



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.004.04.2018
P/18/010

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24
kbf@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	P/18/010 – Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
<i>Kontroler</i>	Edyta Prędką, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnień do kontroli nr KBF/42/2018 z 7 czerwca 2018 r. i nr KBF/28/2019 z 16 stycznia 2019 r. (akta kontroli str.1-2, 2562-2563)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy, 00-193 Warszawa ul. Stawki 2, zwany dalej również Urzędem bądź DMUS
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Naczelnikiem Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego od dnia 1 marca 2017 r. jest Przemysław Polkowski, który od 15 lipca 2016 r. pełnił obowiązki Naczelnika. Wcześniej od 1 marca 2015 r. do 14 lipca 2016 r. obowiązki Naczelnika pełniła Agata Witowska, a od 1 grudnia 2013 r. do 28 lutego 2015 r. obowiązki te pełnił Tomasz Lipiarz. (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena¹ kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli, w wyniku kontroli działań Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie 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 opisową.

Organ podatkowy w okresie 2014-2018 (I połowa) nie przeprowadzał z własnej inicjatywy działań analitycznych i prognostycznych, których celem byłoby identyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Prowadzona działalność analityczna nakierowana była ogólnie na poprawność rozliczenia podatku CIT oraz na zidentyfikowanie przyczyn powstania istotnych odchyień od kwot stanowiących podstawę opodatkowania oraz wysokości zobowiązani podatkowych wykazywanych przez podatników w poprzednich latach. Tak prowadzona działalność analityczna nie przyczyniła się do zidentyfikowania ryzyk stosowania przez podatników agresywnej optymalizacji podatkowej. Tym samym nie były one uwzględniane w procesie typowania podmiotów do kontroli. Typowanie podmiotów prowadzono, na podstawie wytycznych opracowanych w Ministerstwie Finansów i Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie. Kontrole przeprowadzone w wyniku własnych analiz i typowań dokonanych przez organ podatkowy w latach 2014-2016 nie przyniosły efektów w postaci ustaleń, do których można było zastosować przepisy stanowiące instrumenty przeciwdziałania agresywnej

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

optymalizacji podatkowej². Efekty takie, w postaci złożenia przez podatników deklaracji korygujących CIT lub decyzji wymiarowych organu I instancji, uzyskano dopiero latach 2017-2018. W wyniku kontroli przeprowadzonych w 2017 r. podatnicy złożyli deklaracje korygujące – w związku z możliwością zastosowania przez organ podatkowy przepisów o cenach transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązanymi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT³) – wykazując dodatkowe zobowiązanie w kwocie 2.396,3 tys. zł. Ponadto w 2018 r. wydano trzy decyzje wymiarowe na łączną kwotę 760,2 tys. zł, w których również zastosowano przepisy art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT oraz jedną decyzję na kwotę 16.977,4 tys. zł, w której zastosowano przepisy art. 199a O.p.⁴, przy czym w tym ostatnim przypadku kontrola była wynikiem analiz i inicjatyw podjętych przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie oraz Ministerstwo Finansów. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, prowadzenie przez organ podatkowy, własnych analiz ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka unikania opodatkowania mogłoby się przyczynić do typowania podmiotów i ujawniania nieprawidłowości w tym zakresie, również we wcześniejszym okresie. Jest to istotne tym bardziej, że dodatkowy wymiar podatku wynikający z deklaracji korygujących i czterech decyzji organu I instancji, w których odniesiono się do przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, wyniósł łącznie⁵ 20.133,9 tys. zł, wobec łącznej kwoty przypisów w wysokości 23.764,8⁶ tys. zł. Dane te wskazują, że przypisy będące efektem zastosowania wyżej wymienionych przepisów stanowiły 84,7% przypisów ogółem, co świadczy o daleko wyższej efektywności kontroli nakierowanych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w porównaniu do efektywności pozostałych kontroli. Oznacza to, że celowe jest prowadzenie przez organ podatkowy własnych analiz nakierowanych na identyfikację mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej i uwzględnianie przy typowaniu podmiotów do kontroli, ryzyka unikania opodatkowania. Takie działanie we wcześniejszych latach kontrolowanego okresu mogłyby się przyczynić do zwiększenia efektywności kontroli prowadzonych w tamtych latach.

Najwyższa Izba Kontroli, zauważa że ujawnianiu unikania opodatkowania, we wcześniejszych latach kontrolowanego okresu, nie sprzyjał również proces szkoleń pracowników, bowiem w latach 2014-2016 odsetek przeszkolonych pracowników w zakresie tematów dotyczących agresywnej optymalizacji podatkowej wynosił od 6,9% do 13,5%. Dopiero w latach 2017-2018 (I połowa) przeszkolono w tym zakresie od 55,8% do 75,0% uprawnionych pracowników.

W trakcie kontroli prowadzonych przez Urząd 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.

² 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 powiązanymi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT), o cenach transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązanymi (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.

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).

⁵ Kwota 20.133,9 tys. zł. obejmuje kwotę przypisów wynikającą z deklaracji korygujących (2.396,3 tys. zł), trzech decyzji wydanych w I-II kw. 2018 r. (760,2 tys. zł) oraz kwotę wynikającą z decyzji wydanej w III kw. 2018 r., ale będącej efektem kontroli przeprowadzonej w III kw. 2017 r. (16.977,4 tys. zł).

⁶ Łączna kwota obejmuje przypisy wynikające ze złożonych deklaracji korygujących - 3.256,0 tys. zł, decyzji organu I instancji wydanych w okresie 2014-2018 (I połowa) – 3 530,8 tys. zł oraz decyzji wydanej w III kw. 2018 r. - 16.977,4 tys. zł.

Przykładem rzetelnych działań organu, była dokonana w 2012 r. analiza operacji gospodarczych przeprowadzonych w ramach podatkowej grupy kapitałowej (PGK), która wykazała możliwość wykorzystania przepisów dotyczących podatkowych grup kapitałowych w celu uniknięcia opodatkowania (w analizowanym przypadku w kwocie ok. 192 mln zł). O wynikach tej analizy poinformowano Ministerstwo Finansów, co mogło się przyczynić do podjęcia inicjatyw legislacyjnych, ograniczających możliwość unikania opodatkowania poprzez wykorzystywanie przepisów o podatkowych grupach kapitałowych.

W Urzędzie w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego bieżąco monitorowano zgodności wydanych decyzji podatkowych z orzecnictwem sądowym oraz podatkowymi interpretacjami indywidualnymi i ogólnymi.

W ramach prowadzonej działalności analitycznej oraz prowadzonych postępowań zakończonych wydaniem decyzji podatkowych w zakresie CIT, nie wystąpiły przypadki zidentyfikowania przepisów ustawy CIT, do których miałyby zastosowanie zasada *in dubio pro tributario* (art.2a O.p.), jak również na tę zasadę nie powoływali się podatnicy.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

W Drugim Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w okresie objętym kontrolą nie prowadzono z własnej inicjatywy działań analitycznych nakierowanych na identyfikację mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Działania analityczne i prognostyczne prowadzone były w ramach bieżących czynności analitycznych, a także w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych.

(Dowód: akta kontroli str. 12)

Działania analityczne w zakresie podatku CIT prowadzono z wykorzystaniem *Ramowej instrukcji działania w sprawach cen transferowych*, opracowanej w styczniu 2015 r. w Ministerstwie Finansów zawierającej opis źródeł i sposoby pozyskiwania informacji w celu ustalenia występowania operacji gospodarczych między podmiotami powiązаныmi w ramach grup kapitałowych, ryzyk występujących w podmiotach danego rodzaju, sposobu badania cen transferowych oraz z wykorzystaniem opracowanej przez Dyrektora Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej instrukcji prowadzenia między innymi czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi⁷.

(Dowód: akta kontroli str. 16-35, 235-278)

⁷ Zarządzenie Nr 131/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r. w sprawie Procedury prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami zewnętrznymi, zarządzenie Nr 172/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 września 2015 r. w sprawie Instrukcji prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi, zarządzenie Nr 126/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 października 2016 r. w sprawie Instrukcji prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi, zarządzenie Nr 294/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 30 listopada 2016 r. w sprawie Instrukcji prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi.

W Urzędzie nie opracowano wewnętrznych regulacji dotyczących działań analitycznych i prognostycznych w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej.

(Dowód: akta kontroli str. 12)

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika DMUS, w Urzędzie weryfikowana jest prawidłowość rozliczenia podatku CIT w jak najszerszym możliwym rozumieniu, w szczególności poprzez badanie zasadności zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów oraz odliczeń od podstawy opodatkowania i podatku. W toku tych działań, mogą zostać rozpoznane różnego rodzaju mechanizmy stosowane przez podatników celem uniknięcia lub obniżenia podatku, które mogą być nazwane agresywną optymalizacją podatkową. Znaczna część tych mechanizmów ma oparcie w przepisach obowiązującego prawa lub interpretacjach podatkowych wydanych na rzecz zainteresowanych podmiotów. Jak wyjaśniono, z powyższych powodów w Urzędzie nie jest prowadzona specjalistyczna polityka w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej, nie wyodrębnia się tego zagadnienia ani merytorycznie ani w sprawozdawczości, lecz traktuje je jako element badania prawidłowości rozliczeń w zakresie CIT w znaczeniu szerokim.

(Dowód: akta kontroli str. 2523)

W wyniku przeprowadzonej w 2012 r. analizy indywidualnych interpretacji podatkowych zidentyfikowano jeden mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej. Przeprowadzona w Urzędzie analiza operacji kapitałowo-gospodarczych jakie miały miejsce w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej (PGK) oraz wydanych w związku z przeprowadzeniem tych operacji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wykazała, iż PGK została zawiązana wyłącznie dla celów optymalizacji podatkowej i uniknięcia opodatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży majątku. Na powyższe wskazywał: profil prowadzonej działalności, forma rozliczeń pomiędzy podmiotami wchodzącymi w skład PGK oraz bardzo krótki okres działania PGK. Ponadto forma rozliczeń podmiotu dominującego w PGK wskazuje, że mogła ona nie prowadzić faktycznej działalności gospodarczej.

W wyniku przeprowadzonej analizy organ podatkowy oszacował, że dokonane operacje kapitałowo-gospodarcze w ramach podatkowej grupy kapitałowej umożliwiły w tym przypadku uniknięcie powstania zobowiązania podatkowego w kwocie około 192 mln zł. Ustalono również, że przedmiotowych operacji kapitałowo-gospodarczych dokonano w ramach PGK zarejestrowanej 13 sierpnia 2012 r, która to praktycznie bezpośrednio po dokonaniu wyżej wymienionych operacji umożliwiających uniknięcie opodatkowania, utraciła status podatnika podatku CIT w dniu 11 listopada 2012 r., co było wynikiem dokonania kolejnych operacji, tym razem związanych ze sprzedażą udziałów w spółce tworzącej PGK, w wyniku czego grupa przestała spełniać warunki uznania jej za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Organ podatkowy poinformował o wyniku swojej analizy Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 14 stycznia 2013 r.

Obowiązujące, w okresie dokonania przez PGK powyższych operacji, przepisy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w praktyce stwarzały możliwość wykorzystania instytucji grupy kapitałowej do uniknięcia opodatkowania uzyskiwanych przychodów (w przypadku niniejszej sprawy dotyczyło przychodów ze sprzedaży nieruchomości) między podmiotami w ramach grupy, powodując uszczuplenie dochodów budżetu państwa.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa również, że w przepisach ustawy CIT dotyczących podatkowych grup kapitałowych, w brzmieniu obowiązującym do końca 2017 r., nie było regulacji odnoszących się do skutków, jakie wiązały się z utratą przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika podatku dochodowego. Utrata przez grupę kapitałową takiego statusu nie wiązała się z koniecznością dokonywania - ani przez podatkową grupę kapitałową ani przez spółki tworzące taką grupę - korekty ich zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym, za okres funkcjonowania takiej grupy.

(Dowód: akta kontroli str. 279-286,478-479, 2564-2606)

W dniu 24 kwietnia 2017 r. Naczelnik Urzędu poinformował Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, iż na skutek ustania bytu prawnego zarówno PGK jak i spółek tworzących tę grupę (w tym następcy prawnego)⁸, organ podatkowy zmuszony był odstąpić od skierowania wniosku o przeprowadzenie kontroli w przedmiotowej sprawie przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie. W piśmie tym poinformowano również, że wystosowano do Prokuratury Okręgowej w Warszawie, także w dniu 24 kwietnia 2017 r., informację o możliwości popełnienia przestępstwa polegającego na wykorzystaniu w wyżej opisanym przypadku instytucji grupy kapitałowej w celu zaniżenia bądź braku zapłaty podatku w związku ze sprzedażą centrum handlowego. Według ustaleń poczynionych przez Urząd ostatnia ze spółek wchodząca w skład grupy kapitałowej została wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego 15 stycznia 2015 r.

(Dowód: akta kontroli str. 480-488,517)

Prowadzona w Urzędzie analiza zakresie podatku CIT nakierowana była w szczególności na stwierdzenie przypadków nagłego wystąpienia strat, niewspółmiernego wzrostu dochodów w porównaniu do przychodów, wzrostu wartości usług obcych, wysokich kwot strat. Brane były również pod uwagę nowe ryzyka, występowanie ryzyk wskazanych w dokumentach określających kierunki działań dla urzędów skarbowych lub zidentyfikowane na poziomie urzędu skarbowego, efektywność opodatkowania podatkiem CIT także na tle branży, stwierdzone nieprawidłowości w toku kontroli lub czynności za wcześniejsze okresy, wykazywanie strat lub niskiego dochodu przy jednoczesnym nabywaniu środków trwałych, powiązania z podmiotami z innych krajów. Podmioty były analizowane na tle branży w której występują.

W ramach prowadzonych czynności analitycznych zwracano również uwagę na przepisy ustawy CIT, do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario. Czynności te nie przyczyniły się jednakże do identyfikacji takich przepisów.

(Dowód: akta kontroli str. 13, 332)

Powyższe czynności prowadzone były przy pomocy systemu informatycznego Kontrola, generującego informacje z systemu POLTAX w zakresie analizowanego podmiotu.

Czynności analityczne w Urzędzie prowadzone były również przy pomocy systemów informatycznych zawierających bazy danych pozwalających na uzyskanie i skonfigurowanie informacji zawartych w deklaracjach podatkowych CIT i VAT (system POLTAX), informacji o podatniku – dane rejestracyjne (Centralny Rejestr Podmiotów - Krajowa Ewidencja Podatników), o przeprowadzonych operacjach

⁸ Spółki tworzące przedmiotową PGK utraciły byt prawny w dniach 11 czerwca 2013 r., 6 czerwca 2014 r. i 15 stycznia 2015 r.

gospodarczych przez podatnika (WRO system), przeprowadzanych transakcjach pomiędzy podmiotami w kraju oraz wewnątrzspółnotowych (aplikacja VIES), dokonywanych przez podatnika czynnościach majątkowych (system Czynności Majątkowe), deklaracjach od czynności cywilnoprawnych (Scentralizowany System Poboru), rozliczeniach z podatku dochodowego przez podmioty tworzące grupy kapitałowe (Info Credit), na temat podmiotów nieistniejących i nierzetelnych (Baza Podmiotów Szczególnych), potwierdzeń o wywozie towarów poza granicę kraju (Konsola Raportowania Eksportu Towarów) oraz o przeprowadzanych kontrolach w podmiotach (podsystem Kontrola w ramach systemu POLTAX). Należy zauważyć, że powyższe bazy danych nie są bazami zintegrowanymi.

(Dowód: akta kontroli str. 317-319, 231-234)

W Drugim Mazowieckim Urzędzie Skarbowym, w okresie objętym kontrolą, organy nadrzędne nie przeprowadzały kontroli dotyczącej prowadzonej przez Urząd identyfikacji mechanizmów optymalizacji podatkowej.

(Dowód: akta kontroli str. 2 5018)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Organ podatkowy w okresie 2014-2018 (I połowa) nie przeprowadzał z własnej inicjatywy działań analitycznych i prognostycznych, których celem byłoby identyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Prowadzona działalność analityczna nakierowana była ogólnie na poprawność rozliczenia podatku CIT oraz na zidentyfikowanie przyczyn powstania istotnych odchyleń od wielkości kwotowych dotychczas prezentowanych przez podatników. Tak prowadzona działalność analityczna nie przyczyniła się do zidentyfikowania ryzyk stosowania przez podatników agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie przyczyniła się również do identyfikacji przepisów ustawy CIT, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. Natomiast przykładem rzetelnych działań była dokonana przez organ w 2012 r. analiza operacji gospodarczych przeprowadzonych w ramach PGK, która wykazała możliwość wykorzystania przepisów dotyczących podatkowych grup kapitałowych w celu uniknięcia opodatkowania w kwocie ok. 192 mln zł. O wynikach tej analizy poinformowano Ministerstwo Finansów, co mogło się przyczynić do podjęcia inicjatyw legislacyjnych ograniczających możliwość unikania opodatkowania poprzez wykorzystywanie przepisów o podatkowych grupach kapitałowych.

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

Opis stanu
faktycznego

W okresie objętym kontrolą w Drugim Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w zakresie szacowania ryzyka występowania nieprawidłowości oraz typowania podmiotów do kontroli podatku CIT obowiązywały dokumenty wskazane w pkt III 1. niniejszego wystąpienia, tj. Ramowa instrukcja działania w sprawach cen transferowych oraz opracowana przez Dyrektora Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej instrukcja prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi oraz opracowane

w Ministerstwie Finansów *Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym*

w administracji podatkowej opracowana z lipcu 2014 r. i Instrukcja oceny miejsca faktycznego zarządu spółki zarejestrowanej za granicą z maja 2018 r.

W Urzędzie nie ustalono wewnętrznych zasad analizy ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli.

(Dowód: akta kontroli str. 14,16-35, 87-97, 235-278, 325-326)

W DMUS zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8) złożyło w 2014 r. 8729 podatników, w 2015 r. 9106 podatników, w 2016 r. 9223 podatników, w 2017 r. 8085 podatników.

(Dowód: akta kontroli str. 830-831)

W złożonych zeznaniach podatnicy podatku CIT będący we właściwości DMUS zadeklarowali należny podatek w wysokości 5.369.827,8 tys. zł w 2014 r., w 2015 r. – 5.038.208,6 tys. zł, w 2016 r. – 5.786.450,1 tys. zł, a w 2017 r. – 5.857.292,4 tys. zł. Urząd z tytułu podatku CIT zrealizował dochody w 2014 r. w wysokości 5.686.300,3 tys. zł, w 2015 r. – 6.040.498,5 tys. zł, w 2016 r. – 6.419.864,0 tys. zł, w 2017 r. – 7.064.425,2 tys. zł, a w I półroczu 2018 r. podatnicy wpłacili zaliczki na podatek dochodowy w wysokości 8.613.073,9 tys. zł.

(Dowód: akta kontroli str. 830-831)

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika DMUS rozbieżność pomiędzy wielkościami zadeklarowanego w danym roku podatku CIT, a zrealizowanym dochodem z tego tytułu wynika, z uwzględnienia w danym roku dochodów z tytułu wpływów podatkowych za wcześniejsze okresy rozliczeniowe.

(Dowód: akta kontroli, str. 2527-2528)

W DMUS, na bieżąco analizowane są wpływy we wszystkich podatkach, w tym z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Analizowane są dane wykazywane w deklaracjach, w szczególności dotyczące nagłego spadku dochodów bądź wzrostu lub pojawienia się strat. Wobec podmiotów, gdzie wystąpił spadek efektywności opodatkowania CIT podejmowane są czynności wyjaśniające, a w uzasadnionych przypadkach czynności sprawdzające, kontrole podatkowe lub kierowane są wnioski o podjęcie kontroli celno-skarbowej. Przy typowaniu do kontroli podmiotów w zakresie podatku CIT, pod uwagę brane są przypadki nagłego wystąpienia strat, niewspółmiernego wzrostu dochodów w porównaniu do przychodów, spadku dochodowości przy wzroście przychodów, wzrostu wartości usług obcych, wysokich kwot strat. Ustalenie wystąpienia możliwości zastosowania przez podmioty agresywnej optymalizacji podatkowej weryfikowane jest w toku pogłębionej analizy badanego podmiotu. Na prowadzoną analizę składają się między innymi analiza podatkowa, analiza finansowa, analiza logiczna, analiza funkcyjna, uwzględniająca związki między badanym podmiotem a kontrahentami. Przeprowadzona analiza pozwala na prognozowanie uszczuplenia w należnych podatkach lub ocenę ryzyka nieprawidłowości przy rozliczaniu ich.

(Dowód: akta kontroli str.401-402, 2526)

W okresie objętym kontrolą do Urzędu skierowano 32 wnioski (w tym 16 z krajów Unii Europejskiej) z zapytaniem od zagranicznych organów podatkowych odnośnie kontaktów gospodarczych podmiotów polskich z podmiotami innych krajów, mających wpływ na zobowiązania podatkowe podmiotów w tych krajach. Urząd na przedmiotowe zapytania udzielił odpowiedzi. Wobec powyższych podmiotów Urząd nie podjął działań kontrolnych.

DMUS w tym okresie wystosował pięć wniosków do organów administracji podatkowej krajów Unii Europejskiej z zapytaniem dotyczącym kontaktów gospodarczych podmiotów krajowych z podmiotami innych krajów, mających wpływ na zobowiązanie podatku CIT podmiotów krajowych. Otrzymane informacje i przeprowadzone na ich podstawie czynności sprawdzające nie ujawniły nieprawidłowości skutkujących podjęciem kontroli.

DMUS otrzymał informacje dotyczące interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumieniach cenowych tylko w 2018 r. Informacje te zostały objęte analizą przez komórkę Urzędu realizującą czynności analityczne i sprawdzające.

(Dowód: akta kontroli str. 423, 465-470, 2512)

W okresie objętym kontrolą (2014-2018 I półrocze) przeprowadzono 91 kontroli⁹ prawidłowości rozliczenia podatku CIT wobec 783 kontroli prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług. W ramach kontroli rozliczeń podatku CIT w przypadku 14 kontroli uzyskano efekty w wyniku zastosowania przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Przepisy o transakcjach pomiędzy powiązаныmi podmiotami krajowymi i zagranicznymi w 2016 r. zastosowano w pięciu przypadkach, w 2017 r. również w pięciu, a w I półroczu 2018 r. w trzech przypadkach. W jednej kontroli przeprowadzonej w 2017 r. zastosowano art. 199a O.p., zgodnie z którym organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

(Dowód: akta kontroli str. 753-762, 767-776, 785-788)

Jak wskazał Naczelnik DMUS, szacując w Urzędzie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniu podatku CIT w odniesieniu do przeprowadzonych kontroli w zakresie tego podatku, w latach 2014 – 2018 w sprawach szczególnie skomplikowanych kierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowych. Zgodnie z *Kierunkami działań kontrolnych KAS w 2018 r.* oraz ustawą o KAS kontrola celno-skarbowa ma na celu zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę w sytuacjach gdy złożoność i stopień oddziaływania uchybień w istotny sposób wpływają na bezpieczeństwo finansowe państwa. Jak wskazał Naczelnik DMUS ilość podejmowanych kontroli uzależniona była również od zasobów kadrowych. Organem nakierowanym na przeprowadzanie kontroli w zakresie optymalizacji są Urzędy Celno-Skarbowe oraz powstałe przy Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w Warszawie Centrum Obsługi Podmiotów Kluczowych. DMUS nastawiony był przede wszystkim na kontrole w zakresie VAT o czym świadczy ilość przeprowadzonych kontroli w poszczególnych latach. Ponadto, jak wskazał Naczelnik, pomimo spadku ilości kontroli w zakresie CIT nastąpił wyraźny wzrost stwierdzonych uszczupień, co może wskazywać na bardziej trafne typowanie podmiotów do kontroli.

(Dowód: akta kontroli str. 2527)

W okresie 2014-2018 (I połowa) w wyniku przeprowadzonych kontroli prawidłowości rozliczenia podatku CIT, organ podatkowy wydał pierwotnie 16 decyzji stwierdzających powstanie zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej niż deklarowana przez podatnika. Wydane decyzje dotyczyły przypisów zobowiązań

⁹ Z 91 kontroli w zakresie podatku CIT w 2014 r. przeprowadzono 27 kontroli, w 2015 r. – 34, w 2016 r. – 11, w 2017 r. – 10, a w I półroczu 2018 r. 9 kontroli.

podatkowych w łącznej wysokości 3 530,8 tys. zł. Z tego, kwota 760,2 tys. zł (21,5%) wynikała z trzech decyzji wydanych w I połowie 2018 r., w których odniesiono się do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznym podmiotami powiązanyymi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT).

Ponadto w wyniku kontroli przeprowadzonej w III kw.2017 r. wydano w dniu 7 września 2018 r. decyzję stwierdzającą uszczuplenie podatku CIT w kwocie – 16.977,4 tys. zł. Decyzja ta wynikała z zastosowania przez organ podatkowy postanowień art. 199a O.p.

W okresie objętym kontrolą, organ nie wydawał decyzji z odniesieniem do innych niż wyżej wymienione przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej¹⁰.

Kwota przypisu podatku CIT wynikająca z ostatecznych decyzji organów podatkowych na dzień zakończenia okresu objętego kontrolą wyniosła 2.711,2 tys. zł i była rezultatem stwierdzenia innych niż agresywna optymalizacja podatkowa nieprawidłowości w rozliczeniu podatku przez podatników.

Przeprowadzone kontrole skutkowały również złożeniem przez podatników korekt zeznań podatkowych CIT-8, w których podatnicy wykazywali wyższy niż pierwotnie deklarowany podatek należny, dokonywali zmniejszenia wykazanej pierwotnie nadpłaty podatku, bądź zmniejszenia wykazanej pierwotnie straty w prowadzonej działalności, lub też nie stwierdzono nieprawidłowości w deklarowanej wysokości podatku. Kwota przypisu wynikająca ze złożonych korekt zeznań CIT-8 wyniosła w badanym okresie 3.256,0 tys. zł, w tym w wyniku przeprowadzonych w 2017 r. pięciu kontroli, w ramach których zastosowano przepisy o transakcjach pomiędzy podmiotami krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązanyymi 2.396,3 tys. zł. Urząd zrealizował należny podatek wynikający z korekt za wyjątkiem kwoty 238,3 tys. zł od jednego podmiotu tytułem podatku CIT za 2009 i 2010 r. Postępowania egzekucyjne wobec tego podmiotu zostały umorzone w związku z bezskuteczną egzekucją.

(Dowód: akta kontroli str. 785-788, 795-800, 805-812, 827-829, 1447-1449)

Podmioty kontrolowane złożyły do organu II instancji odwołania od dziesięciu decyzji organu I instancji określających wysokość należnego podatku CIT, w tym od czterech decyzji wydanych w wyniku stwierdzenia zastosowania przez podmioty mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Proces odwoławczy w przypadku jednej decyzji na kwotę przypisu 76,8 tys. zł spośród powyższych czterech zakończył się jej uchycieniem przez organ II instancji. W przypadku pozostałych trzech odwołań od decyzji dotyczących przypisanego zobowiązania podatkowego na kwotę 17.660,8 tys. zł do czasu zakończenia kontroli rozstrzygnięcia organu II instancji nie zapadły.

Podatnicy złożyli również do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie cztery skargi na decyzje II instancji, jednakże nie dotyczyły one spraw związanych z ustaleniem zastosowania przez kontrolowane podmioty agresywnej optymalizacji podatkowej.

¹⁰ Do innych przepisów stanowiących instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej zaliczamy przepisy: o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązanyymi (art. 11 ust. 4 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 antyabuzyjne zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

(Dowód: akta kontroli str. 797-800, 1105-1157, 1251-1316, 1391-1446, 1486-1514, 1518-1907)

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu, tutejszy organ podatkowy przeanalizował przyczyny mające wpływ na uchylenie decyzji przez organ II instancji, do czego był zobligowany w treści uzasadnienia decyzji uchylających. Jak wskazał Naczelnik Urzędu, przedmiotowe sprawy dotyczyły szczegółowych i indywidualnych kwestii stosowania prawa podatkowego w stanie prawnym obowiązującym w danym roku podatkowym, które nie były przedmiotem innych postępowań w późniejszym okresie, a zatem nie było możliwości eliminowania identycznych przypadków w przyszłości. Jednakże gdyby takie przypadki się pojawiły, stanowisko organu II instancji zaprezentowane w decyzjach uchylających zostanie odpowiednio zastosowane, z zastrzeżeniem zmian legislacyjnych przeprowadzonych w odpowiedniej ustawie podatkowej

(Dowód: akta kontroli str. 423-424)

Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy, w okresie objętym kontrolą, na polecenie Dyrektora Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przeprowadził bądź rozpoczął prowadzenie kontroli w podmiotach, w których stwierdzono wysokie ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej oraz podjął inne zleczone zadania. Działania te miały miejsce w latach 2016-2018, tj.:

- w 2016 r. przeprowadzono dwie kontrole z czterech zaleconych przez Dyrektora Izby Skarbowej w zakresie cen transferowych i optymalizacji podatkowej. Urząd odstąpił od realizacji dwóch kontroli, wobec planowanych do przeprowadzenia przez Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie i przekazał do tego Urzędu niezbędne dokumenty.

W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzono w jednym przypadku zawyżenie kosztów uzyskania przychodu na kwotę 19,7 tys. zł, co skutkowało zawyżeniem straty w jego działalności za 2013 r., w drugim przypadku stwierdzono zaniżenie należnego podatku za okres 1 października 2013 r. – 30 września 2014 r. o 69,4 tys. zł. W obu przypadkach podatnicy złożyli korektę zeznania CIT-8.

O wynikach przeprowadzonych kontroli Urząd poinformował Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie.

(Dowód: akta kontroli str. 1914-1922, 2453-2483)

- w 2017 r. ustalono, na polecenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie za Departamentem Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów¹¹, 19 zarejestrowanych w Urzędzie w okresie od 2010 r. PGK, które zostały rozwiązane przed upływem okresu na jaki zostały utworzone. O wyniku dokonanej analizy poinformowano Dyrektora IAS w Warszawie w wyznaczonym przez niego terminie. W wyniku dalszej weryfikacji ustalono 14 grup kapitałowych, których okres istnienia był krótszy niż rok, z czego w momencie jej przeprowadzania funkcjonowały podmioty wchodzące w skład ośmiu z nich. W pierwszej kolejności do kontroli Urząd wytypował pięć podmiotów wchodzących w skład tych grup, które są w stanie likwidacji, bądź termin przedawnienia zobowiązania podatkowego jest bliski.

W wyniku przekazanych przez DMUS informacji, Departament Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów, za pośrednictwem Dyrektora Izby

¹¹ Pismo z 7 marca 2017 r., nr: DD58201.8.216.KCP

Administracji Skarbowej w Warszawie pismem z 29 grudnia 2017 r. zwrócił się o przeprowadzenie kontroli w jednym z wytypowanych przez Urząd podmiotów. Po analizie zgłoszonych przez Urząd przedmiotowych grup kapitałowych, przeprowadzonej przez Departament Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, pismem z dnia 18 stycznia 2018 r., zwrócił się do Naczelnika Urzędu z poleceniem przeprowadzenia kontroli podatkowej w trzech podmiotach. Wszystkie kontrole zostały wszczęte w wyznaczonym przez Dyrektora IAS w Warszawie terminie. Przeprowadzone na podstawie powyższych analiz i zleceń sześć kontroli potwierdziły w pięciu przypadkach zastosowanie przez podmioty agresywnej optymalizacji podatkowej, a w jednym stwierdzono inne nieprawidłowości skutkujące również zaniżeniem podatku CIT.

W trzech przypadkach dokonano pomiędzy podmiotem zależnym a podmiotem dominującym w PGK wzajemnych rozliczeń finansowych skutkujących powstaniem kosztów podmiotu podległego, co miało na celu zmniejszenie/uniknięcie opodatkowania jego przychodów ze sprzedaży należącej do niego nieruchomości. Przeprowadzona w III kwartale 2017 r. kontrola zakończyła się wydaniem decyzji w tej sprawie przez organ podatkowy i przypisaniem zobowiązania podatkowego w wysokości 16.977,4 tys. zł. Od powyższej decyzji podmiot odwołał się do organu II instancji (postępowanie odwoławcze nie zostało zakończone do dnia zakończenia kontroli). Przeprowadzone dwie kontrole w III kwartale 2018 r. ujawniły w jednym przypadku nieuzasadnione wykazanie straty podmiotu wchodzącego w skład PGK za okres 1 maja – 18 grudnia 2014 r. w wysokości 19.883,4 tys. zł, zamiast faktycznie osiągniętego dochodu w wysokości 3.208,2 tys. zł, a w drugim przypadku zaniżenie dochodu jednego z podmiotów w ramach PGK w okresie 1 stycznia 2012 r. – 31 listopada 2013 r., co spowodowało uszczuplenie w podatku CIT za ten okres w wysokości 1.647,8 tys. zł.

Przeprowadzone w III kwartale 2018 r. dwie kontrole potwierdziły, iż PGK zostały zawiązane wyłącznie dla celów optymalizacji podatkowej i uniknięcia opodatkowania. Przeniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa wraz ze znakiem towarowym do spółki powiązanej spowodowało wygenerowanie bardzo wysokiej straty podatkowej do rozliczenia w ramach PGK, w pierwszym przypadku skutkowało to nieuzasadnionym zawyżeniem straty za 2012 r. o 180,3 tys. zł, a w drugim niewykazaniem dochodów za 2012 r. w wysokości 3.110,0 tys. zł.

(Dowód: akta kontroli str. 63-70, 394-398, 500-516, 518-528, 1447-1542, 1972-2141, 2253-2254, 2490-2500)

- w dniu 26 stycznia 2018 r. na polecenie Departamentu Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów za pośrednictwem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, który wytypował do kontroli dwa podmioty, które wykazały za 2015 lub 2016 r. znaczącą stratę z prowadzonej działalności gospodarczej lub odnotowały spadek dochodów, co mogło świadczyć o zastosowanych mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej, Urząd rozpoczął w wyznaczonym terminie kontrole.

Kontrole przeprowadzono w III kwartale 2018 r. Jedna kontrola nie wykazała nieprawidłowości, natomiast druga, wykazała że spółka kapitałowa z domicyłem podatkowym w Polsce do swojego wyniku finansowego/podatkowego zalicza wynik finansowy/podatkowy powołanej spółki osobowej prawa holenderskiego;

powołana spółka osobowa poniosła bardzo wysoka stratę na zbyciu instrumentów finansowych, która to strata w znaczny sposób obniżyła wynik podatkowy spółki macierzystej. Ustalona faktyczna podstawa do opodatkowania za rok 2015 wyniosła 248.027,0 tys. zł, zamiast wykazanej w zeznaniu CIT-8 2.303,6 tys. zł.

(Dowód: akta kontroli str. 143-145, 156-158, 162, 2142-2251)

Jak poinformował Naczelnik DMUS, przeprowadzający kontrolę pracownicy Urzędu, w których stwierdzono zastosowanie przez podatnika mechanizmu agresywnej optymalizacji podatkowej, uczestniczyli w spotkaniach organizowanych przez Ministerstwo Finansów w dniach 9, 16 kwietnia, 28-30 maja i 28-30 czerwca 2018 r., na których prezentowali ustalenia kontroli.

(Dowód akta kontroli, str.: 110,147-153)

Badaniem szczegółowym objęto cztery decyzje, w których organ I instancji, w wyniku przeprowadzonych kontroli, stwierdził zastosowanie przez podatników mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej i ustalił, iż w wyniku ich zastosowania nastąpiło zaniżenie należnego podatku:

- organ I instancji wydał trzy decyzje nakazujące dopłatę należnego podatku CIT na kwotę 760,2 tys. zł, w związku ze stwierdzonym naruszeniem przepisów o transakcjach pomiędzy podmiotami krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi, poprzez zaniżenie przez podatników marży sprzedaży produktów bądź usług podmiotom powiązanyim. Podatnicy odwołali się do organu II instancji od wszystkich decyzji. Do zakończenia kontroli organ II instancji umorzył jedną decyzję, na kwotę domiaru 76,8 tys. zł, stwierdzając prawidłową wysokość zastosowanej marży przez podatnika.
- organ I instancji wydał decyzję (w dniu 7 września 2018 r.) nakazującą dopłatę należnego podatku CIT na kwotę 16.977,4 tys. zł, w związku ze stwierdzonym na podstawie art. 199a O.p. zawyżeniem kosztów uzyskania przychodów spółki dominującej między innymi o nadwyżkę wniesionego wkładu niepieniężnego ponad wartość nominalną udziałów objętych w kapitale zakładowym spółki zależnej. Podatnik odwołał się do organu II instancji od wszystkich decyzji. Do zakończenia kontroli sprawa była w trakcie rozpatrywania przez organ II instancji.

(Dowód: akta kontroli str. 817,1014-1542)

W okresie objętym kontrolą, przeprowadzono 40 szkoleń obejmujących zagadnienia z obszarów związanych z agresywną optymalizacją podatkową (w 2014 i 2015 r. po cztery szkolenia, w 2016 r. siedem szkoleń, w 2017 r. pięć szkoleń, a w I półroczu 2018 r. 20 szkoleń). W szkoleniach tych uczestniczyło łącznie 140 pracowników Urzędu, z tego w 2014 i 2015 r. po cztery osoby, w 2016 r. siedem osób, w 2017 r. 53 osoby i w I półroczu 2018 r. 72 osoby. W podziale na poszczególne lata odsetek pracowników przeszkolonych spośród pracowników uprawnionych do ich odbycia, stanowiła: w 2014 r. – 6,9%, w 2015 r. – 7,1%, w 2016 r. – 13,5%, w 2017 r. – 55,8%, a w I półroczu 2018 r. – 75,0%.

Ponadto jeden pracownik Urzędu w okresie październik 2017 r. – marzec 2018 r., odbył studia podyplomowe dotyczące przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu.

Pracownicy DMUS nie brali udziału w międzynarodowych konferencjach poświęconych agresywnej optymalizacji podatkowej.

(Dowód: akta kontroli str. 448-451,542)

Jak wynika z informacji Naczelnika DMUS, miarą skuteczności i efektywności szkoleń w zakresie problematyki agresywnej optymalizacji podatkowej, jest efektywność kontroli podatkowych, w których stwierdzono zastosowanie przez podatników rozwiązań wypełniających znamiona optymalizacji podatkowej. Jednakże jak wskazał Naczelnik Urzędu, nie jest możliwe ustalenie generalnych kryteriów oceny efektywności odbytych przez pracowników szkoleń w powyższym zakresie. Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika, system organizacji oraz prowadzenia szkoleń został przejęty przez Krajową Szkołę Skarbowości (poprzednio Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów), co uniemożliwia swobodne prowadzenie zajęć na szczeblu lokalnym, w oparciu o niezwyfikowany materiał. Idea przyświecającą tej placówce jest przekazywanie przez trenerów, którzy sami są praktykami, jednolitych treści na wszystkich zajęciach objętych danym programem. Są one ponadto ciągle rozwijane i poszerzane o konkretne zagadnienia problemowe zgłaszane przez uczestników na prowadzonych szkoleniach oraz stanowiska organów nadzoru i orzecznictwo sądów administracyjnych. Agresywna optymalizacja podatkowa w podatku CIT to zakres działań podatników, które nie są zamkniętym katalogiem z wypracowanymi metodami przeciwdziałania przez organy podatkowe, co oznacza, że nie sposób w bieżącej pracy, już na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych lub podatkowych zweryfikować przydatności wiedzy uzyskanej na szkoleniach. Możliwym jest jednak zweryfikowanie zaangażowania pracowników w wykonywane obowiązki, samodoszkolenie czy kreatywne budowanie rozwiązań na zdiagnozowane w toku prowadzonych czynności zjawiska podatkowo niepożądane. Takie właśnie okoliczności są uwzględniane w podziale nagród, które dotyczą pracy konkretnych osób w danym okresie. Nie można zatem ustalić ilu pracownikom, za jakie kontrole w zakresie CIT przyznano nagrody oraz na jakim etapie postępowania przyznawana jest nagroda.

(Dowód: akta kontroli str. 542, 2529-2531)

Jak wskazał Naczelnik DMUS, pracownicy na bieżąco monitorują komunikaty, objaśnienia i ostrzeżenia publikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, w tym w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej. Pracownicy komórek kontroli, którzy w trakcie prowadzonych kontroli zidentyfikowali elementy agresywnej optymalizacji podatkowej, uczestniczyli w spotkaniach zorganizowanych przez Ministerstwo Finansów, celem ich omówienia. Ponadto trzech pracowników komórek kontroli uczestniczyło w warsztatach z zakresu optymalizacji prowadzonych przez pracownika Ministerstwa Finansów.

W sprawie zapewnienia w Urzędzie wysoko wyspecjalizowanych pracowników mogących wesprzeć proces wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, Naczelnik DMUS wskazał, iż w Urzędzie zatrudnieni są pracownicy zajmujący się wyżej wymienionymi sprawami z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych. Są to głównie pracownicy komórek kontroli podatkowej i orzecznictwa podatkowego. W II półroczu 2017 r., związku z powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej, w wyniku odejść na emeryturę oraz przejścia do innych organów administracji skarbowej, Urząd stracił wielu doświadczonych pracowników, którzy przeprowadzali kontrole z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych. Ponadto w 2017 r. kilka osób zostało oddelegowanych do pracy w Pierwszym MUS w związku z planowanym powstaniem urzędu wyspecjalizowanego dla Podmiotów Kluczowych. W następstwie tego faktu, w celu pozyskania doświadczonych pracowników (z inicjatywy Naczelnika DMUS), Dyrektor IAS w Warszawie wyraził zgodę na zatrudnienie w Urzędzie, w ramach rekrutacji wewnętrznej, 11 osób do

nowoutworzonego Trzeciego Działu Kontroli Podatkowej, który będzie prowadził kontrole z zakresu CIT.

(Dowód: akta kontroli str. 445-447, 542,2529)

W badanym okresie przeciętne miesięczne wynagrodzenie pracowników realizujących zadania w zakresie podatku CIT, kształtowały się następująco:

- pracownicy przeprowadzający czynności sprawdzające: w 2014 r. – 3,1 tys. zł, w 2015 r. – 3,5 tys. zł, w 2016 r. – 3,2 tys. zł, w 2017 r. – 3,4 tys. zł, w I półroczu 2018 r. – 4,2 tys. zł,
- pracownicy przeprowadzający czynności analityczne: w 2014 r. – 3,6 tys. zł, w 2015 r. – 3,9 tys. zł, w 2016 r. – 4,2 tys. zł, w 2017 r. – 4,1 tys. zł, w I półroczu 2018 r. – 4,8 tys. zł,
- pracownicy przeprowadzający kontrole podatkowe: w 2014 r. – 5,8 tys. zł, w 2015 r. – 6,9 tys. zł, w 2016 r. – 6,5 tys. zł, w 2017 r. – 6,6 tys. zł, w I półroczu 2018 r. – 4,4 tys. zł,
- pracownicy przeprowadzający postępowania podatkowe: w 2014 r. – 3,2 tys. zł, w 2015 r. – 4,0 tys. zł, w 2016 r. – 3,8 tys. zł, w 2017 r. – 4,4 tys. zł, w I półroczu 2018 r. – 5,4 tys. zł.

(Dowód akta kontroli, str.: 2513)

Zasady nagradzania pracowników DMUS wynikają z zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w sprawie zasad tworzenia i podziału funduszu nagród w IAS w Warszawie¹², zgodnie z którym nagrody przyznawane są za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej oraz bardzo dobre wykonywanie obowiązków. Wysokość przyznanej nagrody dla pracownika Urzędu stanowi przyznane przez Naczelnika 50%, 75% bądź 100% ustalonej kwoty bazowej wg określonego w zarządzeniu algorytmu.

(Dowód: akta kontroli str. 452-464)

W zakresie dodatkowego premiowania pracowników realizujących przedmiotowe zadania, Naczelnik DMUS wskazał, że zasady te określone są zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w sprawie zasad tworzenia i podziału funduszu nagród w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie. Zgodnie z § 14 zasad tworzenia i podziału funduszu nagród w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie stanowiącymi załącznik do zarządzenia, nagrody przyznawane są za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej oraz bardzo dobre wykonywanie obowiązków. Jednym z kryteriów jest uzyskanie wyróżniających wyników przy wykonywaniu obowiązków służbowych oraz w zakresie zwiększenia dyscypliny podatkowej i dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych przez podatników oraz kreatywność, odpowiedzialność i rzetelność. W ten opis wpisuje się przeprowadzenie kontroli podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych, w toku której stwierdzono mechanizm stosowania optymalizacji podatkowej. Element ten stanowił uzasadnienie do przyznania nagrody w maksymalnej wysokości. Pracownicy prowadzący te kontrole otrzymywali maksymalną wysokość nagród.

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

¹² Zarządzenie nr 223/2017 z dnia 11 lipca 2017 r.

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie typowano podmioty do kontroli w zakresie podatku CIT, na podstawie wytycznych opracowanych w Ministerstwie Finansów i Izbie. Kontrole przeprowadzone w wyniku własnych analiz i typowań przez organ podatkowy w latach 2014-2016 nie przyniosły efektów w postaci ustaleń, do których można było zastosować, obowiązujące już wówczas przepisy stanowiące instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Efekty takie uzyskano dopiero w latach 2017-2018 w postaci deklaracji korygujących CIT oraz decyzji wymiarowych organu I instancji. Deklaracje korygujące oraz trzy decyzje odnosiły się do przepisów dotyczących cen transakcyjnych pomiędzy powiązаныmi podmiotami krajowymi i zagranicznymi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT), a jedna decyzja odnosiła się do przepisów art. 199a O.p., przy czym w tym ostatnim przypadku kontrola była wynikiem analiz i inicjatyw podjętych przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie oraz Ministerstwo Finansów. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, prowadzenie przez organ podatkowy, własnych analiz ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka unikania opodatkowania mogłoby się przyczynić do typowania podmiotów i ujawniania nieprawidłowości w tym zakresie, również we wcześniejszym okresie. Ponadto ujawnianiu nieprawidłowości unikania opodatkowania, we wcześniejszych latach kontrolowanego okresu, nie sprzyjał proces szkoleń pracowników, bowiem w latach 2014-2016 odsetek przeszkolonych pracowników w zakresie tematów dotyczących unikania opodatkowania wynosił od 6,9% do 13,5%. Dopiero w latach 2017-2018 (I połowa) przeszkolono w tym zakresie od 55,8% do 75,0% uprawnionych pracowników.

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

Opis stanu faktycznego

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego i zmaksymalizowania prawdopodobieństwa utrzymania rozstrzygnięcia organu podatkowego przez organ II instancji i sądy administracyjne w przypadku jego zaskarżenia, pracownicy DMUS prowadzący daną sprawę dokonują analizy między innymi orzecznictwa sądowego, podatkowych interpretacji indywidualnych i ogólnych. Po przeprowadzonej analizie, wstępnie przyjęte stanowisko przez pracownika konsultowane jest z Kierownikiem Działu i Zastępcą Naczelnika Pionu Orzecznictwa Urzędu, co zapewnia kontrolę zgodności i jednolitości wydawanych przez Naczelnika Urzędu rozstrzygnięć.

(Dowód: akta kontroli str. 323-324)

W wyniku DMUS nie stwierdzono przypadków powołania się przez podatników na zasadę określoną w art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa, w trakcie prowadzenia postępowań podatkowych w zakresie podatku CIT przez organ I instancji w badanym okresie.

(Dowód: akta kontroli str. 816, 2517)

Jak wyjaśnił Naczelnik DMUS, w okresie od kiedy obowiązuje przepis art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa, nie stwierdzono w trakcie przeprowadzanych kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, okoliczności wypełniających przesłanki tego przepisu, tj. dokonania przez podmioty czynność przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Ponadto jak wskazał Naczelnik Urzędu powyższy przepis będzie możliwy do zastosowania dopiero do rozliczenia podatników za 2017 r. Zeznania podatkowe CIT-8 za 2017 r. co do zasady składane były do 31 marca 2018 r. i nadal są przedmiotem analiz prowadzonych przez Naczelnika Urzędu.

Ustalone
nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

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

W Urzędzie w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego bieżąco monitorowano zgodności wydanych decyzji podatkowych z orzecnictwem sądowym oraz podatkowymi interpretacjami indywidualnymi i ogólnymi. W trakcie kontroli prowadzonych przez Urząd 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. W ramach postępowań zakończonych wydaniem decyzji podatkowych w zakresie CIT, nie wystąpiły przypadki zastosowania zasady in dubio pro tributario (art.2a O.p.), jak również przypadki powoływania się na tę zasadę przez podatników.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości w podejmowanych przez Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie działaniach w celu wykrycia zastosowania agresywnej optymalizacji podatkowej Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli 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.

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 31 stycznia 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Kontroler:
Edyta Prędką
Główny specjalista kp.

Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
Podpis

.....
Podpis