017 r. i I połowie 2018 r. stanowiły odpowiednio 16,2% i 0,9% łącznej kwoty przypisów. Podobnie ustalenia, wynikające z zastosowania przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, wynikające z kontroli w 2016 r. stanowiły 52,6% przypisów, a z kontroli w 2017 r. i I połowie 2018 r. odpowiednio 42,0% i 1,0% przypisów.

Relatywnie niewielka była również wartość ww. przypisów w porównaniu do skali wzrostu wpływów z podatku CIT w latach 2014-2017. Ponadto w decyzjach i korektach odnoszono się tylko do części przepisów stanowiących instrumenty ograniczania agresywnej optymalizacji, o czym mowa w następnej uwadze NIK.

W ocenie NIK, świadczy to o tym, że kontrole rozliczeń CIT, w efekcie których zastosowano przepisy stanowiące instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, nie były głównym i jedynym czynnikiem wzrostu wpływów z CIT w kontrolowanym okresie.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie nadzorującego Pion Kontroli, Cła i Audytu wynika, że inne działania podejmowane w celu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji obejmowały informowanie naczelników urzędów skarbowych o konieczności weryfikacji obowiązków podatkowych w zakresie prawidłowości rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz prowadzenia analiz ryzyka w tym zakresie, dokonywanie przez urzędy skarbowe analiz i typowania podmiotów do kontroli podatkowej, a także uczestnictwo pracowników Izby i urzędów skarbowych w szkoleniach i spotkaniach organizowanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie m.in. typowania podmiotów do kontroli pod kątem optymalizacji podatkowych i cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 764, 755-756, 766-767, 788-922, 930, 1578-1592)

2. NIK zwraca uwagę, że w decyzjach zwiększających zobowiązanie podatkowe, które ostatecznie zakończyły postępowanie w I instancji, odnoszono się tylko do części przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji. W kontrolowanym okresie stosowano przepisy w sprawie sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych (art. 199a Ordynacji podatkowej) – pięć decyzji na kwotę przypisu 239,3 mln zł (z tego 95,1 mln zł w 2016 r. i 144,2 mln zł w 2017 r.), przepisy o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT) – sześć decyzji na kwotę 80,3 mln zł (w tym 77,5 mln zł w 2016 r. i 2,3 mln zł w 2017 r.) oraz przepisy o cenach transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT) – 10 decyzji na kwotę 67,8 mln zł (w tym 54,6 mln zł w 2016 r. oraz 13,1 mln zł

w 2017 r.). W kontrolowanym okresie nie wydawano decyzji z odniesieniem do przepisów o podziale i łączeniu spółek oraz wymianie udziałów (art. 10 ust. 4 ustawy CIT), przepisów dotyczących wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend (art. 22c ustawy CIT) oraz klauzul antyabuzyjnych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. NIK zwraca uwagę, że nie wystąpiły również przypadki, w których w wyniku postępowań rozpoczętych na obszarze działania IS/IAS w Warszawie, Szef KAS wydał decyzję z odniesieniem do obowiązującej od 15 lipca 2016 r. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej). Na etapie prowadzonych w IS/IAS w Warszawie postępowań odwoławczych również nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie nadzorującego Pion Kontroli, Cła i Audytu wynika, że obowiązujące od 15 lipca 2016 r. przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po tej dacie. Ponieważ korzyść podatkowa powstaje w momencie złożenia zeznania podatkowego, czynności analityczne w praktyce mogły rozpocząć się w II kwartale 2017 r., a ewentualne kontrole – odpowiednio później. Odsunięcie w czasie prowadzenia spraw za okresy objęte przepisami klauzuli wynikało także ze zmian organizacyjnych i kadrowych związanych z powstaniem od 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej. Zastępca Dyrektora IAS w Warszawie nadzorująca Pion Orzecznictwa w Zakresie Podatków Bezpośrednich wyjaśniła ponadto, że wzrost przypisów z decyzji na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej był wynikiem zakończenia postępowań u dwóch dużych podatników, jednego w 2016 r. i jednego w 2017 r., a kwota przypisów z tego tytułu wynosiła odpowiednio 90% (86 mln zł) i 99% (142 mln zł) łącznej kwoty przypisów z art. 199a Ordynacji podatkowej w poszczególnych latach.

NIK zwraca uwagę, że odnoszenie się w wydawanych decyzjach tylko do części przepisów mogących stanowić instrumenty ograniczania agresywnej optymalizacji, może świadczyć o potrzebie zintensyfikowania działań zmierzających do wykorzystania w prowadzonych kontrolach wszystkich narzędzi przeciwdziałania agresywnej optymalizacji.

(dowód: akta kontroli str. 713-715, 766-767, 921-978, 1366-1368, 1380-1383, 1400-1411)

3. NIK wskazuje, że udział zrealizowanych dochodów w kwocie przypisów wynikających z ostatecznych decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń CIT w kontrolowanym okresie wynosi zaledwie 20,1%. Spośród 338 decyzji wydanych na obszarze działania IS/IAS w Warszawie w latach 2014-2017 i w I połowie 2018 r., dochody zrealizowano w przypadku 140 decyzji (41,4%). Zrealizowana kwota dochodów wynikająca z tych decyzji wyniosła 291.620,0 tys. zł, w tym 236.692,1 tys. zł z 13 decyzji z odniesieniem do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji. Stopień realizacji dochodów (tj. udział zrealizowanych dochodów w kwocie przypisów wynikających z ostatecznych decyzji) dla kontroli z lat 2014-2015 i 2017 wynosi poniżej 10% (odpowiednio 0,4%, 4,6%, 8,4%), a dla kontroli z roku 2016 i z I półrocza 2018 r. odpowiednio 28,1% i 70,5%. Stopień realizacji dochodów w przypadku decyzji z odniesieniem do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji w całym okresie objętym kontrolą wynosi 61,3%, w tym 99,0% dla kontroli z 2016 r. oraz 100,0% dla kontroli z I półrocza 2018 r. Jednak za lata 2014, 2015 i 2017 wynosi on odpowiednio 0,0%, 17,8% i 7,4%.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że wysokość należności pozostałych do zapłaty oraz efektywność egzekucji analizowana jest jedynie

w podziale na rodzaj podatku. W ramach sprawowanego nadzoru nad komórkami wierzycielskimi i egzekucyjnymi w podległych urzędach skarbowych są zbierane i analizowane dane dotyczące poboru i egzekucji należności podatkowych w kontekście zmniejszenia zaległości poprzez działania upominawcze i egzekucyjne. Według wyjaśnień, efektywność egzekucji w podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2014-2017 i w I półroczu 2018 r. wynosiła od 27,7% do 34,6%, z wyjątkiem 2017 r., kiedy wyniosła 71,4% i wynikała z wyegzekwowanej w całości w toku postępowania egzekucyjnego decyzji wobec jednego podmiotu na kwotę 88 mln zł. Podejmowane działania mające na celu poprawę efektywności i likwidacji zaległości objętych tytułami wykonawczymi znajdującymi się w obsłudze podległych organów egzekucyjnych obejmują łącznie wszystkie zaległości, niezależnie od tego, czy dotyczą należności podatkowych, celnych lub innych nieuregulowanych terminowo należności publicznoprawnych. Brak szczegółowych analiz dotyczących ściągłości należności wynikających z decyzji z odniesieniem do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji wynikał również z tego że, stanowiły one poniżej 10% ogółu decyzji wydanych w podatku CIT. W związku z powyższym, NIK wskazuje, że konieczne jest kontynuowanie działań w celu zwiększenia stopnia realizacji dochodów z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń CIT.

(dowód: akta kontroli str. 755-756, 1159-1164, 1412, 1452-1573, 1578-1592)

4. NIK zwraca uwagę, że mimo podejmowania działań w celu zapewnienia niezbędnej wiedzy pracownikom Izby i jednostek podległych w obszarze związanym z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT, nie w pełni zaspokojone są potrzeby w tym zakresie.

W urzędach skarbowych na terenie IS/IAS w Warszawie szkoleniami związanymi z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT²⁴ w 2015 r. i 2017 r. objęto 6-7% pracowników uprawnionych do tego rodzaju szkoleń, 10% w roku 2016 oraz 14-15% w roku 2014 i w I połowie 2018 r. Szkolenia obejmowały głównie współpracę z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych, transakcje zawierane pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz inne tematy ukierunkowane na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej. W Urzędzie Kontroli Skarbowej (UKS) w Warszawie w 2015 r. szkoleniami związanymi z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT objęto 141 osób (48% uprawnionych pracowników), w tym 78 osób w zakresie cen transferowych i optymalizacji podatkowej. W roku 2016 szkoleniami objęto tylko dwie osoby (1% uprawnionych pracowników), a w roku 2014 i 2017 nie prowadzono żadnych tego typu szkoleń. Wśród pracowników IS/IAS w Warszawie w latach 2014-2017 nie prowadzono żadnych szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT, natomiast w I połowie 2018 r. zorganizowano jedno szkolenie i przeszkolono trzy osoby, tj. 7,5% osób uprawnionych do tego rodzaju szkoleń. Z powyższego wynika, że z wyjątkiem sytuacji, gdy w 2015 r. przeszkolono w UKS znaczną liczbę uprawnionych pracowników, w pozostałych jednostkach i latach objętych kontrolą, liczba szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT była na poziomie nieprzekraczającym 15% pracowników uprawnionych do tego rodzaju szkoleń.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że priorytetem szkoleniowym objęty został UKS (aktualnie Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy) z uwagi na fakt, że sprawy z zakresu agresywnej optymalizacji były prowadzone głównie przez ten organ. Izba występowała do Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów z wnioskami o objęcie szkoleniami z zakresu agresywnej optymalizacji

²⁴ Dane nie obejmują tzw. szkoleń centralnych, organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości.

również pracowników Izby, wskazując te szkolenia jako priorytetowe. Przeszkoleni pracownicy Izby, zgodnie z wyjaśnieniami, przekazywali zdobytą wiedzę innym pracownikom komórek orzeczniczych w ramach pomocy koleżeńskiej oraz wspierali organy pierwszej instancji udzielając telefonicznych konsultacji. Jednocześnie pracownicy IS/IAS wiedzę w zakresie agresywnej optymalizacji pozyskują poprzez samokształcenie, analizy przepisów, wytycznych, zapadających wyroków, udział w seminariach, spotkaniach konsultacyjnych. Ponadto w miarę potrzeb i możliwości pracownicy konsultowali się z pracownikami byłego UKS, którzy w znacznie większym stopniu byli przeszkoleni. Z wyjaśnień wynika również, że w odniesieniu do urzędów skarbowych, co do zasady problematyka agresywnej optymalizacji występuje głównie w dużych podmiotach gospodarczych, które należą do właściwości rzeczowej trzech tzw. wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. W jednym z tych urzędów szkoleniami z zakresu agresywnej optymalizacji objęto w 2017 r. i w I połowie 2018 r. łącznie 41% pracowników uprawnionych do tego rodzaju szkoleń, a w drugim 83% pracowników w latach 2014-2015.

Ponadto według wyjaśnień, liczby przeprowadzonych szkoleń nie należy rozpatrywać w oderwaniu od przeprowadzonych szkoleń centralnych. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Warszawie wynika, że w kontrolowanym okresie pracownicy urzędów skarbowych na terenie Izby korzystali ze szkoleń i kursów zdalnych organizowanych przez Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów, Krajową Szkołę Skarbowości oraz Ministerstwo Finansów, a także z oferty studiów podyplomowych organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości. W kontrolowanym okresie przeprowadzono około 280 szkoleń, które obejmowały głównie ogólną wiedzę podatkową, a także kwestie dotyczące kontroli podatkowej i rachunkowości podatkowej. Część szkoleń (około 30) obejmowała również zagadnienia związane z agresywną optymalizacją podatkową, w tym głównie z cenami transferowymi.

NIK zauważa, iż Izba w miarę możliwości podejmuje działania w celu zapewnienia niezbędnej wiedzy pracownikom Izby i jednostek podległych, jednak dane o liczbie osób przeszkolonych wskazują na występujące potrzeby w tym zakresie. W ocenie NIK, także korzystanie z różnych form pomocy koleżeńskiej w poszerzaniu wiedzy, mimo iż jest zjawiskiem pożądanym, nie może zastąpić dostępu do zorganizowanych form szkolenia.

(dowód: akta kontroli str. 1165-1185, 1281-1365, 1412-1451)

5. NIK zwraca również uwagę na niską skuteczność działań zmierzających do zapewnienia odpowiedniej obsady kadrowej w obszarze przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT. W wyniku prowadzonych na potrzeby Izby i jednostek podległych od 1 czerwca 2015 r. do 30 czerwca 2018 r. naborów wewnętrznych i zewnętrznych na 100 etatów mogących wesprzeć proces wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej pozyskano jedynie 22 pracowników, dla których przewidziano wynagrodzenie od 3,3 tys. zł (1,77 mnożnika kwoty bazowej). W zależności od stanowiska, od kandydatów wymagano m.in. znajomości przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości oraz doświadczenia zawodowego w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych lub w obszarze prawa podatkowego i orzecznictwa. Ponadto w ramach innego naboru wewnętrznego na 20 pracowników, ogłoszonego w formie komunikatu na stronach intranetowych Izby i urzędów skarbowych w czerwcu 2018 r. wyłoniono tylko cztery osoby, których średnie wynagrodzenie zasadnicze było na poziomie 4,4 tys. zł (2,35 kwoty bazowej). Głównymi przyczynami nieobsadzenia wszystkich planowanych etatów było to, że kandydaci nie przeszli pozytywnie wszystkich etapów naboru lub ich oferty nie spełniały wymogów formalnych. Ponadto na część ogłoszeń nie wpłynęła żadna oferta, zaproszeni

kandydaci nie stawili się na nabór lub wybrani w naborze kandydaci zrezygnowali z zatrudnienia.

Powyższe wskazuje na konieczność podejmowania dalszych działań w celu zapewnienia odpowiedniej obsady kadrowej w obszarze przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT.

(dowód: akta kontroli str. 1363-1365, 1574-1577)

Ocena cząstkowa

W latach 2014-2016 Izba określiła strategiczne kierunki kontroli podatkowych w Wojewódzkich Planach Działań w obszarach ryzyka wskazanych w Krajowych Planach Działań. W kolejnych latach kierunki kontroli wynikały z opracowanych na poziomie Ministerstwa Finansów *Kierunków działań kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej z 2018 r.*, jak również z *Rekomendacji Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych z 2017 r. i celnych z 2018 r.* W Izbie prowadzono nadzór nad podległymi jednostkami w zakresie wykonywania zadań związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej, m.in. poprzez wspieranie działań inicjowanych na szczeblu centralnym. Jednak po uchynieniu w marcu 2017 r. zarządzenia Dyrektora Izby regulującego zasady sprawowania nadzoru nad urzędami skarbowymi województwa mazowieckiego i niewprowadzeniu analogicznego aktu prawa wewnętrznego, nadzór nad jednostkami podległymi był prowadzony wyłącznie w oparciu o przypisane komórkom organizacyjnym zadania regulaminowe. W badanym okresie w Izbie nie wprowadzono także zasad/procedur postępowania w przypadku zidentyfikowanego ryzyka występowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatku CIT.

W ocenie NIK brak opracowania i wdrożenia procedur w powyższym zakresie utrudniał egzekwowanie obowiązków nałożonych na podległe urzędy. Potwierdziły to wyniki kontroli sprawowanego przez Izbę nadzoru nad realizacją zadań MUCS określonych w rekomendacjach Szefa KAS, zgodnie z którymi został on zobowiązany do systematycznego monitorowania obszarów ryzyka i przeciwdziałania nowym schematom nadużyć i wykrywania wszelkich nieprawidłowości na jak najwcześniejszym etapie, w szczególności w sprawach cen transferowych i optymalizacji podatkowej. Do czasu zakończenia kontroli NIK, Izba nie była jednak w stanie dokonać rzetelnej oceny, czy przyjęte w praktyce rozwiązania służące monitorowaniu zadań MUCS – określonych w ww. rekomendacjach Szefa KAS – były adekwatne i skuteczne. Jak wyjaśniła Zastępca Dyrektora Izby działania takie zostaną podjęte dopiero po zakończeniu 2018 r., tj. po ponad roku od rozpoczęcia realizacji ww. zadań przez MUCS.

W latach 2014-2017 oraz I połowie 2018 r. kwota przypisów z decyzji ostatecznych i korekt deklaracji po kontrolach, w ramach których zastosowano przepisy stanowiące instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej wyniosła 432,3 mln zł, wobec łącznej kwoty przypisów po kontrolach rozliczeń podatku CIT w wysokości 2.066,9 mln zł. Większość przypisów po kontrolach z zastosowaniem instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej wynikała z kontroli przeprowadzonych w 2016 r., ustalenia stanowiły 52,6% tych przypisów, a z kontroli w 2017 r. i I połowie 2018 r. odpowiednio 42,0% i 1,0%.

Ponadto, NIK zauważa, że w decyzjach i korektach odnoszono się tylko do części przepisów stanowiących powyższe instrumenty. W kontrolowanym okresie nie wydawano decyzji z odniesieniem do przepisów o podziale i łączeniu spółek oraz wymianie udziałów (art. 10 ust.4 ustawy CIT), przepisów dotyczących wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend (art. 22c ustawy CIT) oraz do klauzul antyabuzyjnych zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

NIK pozytywnie ocenia, że w latach 2014-2017 na obszarze działania Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nastąpił wzrost dochodów z CIT (z 12.928,8 mln zł w 2014 r. do 17.921,6 mln zł w 2017 r.). Zauważa jednak, że relatywnie niewielka, w porównaniu do skali wzrostu wpływów z podatku CIT, była wartość przypisów będących wynikiem przeprowadzonych kontroli rozliczeń CIT, w efekcie których zastosowano instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. W ocenie NIK, świadczy to o tym, że kontrole te nie były głównym i jedynym czynnikiem wzrostu wpływów z CIT w kontrolowanym okresie. Nie wystąpiły również przypadki, w których w wyniku postępowań rozpoczętych na obszarze działania IS/IAS w Warszawie, Szef KAS wydał decyzję z odniesieniem do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej).

NIK stwierdza, że potrzeby szkoleniowe i kadrowe w zakresie związanym z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT nie są w pełni zaspokojone. W badanym okresie ze szkoleń takich skorzystało nie więcej niż 15% uprawnionych pracowników, z wyjątkiem gdy w 2015 r. w UKS przeszkolono ich znaczną liczbę. Niska była także skuteczność działań w celu pozyskania wysoko wykwalifikowanej kadry pracowników w badanym obszarze, ponieważ od czerwca 2015 r. do połowy 2018 r. zrealizowano jedynie 22% potrzeb w tym zakresie.

3. Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* i klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

3.1. W Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie nie funkcjonują sformalizowane procedury/zasady podejmowania działań w celu zapewnienia zgodności wydawanych decyzji z orzecznictwem sądowym.

W okresie 2014 r.-luty 2017 r. nadzór nad poprawnością i jednolitością orzecznictwa wykonywany był we właściwych komórkach organizacyjnych Pionu orzecznictwa w zakresie podatków dochodowych i majątkowych, w toku prowadzonych na bieżąco indywidualnych spraw. Następnie zarządzeniem Nr 41/2017 z 3 marca 2017 r. Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utworzono Referat Nadzoru nad Orzecznictwem – Podatki Bezpośrednie, do zadań którego należy m.in. koordynacja zapewnienia jednolitości orzecznictwa, bieżąca analiza przepisów prawa, orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sygnalizowanie zmian linii orzeczniczej oraz rozbieżności między orzecznictwem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, niezwłoczne zgłaszanie do Szefa KAS różnic interpretacyjnych przepisów prawa.

W ramach przyjętych w praktyce rozwiązań zapewniających jednolite stosowanie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych (w tym CIT) w Izbie organizowane są narady z pracownikami Pionu orzecznictwa celem omówienia istotnych orzeczeń sądowych, zmian w przepisach prawa podatkowego, kształtującej się nowej linii orzeczniczej, istotnych uchwał NSA oraz rozstrzygnięć sądowych ze szczególnym uwzględnieniem wyroków, w których sąd stwierdził uchybienia organu II instancji. Zgodnie z wewnętrznymi ustaleniami pracownicy prowadzący postępowania odwoławcze przekazują do komórki nadzoru informacje o zauważonych błędach (proceduralnych i materialnych) organów I instancji. W komórce tej dokonywana jest analiza przekazanych akt pod kątem zauważonych nieprawidłowości, a następnie podejmowane są działania mające na celu wyeliminowanie błędów w przyszłości poprzez kierowanie do naczelników urzędów skarbowych wyjaśnień, wytycznych lub rekomendacji. Do komórek prowadzących postępowania odwoławcze przekazywane są informacje, interpretacje ogólne,

instrukcje, wytyczne oraz ustalenia ze spotkań konsultacyjnych w Ministerstwie Finansów, w celu ujednoczenia wydawanych rozstrzygnięć w prowadzonych sprawach. Podczas rozpatrywania spraw pracownicy mają dostęp do szczegółowych analiz orzeczeń sądowych i interpretacji podatkowych, znajdujących się w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz w Systemie Informacji Prawnej LEX.

W wyniku prowadzonej analizy orzecznictwa mającego wpływ na toczące się przed organem I i II instancji postępowania podatkowe, dostrzeżono lukę prawną wymagającą interwencji legislacyjnej, która dotyczyła braku w ustawie CIT, regulacji w zakresie warunków zwolnienia z tego podatku funduszy inwestycyjnych i funduszy emerytalnych z siedzibą w państwach trzecich, o czym poinformowano Szefa KAS pismem z 2 lipca 2018 r.

Ponadto w ramach koordynacji działań mających na celu zapewnienie jednolitości orzecznictwa wprowadzono praktykę przekazywania do komórki nadzoru przez kierowników komórek orzeczniczych oraz pracowników prowadzących postępowania odwoławcze, informacji o wyrokach sądów administracyjnych odmiennych od dotychczasowej linii orzeczniczej zapadłych w rozstrzyganych sprawach. Wprowadzono również obowiązek informowania kierowników komórek orzeczniczych oraz podległych urzędów skarbowych o istotnych dla orzecznictwa w zakresie podatków bezpośrednich wyrokach i uchwałach NSA.

W celu poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych z dniem 26 marca 2018 r. Zarządzeniem Nr 12 Szefa KAS powołano Zespół do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych i sądów administracyjnych. Efektem prac Zespołu były *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych* opracowane w lipcu 2018 r. oraz udostępniona platforma internetowa „Orzecznictwo” służąca bieżącej wymianie aktualnych informacji w zakresie orzecznictwa podatkowego.

(dowód: akta kontroli: str. 2164-2358)

3.2. W badanym okresie Izba prowadziła 10 postępowań odwoławczych w zakresie CIT, w których kontrolowane podmioty powoływały się na zasadę *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (art. 2a Ordynacji podatkowej). Szczegółowemu badaniu poddano osiem decyzji Dyrektora IAS, które nie zostały zweryfikowane ostatecznie przez sąd administracyjny. Stwierdzono, że wydając każdą z decyzji w sposób kompletny odniesiono się i uzasadniono niezastosowanie zasady *in dubio pro tributario*. Dyrektor Izby poddawał analizie zarzuty podatników i zastosował zasadę przekonywania określoną w art. 124 Ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu decyzji wskazywano, że przepis art. 2a Ordynacji nie miał zastosowania najczęściej z powodu błędnego przekonania podatnika, iż dotyczył on wątpliwości co do stanu faktycznego lub gdy nie występowały wątpliwości interpretacyjne co do przywoływanych w konkretnych postępowaniach przepisów prawa. Uzasadniając w tym zakresie niezastosowanie art. 2a Ordynacji powoływano się m.in. na interpretację ogólną Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r., z której wynikało, że zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy jedynie wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. W pięciu z badanych postępowań podatnicy odwołali się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA). Sąd wydał dwa wyroki uchylające decyzję Dyrektora Izby, co jednak nie było związane z zastosowaniem art. 2a Ordynacji podatkowej (w jednej sprawie Dyrektor Izby wniósł skargę kasacyjną do NSA, a w drugiej brak jest jeszcze pisemnego uzasadnienia wyroku). W kolejnym przypadku sąd oddalił skargę podatnika, który następnie wniósł skargę kasacyjną do NSA, dwie pozostałe sprawy nie zostały jeszcze rozstrzygnięte.

Ponadto w pięciu przypadkach podatnicy przywoływali art. 2a Ordynacji podatkowej na etapie składanej skargi do WSA. W trzech sprawach brak jest orzeczenia WSA (sprawy pozostają w toku), a w dwóch pozostałych sąd nie stwierdził naruszenia zasady *in dubio pro tributario*, gdyż podnoszone przez podatników wątpliwości dotyczyły interpretacji stanu faktycznego, a nie wykładni przepisu prawa.

(dowód: akta kontroli str. 713-726)

3.3. W badanym okresie nadzór nad prawidłowością orzecznictwa podatkowego prowadzony był przez właściwe komórki orzecznictwa w Pionie orzecznictwa Izby, a od marca 2017 r. przez odrębną komórkę organizacyjną powołaną m.in. do koordynowania realizacji zadań zapewniania zgodności wydawanych decyzji z orzecznictwem sądowym. Wprowadzone rozwiązania w Pionie orzecznictwa Izby miały na celu podniesienie skuteczności i efektywności działań nadzorczych nad urzędami skarbowymi. Działania te obejmowały całościowe badanie zgodności z prawem wydawanych decyzji przez naczelników urzędów skarbowych, w tym również przestrzeganie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie podatku CIT. Polegały one m.in. na:

- opracowaniu i stosowaniu wewnętrznych „Standardów współpracy pionu orzecznictwa w zakresie podatków dochodowych i majątkowych oraz pionu orzecznictwa w zakresie podatku od towarów i usług z pionem wsparcia kontroli” w celu zwiększenia efektywności nadzoru nad prowadzonymi przez naczelników urzędów skarbowych woj. mazowieckiego postępowaniami podatkowymi;
- przygotowaniu i prowadzeniu w komórce nadzoru rejestru wyroków WSA i NSA (w zakresie poszczególnych podatków w ujęciu tematycznym zagadnień) wydanych w sprawach rozpatrywanych przez Izbę;
- zapewnieniu aktywnego udziału kadry kierowniczej organów podatkowych w Zespole ds. analizy orzecznictwa organów podatkowych i sądów administracyjnych powołanym Zarządzeniem Szefa KAS z dnia 26 marca 2018 r.
- przekazywaniu do komórek prowadzących postępowania odwoławcze wyników spotkań konsultacyjnych prowadzonych w Ministerstwie Finansów mających wpływ na ujednoczenie wydawanych rozstrzygnięć.

(akta kontroli str.: 2337-2340, 2550-2564, 2635-2643)

3.4. W związku z prowadzonymi postępowaniami odwoławczymi w IS/IAS nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a o.p.

(akta kontroli str. 715)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

W Izbie prowadzono bieżący nadzór nad prawidłowością wydawanych decyzji w podległych urzędach skarbowych w zakresie podatku CIT, zapewniając jednolitość stosowania prawa i zgodność z orzecznictwem sądowym. We wszystkich przypadkach powołania się przez podatnika w postępowaniu odwoławczym na zasadę *in dubio pro tributario*, wydając rozstrzygnięcie w II instancji uzasadniano przesłanki niezastosowania tej zasady, stosownie do art. 124 Ordynacji Podatkowej.

IV. Uwagi

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o opracowanie i wdrożenie skutecznych mechanizmów sprawowania nadzoru nad zadaniami

realizowanymi przez podległe jednostki związanymi z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej.

Ponadto NIK zwraca uwagę na potrzebę:

- zintensyfikowania działań zmierzających do wykorzystania w prowadzonych kontrolach wszystkich narzędzi przeciwdziałania agresywnej optymalizacji,
- kontynuowania działań w celu zwiększenia stopnia realizacji dochodów z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń CIT
- podejmowania dalszych działań w celu zapewnienia niezbędnej wiedzy pracownikom Izby i jednostek podległych oraz odpowiedniej obsady kadrowej w obszarze związanym z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania
wniosków

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

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

Warszawa, dnia 29 stycznia 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy
Bogusława Moszczyńska
doradca ekonomiczny

Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis

.....
podpis

Daniel Knopik
główny specjalista
kontroli państwowej

.....
podpis

Tomasz Wańkowicz
główny specjalista
kontroli państwowej

.....
podpis