



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Bydgoszczy



LBY.410.018.01.2018
P/18/010

IWN
IZPO
27.12.18

[Signature]

0401-18-033093

IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
w Bydgoszczy
KANCELARIA

27. 12. 2018

Za: *kop.*
Lp. *36589/2018* *k.P.*

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

dział. z uwagi na ochronę danych osobowych.

STARSZY SPECJALISTA

[Signature]
Bartosz Tokarczyk
Inspektor Ochrony Danych

28.01.2019

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Bydgoszczy
ul. Waly Jagiellońskie 12, 85-950 Bydgoszcz
T +48 52 567 58 00, F +48 52 567 58 60
lby@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

| | |
|-------------------------------------|--|
| Numer i tytuł kontroli | P/18/010 – Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy |
| Kontrolerzy | Lucyna Cierznikowska-Morzyńska – główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/129/2018 z 30 sierpnia 2018 r. Artur Nierebiński – specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/128/2018 z 30 sierpnia 2018 r. Marcin Mościcki – specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/130/2018 z 30 sierpnia 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-6) |
| Jednostka kontrolowana | Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, 85-950 Bydgoszcz, ul. Dr. Emila Warmińskiego 18 ¹ |
| Kierownik jednostki kontrolowanej | Andrzej Pasek – Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy ² (dowód: akta kontroli str. 7-13) |

II. Ocena kontrolowanej działalności³

Ocena ogólna

W latach 2014-2018 (I półrocze)⁴ IAS w sposób prawidłowy realizowała zadania zlecone przez Ministerstwo Finansów⁵ oraz Krajową Administrację Skarbową⁶ dotyczące cen transferowych i optymalizacji podatkowej. Wdrażano odpowiednie procedury, a wytyczne dotyczące optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób pranych⁷, otrzymywane z MF oraz KAS były przekazywane podległym urządnom skarbowym.

Dyrektor IAS sprawował nadzór nad podległymi urządzeniami, przyczyniając się także do ujednolicenia podejścia w wydawanych przez te urzędy decyzjach dotyczących optymalizacji podatkowej w zakresie CIT. Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działania IAS zmierzające do zapewnienia jednolitości w wydawanych decyzjach, w tym w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu podatkowania.

¹ Dalej: „IAS”, do 28 lutego 2017 r. Izba Skarbowa w Bydgoszczy.

² Od 14 września 2018 r. (dalej: „Dyrektor”). W okresach: od 1 marca 2017 r. do 13 września 2018 r. Dyrektorem IAS był Andrzej Robakowski pełniący również obowiązki Dyrektora IAS w okresie od 30 grudnia 2015 r. do 28 lutego 2018 r. Od 1 lipca 2013 r. do 29 grudnia 2015 r. Dyrektorem IAS był Marcin Łoboda.

³ 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 objaśnienia.

⁴ Tj. w kontrolowanym okresie.

⁵ Dalej: „MF”.

⁶ Dalej: „KAS”.

⁷ Dalej także „CIT”.

NIK pozytywnie ocenia rezultaty prowadzonych przez IAS analiz wniosków o interpretacje indywidualne pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Efektem prowadzonej działalności analitycznej było m.in. zidentyfikowanie dziewięciu mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

1.1. W wewnętrznych regulacjach IAS nie określono zasad dotyczących analiz wniosków i interpretacji indywidualnych oraz identyfikacji na ich podstawie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie określono również zasad identyfikacji występowania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸, co do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario.

Od 15 lipca 2016 r. obowiązywało narzędzie prawne umożliwiające przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej (art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹).

W odniesieniu do zidentyfikowanych wniosków budzących podejrzenia, że czynności wykonywane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a sposób działania miał sztuczny charakter, 16 razy¹⁰ występowało do MF¹¹ o opinię dotyczącą ustalenia, czy w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a O.p. W ośmiu przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnej ze względu na możliwość wydania decyzji z zastosowaniem ww. artykułu.

(dowód: akta kontroli str. 92-99, 252-255, 469-470, 1271-1277, 1919-1932)

W okresie objętym kontrolą obowiązywały zarządzenia MF, określające kto jest organem wiodącym upoważnionym do wydawania interpretacji indywidualnych w zakresach poszczególnych podatków¹².

(dowód: akta kontroli str. 141-169)

W Biurze Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu¹³ do 31 sierpnia 2016 r. wykorzystywano elektroniczną bazę danych o składanych wnioskach i wydawanych interpretacjach indywidualnych¹⁴. Do wprowadzonego do bazy rekordu istniała możliwość dołączenia załącznika w formacie pdf lub doc. Od 1 września 2016 r. pisma rejestrowano w systemie Interdok. Programy te dawały możliwość generowania rejestru wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. System Kancelaria nie obejmował działania pozostałych izb skarbowych.

System Interdok obejmował wszystkie biura KIP działające w ramach izb skarbowych i był jednakowy dla wszystkich biur. Ograniczenia w dostępie do

⁸ Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, ze zm., dalej: „ustawa o CIT”.

⁹ Dz.U z 2018 r., poz. 800, ze zm., dalej: „O.p.”.

¹⁰ Analiza sześciu wystąpień i opinii MF wskazała, że uzasadnione przypuszczenie obejścia przepisów prawa podatkowego dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych, zaś odmowa wydania interpretacji odnosiła się do wniosku w pełnym zakresie, w tym podatku CIT.

¹¹ Na podstawie art. 14b §5b i § 5c O.p.

¹² Zarządzenie MF Nr 15 z 27 marca 2013 r. w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielaniu ogólnej informacji podatkowej oraz Zarządzenie MF Nr 46 z 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej.

¹³ Dalej: „KIP” lub „Biuro”.

¹⁴ System kancelaria wersja 2.0.

systemu wynikały z uprawnień dla poszczególnych użytkowników, co skutkowało m.in. brakiem bezpośredniego dostępu każdego pracownika do spraw prowadzonych w innych lokalizacjach.

(dowód: akta kontroli str. 478-492, 1271-1272)

Dyrektor IAS podał, że w KIP korzystano z ogólnodostępnej, zintegrowanej bazy tzw. Poradnika Pytań i Odpowiedzi. Dostęp do wprowadzonych do niej dokumentów¹⁵ mieli upoważnieni pracownicy Biura. Nie stanowiło to bazy informacji o wnioskach i wydanych interpretacjach indywidualnych, jednakże zasób informacji zawartych w tej bazie pozwalał na analizę w odniesieniu do wcześniej złożonych wniosków (analizowanych tematów), do których organy miały wątpliwości interpretacyjne.

(dowód: akta kontroli str. 99-100)

Informacje pomiędzy poszczególnymi izbami skarbowymi przekazywane były m.in. podczas spotkań konsultacyjnych w MF lub z ich przedstawicielami, na których omawiano i analizowano wybrane zagadnienia.

(dowód: akta kontroli str. 493-534)

W wyniku analiz wniosków i wydanych interpretacji indywidualnych w kontrowanym okresie w dziewięciu przypadkach zidentyfikowano mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej (pięć w 2016 r.; trzy w 2017 r.). Dotyczyły one:

- kwestii ustalenia czy wnioskodawca w celu określenia dochodu¹⁶, jest uprawniony do uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych obliczonych od wartości początkowej znaków towarowych¹⁷, do kosztów uzyskania przychodu zagranicznej spółki, a także uwzględnienia, tych odpisów w kosztach, przy zbyciu tych znaków towarowych przez spółkę cypryjską,
- przekształcenia spółki kapitałowej w osobową, gdy na moment przekształcenia będą zyski (art. 22 ust. 4 i art. 22c ustawy CIT),
- przekształcenia spółki kapitałowej w osobową oraz zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych (art. 16 ust. 4 i art. 22c ustawy CIT),
- ujęcia w kosztach uzyskania przychodów dla spółki wypłaty wynagrodzenia na rzecz prezesa zarządu, będącego jednocześnie 100% udziałowcem spółki, pełniącego funkcję na podstawie uchwały zgromadzenia wspólników bez zachowania formy aktu notarialnego, posiadającego jednocześnie umowę o prace ze spółką z zakresem czynności nie pokrywającym się z zakresem obowiązków pełnienia funkcji prezesa zarządu (art. 15 ustawy CIT),
- utworzenia spółki osobowej przez podmioty należące do grupy kapitałowej, wniesienia tytułem wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki osobowej, zabezpieczenia oprocentowanych obligacji, zbycia wniesionych obligacji przez spółkę osobową, a kwestia rozliczenia przychodów i kosztów z tego tytułu na podmiot powiązany (art. 15 i art. 16 ustawy CIT),
- umorzenia udziałów nabytych w drodze wymiany (art. 12 ust. 4 pkt 3 i art. 16 ust. 1 pkt 8e ustawy CIT),
- rozliczenia przychodu z tytułu udziału w spółce osobowej prawa luksemburskiego lub darowizny udziałów na rzecz nowopowstałej luksemburskiej spółki osobowej (art. 5, art. 7 i art. 12 ustawy CIT),

¹⁵ Pismo z MF, odpowiedzi na pisma, ustaleń ze spotkań konsultacyjnych, itp.

¹⁶ O którym mowa w art. 24a ust. 4 ustawy o CIT

¹⁷ Określonej zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

- zastosowania przepisów o niedostatecznej kapitalizacji tj. pożyczki pomiędzy podmiotami powiązanymi (art. 16 ust. 1 pkt 60 i ust. 7h ustawy CIT),
- kwalifikacji odsetek od obligacji do kosztów uzyskania przychodów (art. 15 i art. 16 ustawy CIT).

IAS nie informowała MF na bieżąco o zidentyfikowanych schematach optymalizacyjnych. Pismem z 10 stycznia 2017 r. Departament Systemu Podatkowego MF wystąpił do IAS o przekazanie informacji o zidentyfikowanych w latach 2011-2016 schematach optymalizacji podatkowej. Informacja ta została przekazana do MF pismem z 20 stycznia 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 182-186, 209-467, 1273-1274)

W wyniku analiz wniosków i wydanych interpretacji indywidualnych nie zidentyfikowano przepisów ustawy CIT, co do których mogła mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario.

(dowód: akta kontroli str. 187)

W wyniku analiz wniosków i wydanych interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora IAS nie zidentyfikowano złożonych, niespójnych i niejasnych przepisów ustawy o CIT, które mogły ułatwiać podatnikom stosowanie tej ustawy w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej. W IAS nie zidentyfikowano wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej o podobnej lub takiej samej treści.

(dowód: akta kontroli str. 189, 193-194)

Dyrektor IAS podał, że nie prowadzono rejestrów dla potrzeb identyfikacji spraw w oparciu o kryteria występowania podobnych lub takich samych pytań oraz przedstawianych stanów faktycznych lub przyszłych, z uwzględnieniem analizy statusu wnioskodawcy, liczby zgłaszanych wniosków itp., co mogłoby wskazywać na tworzenie sztucznych stanów w celu uniknięcia opodatkowania. Sprawozdania Kancelaria 2.0 i Interdok nie zapewniały możliwości generowania sprawozdań w oparciu o wyżej wskazane kryteria.

(dowód: akta kontroli str. 106-107)

W IAS nie było systemu kojarzenia poszczególnych wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych w całościowy zbiór, który pozwalałby na wyeliminowanie potencjalnych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Działania IAS opierały się na analizie systemu kancelaryjnego, w którym wyszukiwane były pozostałe sprawy danego podmiotu, pod kątem tożsamości tematycznej z innymi wnioskami i wydanymi na ich podstawie interpretacjami indywidualnymi, bądź postanowieniami o odmowie. Kojarzeniu podlegały wnioski od podmiotów o podobnych nazwach, wnioski podmiotów występujących we wskazanej we wniosku grupie kapitałowej lub reprezentowanych przez tych samych pełnomocników, czy też wnioski podmiotów powiązanych, których nazwy ujawnione są w ogólnodostępnej informacji KRS. Ponadto w ramach współpracy przesyłano do innych delegatur KIP zapytania w drodze e-mailowej, czy zagadnienie budzące wątpliwości optymalizacyjne, ujęte we wniosku wystąpiło również we wnioskach złożonych w innych KIP.

(dowód: akta kontroli str. 108)

W wyniku analizy wniosków i wydanych interpretacji indywidualnych dotyczących mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, nie stwierdzono niejednolitego stosowania przepisów ustawy CIT.

(dowód: akta kontroli str. 190)

Wydane interpretacje indywidualne analizowano pod kątem zgodności z orzeczeniami sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (jeżeli zagadnienie dotyczyło przepisów w wymiarze unijnym). W IAS nie zidentyfikowano rozbieżności związanych z niedającymi się usunąć wątpliwościami co do ich treści.

(dowód: akta kontroli str. 109, 141-169, 535-553)

Analiza wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dokumentowana była w postaci druku „Analiza wniosku o wydanie interpretacji ORD-IN”. Efektem prowadzonych analiz było skierowanie 16 wystąpień do MF. W dniu 14 kwietnia 2016 r. IAS przekazała do MF szacunki dotyczące liczby spraw, jakie rocznie mogą być przedmiotem zapytania kierowanego do MF o wydanie opinii w kwestii interpretacji indywidualnej.

(dowód: akta kontroli str. 110-112, 287-293, 545-553, 725-735, 797-798, 1272-1276)

1.2. MF wyznaczyło obszary działania w Krajowym Planie Działań¹⁸ dla administracji podatkowej sporządzonym na lata: 2014, 2015 i 2016. Obszary ryzyka dotyczące mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej zostały wskazane w KPD na 2016 r.¹⁹. KPD stanowiły podstawę dla IAS do stworzenia Wojewódzkiego Planu Działań²⁰, a na ich podstawie podległe urzędy sporządzały Lokalne Plany Działań²¹.

Departament Kluczowych Podmiotów MF przeprowadził czynności analityczne wobec dużych podmiotów za lata 2014-2016 pod kątem wykazywanych strat oraz spadku dochodowości, co mogło świadczyć o zastosowanych modelach optymalizujących zobowiązania podatkowe. W wyniku podjętych działań pismem z 22 stycznia 2018 r. zobowiązano IAS do przeprowadzenia kontroli trzech podmiotów²².

Od 1 kwietnia 2015 r. w strukturze Izby Skarbowej w Łodzi powołano Wieloosobowe Stanowisko Centralnej Standaryzacji Zadań w zakresie Cen Transferowych o ogólnopolskim zakresie działania, które stanowiło wyspecjalizowaną komórkę działającą w ramach organów podatkowych. W styczniu 2016 r. Izba Skarbowa w Łodzi wytypowała do kontroli 18 podatników z obszaru właściwości IAS²³.

(dowód: akta kontroli str. 565-566, 569-570, 574-588, 621-639)

W wewnętrznych regulacjach nie wyznaczono zakresu analiz w celu identyfikacji obszarów ryzyka wystąpienia nieprawidłowości z wykorzystaniem mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Zagadnienie to ujęto natomiast w zakresie zadań Działu Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej ujętych w regulaminie organizacyjnym IAS²⁴. Zadanie te nie zostało szczegółowo określone w zakresach obowiązków pracowników. Dział Zarządzania Ryzykiem i Współpracy Międzynarodowej IAS na podstawie analiz własnych zidentyfikował jeden mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej dotyczący znaków towarowych²⁵.

(dowód: akta kontroli str. 567-569, 641, 743-794)

¹⁸ Dalej: „KPD”.

¹⁹ W KPD na 2015 r. w podobszarach ryzyka, które tworzą branże lub grupy branż działalności gospodarczej wskazano na możliwość celowego tworzenia sieci podmiotów powiązanych celem obniżenia zobowiązań podatkowych.

²⁰ Dalej: „WPD”.

²¹ Dalej: „LPD”.

²² W przypadku dwóch podatników kontrole wszczęła Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy (dalej: „K-PUCS”), a jedną kontrolę odroczone z uwagi na zbieg kontroli.

²³ W przypadku 16 podatników kontrole przeprowadził Kujawsko-Pomorski Urząd Skarbowy w Bydgoszczy, a od dwóch kontroli z uwagi na niewłaściwą miejscowość podmiotów odstąpiono.

²⁴ Zarządzenie nr 68/2018 z 22 czerwca 2018 r. Dyrektora IAS w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy.

²⁵ Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych nabytych w drodze darowizny w ramach pierwszej grupy podatkowej.

Dyrektor IAS podał, że obszary ryzyka i mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT identyfikowano w oparciu o analizy własne. Podstawową zasadą szacowania ryzyka występowania nieprawidłowości w CIT była analiza danych dotyczących kontroli podatkowych przeprowadzonych w latach poprzednich. Narzędziem wspomagającym proces monitorowania osób prawnych na poziomie lokalnym była analiza ryzyka rejestracyjnego.

Podatnicy CIT byli monitorowani począwszy od rejestracji, poprzez czynności sprawdzające, obejmujące terminowość składania deklaracji, obowiązek składania sprawozdań finansowych, porównywanie danych wynikających z CIT i sprawozdań, po przeprowadzanie kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 569, 803-805, 1172)

1.3. W związku z prowadzonymi analizami, w okresie objętym kontrolą skierowano do K-PUCS siedem wniosków o kontrole celno-skarbowe podatników, wobec których zaistniało podejrzenie stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej. Dyrektor podał, że współpraca w zakresie kierowanych wniosków o wszczęcie kontroli prowadzona była na bieżąco, sukcesywnie wszczynano kontrole celno-skarbowe.

(dowód: akta kontroli str. 570-571, 642-645, 1173, 1181)

Pismem z 28 czerwca 2016 r. Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier MF zobowiązał IAS do sporządzania „MF-PPR - Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez US wobec podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi”. Sprawozdania sporządzano w okresach kwartalnych²⁶. Nie wyszczególniały one wyników kontroli w zakresie ustaleń dotyczących agresywnej optymalizacji podatkowej. W drugim kwartale 2018 r. zniesiono obowiązek sporządzania tego sprawozdania.

(dowód: akta kontroli str. 570-571, 646-669)

Pismem z 4 kwietnia 2018 r. Departament Kluczowych podmiotów MF wprowadził obowiązek sporządzania kwartalnie „Informacji na temat wpłaconych kwot z ustaleń zakończonych kontroli dotyczących cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej” i „Informacji na temat kontroli w toku dotyczących cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej”. Sporządzono dwa sprawozdania dotyczące kontrolowanego okresu²⁷. W sprawozdaniu za II kwartał 2018 r. wykazano wpłaconą kwotę 2 699,4 tys. zł wynikającą z ustaleń w zakresie cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 570-571, 670-683)

Nadzór nad realizacją zadań kontrolnych przez urzędy skarbowe polegał na analizie wykonania LPD. Analiza sprawozdań z realizacji LPD obejmowała swoim zakresem plany kontroli podatkowej i miała na celu przedstawienie stopnia wykonania kontroli podatkowych zaplanowanych przez urzędy oraz efektów zrealizowanych działań. Powyższa analiza była przekazywana do podległych urzędów.

(dowód: akta kontroli str. 571-572, 684-724)

1.4. Referat Nadzoru nad Orzecnictwem IAS 11 kwietnia 2017 r. skierował pismo do urzędów skarbowych z prośbą o przesłanie problematycznych zagadnień, które pojawiły się w bieżącej pracy urzędów, a także wskazanie przypadków niejednorodnej linii orzeczniczej. Zagadnienia przekazane przez urzędy nie dotyczyły agresywnej optymalizacji CIT oraz stosowania przez podatników stosowania zasady in dubio pro

²⁶ Pierwsze sprawozdanie obejmowało okres od 1 stycznia do 30 września 2016 roku.

²⁷ Za I i II kwartał 2018 r.

tributario. Pismami²⁸ Departament Poboru Podatków MF skierował zapytanie do IAS o liczbę spraw, w których w 2017 r. zastosowano zasadę in dubio pro tributario. W udzielonych odpowiedziach Dyrektor IAS poinformował o niewystąpieniu w jednostce oraz podległych urzędach przypadków, w których zastosowano by powyższą zasadę.

Dyrektor IAS podał, że w związku z powyższym, wobec braku źródeł, nie prowadzono analiz pod kątem identyfikacji przepisów ustawy CIT, do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario.

(dowód: akta kontroli str. 572-573, 736-742, 796)

1.5. W IAS nie prowadzono analiz związanych z identyfikowaniem czynników ekonomicznych, pozaekonomicznych i społecznych mających wpływ na stosowanie (lub możliwość stosowania) mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT oraz czynników utrudniających walkę z tym zjawiskiem.

(dowód: akta kontroli str. 573, 795)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w powyższym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

NIK pozytywnie ocenia prowadzenie przez IAS analiz wniosków o interpretację indywidualne pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Efektem prowadzonej działalności analitycznej było zidentyfikowanie dziewięciu mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT.

IAS w wewnętrznych przepisach nie wprowadzono odrębnych regulacji w zakresie dotyczącym agresywnej optymalizacji podatkowej CIT oraz zasad identyfikacji przepisów, co do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario. Nie prowadzono również analiz związanych z identyfikowaniem czynników mających wpływ na stosowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT oraz czynników utrudniających walkę z tym zjawiskiem.

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

Opis stanu
faktycznego

2.1. W piśmie z 29 sierpnia 2017 r. Szef KAS zwrócił uwagę IAS i K-PUCS na funkcjonowanie na poziomie centralnym dwóch instrumentów dedykowanych przeciwdziałaniu unikania opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich²⁹. Dnia 19 kwietnia 2018 r. Szef KAS przekazał IAS i K-PUCS informację zawierającą syntetyczne wskazówki co do prowadzenia i przekazywania jemu spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a O.p.

Powyższe informacje zostały przekazane przez IAS do wszystkich podległych urzędów skarbowych 25 kwietnia 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 802, 818-830)

IAS 29 maja 2018 r. zorganizowała naradę z przedstawicielami K-PUS i K-UCS w celu omówienia funkcjonowania modelu postępowania w sytuacji wydawania decyzji na podstawie art. 119a O.p.

(dowód: akta kontroli str. 831-849, 1175)

²⁸ Z 6 kwietnia 2017 r., 31 stycznia 2018 r. oraz 6 kwietnia 2018 roku.

²⁹ 1. Działalność Centrum Kompetencyjnego w zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej. 2. Wprowadzenie do O.p. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. art. 119a.

Szef KAS 8 maja 2018 r. poinformował IAS o utworzeniu nowego narzędzia komunikacji i wymiany wiedzy w zakresie optymalizacji podatkowej, w postaci platformy internetowej „Klauzula”. Celem platformy było wyjaśnianie bieżących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz wsparcie merytoryczne w sprawach, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem tej klauzuli. IAS stosownym pismem³⁰ skierowała do K-PUS oraz K-PCUS prośbę o wskazanie pracowników, którzy będą użytkownikami w pierwszej fazie funkcjonowania tej platformy.

(dowód: akta kontroli str. 850-862, 1175-1180)

W piśmie z 6 lutego 2015 r. Dyrektor IAS poprosił naczelników podległych urzędów, w których prowadzone były kontrole podatkowe w zakresie prawidłowości stosowania cen transferowych, o przeprowadzenie analizy zagrożeń wynikających z ograniczenia czasu kontroli dla prawidłowego ich przebiegu. Naczelnicy wskazali, że z uwagi na wysoki stopień skomplikowania zagadnienia i ograniczenia limitu czasu wynikające z ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców³¹ mogą uniemożliwiać rzetelne sprawdzenie prawidłowości cen transferowych. Powyższą informację Dyrektor IAS przekazał³² do Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier MF.

(dowód: akta kontroli str. 1184-1199)

Strategiczne kierunki kontroli podatkowej wyznaczały KPD oraz tworzone na ich podstawie WPD. W KPD na 2015 r. wskazano ryzyko obniżenia zobowiązań podatkowych z wykorzystaniem specjalnie do tego stworzonej sieci podmiotów powiązanych, natomiast w KPD na 2016 r. ujęto jakie zadania ma realizować wyspecjalizowany urząd i dotyczyły one kontroli podmiotów powiązanych kapitałowo. Z uwagi na brak w przepisach prawa podatkowego klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania wskazano, że szczególny nacisk należało położyć na wykrycie wszelkich działań bezpośrednio wykraczających poza ramy obowiązujących przepisów, w tym zwłaszcza na zawieranie pozornych stosunków prawnych lub tworzenia fikcyjnych struktur organizacyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 574-579, 637)

Dyrektor IAS organizował narady robocze z kierownictwem urzędów w sprawie orzecznictwa naczelników urzędów skarbowych. Przekazywano również do podległych urzędów analizy orzecznictw Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach dotyczących kwestii skutków prawnych ewidencjonowania w ciężar kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej dokumentów źródłowych, które nie odzwierciedlają rzeczywistych operacji gospodarczych. Do MF przekazano informacje o sprawach sądowych mogących mieć znaczenie dla sposobu interpretowania umów podatkowych. W ramach zarządzania ryzykiem analizowano także terminowość wszczynania postępowań kontrolnych, w których w danym roku przedawniał się obowiązek podatkowy.

W IAS dostępny był system Zintegrowany System Analizy Ryzyka, który nie pozwalał w istniejącej wersji na szacowanie ryzyka w zakresie podatku CIT. Podległe urzędy ryzyko występowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatku CIT na poziomie regionalnym szacowały na podstawie analizy danych uzyskanych z posiadanych baz danych, np. hurtownia SPR, WRO-System, WHTAX.

(dowód: akta kontroli str. 803-805, 863-880, 1181, 1201-1264)

³⁰ Z 14 maja 2018 r.

³¹Dz. U. z 2018 r., poz. 646, ze zm.

³² 25 lutego 2015 r.

W celu zapewnienia bieżącego monitorowania kształtowania się wysokości wpływów i zaległości z tytułu podatków, m.in. CIT, Decyzją Dyrektora IAS³³ powołano w IAS Zespół ds. monitorowania i analizy przyczyn spadku wpływów i wzrostu zaległości podatkowych³⁴. IAS przekazywał³⁵ do MF wyjaśnienia w zakresie przyczyn spadku dochodów wykonanych (wpływów) i wzrostu należności pozostałych do zapłaty (zaległości) m.in. w podatku CIT.

Pismem³⁶ Dyrektor IAS udzielił do Departamentu Administracji Podatkowej MF wyjaśnień³⁷ dotyczących przyczyn istotnego wzrostu zobowiązań podatkowych w 2014 r.

Dyrektor podał, że wnioski wynikające z analiz efektywności opodatkowania m.in. CIT były przekazywane na naradach z naczelnikami podległych urzędów. Wnioski załączane były również na stronie intranetowej IAS.

(dowód: akta kontroli str. 805-808, 881-1000)

Wzrost dochodów o 21% z tytułu CIT odnotowano w 2015 r. w stosunku do 2014 r. W kolejnych latach 2016 i 2017 odnotowano spadek odpowiednio o 10,4% i 0,3%.

Dyrektor IAS podał, że nie prowadzono analizy w zakresie przyczyn wzrostu lub spadku poszczególnych rodzajów należności w stosunku do lat poprzedzających.

(dowód: akta kontroli str. 15-17, 1186)

Podstawowe zasady typowania podmiotów do kontroli wynikały z KPD i WPD. Podmioty do kontroli typowane były m.in. na podstawie analiz sporządzanych przez podmioty zewnętrzne, tj. Departament Kluczowych Podmiotów w MF oraz Wieloosobowe Stanowisko Centralnej Standaryzacji Zadań w Zakresie Cen Transferowych w Izbie Skarbowej w Łodzi.

(dowód: akta kontroli str. 580-588, 809-810, 1001-1004)

Na podstawie analiz IS w Łodzi dotyczących przeprowadzenia czynności kontrolnych w zakresie cen transferowych K-PUS przeprowadził kontrole w 16 podmiotach. W wyniku przeprowadzonych kontroli zidentyfikowano uszczuplenia w zakresie cen transferowych na kwotę 6 486,9 tys. zł.

Departament Podmiotów Kluczowych w MF wytypował³⁸ do kontroli trzy podmioty, które wykazały znaczną stratę z prowadzonej działalności gospodarczej lub odnotowały spadek dochodów, co mogło świadczyć o działaniach optymalizujących. IAS zlecił K-PUCS³⁹ przeprowadzenie wskazanych kontroli. Według stanu na 15 listopada 2018 r. kontrole te nie zostały zakończone.

(dowód: akta kontroli str. 638-639, 810-811, 1005-1021)

Dyrektor IAS przekazał do podległych urzędów analizę orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach fikcyjnych faktur⁴⁰, „Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych”⁴¹ oraz pismo w sprawie stosowania CIT

³³ Z 5 kwietnia 2013 r.

³⁴ Dalej: „Zespół”.

³⁵ Obowiązek przekazywania miesięcznych informacji wynikał z pisma Departamentu Administracji Podatkowej MF z 23 lipca 2013 r. Obowiązek ten został zniesiony z dniem 11 maja 2015 r.

³⁶ Z 13 marca 2015 r.

³⁷ Odpowiedź na pismo MF z 30 grudnia 2014 r.

³⁸ Zlecenie przeprowadzenia kontroli dla IAS z 22 stycznia 2018 r.

³⁹ Zlecenie przeprowadzenia kontroli dla K-PUCS z 25 stycznia 2018 r.

⁴⁰ Pismo z 30 września 2014 r.

⁴¹ Pismo z 6 lutego 2015 r.

w odniesieniu do transakcji dotyczących pochodnych instrumentów finansowych, w szczególności opcji walutowych⁴².

(dowód: akta kontroli str. 812, 1001-1004, 1022-1052)

Dyrektor IAS podał, że w latach 2014-2018 (I półrocze) z uwagi na dostępne zasoby kadrowe komórka audytu wewnętrznego nie zajmowała się tematyką podatku CIT, w tym agresywnej optymalizacji podatkowej. Priorytetami IAS były zagadnienia i problemy wynikające z konsolidacji w 2015 r. procesów pomocniczych, natomiast w 2016 r. przygotowywano się do powstania Krajowej Administracji Skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 1266-1267)

2.2. Liczba kontroli, przeprowadzonych przez podległe urzędy, dotyczących podatku CIT, zakończonych decyzjami I instancji w okresie kontrolowanym wyniosła 109⁴³ na łączną kwotę 48 616, 4 tys. zł⁴⁴.

Do wydanych decyzji wniesiono 35 odwołań⁴⁵, na łączną kwotę 28 005,3 tys. zł⁴⁶. Liczba decyzji utrzymanych w mocy wyniosła 26 na kwotę 14 313 tys. zł. Jedną z tych decyzji (na kwotę 1 719,7 tys. zł⁴⁷) częściowo utrzymano w mocy, trzy decyzje (na kwotę 465,6 tys. zł) uchylono, umorzono postępowania odwoławcze w przypadku dwóch decyzji - na kwotę 12,7 tys. Na 30 czerwca 2018 r. w sprawie trzech decyzji na łączną kwotę 11 487,3 tys. zł postępowanie nadal było w toku

W kontrolowanym okresie w I instancji wydano 3 decyzje⁴⁸ z odniesieniem do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT). Zostały one uchylone w II instancji, z czego jedna na kwotę 11 254, 2 tys. zł została uchylona i przekazana do ponownego rozpatrzenia w I instancji. W I instancji ponownie wydano decyzję na tą samą kwotę i do dnia zakończenia kontroli toczyło się postępowanie odwoławcze.

(dowód: akta kontroli str. 67-69)

2.3. W zakresie podatku CIT w kontrolowanym okresie wniesiono 10 odwołań od decyzji Dyrektora IAS do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy⁴⁹ na łączną kwotę 2 185,5 tys. zł⁵⁰. W pięciu przypadkach skargi oddalono, w dwóch decyzje uchylono, w jednej skargę odrzucono, a dwie sprawy były⁵¹ w trakcie rozpatrywania przez WSA.

(dowód: akta kontroli str. 73-75)

Od trzech wyroków WSA⁵² wniesiono skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego⁵³ i do dnia zakończenia kontroli były one w trakcie rozpatrywania.

W kontrolowanym okresie łączny wymiar finansowy⁵⁴ na podstawie wydanych decyzji ostatecznych wyniósł 36 656,4 tys. zł⁵⁵. Żadna z tych decyzji nie została

⁴² Pismo z 15 maja 2015 r.

⁴³ 16 w 2014 r., 27 w 2015 r., 28 w 2016 r., 27 w 2017 r. i 11 w I półroczu 2018 r.

⁴⁴ 3 836,9 tys. zł w 2014 r., 10 063,6 tys. zł w 2015 r., 10 125,5 tys. zł w 2016 r., 14 351, 1 tys. zł w 2017 r. i 10 239,3 tys. zł w I połowie 2018 r.

⁴⁵ 7 w 2014 r., 4 w 2015 r., 8 w 2016 r., 12 w 2017 r. i 4 w I półroczu 2018 r.

⁴⁶ 3 284,8 tys. zł w 2014 r., 2 362,5 tys. zł w 2015 r., 8 680,3 tys. zł w 2016 r., 13 324 tys. zł w 2017 r. i 353,8 tys. zł w I połowie 2018 r.

⁴⁷ Wartość nie uznanych przypisów wyniosła 6,9 tys. zł.

⁴⁸ W 2016 r. jedną decyzję na kwotę 321 tys. zł, w 2017 r. jedną na kwotę 11 254,2 tys. zł i w I połowie 2018 r. jedną na kwotę 45 tys. zł.

⁴⁹ Dalej: „WSA”.

⁵⁰ Jedno w 2016 r. na kwotę 246,2 tys. zł, osiem w 2017 r. na łączną kwotę 1 822,4 tys. zł, jedno w I połowie 2018 r. na kwotę 116,9 tys. zł.

⁵¹ Według stanu na 16 listopada 2018r.

⁵² Jedna sprawa z 2016 r. na kwotę 246,2 tys. zł, jedna w 2017 r. na kwotę 147,1 tys. zł, jedna w I połowie 2018 r. na kwotę 116,9 tys. zł.

⁵³ Dalej: „NSA”.

⁵⁴ Stan na 30 czerwca 2018 r.

wydana w odniesieniu do art. 2a, 119a, 199a O.p., art. 10 ust. 4, art. 11 ustawy CIT oraz postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzywnych.

(dowód: akta kontroli str. 76-81)

2.4. Łączna kwota dochodów wynikająca z ostatecznych decyzji podatkowych wydanych w związku z przeprowadzonymi kontrolami rozliczeń CIT na obszarze działania IAS wyniosła 13 367,9 tys. zł⁵⁶, co stanowiło 36,5% łącznej kwoty przypisów.

(dowód: akta kontroli str. 79-81)

2.5. W 428⁵⁷ przypadkach złożono deklaracje CIT korygujące, będące następstwem prowadzonych, przez podległe urzędy, kontroli podatkowych. W związku ze złożonymi korektami podatnicy wpłacili łącznie kwotę 115 767,9 tys. zł⁵⁸, w tym 1 402 tys. zł w związku z korektami wynikającymi z ustaleń, do których miały zastosowanie przepisy art. 11 ustawy CIT.

(dowód: akta kontroli str. 82-84)

2.6. Działalność naczelników urzędów skarbowych w zakresie wykonywania zadań związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej CIT nadzorowano poprzez analizę przekazywanych przez podległe urzędy skarbowe LPD oraz sprawozdań z ich realizacji. Analiza ta miała na celu wskazanie urzędowi skarbowym kierunków działalności oraz jakie podobszary ryzyka uwzględnić w przy opracowywaniu LPD na kolejny kwartał. IAS analizował liczbę zaplanowanych i przeprowadzonych w poszczególnych branżach kontroli oraz ich wyniki. Ponadto zgodnie z dokumentem MF „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej”⁵⁹ Dyrektor IAS zobowiązał podległe jednostki do informowania go w okresach kwartalnych o zidentyfikowanych w toku kontroli, ryzykach rozumianych jako schematy zachowań podatników niezgodne z przepisami.

W trakcie narad z kierownictwem i pracownikami urzędów, w ramach nadzoru, przekazywano informacje o przeprowadzonych kontrolach podatkowych m.in. w zakresie cen transferowych, o bieżących problemach orzecznictwa oraz o realizacji zadań związanych z weryfikacją wykazywanych strat przez podatników podatku CIT.

(dowód: akta kontroli str. 126-140, 637, 812-814, 1055-1085)

Dyrektor IAS pismem z 5 maja 2016 r. zwrócił uwagę Naczelnikowi K-PUS, że nie stosuje się do wytycznych wskazanych KPD na 2016 r. W LPD K-PUS za I i II kwartał 2016 r. nie uwzględniono co najmniej 30% kontroli z obszaru podatku dochodowego od osób prawnych, w tym minimum 50% dotyczących podmiotów powiązanych (kapitałowo lub osobowo) z podmiotami zagranicznymi. W związku z powyższym Dyrektor IAS zalecił zintensyfikowanie działań oraz poprawę skuteczności typowania podmiotów do kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w tym kontroli dotyczących podmiotów powiązanych (cen

⁵⁵ 3 829,9 tys. zł w 2014 r., 10 063,6 tys. zł w 2015 r., 9 775 tys. zł w 2016 r., 3 054 tys. zł w 2017 r. i 9 934 tys. zł w I półroczu 2018 r.

⁵⁶ Siedem decyzji na łączną kwotę 3 327,6 tys. zł w 2014 r. i odpowiednio: 12 na 1 310, tys. zł w 2015 r., 13 na 7 753,1 tys. zł w 2016 r., 11 na 785,1 tys. zł w 2017 r., cztery na 191,6 tys. zł w I połowie 2018 r.

⁵⁷ 127 w 2014 r., 74 w 2015 r., 87 w 2016 r., 114 w 2017 r. i 26 w I połowie 2018 r.

⁵⁸ 5 701,6 tys. zł w 2014 r., 1 946,8 tys. zł w 2015 r., 102 786,9 tys. zł w 2016 r., 3 878,3 tys. zł w 2017 r. i 1 454,3 tys. zł w I półroczu 2018 r.

⁵⁹ Z 2 lipca 2014 r.

transferowych) do poziomu zapewniającego realizację zapisów zawartych w KPD na 2016 rok.

(dowód: akta kontroli str. 812, 1053-1054)

2.7. W kontrolowanym okresie pracownicy IAS uczestniczyli łącznie w 18 szkoleniach związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT, z czego w 2014 r. w sześciu, 2015 r. - dwóch, 2016 r. - sześciu, 2017 r. - dwóch, 2018 r. (I połowa) – dwóch.

Pracownicy podległych urzędów uczestniczyli łącznie w 81 szkoleniach w powyższym zakresie, w tym w latach 2014-2018 (I połowa) odpowiednio: 19, 13, 14, 15 i 20 osób. W zakresie metod agresywnej optymalizacji podatkowej odbyło się 12 szkoleń, transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi – 43, współpracy z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych – 18, pozostałe ukierunkowane na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej – 26. Pracownicy nie uczestniczyli w szkoleniach w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Łączna liczba przeszkolonych pracowników wyniosła 552, a łączna liczba dni szkoleniowych - 245. Cztery osoby z K-PUCS uczestniczyły w studiach podyplomowych na kierunku „Ceny transferowe”.

(dowód: akta kontroli str. 33, 1086-1099, 1108-1118)

Weryfikacja skuteczności i efektywności szkoleń dokonywana była po zakończeniu szkolenia przez uczestnika szkolenia oraz jego bezpośredniego przełożonego za pomocą Arkusza Oceny Efektywności Szkolenia⁶⁰. AOES sporządzano w celu przeprowadzenia analizy przydatności szkolenia podczas wykonywania obowiązków służbowych przez pracownika oraz wykorzystania przez niego w praktyce wiedzy i umiejętności zdobytych na szkoleniu.

(dowód: akta kontroli str. 814, 1100-1107)

Pracownicy IAS nie uczestniczyli w międzynarodowych konferencjach poświęconych tematyce agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie było prowadzonych naborów na specjalistyczne stanowiska ukierunkowane na tematykę wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 814-815)

W IAS nie wyodrębniono grupy pracowników, która zajmowałaby się wykrywaniem i przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie zostały wprowadzone odrębne zasady wynagradzania i promowania oraz pomiaru efektywności pracy pracowników w tym zakresie. Średnie wynagrodzenie brutto pracowników⁶¹ wykonujących zadania m.in. w ww. zakresie kształtowało się od 4 759,62 zł do 7 539,18 zł w K-PUCS i 5 673,24 zł w K-PUS.

(dowód: akta kontroli str. 815, 1119)

Dyrektor IAS⁶² przekazał⁶³ do Departamentu Obsługi Klientów oraz Kluczowych Podmiotów MF⁶⁴ wykaz kontroli, które powinny zostać objęte wsparciem merytorycznym przez Centrum Kompetencyjne w zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 1153-1163)

⁶⁰ Dalej: „AOES”.

⁶¹ W jednostkach podległych IAS: K-PUS i K-PUCS (stan na 30 czerwca 2018 r.).

⁶² W odpowiedzi na pismo Departamentu Obsługi Klientów oraz Kluczowych Podmiotów z 18 lipca 2017 r.

⁶³ 8 sierpnia 2017 r.

⁶⁴ Dalej: „Departament MF”.

Przedstawiciele IAS uczestniczyli⁶⁵ w zorganizowanym przez Departament MF spotkaniu konsultacyjnym m.in. w zakresie identyfikacji i rozwiązywania problemów w obszarze cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej na przykładzie zgłoszonych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 1164-1171)

Uwagi dotyczące badanej działalności

Dyrektor IAS z opóźnieniem przekazał do podległych urzędów skarbowych pismo dotyczące funkcjonowania na poziomie centralnym dwóch instrumentów dedykowanych przeciwdziałaniu unikania opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich. Pismo otrzymał z MF 30 sierpnia 2017 r., a przekazał do podległych urzędów skarbowych 25 kwietnia 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 802, 818-830)

Dyrektor wyjaśnił, że przekazanie pisma z opóźnieniem nastąpiło z uwagi na powszechnie znane, wśród jednostek KAS, zagadnienie jakim jest unikanie opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich.

(dowód: akta kontroli str. 1184)

Zdaniem Izby otrzymane z MF pisma, w tym dotyczące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania, należy przekazywać bez zbędnej zwłoki. Opóźnienie w przekazywaniu mogą skutkować brakiem możliwości korzystania ze wskazanych wytycznych i instrumentów, co może negatywnie wpływać na efektywność podejmowanych działań.

Ustalone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w powyższym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Działalność IAS mająca na celu ograniczenie luki podatkowej CIT w tym wynikająca z agresywnej optymalizacji podatkowej była prowadzona prawidłowo. Polegała ona m.in. na przekazywaniu podległym urzędom wytycznych otrzymanych z MF i KAS, nadzorowaniu przeprowadzanych przez nie kontroli, a także na organizowaniu narad poświęconych kontrolowanej tematyce i szkoleniu pracowników.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Koordynacja zapewnienia jednolitości prawidłowego orzecznictwa, zgodnie z § 27 regulaminu organizacyjnego⁶⁶ IAS należała do zadań Referatu Nadzoru nad Orzecznictwem⁶⁷. Z inicjatywy ION wyznaczono w każdym urzędzie skarbowym osoby kontaktowe w celu stworzenia siatki osób do wzajemnej wymiany informacji i zgłaszania przypadków rozbieżności w orzecznictwie. Osoby te miały możliwość kontaktowania się między sobą i informowania ION o rozbieżności linii orzeczniczej. Rozwiązania oparte na powyższej siatce osób kontaktowych w zakresie m.in. współpracy i wymiany informacji dotyczących: prowadzonych kontroli i postępowań podatkowych oraz interpretacji przepisów zostały sformalizowane w obowiązujących od 22 stycznia 2018 r. „Procedurach współpracy jednostek KAS województwa kujawsko-pomorskiego”⁶⁸.

W oparciu o istniejącą sieć kontaktową oraz o istniejącą procedurę współpracy, w celu poprawy jakości orzecznictwa organów KAS poprzez ujednoczenie i usprawnienie procesu orzekania w sprawach podatkowych, pismem z 10 sierpnia

⁶⁵ 8 grudnia 2017 r.

⁶⁶ Nadanego Zarządzeniem nr 8/2017 Dyrektora IAS z 3 marca 2017 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego IAS w Bydgoszczy.

⁶⁷ Dalej „ION”.

⁶⁸ Procedury wprowadzono Zarządzeniem nr 8/2018 Dyrektora IAS w Bydgoszczy z 22 stycznia 2018 r.

2018 r.⁶⁹, wprowadzono w KAS „Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych”. Zgodnie z nimi zalecano podjąć działania w obszarach dotyczących: identyfikacji istotnych problemów związanych ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego, usprawnienia prowadzenia postępowań podatkowych, przepływu informacji oraz sprawozdawczości. Przed reorganizacją współdziałanie z MF i izbami skarbowymi w zakresie jednolitości odpowiedzi i interpretacji prawa podatkowego należało do zadań Biura Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu znajdującego się w strukturze IAS.

(dowód: akta kontroli str.589-617, 736,743-796, 1278-1344, 1933-1943)

Dyrektor podał, że przyjęto zasadę bieżącego zgłaszania i omawiania problemów pojawiających się w toku pracy organów KAS, a zapewnienie jednolitego orzekania organów podatkowych powierzono ION.

W celu identyfikacji problemów w postępowaniach podatkowych pracownicy ION przeanalizowali dostępne IAS opinie prawne oraz inicjujące je wnioski. Analizie poddawano głównie orzecznictwo WSA oraz NSA, co miało na celu zidentyfikowanie ewentualnych stałych nieprawidłowości w zakresie stosowania materialnego prawa podatkowego.

Dyrektor podał, że w celu zaprezentowania najbardziej pewnego stanowiska w zakresie prawa podatkowego począwszy od 2 stycznia 2018 r. wysyłano osobom kontaktowym oraz kierownictwu pionu orzecznictwa IAS po każdym kwartale informację zawierającą: wyroki Trybunału Konstytucyjnego, uchwały NSA w składzie 7 sędziów oraz interpretacje ogólne zebrane w formie tabelarycznej wraz z odnośnikami (linkami) do pełnego tekstu dokumentu.

(dowód: akta kontroli str. 1296- 1344)

3.2. W okresie objętym kontrolą w przypadku sześciu odwołań, skierowanych do Dyrektora, podatnicy powołali się na zasadę in dubio pro tributario. W uzasadnieniach do wniesionych odwołań podatnicy wskazywali na naruszenie przez organy pierwszej instancji art. 2a O.p., ze względu na wątpliwości dotyczące zastosowania:

- w sprawie PDM1/4210-6/16 podatnik wskazywał na wątpliwości co do naruszenia art. 9 ust. 1 ustawy o CIT z uwagi na brak możliwości udowodnienia przez podatnika poniesionych wydatków stanowiących podstawę do ujęcia w księgach rachunkowych ze względu na niemożliwość ich odtworzenia⁷⁰;
- w sprawie PDM1-4210-21/16 podatnik wskazywał na wątpliwości co do naruszenia art. 12 ust. 1 ustawy o CIT w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT powołując się na zasadność zaliczenia do przychodów i kosztów uzyskania przychodów kwot brutto ze względu na nie spełnienie przesłanek uprawniających do skorzystania ze zwolnienia od podatku od towarów i usług przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 22-23 ustawy o VAT;
- w sprawie 0401-IOD.4100.3.2017.5 podatnik wskazywał na wątpliwości co do naruszenia art. 199 O.p. w związku z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, jako argumentację do zastosowania art. 2a O.p. wskazując oczywiste omyłki pisarskie, które nie miały wpływu na treść merytoryczną wydanej decyzji przez organ pierwszej instancji;
- w sprawach 0401-IOD.4100.2.2018.7 oraz 0401-IOD.4100.3.2018.7 podatnik powoływał się na wątpliwości co do naruszenia przez niego art. 12 ust. 1 i art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, wskazując się na zasadność ujęcia w przychodach i kosztach

⁶⁹ Pismo Departamentu Poboru Podatków z 10 sierpnia 2018 r.

⁷⁰ Podatnik wskazał że dowody księgowe zostały skradzione, na co posiadał zaświadczenie z Policji.

uzyskania przychodów faktur, które zdaniem organu podatkowego pierwszej instancji, nie miały odzwierciedlenia w rzeczywistych zdarzeniach gospodarczych. Jako uzasadnienie do zastosowania zasady wynikającej z art. 2a O.p. podatnik wskazywał prowadzenie postępowania przez organ pierwszej instancji, w sposób niekorzystny dla kontrolowanego;

- w sprawie 0401-IOD.4100.7.2018.3 podatnik wskazywał na wątpliwości co do zasadności naruszenia art. 18b w związku z art. 16g ust. 3 ustawy o CIT powołując się na zastosowanie niekorzystnej dla podatnika wykładni art. 18b ust. 5 ustawy o CIT, dotyczącej ujęcia w środkach trwałych narzędzi informatycznych - umożliwiających klientom dostęp do bazy materialnej i usługowej – jako nowej technologii⁷¹.

W wydanych decyzjach Dyrektor uznał, że przytaczane przez podatników okoliczności do zastosowania art. 2a O.p. nie stanowiły niedających się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego wskazanych w odwołaniu lub nie odnosiły się do przepisów wskazanych w decyzji organy pierwszej instancji.

Dyrektor po przeprowadzeniu postępowań odwoławczych wydał stosowne decyzje, w których utrzymał w mocy decyzje organów pierwszej instancji w pięciu postępowaniach, a w jednym⁷² uchylił w całości decyzje organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. We wszystkich sześciu sprawach Dyrektor odniósł się do braku podstaw, co do możliwości zastosowania zasady in dubio pro tributario, każdorazowo uzasadniając w sposób kompletny niezasadność jej podnoszenia przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 34, 1345-1903)

W przypadku trzech decyzji podatnicy złożyli odwołania do WSA, z czego:

- w jednym przypadku⁷³ zaskarżona decyzja Dyrektora została uchylona ze względu na brak podstaw do zastosowania art. 199a O.p., ponieważ nie dopatrzone się pozoorności w dokonanych przez podatnika transakcjach⁷⁴,

- w dwóch przypadkach⁷⁵ 28 czerwca 2018 r. podatnicy wnieśli skargi do WSA, a postępowania sądowe według stanu na 19 listopada 2018 r. nie zostały jeszcze zakończone.

Dyrektor wyjaśnił, że po analizie wyroku WSA i konsultacjach z radcami prawnymi podjął decyzję o niewnoszeniu skargi kasacyjnej od wyroku dotyczącego sprawy o sygnaturze 0401-IOD.4100.3.2017.5. W oparciu o prawomocny wyrok Dyrektor, w wyznaczonym przez WSA terminie, wydał decyzję określającą wysokość dochodu w podatku CIT.

(dowód: akta kontroli str. 1420-1667, 1900-1903)

3.3. W badanym okresie w IAS nie stwierdzono przypadków, aby podatnik dokonał czynności, co do których mogłaby mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a O.p.

(dowód: akta kontroli str.1071-1085, 1296-1303)

⁷¹ Podatnik kwestionuje zastosowanie wykładni celowościowej i gospodarczej wskazanego art. 18b ust. 5 ustawy o CIT, ponieważ zdaniem organu wydatki poniesione przez podatnika nie stanowiły przedpłat na zakup nowej technologii.

⁷² Sprawa o sygnaturze PDM1/4210-6/16.

⁷³ Sprawa o sygnaturze 0401-IOD.4100.3.2017.5.

⁷⁴ W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 6 grudnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Bd 896/17 nie poruszano kwestii prawidłowości zastosowania przez Organ zasady określonej w art. 2a O.p.

⁷⁵ Sprawy o sygnaturach: 0401-IOD.4100.3.2018.7 oraz 0401-IOD.4100.2.2018.7.

3.4. Dyrektor IAS podał, że nadzór nad działalnością urzędów skarbowych sprawował Dział Podatków Dochodowych. W okresie objętym kontrolą realizowane było to przede wszystkim poprzez:

- zebranie informacji o prowadzonych przez Urzędy Skarbowe kontrolach podatkowych w zakresie cen transferowych⁷⁶,
- zorganizowanie narady roboczej z kierownictwem i pracownikami urzędów skarbowych dotyczącej bieżących problemów orzecznictwa, której tematem była analiza orzecznictwa urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego oraz omówienie problemów związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych,
- zebranie informacji w sprawie systemu opodatkowania funduszy inwestycyjnych i uczestników tych funduszy - za okres od 2011 do listopada 2015 r., z których wynikało, że 12 zagranicznych funduszy inwestycyjnych złożyło wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych⁷⁷, powołując się na art. 6 ust. 1 pkt 10 lub 10a ustawy o CIT, a następnie przekazanie jej do MF,
- zebranie informacji o złożonych wnioskach o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych, na skutek korekty dochodu w wyniku doszacowania przez zagraniczne administracje podatkowe w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, które zostały następnie przekazane do MF,
- przekazywanie do urzędów skarbowych analizy orzecznictwa NSA w sprawach fikcyjnych faktur.

Planowane jest również zebranie informacji o realizacji zadań związanych z weryfikacją wykazywanych strat przez podatników CIT. Pierwsza informacja z realizacji tych zadań zostanie przekazana w terminie do dnia 15 lutego 2019 r.

(dowód: akta kontroli str. 864-875,1057-1068, 1296-1303)

Stosowanie zasady „in dubio pro tributario” w podległych urzędach, było przedmiotem badania przez Referat Nadzoru nad Orzecznictwem IAS, w związku z zapytaniami MF⁷⁸. Po przedstawieniu zapytania urzędowi skarbowemu oraz kierownictwu komórek pionu orzecznictwa uzyskano odpowiedź, że nie wystąpiły przypadki, w których zastosowano zasadę „in dubio pro tributario”. Informacje o takiej treści zostały następnie przekazane do MF.

(dowód: akta kontroli str. 737- 742,1296-1303,1903)

Dyrektor podał, że Dział Podatków Dochodowych na bieżąco sprawował nadzór nad postępowaniami odwoławczymi prowadzonymi w IAS oraz oceniał urzędy skarbowe w zakresie orzecznictwa. Zgodnie z kwartalnymi sprawozdaniami z działalności IAS w kontrolowanym okresie nie wystąpiły przypadki, w których zastosowano zasadę "in dubio pro tributario", w związku z czym, jak wskazał Dyrektor, nie istniała próba do przeprowadzenia analizy w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 1071-1085,1296-1303)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w powyższym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

⁷⁶ W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2014 r. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych przeprowadzono trzy kontrole podatkowe, w ramach których dokonano kontroli prawidłowości ustalania cen transferowych - informacja w tym zakresie przekazana została do Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi.

⁷⁷ Łączne kwoty nadpłat wyniosły: 256 tys. zł w roku 2011, 94 tys. zł w 2012r., 6,1 tys. zł w 2013 r. oraz 7 tys. zł w 2014 r.

⁷⁸ Pisma z 6 kwietnia 2017 r. nr SP4.054.1.2017, z 31 stycznia 2018 r. [bez numeru] oraz z 6 kwietnia 2018 r. DPP10.055.1.2018.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, przygotowanie IAS do zapewnienia jednolitości w wydawanych decyzjach dotyczących podatku CIT, w tym w zakresie stosowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Wydawane decyzje były monitorowane pod kątem ich zgodności z orzecznictwem sądowym oraz wydanymi interpretacjami indywidualnymi. W przypadkach decyzji dotyczących stosowania zasady rozstrzygnięcia niedających się usunąć wątpliwości na korzyść podatnika, decyzje zawierały stosowne uzasadnienia i argumentację. Dyrektor IAS sprawował nadzór nad podległymi urzędami skarbowymi, przyczyniając się do ujednoczenia podejścia w wydawanych przez nie decyzjach dotyczących m.in. optymalizacji podatkowej w zakresie CIT.

IV. Uwagi i wnioski

Przedstawiając powyższą ocenę wynikającą z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania wniosków pokontrolnych, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁷⁹.

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 kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwagi 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.

Bydgoszcz, 21 grudnia 2018 r.

Kontroler:

Lucyna Cierznikowska-Morzyńska
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
Podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy
Dyrektor
Barbara Antkiewicz

DYREKTOR
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli

.....
Podpis

Szymon Hałasiewicz
p.o. Wicedyrektor

⁷⁹ Dz. U. z 2017 r., poz. 524 ze zm., dalej: „ustawa o NIK”.

