



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Poznaniu

12PC+1C

2018-12-28

LPO.410.031.02.2018

Poznań, dnia 21 grudnia 2018 r.

W odpowiedzi proszę powołać się
na numer naszego pisma

Pani
Agnieszka Szymankiewicz
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

Szanowana Pani Dyrektor,

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu, przesyła w załączeniu wystąpienie pokontrolne opracowane po kontroli przeprowadzonej w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu w ramach tematu kontroli „Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT”.

Zał. 1 – Wystąpienie pokontrolne.

DYREKTOR
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
w Poznaniu

Tomasz Nowiński
Tomasz Nowiński
Wicedyrektor



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.031.02.2018

P/18/010

**W odpowiedzi proszę powołać się
na numer naszego pisma**

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/18/010 – Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontrolerzy	Sylvia Zakrzewska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/152/2018 z 19 września 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-3)
Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej „Izba”, bądź „IAS”), ul. Dolna Wilda 80A, 61-501 Poznań.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Agnieszka Szymankiewicz, Dyrektor IAS od 1 marca 2017 r. ¹ (dowód: akta kontroli str. 57-86)

II. Ocena² kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W latach 2014-2018 (do 30 czerwca) Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu przeprowadzała rzetelną analizę posiadanych informacji oraz wpływających w tym okresie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Prowadzona w Izbie działalność analityczna przyczyniła się do zidentyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz przepisów, przy stosowaniu których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*³. Niemniej jednak, w latach 2016-2018, odpowiedzialna w Izbie za zarządzanie ryzykiem zewnętrznym komórka, do której należało wykonywanie takich zadań, nie przeprowadziła żadnej, dotyczącej tego okresu analizy zagrożeń dla systemu podatkowego.

Pomimo tego, że w Izbie nie wprowadzono systemowych rozwiązań służących przeciwdziałaniu i zwalczaniu agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT, z roku na rok malał odsetek uchylanych decyzji dyrektora odnoszących się do ustaleń w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym cen transferowych. Prowadzony był bieżący monitoring zgodności wydawanych decyzji podatkowych z orzecznictwem sądowym.

NIK zwraca jednak uwagę, że w wyniku prowadzonej w Izbie polityki szkoleniowo-kadrowej, jedynie nieznaczna ilość osób uprawnionych była przeszkolona w zakresie optymalizacji podatkowej.

¹ P.o. Dyrektora IAS w okresie od 1 do 28 lutego 2017 pełniła Agnieszka Szymankiewicz, w okresie od 11 grudnia 2015 r. do 31 stycznia 2017 r. p.o. Dyrektora pełnił Adam Barciszewski, a w okresie od 1 lipca 2013 r. do 10 grudnia 2015 r. Przemysław Bzdok.

² 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.

³ Zasada wyrażona w art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), zgodnie z którą niedająca się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Do dnia 28 lutego 2017r.⁴ nie funkcjonowały w Izbie żadne wewnętrzne regulacje odnoszące się do prowadzenia działań analitycznych i prognostycznych na podstawie składanych przez podatników wniosków i interpretacji indywidualnych oraz identyfikacji na ich podstawie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, a także występowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o podatku CIT)⁵, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała, że do dnia 14 lipca 2016r., tj. do dnia wprowadzenia art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa, organy interpretacyjne nie posiadały instrumentów prawnych określających sposób postępowania w sytuacji zidentyfikowania przez nie schematów optymalizacyjnych zawartych w składanych wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych. Dopiero od 15 lipca 2016r. pojawiło się narzędzie umożliwiające przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji.

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

Do rejestrowania wniosków i wydawanych na ich podstawie rozstrzygnięć była wykorzystywana funkcjonująca w Biurze Krajowej Informacji Podatkowej (dalej: „Biuro KIP”) elektroniczna baza danych pn. Kancelaria wersja 2.0.

Z wyjaśnień Dyrektora Izby wynika, że do każdego wprowadzonego do tej bazy pisma istniała możliwość dołączenia załącznika oraz założenia metryki, w której zamieszczane były informacje niezbędne dla wydania interpretacji indywidualnej. Baza ta nie obejmowała jednak wniosków i interpretacji indywidualnych dotyczących obszaru działania pozostałych Izb, których dyrektorzy byli upoważnieni do wydawania interpretacji indywidualnych. Każdy organ posiadał swoją odrębną bazę. Dyrektor Izby podała również, że we wszystkich Biurach KIP korzystano z ogólnodostępnej zintegrowanej bazy tzw. Poradnika Pytań i Odpowiedzi, do której dostęp mieli pracownicy każdego Biura, których zakres czynności obejmował przygotowywanie interpretacji indywidualnych. Nie stanowiła ona bazy informacji o wnioskach i wydanych interpretacjach indywidualnych, jednak zasób informacji w niej zawartych pozwalał na analizę wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w odniesieniu do wcześniej złożonych wniosków (analizowanych tematów), do których organy miały wątpliwości interpretacyjne. Dostęp do tych baz mieli pracownicy Biura KIP, natomiast już wydane interpretacje dostępne były dla pozostałych pracowników organów podatkowych w bazie danych pn. System Informacji Podatkowej.

Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała również, że informacje między poszczególnymi Izbami Skarbowymi były przekazywane odrębnymi pismami, e-mailowo, telefonicznie oraz na spotkaniach konsultacyjnych, które odbywały się raz na kwartał w Ministerstwie Finansów z jego przedstawicielami, a protokoły z tych

⁴ Interpretacje indywidualne w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 28 lutego 2017 r. wydawane były przez organy upoważnione przez Ministra Finansów - Biura Krajowej Informacji Podatkowej, które działały w strukturach wyznaczonych Izb Skarbowych, natomiast od 1 marca 2017r. interpretacje wydawał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, tj. odrębny organ podatkowy - właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i w art. 14e § 1a Ordynacji podatkowej.

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)

spotkań przekazywane były przez Ministerstwo Finansów do wszystkich organów interpretacyjnych. Wydane interpretacje indywidualne były i są wykorzystywane jako baza wiedzy dla pracowników prowadzących kontrole podatkowe, postępowania podatkowe i odwoławcze.

Z wyjaśnień Dyrektor Izby wynika ponadto, że dane do analiz organy interpretacyjne pozyskiwały dzięki różnym procedurom działania wewnątrz Biura KIP, a także między biurami. Dokonywano wstępnej weryfikacji pod kątem optymalizacji, sprawdzano bazę podmiotów w Kancelarii Biura KIP, następnie w aplikacji Interdok, celem znalezienia podmiotów powiązanych, podobnych wniosków, bądź tożsamyh schematów działania oraz ewentualnych wystąpień klauzulowych. Analizie podlegała również strona www. Ministerstwa Finansów zawierająca ostrzeżenia podatkowe - <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>, a także szczegółowe uzasadnienia pism „klauzulowych”.

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

W okresie od 15 lipca 2016r. do 28 lutego 2017r.⁶ Izba, zgodnie z przepisami rozdziału 8 Zarządzenia Nr 46 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej, 10-krotnie zwróciła się w trybie art. 14b § 5b i § 5c Ordynacji podatkowej do Ministerstwa Rozwoju i Finansów o wydanie opinii dotyczących ustalenia czy w zakresie elementów zawartych w przedstawionych wnioskach stanach faktycznych/zdarzeniach przyszłych istniały uzasadnione przypuszczenia, że mogły one być przedmiotem decyzji wydanych z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. W ośmiu przypadkach ówczesny Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawach o wydanie interpretacji, w jednym przypadku takie postanowienie wydał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, a w jednym przypadku Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał opinię, iż nie wystąpiły wystarczające przesłanki do powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, że elementy opisu sprawy mogą być przedmiotem decyzji wydanej na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej. W tym przypadku wydana została interpretacja indywidualna.

Zgodnie z § 30 ust. 3 ww. Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2016 r. Izba przekazała ww. opinie, o których mowa w art. 14b § 5c ustawy Ordynacja podatkowa, do pozostałych organów upoważnionych do wydawania opinii. Podmioty te nie zostały jednak wytypowane do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 334-352,387-563, 564-746)

Izba, w wyniku przeprowadzonych w okresie od 15 lipca 2016r. do 28 lutego 2017r. analiz wniosków, zidentyfikowała dwa mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej. Jeden z nich wynikał z ośmiu wniosków złożonych przez podmioty ze sobą powiązane i dotyczył przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę jawną, a następnie jej likwidacji, a drugi - realizacji programów motywacyjnych, których beneficjentami mieli być pracownicy Spółki.

(dowód: akta kontroli str. 334-352, 564-746)

Izba nie zidentyfikowała na podstawie przeprowadzonych ww. analiz wniosków

⁶ W okresie od 1 lipca 2007 r. do 14 lipca 2016 r., organ interpretacyjny był zobligowany do wydania na wniosek podatnika interpretacji indywidualnej, mimo stwierdzenia w niej elementów „optymalizacyjnych”. Natomiast od dnia 15 lipca 2016r. – w sytuacji powzięcia podejrzeń, że czynności opisane we wniosku dokonywane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a sposób działania ma sztuczny charakter – Izba kierowała do Ministerstwa Finansów pisma, na podstawie art. 14b § 5b i § 5c Ordynacji podatkowej, o opinię dotyczącą ustalenia, czy w zakresie elementów zawartych w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Po otrzymaniu opinii wydawano wnioskodawcom postanowienia o odmowie wydania interpretacji.

i wydanych interpretacji indywidualnych przepisów ustawy o podatku CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. Siedmiokrotnie zidentyfikowała natomiast, łącznie pięć przepisów⁷ ustawy o podatku CIT, które okazały się złożone, niespójne, niejasne, zawile i mogły utrudniać stosowanie przepisów tej ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

W latach 2014-2017 (do 28 lutego)⁸ nie prowadzono w Izbie rejestrów dla potrzeb identyfikacji spraw na podstawie kryteriów występowania podobnych lub wręcz takich samych pytań oraz przedstawianych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, co mogłoby wskazywać na tworzenie sztucznych stanów w celu uniknięcia opodatkowania. Systemy wykorzystywane w Biurze KIP (Kancelaria 2.0 i Interdok) nie zapewniały możliwości generowania sprawozdań na podstawie wyżej wskazanych kryteriów.

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

Pismem z dnia 10 stycznia 2017r. Ministerstwo Finansów wniosło do Izby o przekazanie informacji o zidentyfikowanych, w latach 2011-2016, schematach/transakcjach służących optymalizacji podatkowej. W odpowiedzi udzielonej pismem z dnia 20 stycznia 2017r., Izba wskazała 10 schematów optymalizacji podatkowej, przy czym każdy z nich wystąpił w przynajmniej trzech wnioskach składanych przez podatników o wydanie interpretacji indywidualnej.

Dodatkowo, na podstawie przeprowadzonych analiz dokumentacji podatkowej podmiotów, ksiąg rachunkowych (podczas przeprowadzanej kontroli podatkowej), dokonywanej wymiany informacji o interpretacjach indywidualnych o wymiarze transgranicznym, analiz wydawanych interpretacji indywidualnych oraz w trakcie przeprowadzanych czynności kontrolnych w podmiocie powiązonym, Izba zidentyfikowała dodatkowo siedem schematów dotyczących optymalizacji podatkowej, cztery schematy uzyskała od Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi i pięć schematów przekazało Ministerstwo Finansów w formie ostrzeżeń (publikowanych również na swojej stronie).

(dowód: akta kontroli str. 334-352, 493-503, 543-563)

W Izbie nie zbudowano systemu kojarzenia poszczególnych wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych w całościowy zbiór, który łącznie mógłby „sankcjonować” przyjęty przez podmioty wnioskujące mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej.

Z wyjaśnień Dyrektor Izby wynika m.in., że działania organu opierały się na całościowej analizie systemu kancelaryjnego, w ramach którego wyszukiwane były pozostałe sprawy danego podmiotu rozpatrywane w Biurze KIP, sprawdzana była baza danych pod kątem tożsamości tematycznej z innymi wnioskami i wydanymi na ich podstawie interpretacjami indywidualnymi, bądź (od 15 lipca 2016r.) postanowieniami o odmowie wszczęcia postępowań, o której mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Analizie 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, do poszczególnych organów interpretacyjnych przesyłano zapytania w drodze e-mailowej, czy zagadnienie budzące wątpliwości optymalizacyjne, ujęte we wniosku wystąpiło również we wnioskach złożonych w innych Biurach. W szczególności, gdy z treści wniosku wynikało, że sprawa dotyczy kilku wspólników spółek kapitałowych lub osobowych.

⁷ Art. 15 ust. 1k pkt 1, art. 17 ust. 1 pkt 34, art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61, art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 26 ust. 1 w zw. z art. 4a pkt 12 ustawy o podatku CIT.

⁸ Tj. do czasu kiedy istniało Biuro KIP.

Wskazała ponadto, że art. 14na Ordynacji podatkowej zabezpiecza (niweluje) ryzyko wykorzystania interpretacji w celu optymalizacyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

Zgodnie z § 3 Zarządzenia Ministra Finansów Nr 15 z dnia 27 marca 2013r. w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielaniu ogólnej informacji podatkowej, a następnie wydanego w jego miejsce Zarządzenia Nr 46 z dnia 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej, Izba była zobowiązana do wypracowania jednolitego stanowiska w sprawie treści wydawanych interpretacji indywidualnych. W okresie od 1 stycznia 2014r. do 28 lutego 2017r. nie stwierdzono występowania rozbieżności w wydanych w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych interpretacjach indywidualnych Dyrektora Izby. Z wyjaśnień Dyrektor Izby wynika również, że w ramach współpracy z innymi organami interpretacyjnymi przesyłano zapytania w drodze e-mailowej, czy dane zagadnienie budzące wątpliwości optymalizacyjne, ujęte we wniosku wystąpiło również we wnioskach złożonych w innych Biurach.

(dowód: akta kontroli str. 334-352, 374-386)

W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły również przypadki niezgodności wydanej interpretacji indywidualnej z orzeczeniami sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wydawane interpretacje każdorazowo analizowano pod kątem zgodności z orzeczeniami sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nie zidentyfikowano również rozbieżności związanych z niedającymi się usunąć wątpliwościami (zasada *in dubio pro tributario*).

(dowód: akta kontroli str. 334-352)

W przypadku ujawnienia niepożądanego zjawiska, komórka odpowiedzialna w Izbie za zarządzanie ryzykiem zewnętrznym wykonywała analizy zagrożeń dla systemu podatkowego. W latach 2016-2018 nie przeprowadzono jednak żadnej tego rodzaju analizy.

Ponadto Izba w okresie objętym kontrolą sporządziła i przekazała cztery sprawozdania dot. nowych ryzyk zewnętrznych (na 10 obowiązujących w tym czasie kwartałów), w których wskazywane były nowe obszary zagrożeń w podatku CIT, jak również rodzaje podmiotów, których dotyczą. Ponadto, w odpowiedzi na pismo Ministra Finansów dotyczące analizy ryzyk ujętych w załączniku nr 1 do Krajowego Planu Działań Administracji Podatkowej 2016 Dyrektor Izby przekazał 14 ryzyk regionalnych, w tym jedno, dotyczące podatku CIT⁹.

(dowód: akta kontroli str. 334-352, 1131-1159)

1.2. W okresie objętym kontrolą Ministerstwo Finansów wyznaczało zadania i zlecało Izbie oraz podległym jej jednostkom prowadzenie analiz w celu identyfikacji obszarów ryzyka wystąpienia nieprawidłowości z wykorzystaniem mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym m.in.:

- pismem z dnia 29 stycznia 2015r. przekazało *Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych*, opracowaną przez Izbę Skarbową w Łodzi, celem jej wykorzystania,
- pismem z dnia 5 kwietnia 2016r. przekazało do realizacji w ramach działań naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych listę podmiotów (8), wobec których naczelnik wyspecjalizowanego urzędu skarbowego – Pierwszego Wielkopolskiego US, miał przeprowadzić pogłębioną analizę w zakresie podatku

⁹ Pisma z dnia 14 listopada 2016 r. i 10 stycznia 2017 r skierowane do Dyrektora IS we Wrocławiu – Centrum analiz i Planowania Administracji Podatkowej.

CIT, w tym m. in. z uwzględnieniem cen transferowych i optymalizacji, a następnie zaplanować wszczęcie kontroli,

- pismem z dnia 29 sierpnia 2017 r. Szef KAS określił priorytety aktywności służb KAS w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich¹⁰,

- pismem z dnia 19 kwietnia 2018 r. Szef KAS przekazał Informację w zakresie prowadzenia i przekazywania spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej,

- pismem z dnia 8 maja 2018r. Szef KAS poinformował o planach powstania platformy intranetowej celem uściślenia współpracy pracowników urzędów skarbowych oraz urzędów celno – skarbowych z pracownikami Departamentu Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów celem rozwiązywania problemów pojawiających się w praktyce w toku prowadzenia spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej oraz wyznaczenia pracowników z urzędu celno-skarbowego oraz funkcjonariusza wyspecjalizowanego urzędu skarbowego, którzy mają mieć dostęp do tej platformy¹¹,

- pismem z dnia 10 maja 2018 r. Ministerstwo Finansów. przekazało instrukcję „Oceny miejsca faktycznego zarządu spółki zarejestrowanej za granicą” zatwierdzoną przez Szefa KAS, odwołującą się do kryteriów przyjętych w ostrzeżeniu nr 3/2017 („Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu” z dnia 12 czerwca 2017r.) w celu bieżącego wykorzystania¹².

(dowód: akta kontroli str. 353-373, 504-542, 749-802)

Ponadto, w czasie funkcjonowania Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu, Ministerstwo Finansów corocznie opracowywało dokument pn.: „Zadania dla Urzędów Kontroli Skarbowej”, w tym m.in.:

- na rok 2014 wskazano m. in. na konieczność koncentrowania działań na ujawnianiu nadużyć w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w tym w zakresie optymalizacji podatkowej. Analizą, w ramach tego zagadnienia, należało objąć w szczególności takie zdarzenia, które wskazywałyby na ryzyko przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami krajowymi i zagranicznymi. Nakazano, aby działania organów kontroli skarbowej koncentrować na przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym oraz praktykom transferu dochodów w celu unikania opodatkowania, w tym głównie agresywnej optymalizacji podatkowej, tj. nieposiadającej rzeczywistego uzasadnienia ekonomicznego lub biznesowego, a jedynie cel w postaci korzyści podatkowej;

- na lata 2015 i 2016 wskazano „Rzetelność rozliczeń podatkowych podmiotów wykazujących znaczne przychody z działalności”. Urzędy kontroli skarbowej miały przeprowadzić analizę ryzyka występowania nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, AKC i PIT/CIT w podmiotach wytypowanych przez Departament Kontroli Skarbowej. W „Planie działalności Ministra Finansów na rok 2016 dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe” stwierdzono, że najważniejszym zadaniem jest wykrywanie istotnych nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu państwa. Ochroną interesów i praw majątkowych skarbu państwa jest zwalczanie oszustw podatkowych w podatku VAT, szczególnie typu karuzelowego lub znikających podatników; zapobieganie unikaniu opodatkowania podatkiem dochodowym, ze szczególnym uwzględnieniem cen transferowych.

¹⁰ Naczelnicy US otrzymali to za pismem z dnia 8 września 2017r.

¹¹ Izba przekazała ww. informacje Naczelnikowi WUCS w Poznaniu oraz Pierwszego WUS w Poznaniu za pismem z dnia 14 maja 2018r.

¹² Izba przekazała to pismo Naczelnikom US oraz Naczelnikowi WUCS w dniu 11 maja 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 863-871)

Wraz z powstaniem KAS „Zadania dla Urzędów Kontroli Skarbowej” zastąpione zostały wydanymi w latach 2017 i 2018 „Rekomendacjami Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych” (dalej: Rekomendacje). Wskazano w nich, że priorytetem winno być przerwanie przestępczej działalności, dotarcie do faktycznych organizatorów, ich ukaranie, a także zabezpieczenie majątku w celu późniejszej egzekucji powstałych uszczupień podatkowych. W punkcie II.5.c Rekomendacji z roku 2017 postanowiono, że Naczelnicy Urzędów Celno-Skarbowych, z zastrzeżeniem pkt 4 są zobowiązani do systematycznego monitorowania obszarów ryzyka i przeciwdziałania nowym schematom nadużyć i wykrywania wszelkich nieprawidłowości na jak najwcześniejszym etapie, w szczególności w sprawach cen transferowych i optymalizacji podatkowej. W przekazanych w 2018r. Rekomendacjach, wskazany powyżej obszar został rozdzielony na dwa odrębne: „optymalizację podatkową” oraz „ceny transferowe”.

(dowód: akta kontroli str. 872-916)

Ponadto, w okresie objętym kontrolą Ministerstwo zobowiązało Izby do prowadzenia niżej wymienionych działań:

- zgodnie z dokumentem pn. „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej” z dnia 7 lipca 2014 r., organy interpretacyjne zobowiązane zostały do zgłaszania nowych „ryzyk zewnętrznych” (w ramach tych zgłoszeń wskazywane były obszary zagrożeń, jak również rodzaje podmiotów, których dotyczą),
- zgodnie z Zarządzeniem Nr 46 z dnia 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej, od lipca 2016 r. organy interpretacyjne mogły występować do Ministerstwa Finansów na podstawie art. 14b § 5b i § 5c Ordynacji podatkowej o opinię dotyczącą ustalenia, czy w zakresie elementów zawartych w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej,
- pismem z dnia 10 stycznia 2017 r. Departament Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów zobowiązał Dyrektorów Izb do przekazania informacji o zidentyfikowanych (na podstawie interpretacji wydanych w latach 2011-2016) schematach/transakcjach służących optymalizacji podatkowej, przy czym – zgodnie z pismem – analiza dotyczyła takich spraw, w których możliwe było podanie co najmniej trzech sygnatur interpretacji, w których pojawił się dany schemat lub transakcja¹³,
- pismem z dnia 3 lutego 2016r. Ministerstwo Finansów nałożyło na Izby obowiązek sprawozdawczy dot. sprawozdania MF-PPR „Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez US wobec podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi” (następnie pismem z dnia 25 maja 2018 r. Ministerstwo Finansów zniosło obowiązek sporządzania tych sprawozdań),
- pismem z dnia 30 sierpnia 2017r. Departament Obsługi Klientów oraz Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów zwrócił się do Izby o przekazywanie informacji w zakresie zakończonych kontroli dotyczących cen transferowych lub optymalizacji podatkowej w terminie do 25 września 2017r., a następnie kwartalnie, do 15 dnia miesiąca po zakończeniu kwartału, a następnie dodatkowo, pismem z dnia 4 kwietnia 2018r. ww. departament wprowadził obowiązek sprawozdawczy

¹³ Izba przekazała wówczas 10 schematów dotyczących optymalizacji podatkowej.

w okresach kwartalnych, w zakresie kwot wpłaconych z ustaleń kontroli dotyczących cen transferowych i optymalizacji podatkowej¹⁴.

(dowód: akta kontroli str. 374-481, 493-503, 917-936, 937-941)

1.3 W związku ze zidentyfikowaniem nieprawidłowości z wykorzystaniem mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej działania Izby, opierały się m.in. na przekazywaniu zaleceń wydanych przez Ministerstwo Finansów, bądź Szefa KAS¹⁵.

(dowód: akta kontroli str. 917-936, 942-1002, 1009-1088)

Dyrektor Izby wyznaczył ponadto, do realizacji urzędów skarbowym zadania takie jak:

- w dniu 25 kwietnia 2016r. przekazał do stosowania, opracowany przez Izbę Skarbową w Poznaniu Wojewódzki Plan Działań dla województwa wielkopolskiego na 2016 rok, zgodnie z którym działania Wyspecjalizowanych Urzędów Skarbowych winny być skoncentrowane na obszarach ryzyka w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych - CIT¹⁶,

- zgodnie z poleceniem Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Dochodowych, zobowiązał (za pismem z dnia 10 marca 2017r.) Naczelników US do przekazania informacji w zakresie podatkowych grup kapitałowych, a w dniu 10 maja 2017r. nałożył na nich obowiązek prowadzenia rejestru podatkowych grup kapitałowych,

- w dniu 24 lutego 2016r. nakazał podjęcie, do końca marca 2016r., akcji informacyjnej o zamierzeniach Ministra Finansów, w tym treści komunikatów Ministra Finansów z dnia 18.12.2015 r. oraz 05.02.2016 r., skierowanej do wytypowanych podatników, którzy mogą dokonywać transakcji z podmiotami powiązanymi, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz złożenia sprawozdań o podjętych i planowanych działaniach w tym zakresie,

- zgodnie z poleceniem Ministra Finansów, w dniu 6 kwietnia 2018r., nałożył na Naczelników US obowiązek przekazywania kwartalnych informacji o wpłaconych kwotach z ustaleń kontroli zakończonych wynikiem pozytywnym dot. cen transferowych i optymalizacji podatkowej.

Ponadto, w ramach nadzoru nad działalnością US zwróciła się do nich o przekazywanie następujących informacji :

- w dniach 19 marca 2015r. i 29 stycznia 2016r. - w zakresie kontroli podatkowych

¹⁴ Ze sprawozdania sporządzonego za okres od 01.01.2017 do 30.06.2017 r. wynika, że kontrolą objęto 16 podmiotów w okresie od 12 stycznia 2015r. do 15.06.2017r., a kwota podatku dochodowego z tytułu stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 35.016,8 tys. zł i dotyczyła dwóch podmiotów, ze sprawozdania sporządzonego za okres od 01.07.2017 do 30.09.2017 r. wynika, że kontrolą objęto 11 podmiotów, a kwota podatku dochodowego z tytułu stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 228,6 tys. zł i dotyczyła 5 podmiotów, ze sprawozdania sporządzonego za okres od 01.10.2017 do 31.12.2017 r. wynika, że kontrolą objęto 11 podmiotów a kwota podatku dochodowego z tytułu stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 96.231,5 tys. zł i dotyczyła 7 podmiotów, z informacji sporządzonej wg stanu na dzień 31 marca 2018 r. wynika, że na ten dzień rozpoczętych kontroli dot. cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej było łącznie 47, w tym 44 prowadzone przez UCS (16 dot. cen transferowych i 28 dot. optymalizacji podatkowej) i trzy przez US (dot. cen transferowych), natomiast zakończona została jedna kontrola, która dotyczyła cen transferowych i została przeprowadzona przez UCS. W wyniku tej kontroli nie dokonano wpłat kwot wynikających z ustaleń tej kontroli. Ze sprawozdania sporządzonego za II kwartał 2018 r. wynika, że zakończono dwie kontrole, a kwota dochodu z tytułu podatku dochodowego wyniosła 18 tys. zł i dotyczyła jednego podmiotu.

¹⁵ W tym: nakładających obowiązek sprawozdawczy dot. sprawozdania MF-PPR „Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez US wobec podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi”, przeprowadzenie, na podstawie przekazanej przez Szefa KAS listy podmiotów, analizy w zakresie podatku CIT i zaplanowanie wszczęcia kontroli dot. cen transferowych i optymalizacji podatkowej, nakładających obowiązek monitorowania obszarów ryzyka oraz do wykorzystania służbowego następujących dokumentów: „Informacje w zakresie prowadzenia i przekazywania spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej”, „Kierunki działań kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 roku” ustalonych przez Szefa KAS i „Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych” opracowaną przez Izbę Skarbową w Łodzi.

¹⁶ Zgodnie z przyjętym w Krajowym Planie Działań założeniem w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych CIT winno być przeprowadzenie co najmniej 30% liczby kontroli podatkowych przeprowadzonych w okresie obowiązywania planu w województwie, w tym 50% z tych kontroli powinno dotyczyć podmiotów powiązanych (kapitałowo lub osobowo) z podmiotami zagranicznymi.

zakończonych odpowiednio w latach 2014 i 2015 w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w ramach których dokonywano kontroli prawidłowości ustalania cen transferowych,

- w dniu 23 marca 2015 r. – w zakresie kontroli transakcji z podmiotami powiązаныmi (w tym m.in. wskazanie działań podjętych w celu monitorowania podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi, liczbie kontroli przeprowadzonych i planowanych w 2015 roku, liczbie wniosków/propozycji do kierowanych do Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu),

- w dniu 23 marca 2016 r. - w zakresie kontroli cen transferowych oraz ilości kontroli przeprowadzonych przez US u podmiotów wskazanych przez CKCT (Centrum Kompetencyjne ds. Cen Transferowych).

(dowód: akta kontroli str. 917-936, 942-1002, 1009-1088)

1.4. W toku prowadzonych w Izbie analiz przepisów podatkowych CIT oraz w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych nie zidentyfikowano przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*¹⁷.

(dowód: akta kontroli str. 1003-1008)

1.5. Izba zidentyfikowała, w okresie objętym kontrolą, jeden czynnik ekonomiczny mający wpływ na stosowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji – zmniejszenie obciążeń podatkowych.

Z wyjaśnień Dyrektora Izby wynika również, że w zakresie dotyczącym zidentyfikowanych mechanizmów optymalizacji, których źródłem informacji są dane pochodzące z Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu, Biura Wymiany Informacji Podatkowej w Koninie jak również w Izby Skarbowej w Łodzi wskazać należy, że jednostki te nie identyfikowały czynników mających wpływ na stosowanie optymalizacji podatkowej. Jednakże mając na uwadze opisy mechanizmów przekazane przez te jednostki uznać należy, że głównym czynnikiem stosowania optymalizacji podatkowej jest czynnik ekonomiczny. Wskazała ponadto, że wśród czynników utrudniających walkę ze stosowaniem agresywnej optymalizacji oraz w zakresie stosowania cen transferowych wyróżnić można również:

- ograniczenie wynikające z limitu czasu dla kontroli działalności gospodarczej,
- brak dostatecznego przeszkolenia pracowników w tematyce cen transferowych, brak przygotowania merytorycznego do prowadzenia kontroli podmiotów działających w skali międzynarodowej, biorąc pod uwagę stopień złożoności i skomplikowania ww. zagadnień,
- ograniczony dostęp do baz danych zawierających sprawozdania finansowe składane przez podmioty krajowe i zagraniczne, brak dostępu do danych porównawczych umożliwiających ocenę, czy ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi odbiegają od wartości rynkowych.

(dowód: akta kontroli str. 504-542)

1.6. Informacje, będące efektem analiz o zidentyfikowanych mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej, o przepisach, co do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario* oraz o czynnikach wpływających na stosowanie agresywnej optymalizacji podatkowej przekazywane były, w okresie objętym kontrolą, Ministerstwu Finansów¹⁸, Izbie Skarbowej w Łodzi¹⁹ oraz

¹⁷ Pismem z dnia 22 września 2016r. oraz 10 września 2018 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu - w związku z zapytaniem Ministerstwa Finansów Departamentu Systemu Podatkowego udzielił informacji, że w wydanych decyzjach (postanowieniach) Naczelników Urzędów Skarbowych i Dyrektora Izby Skarbowej nie stwierdzono zastosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

¹⁸ W tym:

- pismo informujące o zagrożeniach wynikających z ograniczenia czasu kontroli prawidłowości stosowania cen transferowych.
- pismo przekazujące Wojewódzki Plan Działań dla województwa wielkopolskiego na 2016 roku opracowany przez Izbę Skarbową w Poznaniu w kwietniu 2016 roku,
- pismo wskazujące, że w wydanych decyzjach (postanowieniach) nie stwierdzono zastosowania art. 2a ustawy z dnia

nadzorowanym przez Izbę urzędem skarbowym²⁰. Ponadto, Izba przekazywała ww. informacje pracownikom ww. jednostek na naradach²¹ oraz na szkoleniach organizowanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu²².

(dowód: akta kontroli str. 504-542, 1009-1088, 1343-1349)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieprzeprowadzeniu, w latach 2016-2018, przez komórkę odpowiedzialną w Izbie za zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, analizy zagrożeń dla systemu podatkowego, pomimo, że zgodnie z pkt 1.2. „Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej” wydanej przez Ministra Finansów w dniu 1 lipca 2014 r., zadanie to, na poziomie regionalnym, należało do zadań izb skarbowych. Zgodnie z zapisami obowiązujących w tym czasie Regulaminów Organizacyjnych Izby²³, sporządzanie analiz stanu zagrożeń oszustwami podatkowymi w obszarach zadań wykonywanych przez administrację podatkową należało do zadań Samodzielnego Referatu Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, a następnie Działu Zarządzania Ryzykiem.

Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała, że, w latach 2016-2018, komórka odpowiedzialna w Izbie za zarządzanie ryzykiem zewnętrznym nie wykonywała samodzielnie analiz w zakresie zagrożeń dla systemu podatkowego z uwagi na przejście tego obowiązku przez Centrum Kompetencyjne przy Izbie skarbowej

29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa,

- pismo informujące, że w okresie od 01.01.2016 r. do 31.07.2018 r. zasadę *in dubio pro tributaris* zastosowano w jednej sprawie – w zakresie podatku od towarów i usług,

- pismo przekazujące informacje o zidentyfikowanych na podstawie interpretacji wydanych w latach 2011-2016 schematach/transakcjach służących optymalizacji podatkowej.

¹⁹ Pismo z dnia 30 marca 2015r. z informacją o kontrolach podatkowych zakończonych w 2014 r., w ramach których dokonano kontroli prawidłowości ustalania cen transferowych.

²⁰ W tym:

- pismo z dnia 3 lutego 2015 r. przekazujące „Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych opracowaną przez Izbę Skarbową w Łodzi,

- pismo z dnia 1 kwietnia 2016 r. przekazujące Interpretację ogólną w sprawie stosowania art.2a ustawy Ordynacja podatkowa,

- pismo z dnia 11 sierpnia 2017 r. do Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno - Skarbowego w Poznaniu, przekazujące pismo Ministerstwa Finansów dotyczące prowadzonych kontroli i postępowań w zakresie cen transferowych i optymalizacji (w związku z dokonywaną analizą i weryfikacją warunków cen stosowanych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi w podatkach dochodowych), celem wykorzystania służbowego,

- pismo z dnia 11 maja 2018 r. przekazujące instrukcję „Oceny miejsca faktycznego zarządu spółki zarejestrowanej za granicą” zatwierdzoną przez Szefa KAS, odwołującą się do kryteriów przyjętych w ostrzeżeniu,

- pismo z dnia 27 sierpnia 2018 r. do Naczelników US oraz Naczelnika WUCS przekazujące pismo Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z informacją o zaprzestaniu realizacji zadań w zakresie Centrum Kompetencyjnym ds. Cen Transferowych o zasięgu ogólnopolskim przez Wieloosobowe Stanowisko Centralnej Standaryzacji Zadań w zakresie Cen Transferowych,

- pismo z dnia 08 stycznia 2016r skierowane do naczelników US przekazujące przesłane przez Izbę Skarbową w Łodzi dotyczące informacji na temat metod optymalizacji podatkowych oferowanych przez jedną z kancelarii podatkowych.

²¹ Tj.:

- narada z udziałem kierowników komórek postępowań podatkowych Urzędów Skarbowych woj. wielkopolskiego, poświęcona bieżącym problemom związanym ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego oraz omówieniu orzecznictwa sądów administracyjnych w dniu 31 maja 2016 r.

- narada w dniach 09-10 czerwca 2016 r. podsumowująca informacje przekazane przez urzędy skarbowe w zakresie akcji informacyjnej o zadaniach Ministerstwa Finansów w zakresie cen transferowych,

- narada z zastępcami naczelników Urzędów Skarbowych woj. wielkopolskiego oraz przedstawicielami Izby Skarbowej i Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu, na której omówiono „Bieżące problemy związane ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego, realizację planu, celów i zadań na 2016 r. w Izbie Skarbowej w Poznaniu”, w dniu 30 czerwca 2016 r.

- narada w dniu 29 listopada 2016 r. dotycząca sygnalizacji zmian w podatkach dochodowych z 2017 r.,

- narada z dnia 20-22 lutego 2017 r. dotycząca zmian w podatkach obowiązujących od dnia 01.01.2017 r.

- narada z zastępcami Naczelników urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego i zastępcą Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno – Skarbowego z dnia 26 października 2017 r. - przedstawiono prezentację dotyczącą zmian w zakresie opodatkowania podatkowych grup kapitałowych. Omówiono ostrzeżenie Ministerstwa Finansów nr 004/17 z 26 czerwca 2017 r. (www.finanse.mf.gov.pl/cit/wyjasnienia-i-komunikaty) wskazując, że zidentyfikowano przypadki wykorzystywania podatkowych grup kapitałowych do agresywnej optymalizacji w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT).

²² W tym:

- w dniach 09-10.05.2016 r., przeprowadzone przez pracowników Samodzielnego Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Centralnej Standaryzacji Zadań w zakresie Cen Transferowych Izby Skarbowej w Łodzi. Omówiono przepisy dotyczące zagadnień z zakresu cen transferowych oraz przykłady kontroli przeprowadzonych w zakresie cen transferowych,

- w dniach 01-02 sierpnia 2016 r. prowadzone przez pracowników Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie - „Ceny transferowe w ujęciu teoretycznym a praktyka kontrolna. Metodologia kontroli”,

- w dniach 03-04.10.2016 r., warsztaty z zakresu cen transferowych, przeprowadzone przez pracowników Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie - „Warsztaty praktyczne z zakresu cen transferowych”.

²³ § 31 pkt 2 Regulaminu z dnia 1 kwietnia 2015 r. oraz z dnia 31 stycznia 2017 r. i § 49 pkt 3 Regulaminu z dnia 6 marca 2017 r.

w Łodzi (od września 2015 r.), a następnie (od czerwca 2017 r.) przez Departament Obsługi Klientów i Kluczowych Podmiotów wydzielony ze struktury Ministerstwa Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 93-279, 1097, 1350-1460)

OCENA CZĄSTKOWA

W Izbie podejmowano działania analityczne i prognostyczne, z uwzględnieniem wytycznych wydanych przez Ministra Finansów oraz wskazanych w Krajowym i Wojewódzkim Planie Działań Administracji Podatkowej na poszczególne lata okresu 2014-2016. Działalność ta prowadzona była w sposób rzetelny, przyczyniając się do identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz identyfikacji przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. Dostępne w Izbie narzędzia informatyczne wykorzystywane do tej działalności (aplikacje, bazy danych) nie pozwalały jednak na wyselekcjonowanie podmiotów, które mogą stosować optymalizację podatkową. Pozytywnie należy jednak ocenić raportowanie takich mechanizmów do Ministerstwa Finansów i pozostałych Izb w celu ich wykorzystania. Jednak od 2016 r. analizy stanu zagrożeń dla systemu podatkowego nie były wykonywane, przez odpowiednią komórkę w Izbie, której przypisano to zadanie.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Informacje uzyskiwane w latach 2014-2018, od Ministra Finansów dotyczące problemów w stosowaniu przepisów ustawy CIT i Ordynacji podatkowej Izba przekazywała naczelnikom urzędów skarbowych oraz naczelnikowi Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego, w tym m.in.: ostrzeżenia Ministra Finansów przed optymalizacją podatkową²⁴, wyjaśnienie dotyczące jednolitego stosowania art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa, metody optymalizacji podatkowej oferowane przez jedną z kancelarii podatkowych, informacje nt. prowadzonych kontroli i postępowań w zakresie cen transferowych i optymalizacji podatkowej, instrument Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej WCO – Studium przypadku 14.2, który odnosi się do wykorzystania dokumentacji w zakresie cen transferowych jako dowodu w postępowaniu celnym, instrukcje „Oceny miejsca faktycznego zarządu spółki zarejestrowanej za granicą”.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223)

Dla obszaru działania Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej zostały opracowane strategiczne kierunki kontroli podatkowej, w których wykorzystywano informacje o lukach podatkowych umożliwiającym stosowanie agresywnej optymalizacji podatkowej w następujących dokumentach:

- „Ramowej instrukcji działania w sprawach cen transferowych” przekazanej w 2015 r. do stosowania Naczelnikom Urzędów Skarbowych,
- „Wojewódzkim Planie Działań dla województwa wielkopolskiego na 2016 r.”, zgodnie z którym działania wyspecjalizowanych urzędów skarbowych winny być skoncentrowane m.in. w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych CIT,

²⁴ W tym: Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ (fundusze inwestycyjne zamknięte) z wykorzystaniem obligacji, z dnia 8 maja 2017r., nr 001/17, ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy z dnia 22 maja 2017r., nr 002/17, ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu z dnia 12 czerwca 2017r., nr 003/17, uwagi dot. kryptowalut, z dnia 12 grudnia 2017r., ustalenia z KE ws. minimalnego podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych z dnia 06 czerwca 2018r., ostrzeżenie Ministra Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych z dnia 26 czerwca 2017r. Nr 004/17, ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową związaną z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend z dnia 3 listopada 2017 r. Nr 005/17.

- „Priorytetach Aktywności służb KAS w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich”, przekazane w 2017 r. do stosowana urzędów skarbowym,
- w dokumentach pn. „Zadania dla Urzędów Kontroli Skarbowej” opracowanych na lata 2014, 2015 i 2016 (co zostało szczegółowo opisane w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia),
- „Rekomendacjach Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych” opracowanych na lata 2017 i 2018, w których wskazano, iż priorytetem jest przerwanie przestępczej działalności, dotarcie do faktycznych organizatorów, ich ukaranie, a także zabezpieczenie majątku w celu późniejszej egzekucji powstałych uszczupień podatkowych i których Naczelnicy US zostali zobowiązani do systematycznego monitorowania obszarów ryzyka i przeciwdziałania nowym schematom nadużyć i wykrywania wszelkich nieprawidłowości na jak najwcześniejszym etapie, w szczególności w sprawach cen transferowych i optymalizacji podatkowej,
- „Kierunkach działań kontrolnych KAS w 2018 r.” ustalonych przez Szefa KAS, w których wskazano, iż jednym z priorytetów winno być ograniczenie możliwości dokonywania agresywnych optymalizacji podatkowych, których jednym z podstawowych mechanizmów jest tworzenie sztucznych struktur.

(dowód: akta kontroli str. 353-373, 504-542, 749-802)

Szacowanie ryzyka występowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatku CIT odbywało się przede wszystkim na poziomie Urzędów Skarbowych oraz w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu na podstawie wytycznych wynikających z polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej opracowanej w 2014 r. przez Ministerstwo Finansów.

Z wyjaśnień Dyrektor Izby wynika, iż nadzorowała ona stopień realizacji poszczególnych obszarów poprzez informacje uzyskiwane z urzędów skarbowych w odpowiedzi na przekazane skrypty i pisma, w tym w podatku dochodowym od osób prawnych CIT poprzez podsumowanie wykonania *Wojewódzkich Planów Działań* oraz wymiany „dobrych praktyk” w ramach spotkań z kierownikami komórek analiz i planowania w urzędach skarbowych.

W wyjaśnieniach Dyrektor Izby podała również, że narzędziem informatycznym wykorzystywanym w celu szacowania nieprawidłowości była, w okresie objętym kontrolą, hurtownia danych HD SPR, aplikacja Wro-System, aplikacja Baza Podmiotów Szczególnych, VIES²⁵, KRET²⁶, KRIT²⁷, Beck²⁸, KRS²⁹. Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu (wcześniej Urząd Kontroli Skarbowej w Poznaniu) podczas prowadzonych analiz w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, mających na celu wytypowanie podmiotów do kontroli posługuje/postugiwał się głównie takimi narzędziami informatycznymi i bazami danych jak:

- Hurtownia Danych SPR/WHTAX (informatyczny magazyn danych pochodzących z instalacji systemu POLTAX urzędów skarbowych z całego kraju. Składa się z 5 obszarów tematycznych CIT, EGA-SPRAW, RB, ZALEGA, ZALEGŁOŚCI),
- KNIME (platforma analityczna służąca do statystycznej analizy danych),
- EXCEL (arkusz kalkulacyjny, narzędzie do analizy),

²⁵ System VIES (VAT Information and Exchange System) to system informatyczny pozwalający na wymianę informacji między państwami Unii Europejskiej na temat transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz podatników VAT.

²⁶ KRET – Konsola Raportowania Eksportu Towarów. Niniejsza aplikacja umożliwia dostęp do informacji zawartych w zgłoszeniach celnych wywozowych podpisanych kluczem do bezpiecznej transmisji danych.

²⁷ KRIT – Konsola Raportowania Importu Towarów. Niniejsza aplikacja umożliwia dostęp do informacji zawartych w zgłoszeniach celnych przywozowych podpisanych kluczem do bezpiecznej transmisji danych.

²⁸ Beck (Beck KRS) – moduł w systemie informatycznym Wydawnictwa C.H. Beck., aplikacja wskazująca powiązania gospodarcze i osobowe między podmiotami gospodarczymi.

²⁹ KRS - Krajowy Rejestr Sądowy.

- ORBIS (baza danych zawierająca dane finansowe i własnościowe podmiotów),
- AMADEUS (baza danych zawierająca sprawozdania finansowe podmiotów europejskich),
- Info Credit (serwis, który umożliwia szybki i tani dostęp do elektronicznej informacji ekonomicznej. Kompleksowe i aktualne dane pomagają zlokalizować i sprawdzić partnera biznesowego),
- REGON (Krajowy Rejestr Urzędowy Podmiotów Gospodarki Narodowej).

W celu uszczegółowienia analiz brane były również pod uwagę informacje zawarte w dostępnych interpretacjach podatkowych, wydanych dla podatników, ogólnodostępne informacje zawarte na stronach internetowych podmiotów oraz dane z e-ORUS (programu wspomagającego pracę komórek analiz, przydatnego przy typowaniu podmiotów do kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223)

Analizy efektywności opodatkowania podatkiem CIT zostały przeprowadzone m.in. przez Izbę Skarbową w Łodzi oraz Departament Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów. W wyniku tych analiz wytypowano łącznie 70 podmiotów do kontroli, w których stwierdzono prawdopodobieństwo wykorzystania mechanizmu cen transferowych do minimalizowania zysku i obniżenia podstawy opodatkowania, jeden podmiot, który w 2016 r. wykazał znaczącą stratę z prowadzonej działalności gospodarczej oraz pięć podmiotów wskazanych przez Szefa KAS wchodzących w skład rozwiązanych podatkowych Grup Kapitałowych, które nie uzyskały interpretacji indywidualnej będącej przedmiotem ostrzeżenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2017 r. identyfikującego schemat optymalizacyjny. Ponadto, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, stosownie do zalecenia Ministerstwa Finansów - Departamentu Poboru Podatków zobowiązany został do weryfikacji wykazywanych strat przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych i przekazywania corocznej informacji z realizacji tego zadania³⁰, przeprowadził analizę danych za I półrocze 2018r. w zakresie kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, jak również analizę danych za I półrocze 2018r. w zakresie działań podejmowanych przez urzędy skarbowe wobec podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Z powyższych analiz wynika m.in., że w latach 2015-2017 systematycznie wzrastała liczba podatników podatku dochodowego od osób prawnych i jednocześnie zaobserwowano tendencję spadkową w zakresie udziału podatników wypełniających obowiązek składania rocznego zeznania CIT, w stosunku do liczby podatników do tego zobowiązanych.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223, 1258-1288, 1301-1342)

Do dnia 16 lipca 2018 r. urzędy przeprowadziły kontrole w 32 podmiotach (na 70 wytypowanych do kontroli), natomiast w 15 podmiotach kontrole zostały wszczęte i jeszcze nie zakończone. W wyniku podjętych przez Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego działań uzyskano wzrost dochodów w podatku CIT o 1.181,3 tys. zł.

Z wyjaśnień Dyrektora Izby wynika, że w ramach sprawowanego nadzoru monitoruje on cały czas realizację zadań nałożonych przez Ministra, w tym liczbę przeprowadzanych kontroli. Podaje ponadto, że organem właściwym do podjęcia decyzji co do zasadności wszczęcia kontroli podatkowej, na podstawie przeprowadzonych czynności analitycznych jest Naczelnik Urzędu Skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223)

Według stanu na koniec 2017 r. liczba zarejestrowanych podatników CIT wzrosła w stosunku do roku poprzedniego o 7,3% (tj. z 61.471 do 65.937), natomiast w stosunku do roku 2015 o 12,7% (tj. z 58.509 do 65.937). Liczba złożonych w tym

³⁰ Pierwszy raport w przedmiotowym zakresie zostanie przekazany w wyznaczonym terminie do 15 lutego 2019r.

okresie zeznań CIT wyniosła łącznie 142.803, w tym: 46.549 w 2015 r., 47.007 w 2015 r. i 49.247 w 2017 r.³¹

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2017 r. liczba podatników CIT wykazujących przychód wzrosła z 36.930 do 41.102³², tj. o 11,3%. Większość z tych podatników (tj. 94%) stanowiły przedsiębiorstwa niefinansowe, a liczba ich w tym okresie wzrosła z 36.863 do 41.037³³, tj. o 11,3%. W analizowanych latach podatnicy podatku CIT zadeklarowali należny podatek CIT w łącznej wysokości 12.285 mln zł, z czego w 2014 r. – 2.769,8 mln zł a w 2017 r. – 3.099,6 mln zł. Wpływy z tytułu tego podatku w tych latach wzrosły i na koniec 2017r. wyniosły 4.109,7 mln zł (tj. były wyższe o 41,4% r. w porównaniu do 2014 r.). W okresie styczeń – czerwiec 2018 r. 11.811 podmiotów dokonało zaliczek na podatek CIT w łącznej wysokości 1.462,4 mln zł, w tym 5.365 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego na kwotę 763,1 mln zł.

Z wyjaśnień Dyrektor Izby wynika, że do wzrostu dochodów z tytułu CIT w kontrolowanym okresie przyczyniły się m.in.: zmiany legislacyjne, wprowadzone do krajowych przepisów, opublikowane przez Ministerstwo Finansów ostrzeżenia przed optymalizacją podatkową oraz działania podejmowane przez Dyrektora Izby, Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu skarbowego oraz Naczelnika WUCS w Poznaniu.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223, 1254-1256, 1279)

W okresie objętym kontrolą typowaniem podmiotów do kontroli, na obszarze działania IAS, w tym kluczowych podmiotów i podmiotów stosujących ceny transferowe zajmowali się Naczelnicy urzędów skarbowych z terenu województwa wielkopolskiego i Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu (uprzednio Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu). Z wyjaśnień Dyrektora Izby wynika, że wraz z powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej, Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu typuje do kontroli podmioty potencjalnie stosujące agresywną optymalizację podatkową w zakresie podatku CIT, w oparciu o przedstawioną poniżej metodologię kwalifikacji podmiotów do tej grupy:

- podmioty wykazujące w deklaracji CIT za dany rok podatkowy przychód deklarowany powyżej 500 mln zł,
- wysokość osiągniętej rentowności (wahania wskaźnika rentowności w kolejnych latach podatkowych),
- wykazywanie nadpłat w podatku dochodowym od osób prawnych,
- składanie CIT-CFC (zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) i CIT/TP (uproszczone sprawozdanie służące do identyfikacji powiązań podatnika),
- informacje uzyskane ze źródeł zewnętrznych.

Dyrektor Izby, w wyjaśnieniach podała również, że z uwagi na specyfikę podatników będących we właściwości Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, każdorazowo, przy typowaniu podmiotów do kontroli brana jest pod uwagę możliwość wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach przez podatnika transakcji z podmiotami powiązanymi. W celu zwiększenia trafności typowania podmiotów do kontroli podatkowej, wstępna weryfikacja każdego podmiotu typowanego do kontroli odbywa się zawsze z uwzględnieniem dodatkowych czynników, wskazujących na ewentualne możliwe nieprawidłowości w działalności podmiotu. Do analiz wykorzystywane są głównie dane wynikające z zeznań podatkowych i sprawozdań finansowych oraz systemów informatycznych.

³¹ Dane z analizy danych za I półrocze w zakresie działań podejmowanych przez urzędy skarbowe wobec podatników podatku dochodowego od osób prawnych sporządzonej przez Dział Zarządzania Ryzykiem IAS w Poznaniu.

³² Według stanu na koniec 2015 i 2016 r. liczba podatników CIT wykazujących przychód wyniosła odpowiednio 39.131 oraz 41.041.

³³ Według stanu na koniec 2015 i 2016 r. liczba podatników CIT – przedsiębiorstw niefinansowych wykazujących przychód wyniosła odpowiednio: 39.067 i 40.977.

Typując do kontroli podatkowej uwzględnia się w szczególności kryteria wymienione w *Krajowym i Wojewódzkim Planie Działań Administracji Podatkowej na 2015r.* Do czynników, które mają również wpływ na typowanie podmiotów do kontroli należą także m.in.: informacje zewnętrzne wskazujące na prawdopodobieństwo występowania nieprawidłowości w rozliczeniach podatnika, informacje wewnętrzne przekazywane przez inne komórki organizacyjne Urzędu, informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych i w deklaracjach podmiotu, informacje z systemu VIES – szczegółowe dane o transakcjach z konkretnymi kontrahentami, dokumenty SCAC³⁴, analizy wpisów w Bazie Podmiotów Szczególnych, powiązania kapitałowe i osobowe, brak kontroli podatkowych wobec podmiotu, brak wpłat na zaliczki PIT, CIT, przedmiot działalności podmiotu, posiadanie siedziby pod adresem wirtualnego biura, informacje z prasy, z Internetu, itp. Ww. informacje mają zwiększyć prawdopodobieństwo trafnego i efektywnego typowania podmiotów do kontroli podatkowej. Postępowania kontrolne i kontrole celno-skarbowe w zakresie optymalizacji podatkowej podejmowane były w głównej mierze na podstawie zleceń otrzymywanych z Ministerstwa Finansów (wskazywano tu konkretne podmioty).

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223)

W objętym kontrolą okresie Dyrektor Izby nie zlecał podległym i nadzorowanym przez siebie urzędem, kontroli przeprowadzenia czynności w zakresie prawidłowości rozliczeń CIT, pod kątem zidentyfikowanych ryzyk związanych z unikaniem opodatkowania. W wyjaśnieniach Dyrektor podała, że typowanie podmiotów do kontroli w zakresie cen transferowych oraz agresywnej optymalizacji należało do zadań Naczelników urzędów skarbowych, natomiast przeprowadzenie kontroli w zakresie cen transferowych i agresywnej optymalizacji, w ww. okresie, zlecało podległym urzędem skarbowym woj. wielkopolskiego Ministerstwo Finansów oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi – pełniący funkcję centrum kompetencyjnego ds. cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223)

2.2 W objętym kontrolą okresie na obszarze województwa wielkopolskiego przeprowadzono łącznie 1.081 kontroli rozliczeń CIT³⁵, w tym: trzy z odniesieniem do art. 199a ordynacji podatkowej³⁶, 51 z odniesieniem do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi³⁷, 70 z odniesieniem do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi – ceny transferowe³⁸, dwie kontrole z odniesieniem do przepisów o podziale i łączeniu spółek oraz wymianie udziałów³⁹ oraz jedną z odniesieniem do postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzywnych⁴⁰. Liczba przeprowadzonych kontroli rokrocznie spadała, i tak: w 2014 r. wynosiła 340, w 2015 r. – 310, w 2016 r. – 223 i w 2017 r. 162, co stanowiło 47,6% kontroli przeprowadzonych w 2014 r.

W okresie objętym kontrolą 98⁴¹ przeprowadzonych kontroli zostało zakończonych decyzjami I instancji, na łączną kwotę przypisu 119.182 tys. zł⁴². Żadna z tych decyzji nie odnosiła się do kontroli przeprowadzonych z zastosowaniem art. 199a Ordynacji podatkowej, art. 11 i dalszych ustawy o CIT, art. 10 ust. 4 (obow. do 1

³⁴ Dokumenty SCAC - (SCAC - Standard Carrier Alpha Code), dokumenty, formularze służące wymianie informacji o VAT między państwami członkowskimi.

³⁵ Z czego: 340 w 2014 r., 310 w 2015 r., 223 w 2016 r., 162 w 2017 r. i 46 w I półroczu 2018 r.

³⁶ Dwie w 2017 r. i jedna w 2018 r. (do 30 czerwca).

³⁷ Z czego: dziewięć w 2014 r., 14 w 2015 r., po 10 w latach 2016 i 2017 oraz 8 w 2018 r. (do 30 czerwca).

³⁸ Z czego: 11 w 2014 r., 13 w 2015 r., 15 w 2016 r., 22 w 2017 r. i dziewięć w 2018 r. (do 30 czerwca).

³⁹ W 2017 r.

⁴⁰ W 2018 r. (do 30 czerwca).

⁴¹ Z czego: 30 w 2014 r., 26 w 2015 r., 23 w 2016 r., 14 w 2017 r. i 5 w I półroczu 2018 r.

⁴² Z czego: 16.661,8 tys. zł – wartość przypisu roku 2014, 6.686,8 tys. zł – wartość przypisu roku 2015, 4.822,4 tys. zł – 2016 r., 90.497,6 tys. zł - 2017 r., 513,4 – I półrocze 2018 r.

stycznia 2018 r.) ustawy o CIT, jak również do postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzyjnych. Od 38 decyzji⁴³ podatnicy wnieśli odwołania, 14 decyzji zostało utrzymanych w mocy, jedna częściowo utrzymana w mocy, 15 - uchylonych i jedno postępowanie umorzone.

Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała, że spadek liczby kontroli spowodowany był m.in.: zmianą podejścia administracji podatkowej do podatnika, koncentrującej swoje działania na podmiotach uchylających się od opodatkowania, działaniami kontrolnymi, które dostosowane są poziomowi ryzyka i skali potencjalnych nieprawidłowości w toku mniej uciążliwych czynności sprawdzających, zwiększeniu działań o charakterze prewencyjnym, zniechęcającym podatników do dokonywania oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania, rozwojem komórek i narzędzi analitycznych kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1225-1227, 1484-1490)

2.3. W latach 2014-2018 (do 30 czerwca) zaskarżono do wojewódzkiego sądu administracyjnego (dalej „WSA”) 12 decyzji II instancji (Dyrektora Izby) na kwotę przypisu o wartości 14.328,2 tys. zł⁴⁴, z tego żadna decyzja nie została uchylona, w jednym przypadku skargę oddalono⁴⁵, a w trzech przypadkach skargę odrzucono⁴⁶.

(dowód: akta kontroli str. 1225-1230, 1231-1233)

W kontrolowanym okresie, od wydanych przez WSA wyroków zostały wniesione do Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁷ łącznie cztery skargi kasacyjne, z czego jedna została przez sąd oddalona. Żaden z zaskarżonych wyroków WSA nie został uchylony.

Żadna z ww. skarżonych decyzji nie odnosiła się do kontroli przeprowadzonych z zastosowaniem art. 199a ordynacji podatkowej, art. 11 i dalszych ustawy o CIT, art. 10 ust. 4 ustawy o CIT, jak również do postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzyjnych)

(dowód: akta kontroli str. 1234-1235)

2.4. W latach 2014-2017, liczba ostatecznych decyzji podatkowych wydanych w związku przeprowadzonymi kontrolami rozliczeń CIT zmalała z 25 w 2014 r. do 8 w 2017 r.⁴⁸ (w tym z odniesieniem do art. 11 ust. 4 ustawy o CIT były dwie: po jednej w latach 2015 i 2018), jak również wartość przypisów wynikająca z tych decyzji z 14.188,2 tys. zł do 1.999,9 tys. zł (w tym z odniesieniem do art. 11 ust. 4 ustawy o CIT (przypis na 2015 r. wyniósł 58,4 tys. zł i przypis na 2018 r. wyniósł 163,1 tys. zł). Do dnia 30 czerwca 2018 r. wydane zostały trzy decyzje podatkowe po przeprowadzonych kontrolach rozliczeń CIT na łączną kwotę przypisu 340,7 tys. zł. Z kolei, liczba ostatecznych decyzji, w wyniku których zrealizowano dochód wyniosła, w kontrolowanym okresie, łącznie 39⁴⁹ (na 81 wydanych), a kwota zrealizowanego na ich podstawie dochodu 2.645,2 tys. zł⁵⁰, co stanowiło 9,6% dokonanego w tych latach przypisu (tj. 27.520,7 tys. zł). Kwota zrealizowanego dochodu na podstawie przypisu decyzji wydanych na podstawie art. 11 ust. 4 ustawy o CIT wyniosła 58,4 tys. zł, co stanowiło 26,4 % dokonanego w 2015 i 2018 r. łącznego przypisu (tj. 221,5 tys. zł).

⁴³ W tym: od 13 w 2014 r., 7 w 2015 r., 10 w 2016 r., 7 w 2017 i 1 w 2018 r. (do 30 czerwca).

⁴⁴ Pięć decyzji na kwotę 12.943,4 tys. zł w 2014 r., dwie decyzje na kwotę 132,1 tys. zł w 2015 r. i pięć decyzji na kwotę 1.252,7 tys. zł w 2016 r.

⁴⁵ W 2015 r.

⁴⁶ W 2014 r.

⁴⁷ Jedna w 2014 r. i trzy 2016 r.

⁴⁸ Natomiast w latach 2015 i 2016 wyniosła odpowiednio 25 i 20.

⁴⁹ Po 13 w latach 2014 i 2015, siedem w 2016 r., pięć w 2017 r. i jedna w 2018 r. (do 30 czerwca).

⁵⁰ Z czego: 303,2 tys. zł w 2014 r., 1.406,9 tys. zł w 2015 r., 770,6 tys. zł w 2016 r., 57,8 tys. zł w 2017 r. i 106,7 tys. zł w 2018 r. (do 30 czerwca).

Dyrektor Izby w wyjaśnieniu podała m.in., że spadek liczby wydawanych decyzji w CIT spowodowany był mniejszą liczbą przeprowadzonych w tym zakresie kontroli. Zwróciła również uwagę na wzrost obciążenia pracą pracowników komórek kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych, co w konsekwencji powoduje zmniejszenie liczby przeprowadzanych postępowań podatkowych, które kończą się decyzjami podatkowymi.

(dowód: akta kontroli str. 1236-1237, 1484-1490)

2.5. W wyniku przeprowadzonych, w kontrolowanym okresie, łącznie 1.081 kontroli podatkowych, podatnicy złożyli 567 deklaracji korygujących CIT⁵¹ i dokonali wpłat w łącznej wysokości 53.655,5 tys. zł, z czego: 7.021,8 tys. zł w 2014 r., 1.299,1 tys. zł w 2015 r., 3.831 tys. zł w 2016 r., 40.118,5 tys. zł w 2017 r. i 1.385,1 tys. zł w 2018 r. (do 30 czerwca). Kwota zrealizowanego dochodu w łącznej wysokości 39 tys. zł dotyczyła dziewięciu kontroli przeprowadzonych z odniesieniem do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 ustawy o CIT), a kwota 38.290 tys. zł dotyczyła 12 kontroli przeprowadzonych z odniesieniem do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi – cen transferowych (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy o CIT).

(dowód: akta kontroli str. 1238-1239)

2.6. W okresie objętym kontrolą, tj. od 1 stycznia 2014r. do 30 czerwca 2018r., Izba w ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi przeprowadziła łącznie trzy kontrole⁵²: dwie w zakresie nadzoru nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy oraz jedną dotyczącą prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowych i postępowań podatkowych w zakresie cen transferowych. Zakres przeprowadzonych kontroli mieścił się w obszarze optymalizacji podatkowej CIT. W wyniku tych kontroli stwierdzone zostały nieprawidłowości, a w sprawozdaniach pokontrolnych zawarto zalecenia mające na celu eliminację oraz zapobieżenie występowaniu ich w przyszłości. Skontrolowane jednostki raportowały Dyrektorowi Izby sposób realizacji zaleceń pokontrolnych oraz rezultaty ich wdrożenia.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in: nieprowadzenia kontroli podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych dotyczących badania transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy, niewystarczającego monitoringu podmiotów, które dokonują transakcji z podmiotami powiązаныmi i nieprowadzenia analiz ukierunkowanych na stałe monitorowanie zjawiska przepływu dochodów za granicę (stosowanie cen transferowych), których następstwem mogłoby być wytypowanie podmiotów do kontroli oraz błędów w ewidencjonowaniu kontroli w module KONTROLA. Zalecenia dotyczące w szczególności: wnikliwego analizowania badanych transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy w celu stwierdzenia, czy nie występują przypadki nielegalnego transferu dochodów, prowadzenia analiz mających na celu stałe monitorowanie podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy, wytypowania podmiotów do kontroli w zakresie cen transferowych na podstawie sporządzanych skryptów, analiz, stosowania wytycznych do realizacji *Zadań dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa*, oraz ewidencjonowania danych w podsystemie KONTROLA z uwzględnieniem „Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA” oraz Pytań i odpowiedzi dotyczących „Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA” zostały w pełni

⁵¹ Z czego: 173 dotyczących roku 2014, 160 -2015, 123-2016, 90-2017 i 21 – 2018.

⁵² Drugi Wielkopolski Urząd Skarbowy w Kaliszu i Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu i Drugi Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu.

zrealizowane.

(dowód: akta kontroli str. 506-542, 1091-1096)

2.7. W okresie objętym kontrolą nie szkolono pracowników Izby odnośnie stosowanych metod agresywnej optymalizacji podatkowej. W 2018 roku pracownicy Izby i urzędów skarbowych uczestniczyli jedynie w jednym jednodniowym szkoleniu ukierunkowanym na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej, w którym udział wzięło 29% uprawnionych pracowników. W latach 2014 – 2018 pracownicy Izby i podległych urzędów skarbowych uczestniczyli ponadto w 10 szkoleniach, w tym:

- w czterech z zakresu współpracy z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych, w których wzięło udział łącznie 13% uprawnionych pracowników,

- w pięciu dotyczących transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w których przeszkolono również 13% uprawnionych pracowników,

- w jednym dotyczącym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w którym udział wzięło 2,8% uprawnionych pracowników urzędu skarbowego.

Skuteczność i efektywność szkoleń organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości⁵³ (dalej: KSS), jak wyjaśniła Dyrektor Izby, była weryfikowana przez KSS podczas przeprowadzanego szkolenia. W przypadku zaś szkoleń wewnętrznych organizowanych przez IAS w Poznaniu i przeprowadzanych przez pracowników komórek merytorycznych, są one oceniane przez pryzmat skuteczności prowadzonych przez pracowników podległych jednostek kontroli i postępowań. Wydane przez organy skarbowe rozstrzygnięcia podlegają weryfikacji sądów administracyjnych. Niski procent uchylonych spraw poddanych weryfikacji świadczy o prawidłowości i zgodności z prawem wydawanych orzeczeń, co oznacza, że przeprowadzone szkolenia przyczyniły się do zmniejszenia ilości popełnianych przez urzędy błędów i poprawy jakości orzecznictwa. Dodatkowo, w przypadku szkoleń wewnętrznych organizowanych przez IAS w Poznaniu, które prowadzone były przez trenerów/wykładowców oceniane były przez uczestników na drukach AIOS (ocena szkolenia), na podstawie których dokonywano zbiorczego zestawienia oceny szkolenia. Trzy edycje szkolenia „Ceny transferowe” zostały ocenione przez uczestników na poziomie powyżej oczekiwań, tj. ok. 4,5 w skali do 5.

Na organizację szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej wydatkowano w 2016 r. kwotę 9.600 zł. Pozostałe szkolenia były szkoleniami bezpłatnymi lub organizowanymi przez KSS (poprzednio CEZRF).

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223, 1250-1253)

Ponadto, pracownicy Izby i urzędów skarbowych uczestniczyli w latach 2014-2018 w konferencjach międzynarodowych, w tym w jednej związanej z tematyką cen transferowych. Żadna z tych konferencji nie obejmowała stricte zagadnień optymalizacyjnych.

Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała m.in., że liczba przeszkolonych pracowników oraz ilość przeprowadzonych szkoleń uzależniona była m.in. od: możliwości lokalowych Sali wykładowej, wymogów szkolących, którzy z powodów dydaktycznych ograniczali liczbę uczestników szkoleń, kosztów szkoleń, rodzaju szkolenia (w przypadku tzw. warsztatów, szkolenie przeprowadzane było na stanowiskach komputerowych, których ilość jest ograniczona) i charakteru szkolenia (w niektórych przypadkach kolejne szkolenia były kontynuacją poprzednich, stąd uczestniczyli w nich ci sami pracownicy).

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223, 1484-1490)

W celu zapewnienia wysoko wykwalifikowanych pracowników mogących wesprzeć

⁵³ poprzednio Centrum Edukacji Zawodowej Resorту Finansów

proces wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, w Izbie realizowano wewnętrzną procedurę przeniesień pracowników do realizacji zadań o najwyższym stopniu trudności i złożoności. Na przykładzie komórki organizacyjnej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu, w której realizowane są zadania z tego obszaru, można stwierdzić, że średnie wynagrodzenie pracowników w tej komórce kształtuje się na poziomie mnożnika 2,640 kwoty bazowej ustalonej dla członków korpusu służby cywilnej (na maksymalny 4,200).

Elementem systemu motywacyjnego są nagrody przyznawane pracownikom za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej. Ponadto, w miarę potrzeb i możliwości finansowych, przyznawane są również dodatki zadaniowe za realizację zadań ze wskazanego obszaru. Jednocześnie Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała, że Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu w ramach swoich struktur dysponuje osobami, które posiadają specjalistyczną wiedzę z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych, niezbędną podczas kontroli dotyczących agresywnej optymalizacji podatkowej. Równocześnie podejmuje wszelkie dostępne działania mające na celu zabezpieczenie tej kadry pracowniczej, tj.:

- zawnioskował o podwyżkę wynagrodzenia dla 1 pracownika,
- na koniec 2017 r. zawnioskował o przyznanie nagrody indywidualnej dla 1 pracownika,
- zawnioskował o podwyższenie dodatku kontrolerskiego i przyznanie dodatku zadaniowego (związanego z analizą orzecznictwa w zakresie CIT) dla 1 pracownika,
- zaproponował 4 osobom studia podyplomowe dot. cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223)

W celu zapewnienia odpowiedniego przygotowania pracowników zatrudnionych w organach podatkowych do wykrywania i przeciwdziałania stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej podejmowano również inne działania. Jak wyjaśniła Dyrektor Izby, pracownicy zapoznawali się z orzecznictwem, indywidualnymi interpretacjami prawa podatkowego, ostrzeżeniami Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową publikowanymi na stronie internetowej i stanowiskiem doktryny. Ponadto, tematykę agresywnej optymalizacji podatkowej poruszano na naradach z kierownictwem i pracownikami organów podatkowych województwa wielkopolskiego, organizowanych przez Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu, podczas których wskazywano na konieczność pogłębionej analizy zagadnienia.

(dowód akta kontroli str. 1169-1223)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Uwaga dotycząca
badanej działalności:

NIK wskazuje, że efektywne przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej wymaga pozyskiwania nowych wysoko wyspecjalizowanych pracowników, a także podnoszenia kwalifikacji obecnych pracowników Izby i jednostek jej podległych w zakresie stosowanych metod agresywnej optymalizacji podatkowej. Tymczasem szkoleniami z szeroko pojętej tematyki optymalizacji podatkowej objęto stosunkowo niewielki odsetek pracowników Izby i podległych jej jednostek.

Dyrektor Izby wyjaśniła m.in., że nie przeprowadzono szkoleń z zakresu metod agresywnej optymalizacji podatkowej, gdyż wytyczne i zalecenia dotyczące typowania podmiotów do kontroli przekazywane były podczas spotkań i narad z kierownikami komórek analiz i planowania. Podała również, że tematyka optymalizacji podatkowej wchodziła w zakres wielu szkoleń, na których zalecano m.in. konieczność bieżącego zapoznawania się z udostępnianymi schematami optymalizacyjnymi oraz pogłębioną analizą zagadnień, a we współpracy z Ministerstwem Finansów i Lubuskim Urzędem Celno-Skarbowym odbyły się warsztaty, na których omówione zostały kontrole, które stwarzały problemy.

(dowód: akta kontroli str. 1169-1223, 1250-1253, 1289-1300, 1484-1490)

OCENA CZĄSTKOWA

W Izbie, w okresie objętym kontrolą, funkcjonowały strategiczne kierunki kontroli z wykorzystaniem informacji wskazujących na luki prawne umożliwiające unikanie opodatkowania. Izba przeprowadzała również analizy efektywności opodatkowania podatkiem CIT, jak również podejmowała działania, w celu przeciwdziałania i zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie podejmowano jednak szerszych działań, aby przeszkolić w tym zakresie wszystkich uprawnionych do tego pracowników, jak również aby pozyskać wysoko wykwalifikowanych pracowników.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W Izbie stworzono system bieżącego monitorowania wzajemnej zgodności wydawanych decyzji podatkowych oraz zgodności z istniejącym orzecznictwem oraz interpretacjami ogólnymi i ugruntowaną praktyką wynikającą z wydawanych interpretacji indywidualnych. Jak wyjaśniła Dyrektor Izby, w celu bieżącego monitorowania wzajemnej zgodności decyzji podatkowych wydawanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz ich zgodności z istniejącym orzecznictwem, sprawdzano w systemie SZD (System Zarządzania Dokumentacją) i/lub w rejestrach prowadzonych w formie papierowej, czy było lub jest prowadzone inne postępowanie w stosunku do tego samego podatnika, dokonywano analizy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (baza danych na stronie <http://sip.mofnet.gov.pl>) oraz wyroków sądów administracyjnych (baza danych na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) i ETS, a także zapoznawano się ze stanowiskiem doktryny, pozostającym w związku z przedmiotem postępowania oraz kontaktowano się z innymi pracownikami Izby w celu uzyskania informacji, czy było lub jest prowadzone inne postępowanie o podobnym stanie faktycznym.

(dowód akta kontroli str. 1493-1511)

3.2. W objętym kontrolą okresie Dyrektor IAS wydał jedną decyzję, w której nie rozstrzygnięto wątpliwości na korzyść podatnika, pomimo powoływania się przez niego na art. 2a Ordynacji podatkowej. WSA skargę oddaliło, natomiast do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK NSA nie wydał rozstrzygnięcia w ww. sprawie.

(dowód: akta kontroli str. 1493-1511)

3.3. W prowadzonych, w okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r., postępowaniach odwoławczych nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Dyrektor Izby w wyjaśnieniach podała, że powołany przepis wszedł w życie z dniem 15 lipca 2016 r., a zdecydowana większość postępowań prowadzonych w tutejszym organie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych dotyczyła stanów faktycznych sprzed daty obowiązywania tego przepisu. Dodatkowo wskazała, że stosownie do dyspozycji art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej, organem właściwym do prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej (do dnia 28 lutego 2017 r. – postępowania kontrolnego), jeżeli w sprawach:

- 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- 2) określenia wysokości straty podatkowej,
- 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
- 4) odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika,
- 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy

może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a ustawy, jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej (do dnia 28 lutego 2017 r. – minister właściwy do spraw finansów publicznych).

(dowód: akta kontroli str. 1493-1511)

3.4. W toku prowadzonych w latach 2014-2018 postępowań odwoławczych nie stwierdzono przypadków wydawania przez naczelników urzędów skarbowych decyzji, w których zastosowanie winna znaleźć zasada *in dubio pro tributario*. Kontrola prawidłowości decyzji wydawanych przez naczelników urzędów skarbowych w tym zakresie jest dokonywana w toku postępowań odwoławczych, w szczególności poprzez analizę przepisów prawa, interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz wyroków sądów administracyjnych i ETS, pozostających w związku z przedmiotem postępowania.

Dyrektor Izby w wyjaśnieniu podała, że jednym z działań zmierzających do poprawy orzecznictwa wydawanego przez naczelników urzędów skarbowych były szkolenia i instruktaże. Ponadto, nadzorowano sposób przekazywania przez Naczelników pracownikom urzędów skarbowych woj. wielkopolskiego informacji prezentowanych na naradach. W tym celu weryfikowano sprawozdania zawierające dane o liczbie przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych szkoleń kaskadowych. W ramach nadzoru instancyjnego podejmowane były działania zmierzające do wyeliminowania nieprawidłowości stwierdzonych w rozstrzygnięciach organów pierwszej instancji. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w pracy urzędu, kierowano wystąpienia w trybie instancyjnym, w których wskazywano, jakie odnotowano uchybienia, wskazywano prawidłowy sposób postępowania, a także zalecenia w trybie nadzoru. Monitoring sprawowanego przez Pion WDO nadzoru nad urzędami skarbowymi był objęty kontrolą przeprowadzoną w maju 2015r. przez Wydział Kontroli Wewnętrznej. Kontrolą objęto okres od 1 kwietnia do 31 grudnia 2014r.

(dowód: akta kontroli str. 1493-1781)

W okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 30 czerwca 2018 r. Dyrektor Izby nie przeprowadzał kontroli w zakresie jednolitego stosowania prawa podatkowego w zakresie CIT oraz zasady *in dubio pro tributario*. Nie przeprowadzono także kontroli odnoszących się wprost do możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a Ordynacji podatkowej, który funkcjonuje w prawie podatkowym od dnia 15 lipca 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 1493-1781, 1783-1785)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W Izbie zapewniono bieżący monitoring zgodności wydawanych decyzji podatkowych z orzecznictwem sądowym.

IV. Wnioski

Wniosek pokontrolny

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁵⁴, wnosi o podjęcie działań w celu zapewnienia systematycznego opracowywania przez Izbę analiz zagrożeń dla systemu podatkowego.

⁵⁴ Dz. U. z 2017 r. poz. 524 ze zm.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Poznaniu.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

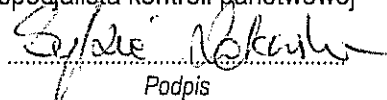
Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwagi i wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

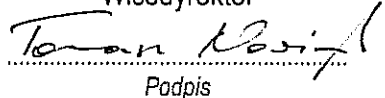
Poznań, 21 grudnia 2018 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler
Sylwia Zakrzewska
specjalista kontroli państwowej


Podpis

Dyrektor
z up. Tomasz Nowiński
Wicedyrektor


Podpis

