



KBF.430.015.2019

Nr ewid.191/2019/P/18/010/KBF

Informacja o wynikach kontroli

AGRESYWNA OPTYMALIZACJA PODATKOWA W ZAKRESIE CIT

DEPARTAMENT BUDŻETU
I FINANSÓW

MISJA

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

WIZJA

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

Informacja o wynikach kontroli

Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów

Stanisław Jarosz

Zatwierdzam:

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Tadeusz Dziuba

Warszawa, dnia 2019-12-30

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

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	6
2. OCENA OGÓLNA	10
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI.....	13
4. WNIOSKI.....	25
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	27
5.1. Działalność analityczna i prognostyczna w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej	27
5.1.1. Ministerstwo Finansów	27
5.1.2. Krajowa Informacja Skarbowa	37
5.1.3. Izby skarbowe/Izby administracji skarbowej	39
5.1.4. Urzędy skarbowe	41
5.2. Działalność mająca na celu ograniczenie luki podatkowej CIT wynikającej z agresywnej optymalizacji podatkowej	42
5.2.1. Ministerstwo Finansów	43
5.2.2. Krajowa Informacja Skarbowa	55
5.2.3. Izby skarbowe/Izby administracji skarbowej	58
5.2.4. Urzędy skarbowe	60
5.3. Stosowanie zasady <i>in dubio pro tributario</i> i klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.....	62
5.3.1. Ministerstwo Finansów	63
5.3.2. Krajowa Informacja Skarbowa	69
5.3.3. Izby skarbowe/Izby administracji skarbowej	72
5.3.4. Urzędy skarbowe	75
6. ZAŁĄCZNIKI	77
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	77
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	82
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności.....	89
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	90
6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli	91
6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra	105

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

agresywna optymalizacja podatkowa	unikanie opodatkowania tj. dokonywanie czynności, których głównym lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania jest sztuczny;
CIT lub podatek CIT	podatek dochodowy od osób prawnych, określony w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.);
DPP	Departament Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów;
IAS	izba administracji skarbowej;
IS	izba skarbowa;
Izba	Izba skarbowa lub izba administracji skarbowej;
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa;
klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	klauzula określona w art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.);
KIP	Krajowa Informacja Podatkowa;
KIS	Krajowa Informacja Skarbowa;
mechanizm agresywnej optymalizacji podatkowej	schematy postępowania, faktyczne stosowane przez przedsiębiorców lub potencjalnie możliwe do zastosowania, w celu uniknięcia opodatkowania podatkiem CIT; inaczej: schematy unikania opodatkowania lub schematy agresywnej optymalizacji podatkowej;
MF	Ministerstwo Finansów;
Minister Finansów	minister właściwy do spraw: budżetu, finansów publicznych oraz instytucji finansowych, którym w okresie od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r. był Minister Rozwoju i Finansów;
NIK	Najwyższa Izba Kontroli;
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny;
O.p. lub ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa;
PKB	produkt krajowy brutto;
prawne instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej	przepisy pozwalające na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej, w szczególności: <ul style="list-style-type: none">– klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a ordynacji podatkowej;– oraz tzw. pozaklauzulowe instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej:– klauzule antyabuzywne zawarte w umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania;– art. 199a ordynacji podatkowej dotyczący sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych;– art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT dotyczący cen transferowych, tj. cen transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązanymi oraz skutków przerzucania dochodów z wykorzystaniem tych cen;

- art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT dotyczące cen transakcyjnych pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi oraz skutków przerzucania dochodów z wykorzystaniem tych cen;
- art. 10 ust. 4 ustawy CIT, zgodnie z którym – określonych w ustawie przepisów podatkowych dotyczących połączenia spółek, ich podziału oraz wymiany udziałów – nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jedynym celem tych połączeń i podziałów spółek oraz wymiany udziałów było uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania (artykuł uchylony z dniem 1 stycznia 2018 r.);
- art. 22c ustawy CIT dotyczący wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend, jeżeli osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nastąpiło w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego dywidendy, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkowało wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz gdy czynności te nie miały rzeczywistego charakteru (artykuł dodany z dniem 31 grudnia 2015 r.);

UCS urząd celno-skarbowy;

UE Unia Europejska;

UKS urząd kontroli skarbowej;

US urząd skarbowy;

ustawa CIT ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;

ustawa KAS ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, ze zm.);

ustawa o administracji podatkowej ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269, ze zm.)

ustawa o urządach i izbach skarbowych ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urządach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578, ze zm.);

WSA Wojewódzki Sąd Administracyjny;

zasada *in dubio pro tributario* zasada wynikająca z art. 2a ordynacji podatkowej, zgodnie z którą „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych jest prowadzone skutecznie i rzetelnie, w tym z poszanowaniem praw podatnika?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy działalność analityczna i prognostyczna w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej jest prowadzona rzetelnie?
2. Czy działalność Ministerstwa Finansów oraz organów skarbowych, mająca na celu ograniczenie luki podatkowej CIT wynikającej z agresywnej optymalizacji podatkowej, jest prowadzona rzetelnie i skutecznie?
3. Czy w procesie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej prawidłowo stosowano zasadę *in dubio pro tributario* oraz klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym, czy nie naruszano zasady zaufania podatnika do państwa i prawa?

Jednostki kontrolowane

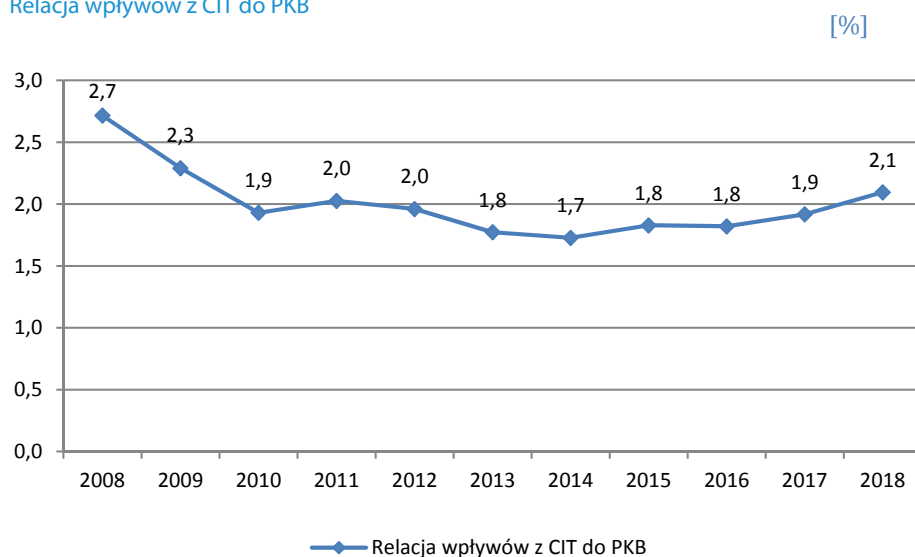
Ministerstwo Finansów, Krajowa Informacja Skarbowa, cztery izby administracji skarbowej (w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie) oraz cztery urzędy skarbowe (w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie).

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r.

W latach 2008–2018 udział podatku CIT w podatkowych dochodach budżetu państwa wynosił między 9,1% a 12,4%. Podatek ten stanowi więc istotne źródło dochodów budżetu państwa. W tym stanie niepokojącym zjawiskiem było zmniejszanie się wpływów ogółem¹ tego podatku w relacji do PKB. W 2008 r. wpływy te stanowiły 2,7% PKB, a w 2014 r. już tylko 1,7%. Wprowadzie od 2015 r. wskaźnik ten uległ niewielkiej poprawie, niemniej jednak nadal kształtował się na niskim poziomie, choć w 2018 r. osiągnął już poziom 2,1%.

Wykres nr 1
Relacja wpływów z CIT do PKB



Źródło: opracowanie własne NIK.

W analizowanym okresie był zauważalny również spadek efektywnej stawki podatkowej CIT². W latach 2008–2014 stawka ta systematycznie zmniejszała się z 17,93% w 2008 r. do 17,20% w 2014 r. W kolejnych dwóch latach, tj. 2015 i 2016 roku nastąpił wzrost tej stawki, jednak jej poziom był nadal niższy od poziomu z 2008 r. Wyniósł on odpowiednio 17,39% i 17,49%. Natomiast w 2017 r. wskaźnik ten ponownie się obniżył. Zmniejszył się o 0,43 punktu procentowego w stosunku do efektywnej stawki CIT z 2016 r. i wyniósł 17,06%. Podobnie zmniejszała się relacja kwoty podatku CIT w stosunku do wielkości przychodów podatkowych przedsiębiorców. Przedsiębiorcy w 2008 r. deklarowali podatek CIT, który stanowił 0,63% przychodów podatkowych. I choć od 2014 r. następowała poprawa poziomu tego wskaźnika, to do 2015 r. kształtował się on na niższym poziomie niż w 2008 r. (najniższy w 2009 r. – 0,44%). W 2016 r. po raz pierwszy wskaźnik ten osiągnął poziom wyższy niż w 2008 r. i wyniósł 0,67%.

Na kształtowanie się powyższych relacji z pewnością ma wpływ wiele czynników. Jednak w istotnym zakresie mogą one być skutkiem agresywnej optymalizacji podatkowej. Zjawisko to jest powszechnie identyfiko-

¹ Wpływy ogółem podatku obejmują wpływy stanowiące zarówno dochód budżetu państwa jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

² Efektywna stawka podatkowa CIT liczona jest jako relacja podatku należnego do dochodu przed odliczeniami.

wane w świecie i jest szczególnie niebezpieczne ze względu na to, iż przybrało charakter międzynarodowy. W ostatnich latach gospodarka stała się coraz bardziej zglobalizowana, natomiast polityka podatkowa pozostaje w gestii państw narodowych. Pomiędzy różnymi systemami podatkowymi powstają różnice w przedmiocie i wysokości opodatkowani, powodujące, że dla podmiotów, szczególnie dużych, opłacalne staje się przenoszenie dochodów pomiędzy krajami, aby zapłacić niższy podatek. Podkreślenia wymaga, że międzynarodowy wymiar zjawiska unikania opodatkowania jest znacznie szerszy w porównaniu do występowania tego zjawiska w środowisku wewnątrz krajowym. Większy jest bowiem zakres dostępnych środków i możliwości prawnych. Istnieją liczne instrumenty, które są wykorzystywane przez podmioty w międzynarodowej strategii podatkowej, które noszą znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej. Instrumenty te są zróżnicowane i skomplikowane oraz wykorzystywane szczególnie na gruncie działalności transgranicznej, gdzie zastosowanie mają przepisy prawa podatkowego poszczególnych państw oraz umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³.

Agresywna optymalizacja podatkowa stała się bardziej widoczna po kryzysie ekonomicznym w 2008 r. Do ujawnienia skali tego zjawiska przyczyniły się między innymi publikacje Międzynarodowego Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych, informujące o podmiotach inwestujących środki w tzw. rajach podatkowych.

Problem agresywnej optymalizacji podatkowej dostrzegły zarówno państwa członkowskie Unii Europejskiej, jak również Komisja Europejska. W *Zaleceniach Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE)*⁴ wskazano, że: *Państwa na całym świecie tradycyjnie traktują planowanie podatkowe jako dozwoloną praktykę. Z czasem jednak struktury planowania podatkowego stały się bardziej wyrafinowane. Rozwijają się one, obejmując różne jurysdykcje, i w rezultacie powodują przesunięcie dochodów podlegających opodatkowaniu do państw mających korzystne systemy podatkowe. Kluczową cechą tych praktyk jest to, że ograniczają one zobowiązania podatkowe poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa. Agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego.*

Zauważając powyższy problem, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD⁵) podjęła prace w ramach projektu Base Erosion Profit Shifting⁶ (BEPS), którego celem było wypracowanie rozwiązań w obszarach opodatkowania i współpracy podatkowej najbardziej narażonych na negatywne konsekwencje międzynarodowego transferu zysków w celu uniknię-

³ Por. Dominik J. Gajewski, *Wybrane mechanizmy wykorzystywane w międzynarodowej optymalizacji podatkowej*, [w:] Jadwiga Glumińska-Pawlic (red. nauk.), *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?*, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2017, str. 46–47.

⁴ (Dz. U. UE L338/41).

⁵ Ang. Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁶ Erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków.

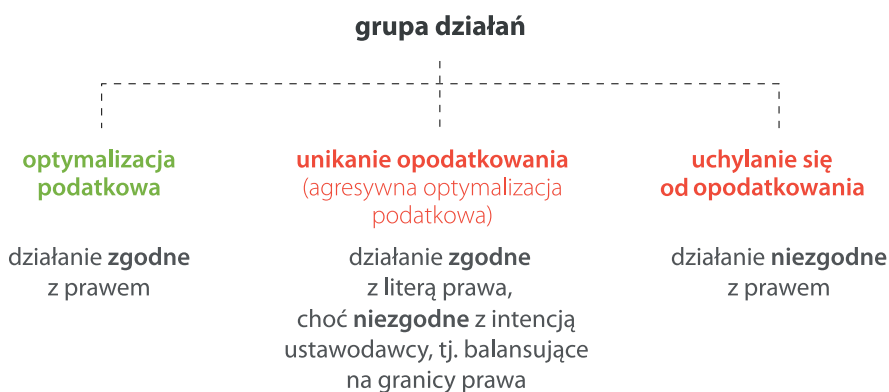
cia opodatkowania (np. e-handel, ceny transferowe, nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, sztuczne tworzenie wartości niematerialnych). Prace te stanowiły genezę *Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.*⁷ Konwencja ta ma przeciwdziałać stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej, przede wszystkim przez wielkie korporacje i została ratyfikowana przez Polskę w dniu 29 września 2017 r.

Ponadto podkreślić należy, że Dyrektywa Rady Europy nr 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁸ zobowiązała rządy państw członkowskich do wypracowania regulacji prawnych przeciwdziałających „erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków”, a w szerszym kontekście zniechęcających do praktyk unikania opodatkowania.

Pojęcie agresywnej optymalizacji podatkowej nie jest zdefiniowane w polskim systemie prawnym, lecz z dniem 15 lipca 2016 r., w związku z wprowadzeniem do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zostały wyznaczone granice prawne pomiędzy optymalizacją podatkową a agresywną optymalizacją podatkową.

Infografika nr 1⁹

Działania podatnika w celu minimalizacji obciążeń podatkowych



Źródło: opracowanie własne NIK.

W celu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w wielu systemach prawnych, w tym – jak wyżej wskazano – również w polskim prawie podatkowym, wprowadzono generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Podobne klauzule są zawarte także w wielu umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania. Poza tymi klauzulami, polski system prawa jest wyposażony w szereg innych instrumentów mających chronić finanse publiczne przed nieuprawnionymi korzyściami podat-

⁷ Dz. U. z 2018 r. poz. 1369.

⁸ Dz. U.UE.L. 2016.193.1 ze zm.

⁹ Por. Mariusz Cieśla, *Optymalizacja podatkowa – w poszukiwaniu prawdziwego znaczenia*, [w:] Jadwiga Glumińska-Pawlic (red. nauk.), *Agresywna optymalizacja... op.cit.*, str. 8–9.

kowymi osiąganymi przez podatników stosujących agresywną optymalizację podatkową. A jak wynika z rządowego dokumentu, tj. *Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)* kwota luki podatkowej w zakresie CIT wynosi 10–40 mld zł.

Administracja skarbowa, dysponując prawnymi narzędziami przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, powinna realizować to zadanie z poszanowaniem praw podatnika, także wynikających z wprowadzonej w 2016 r. do ordynacji podatkowej klauzuli *in dubio pro tributario*. Niemniej istotna, w odniesieniu do poszanowania praw podatnika oraz jego zaufania do państwa i prawa, jest jakość tego prawa oraz stosowanie przez administrację skarbową instrumentów, takich jak interpretacje ogólne, interpretacje indywidualne czy też opinie zabezpieczające, które zwiększają bezpieczeństwo działania podatnika i mogą uchronić go od podejmowania nietrafnych decyzji podatkowych i ich negatywnych skutków.

Podkreślenia jednocześnie wymaga, że skomplikowane otoczenie prawne oraz liczne jego zmiany nie są przyjazne uczciwym podatnikom. Ten stan rzeczy sprzyja natomiast podmiotom dysponującym zespołem profesjonalnych doradców, którzy mogą wykorzystać luki prawne do osiągnięcia nieuprawnionych korzyści podatkowych.

Biorąc pod uwagę złożoność zagadnień objętych kontrolą, a także ich nieodokreśloność – w odniesieniu do rozpatrywanych kwestii często bowiem trudno jest jednoznacznie sformułować precyzyjną definicję stanowiącą jednoznaczny wyznacznik oceny – Najwyższa Izba Kontroli, przystępując do przygotowania i przeprowadzenia niniejszej kontroli, zorganizowała panel ekspertów, na który zaproszono między innymi przedstawicieli administracji skarbowej, świata nauki, sądownictwa, samorządu zawodowego doradców podatkowych. Celem spotkania było przedyskutowanie fundamentalnych pojęć związanych z unikaniem opodatkowania. Podjęto próbę określenia granicy pomiędzy legalną optymalizacją podatkową a agresywną optymalizacją, tj. niedozwolonym unikaniem opodatkowania. Przedyskutowano również kwestię klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W panelu brały udział osoby, które prowadzą badania prawno-porównawcze polskiego systemu podatkowego oraz rozwiązań zastosowanych w innych krajach. Eksperci wskazali, że występowanie takiej klauzuli jest zjawiskiem powszechnym, a tylko nieliczne kraje nie wprowadziły ich do swoich systemów podatkowych. Zauważyli jednak, że konstrukcja przepisu prawnego dotyczącego klauzuli, jak i jego stosowanie, budzi istotne wątpliwości, choć jednocześnie podkreślili, że klauzula nieuchronnie musi posługiwać się pojęciami nieodokreślonymi, ponieważ taka jest jej istota. Drugą kwestią, na którą eksperci zwracali uwagę, to stosunkowo nisko określony próg kwotowy korzyści podatkowych, tj. 100 tys. zł, od którego klauzula może być stosowana¹⁰. Przedmiotem dyskusji były również przesłanki stosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.

¹⁰ Zgodnie z przepisami obowiązującymi na dzień przeprowadzenia panelu ekspertów próg kwotowy korzyści podatkowych, którego przekroczenie pozwalało na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, był ustanowiony na poziomie 100 tys. zł.

2. OCENA OGÓLNA

Zakres działań przeciw agresywnej optymalizacji podatkowej na przestrzeni kontrolowanych lat był zróżnicowany, a zwiększona aktywność nastąpiła dopiero w 2016 r.

Z uwagi na brak oszacowania luki podatkowej oraz brak metodologii jej liczenia nie jest możliwa jednoznaczna ocena, czy podejmowane działania były adekwatne do przyczyn powstania luki i jej wielkości oraz czy były skuteczne i jaki miały wpływ na wzrost łącznych dochodów z tytułu CIT

Zaufanie podatnika do państwa i prawa ogranicza zła jakość przepisów CIT i częste dokonywanie ich zmian

Minister Finansów, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz pozostałe organy podatkowe w latach 2014–2018 (I połowa) prowadzili, działania mające na celu przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku CIT. Zakres tych działań na przestrzeni kontrolowanych lat był zróżnicowany, a zwiększona aktywność nastąpiła dopiero od 2016 r. Ministerstwo Finansów prowadziło te działania pomimo nieoszacowania luki podatkowej CIT oraz nieustalenia metodologii jej liczenia, chociaż już w 2014 r. w *Polityce zarządzania ryzykiem* wskazano na potrzebę jej oszacowania. W konsekwencji tego, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, nie jest możliwa jednoznaczna ocena, czy podejmowane działania były adekwatne do przyczyn powstania luki i jej wielkości oraz czy były skuteczne i jaki miały wpływ na wzrost łącznych dochodów z tytułu CIT.

Właściwe działania przeciw agresywnej optymalizacji podatkowej były poprzedzone pracami analitycznymi prowadzonymi zarówno w Ministerstwie Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej, jak i izbach administracji skarbowej (poprzednio izbach skarbowych), natomiast w urzędach skarbowych z racji charakteru przypisanych im zadań działalność analityczną prowadzono w ograniczonym zakresie. W ramach prac analitycznych identyfikowano obszary ryzyka oraz mechanizmy agresywnej optymalizacji, co Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie. W Ministerstwie Finansów zidentyfikowano łącznie 81 takich mechanizmów, w Krajowej Informacji Skarbowej 30, a w kontrolowanych IAS (poprzednio IS) łącznie 45 oraz jeden w urzędzie skarbowym.

Działania analityczne nie miały jednak charakteru skoordynowanego i usystematyzowanego, co zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, miało istotnie ujemny wpływ na efektywność prowadzonych działań. Tym bardziej, że w okresie objętym kontrolą przeprowadzono reformę administracji celnej i skarbowej, tworząc Krajową Administrację Skarbową, co wiązało się ze zmianami organizacyjnymi i kadrowymi w poszczególnych jednostkach organizacyjnych, w tym z tworzeniem w Ministerstwie Finansów nowych departamentów i podziałem już istniejących. Ponadto czynnikiem utrudniającym proces analiz, jak również pełną i skuteczną wymianę informacji, było rozproszenie źródeł informacji podatkowej i celnej, jak i niezapewnienie aktualności baz danych, między innymi dotyczących wydawanych decyzji podatkowych, wyroków sądowych, interpretacji indywidualnych. Nie prowadzono również jednego centralnego rejestru zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. W efekcie jednostki podległe Ministerstwu Finansów, jak również departamenty MF, nie posiadając pełnej wiedzy o zidentyfikowanych mechanizmach optymalizacji, prowadziły wielokrotnie analizy w tym samym zakresie, a część z mechanizmów optymalizacji zidentyfikowano niezależnie w różnych jednostkach organizacyjnych KAS, a także w różnych departamentach MF. Ponadto poszczególne jednostki organizacyjne, nie mając pełnej wiedzy o zidentyfikowanych przez inne jednostki mechanizmach, nie mogły podejmować działań w zakresie swoich właściwości w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Minister Finansów nie opracował jednolitej dokumentacji opisującej w sposób kompleksowy politykę przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Dokumenty opracowane przez Ministerstwo Finansów odnosiły się do przeciwdziałania erozji bazy podatkowej, tj. zarówno do kwestii unikania opodatkowania, jak i uchylania się od opodatkowania. Jednak również tak postrzegany problem erozji bazy podatkowej był ujęty w różnych dokumentach, co utrudniało koordynowanie działań w tym zakresie, tym bardziej że departament MF właściwy merytorycznie w sprawach przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej nie miał wiedzy o części z tych dokumentów, w tym o istnieniu *Strategii zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje*, opracowanej w styczniu 2014 r.

Działania przeciwko unikaniu opodatkowania podatkiem CIT zintensyfikowano dopiero od 2016 r. Polegały one głównie na inicjatywach legislacyjnych uszczelniających system podatku CIT. Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia te inicjatywy. Lata 2016–2018, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, były najbardziej aktywnym okresem uszczelniania przepisów podatku CIT od czasu jego wprowadzenia. Z drugiej jednak strony inicjatywę legislacyjną w celu wyeliminowania możliwości unikania opodatkowania z wykorzystaniem przepisów dotyczących podatkowej grupy kapitałowej podjęto ze znacznym opóźnieniem, tj. w 2017 r., pomimo uzyskania przez MF informacji o takim schemacie optymalizacji już w 2013 r. Inicjatywy legislacyjne wynikały bowiem przede wszystkim z implementacji przepisów związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej, zawartych w dyrektywach UE.

Wobec faktu, że nie wszystkie zidentyfikowane mechanizmy unikania opodatkowania wymagały interwencji legislacyjnej, Ministerstwo Finansów podejmowało również inne działania. Między innymi opisywano schematy podatkowe w ostrzeżeniach przed agresywną optymalizacją podatkową, podjęto negocjacje w celu zmiany umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą a Cyprem, typowano podmioty i zlecano właściwym jednostkom ich kontrolę. Analizowano także zidentyfikowane mechanizmy, uznając część z nich jako wchodzące w zakres klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednak działania Ministerstwa Finansów przeciw unikaniu opodatkowania, podobnie jak działania analityczne, również nie były skoordynowane i usystematyzowane, a przepływ informacji w ramach MF i jednostek organizacyjnych KAS był ograniczony. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli mogło to przyczynić się do braku podjęcia działań wobec niektórych zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz niepełnej efektywności przedmiotowej działalności.

W wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych kontroli prawidłowości rozliczeń CIT poddano niewielki odsetek podatników tego podatku, tj. od 1,0% do 9,8%. Przyczyną tego stanu rzeczy było priorytetowe traktowanie postępowań dotyczących podatku od towarów i usług. W latach 2014–2018 (I połowa) jednostki podległe Ministrowi Finansów, w tym kontrolowane urzędy skarbowe, w niewielkim zakresie korzystały z pozaklauzulowych instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Biorąc pod uwagę fakt powszechnie rozpoznanego na dużą skalę zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli w kontrolowanym okresie w niewystarczającym stopniu wykorzystywano pozaklauzulowe prawne instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej.

Z uwagi na krótki czas obowiązywania klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania (od lipca 2016 r.), Szef KAS nie wydał żadnej decyzji przy wykorzystaniu tego mechanizmu. Ministerstwo Finansów objęło natomiast koordynacją siedem spraw prowadzonych przez organy KAS w celu ewentualnego ich przejęcia do dalszego prowadzenia, w przypadku potwierdzenia zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Opinie zabezpieczające, mimo ich ogromnego znaczenia dla bezpieczeństwa podatników, nie stały się powszechne. Dostępność do nich jest utrudniona, a ilość wniosków o ich wydanie w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. zmniejszała się. Zdaniem NIK, opinie te nie spełniają więc swojej funkcji jako narzędzia ochrony podatników.

Izby prawidłowo sprawowały bieżący nadzór nad podległymi urzędami skarbowymi, między innymi w ramach postępowań odwoławczych. W wyniku badania przyjętych do próby postępowań w żadnym z kontrolowanych urzędów nie stwierdzono przypadków uchylecia decyzji naczelników urzędu skarbowego z powodu stosowania błędnej wykładni przepisów podatkowych lub niewłaściwego ich stosowania.

Ministerstwo Finansów nie prowadziło systemowych analiz przepisów ustawy CIT w celu identyfikacji przepisów złożonych, niespójnych i trudnych w interpretacji. Analizy te prowadzono jedynie przy okazji przeglądu wydanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądowych pod kątem jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych. W wyniku tych analiz dostrzeżono konieczność wydania interpretacji ogólnych, jednak w wyniku późniejszych uzgodnień wewnętrznych w MF odstępowano od ich wydawania. Ministerstwo nie dostrzegło natomiast potrzeby zmiany przepisów w celu poprawy ich jakości poprzez eliminację nieefektywnych, skomplikowanych i nieprzejrzystych konstrukcji, zapisów nieprecyzyjnych i budzących wątpliwości interpretacyjne. Tymczasem negatywną ocenę przepisów ustawy CIT przez podatników i profesjonalnych doradców potwierdzają wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez Najwyższą Izbę Kontroli, gdzie obie grupy respondentów oceniły jakość przepisów jako niską lub bardzo niską, natomiast częstotliwość zmian jako wysoką lub ekstremalnie wysoką, w stopniu powodującym znaczne trudności lub uniemożliwiającym zapoznanie się ze zmianami i ich praktyczne zastosowanie. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli zła jakość dotychczasowych przepisów o podatku CIT, wyrażająca się między innymi występowaniem licznych trudności interpretacyjnych i funkcjonowaniem w obrocie prawnym wadliwych interpretacji indywidualnych przy jednoczesnym, choć uzasadnionym corocznym i obszernym nowelizowaniu ustawy CIT, ogranicza zaufanie podatnika do państwa i prawa.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa jednocześnie, że skomplikowane przepisy podatkowe zwiększają ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, szczególnie przez dużych podatników. Związane jest to z jednej strony z możliwością wykorzystania struktur międzynarodowych dużego podatnika, z drugiej zaś z wykorzystaniem wiedzy wykwalifikowanych, wyspecjalizowanych w stosowaniu optymalizacji, wysoko płatnych fachowców podatkowych. Mali podatnicy nie dysponują strukturami międzynarodowymi i odpowiednio wysokimi przychodami, aby wykorzystać luki prawne w celu osiągnięcia nieuprawnionych korzyści podatkowych.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

W latach 2014–2018 (I połowa) Minister Finansów i organy podatkowe prowadziły działalność analityczną dotyczącą agresywnej optymalizacji podatkowej, przy czym zakres tych analiz na przestrzeni kontrolowanych lat był zróżnicowany i zależny od rodzaju organu i przypisanych im zadań. Czynnikiem wspierającym proces tych analiz był udział przedstawicieli Ministerstwa Finansów w pracach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która przy współpracy państw Grupy G20 rozpoczęła działania mające na celu wypracowanie modelowych rozwiązań wewnętrznych i międzynarodowych w celu zwalczania zjawiska erozji bazy podatkowej, w tym celowego unikania opodatkowania.

Ministerstwo Finansów prowadziło analizy we własnym zakresie, jak również zlecało je podległym organom. Przed 1 marca 2017 r. działania analityczne w przedmiotowym zakresie MF zlecało głównie urzędom kontroli skarbowej, tworząc centra kompetencyjne zajmujące się poszczególnymi branżami. W strukturach UKS w Warszawie utworzono centrum kompetencyjne zajmujące się problematyką cen transferowych. Ponadto działalność analityczną związaną z niedozwoloną optymalizacją podatkową CIT zlecono Izbie Skarbowej w Łodzi, gdzie utworzono *Centrum kompetencyjne ds. centralnej standaryzacji zadań w zakresie cen transferowych*, do którego zadań należało między innymi prowadzenie analiz w celu identyfikacji i oceny ryzyk w obszarze cen transferowych na poziomie krajowym oraz opracowanie i wdrażanie kryteriów typowania podmiotów do działań w obszarze cen transferowych na poziomie krajowym.

Do lipca 2016 r. żaden departament Ministerstwa Finansów nie prowadził systematycznych, kompleksowych oraz udokumentowanych analiz wniosków i interpretacji podatkowych pod kątem stosowania mechanizmów agresywnej optymalizacji. Analizy tych wniosków zaczęto prowadzić od lipca 2016 r. w związku z wejściem w życie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej, nakładającego na Ministra Finansów, a następnie Szefa KAS, obowiązek opiniowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, co do których Dyrektor KIS powziął uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a O.p.

Począwszy od września 2017 r., Dyrektor KIS przekazywał do Ministerstwa Finansów zestawienia zidentyfikowanych ryzyk nadużycia prawa podatkowego, wskazywał również na potencjalne luki w prawie podatkowym, które mogą przyczynić się do niepożądanych zachowań podatników. Łącznie do grudnia 2018 r. Dyrektor KIS przesłał osiem pism, w których wskazano 44 ryzyka (w tym luki prawne) zakwalifikowane przez KIS jako dotyczące CIT. Z ustaleń kontroli wynika jednak, że Ministerstwo Finansów nie było w stanie szczegółowo wskazać, w jaki sposób wykorzystano informacje o stwierdzonych potencjalnych schematach optymalizacyjnych oraz potencjalnych lukach w prawie podatkowym, w tym, które z ryzyk uznano za zdarzenia jednostkowe, niewymagające podjęcia działań.

Działalność analityczna izb skarbowych, a następnie izb administracji skarbowych, opierała się o na działalności Biur Krajowej Informacji Podatkowej, lecz żadna z izb nie opracowała wewnętrznych procedur w tym zakresie.

Minister Finansów i pozostałe organy podatkowe prowadziły działalność analityczną dotyczącą agresywnej optymalizacji podatkowej, przy czym zakres tych analiz na przestrzeni lat 2014–2018 (I połowa) był zróżnicowany, jak również zależny od rodzaju organu i przypisanych mu zadań

Kontrolowane urzędy skarbowe nie prowadziły działań analitycznych nakierowanych na identyfikację mechanizmów agresywnej optymalizacji. Tym niemniej w urzędach tych prowadzono systematyczne analizy danych wynikających ze składanych deklaracji podatkowych, zgodnie z wytycznymi wynikającymi z opracowanej przez MF w 2014 r. *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym*. W ramach tych analiz zidentyfikowano zjawiska, które mogły świadczyć o podejmowaniu przez podatników działań w celu obniżenia obciążeń podatkowych, w tym zastosowaniu mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Poza przypadkiem mechanizmu z wykorzystaniem Podatkowej Grupy Kapitałowej, kontrolowane urzędy nie zidentyfikowały innych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej.

Krajowe Plany Działań Administracji Podatkowej na lata 2014 i 2015 nakazywały koncentrowanie się na obszarze podatku od towarów i usług, natomiast dopiero *Krajowy Plan Działań na 2016 r.* wskazywał, że wyspecjalizowane urzędy skarbowe powinny zwrócić również uwagę na obszar podatku dochodowego od osób prawnych. [str. 28–30, 39–42]

W wyniku działalności analitycznej zidentyfikowano mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej

W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów łącznie zidentyfikowano 81 mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, przy czym niektóre z nich zostały zidentyfikowane niezależnie przez różne departamenty ministerstwa lub inne jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej. Poza Ministerstwem Finansów, mechanizmy te identyfikowały kontrolowane IS/IAS na podstawie analiz dokumentacji podatkowej, dokumentacji z prowadzonych kontroli i transgranicznej wymiany informacji o interpretacjach indywidualnych, a do 28 lutego 2017 r. również w oparciu o wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej. Po 1 marca 2017 r. działalność analityczną w przedmiotowym zakresie prowadziła także Krajowa Informacja Skarbowa, która zidentyfikowała 30 mechanizmów. Jeden z czterech kontrolowanych urzędów skarbowych zidentyfikował taki mechanizm. Dotyczył on wykorzystywania Podatkowej Grupy Kapitałowej w celu unikania opodatkowania. [str. 28–29, 39–42]

Nie prowadzono systemowych analiz w celu zidentyfikowania przepisów złożonych i niespójnych, podczas gdy wyniki ankiet wskazują na negatywną ocenę jakości przepisów dokonaną przez podatników i profesjonalnych doradców

Ministerstwo Finansów prowadziło analizy przepisów prawa podatkowego w celu identyfikacji przepisów złożonych, niespójnych i trudnych w interpretacji, lecz jedynie przy okazji przeglądu wydanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądowych pod kątem jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych. W wyniku tych analiz dostrzeżono konieczność wydania interpretacji ogólnych, jednak w wyniku późniejszych uzgodnień wewnętrznych w MF interpretacje ogólne nie były wydawane. Ministerstwo nie dostrzegło natomiast potrzeby zmiany przepisów w celu poprawy ich jakości, rozumianych jako eliminacja nieefektywnych, skomplikowanych i nieprzejrzystych konstrukcji, zapisów nieprecyzyjnych i rodzących wątpliwości interpretacyjne. Tymczasem negatywną ocenę przepisów ustawy CIT przez podatników, jak i profesjonalnych doradców potwierdzają wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez Najwyższą Izbę Kontroli, gdzie obie grupy respondentów oceniły jakość przepisów jako niską lub bardzo niską (odpowiednio 70,0% lub 87,7% odpowiedzi), natomiast częstotliwość zmian jako bardzo wysoką lub ekstremalnie wysoką, w stopniu powodującym poważne

trudności lub uniemożliwiającym zapoznanie się ze zmianami i ich praktyczne zastosowanie (odpowiednio 77,2% i 61,7% odpowiedzi). Podobnie na negatywną ocenę polskiego ustawodawstwa podatkowego przez podatników wskazują wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez Biuro Analiz Sejmowych, przy czym badanie dotyczyło całego systemu podatkowego. W badaniu tym respondenci wskazali, że głównymi przyczynami złej jakości przepisów były między innymi: niejasna treść przepisu – w 56,2% przypadków, zawiłość procedury – w 27,1% przypadków i nieadekwatność pojęć – w 23,1% przypadków. [str. 30–32]

Prowadzona w latach 2014–2018 (I połowa) działalność analityczna w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej nie była skoordynowana zarówno w ramach struktury organizacyjnej jednostek obsługujących organy podatkowe, jak i pomiędzy tymi jednostkami.

Działalność analityczna
nie była skoordynowana

W Ministerstwie Finansów działalność analityczna była prowadzona przez różne departamenty ministerstwa, niezależnie od siebie i bez współpracy w tym zakresie. W efekcie przekazywanie informacji odbywało się zasadniczo na wniosek departamentu zainteresowanego bądź w procesie opiniowania projektów aktów prawnych, a niektóre z mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej zidentyfikowane zostały niezależnie przez różne departamenty; tylko w jednostkowych przypadkach były organizowane spotkania w celu omówienia wybranego zagadnienia. Ponadto, powoływane w MF *Zespoły do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, które ze względu na przypisane im zadania mogłyby się przyczynić do koordynacji zadań związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej, w praktyce nie podjęły działalności merytorycznej, a zadania im przypisane, między innymi identyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, opracowanie wytycznych dla jednostek resortu uczestniczących w procesie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz formułowanie wniosków legislacyjnych w przypadku zidentyfikowania szkodliwych schematów, zostały rozproszone pomiędzy różne departamenty oraz były nadzorowane przez dwóch podsekretarzy stanu w Ministerstwie Finansów. Nie istniał także mechanizm przekazywania informacji pomiędzy dwoma centrami kompetencyjnymi specjalizującymi się w problematyce cen transferowych, działającymi do lutego 2017 r. w strukturach kontroli skarbowej i administracji podatkowej. Wymiana informacji pomiędzy biurami Krajowej Informacji Podatkowej również była ograniczona.

[str. 28–30, 36, 38, 40]

Minister Finansów do 2018 r. nie oszacował luki podatkowej w zakresie podatku CIT, pomimo dostrzeżenia takiej konieczności już w 2014 r., ani nie opracował metodologii szacowania tej luki, mimo przyjęcia takiego zadania w „*Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów na rok 2018 dla działów Administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe*”. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli było to działaniem nierzetelnym.

Nie oszacowano
luki podatkowej
w zakresie CIT

Ministerstwo Finansów analizowało natomiast i prognozowało wpływy w podatku CIT, lecz głównie na potrzeby opracowania ustawy budżetowej i Wieloletniego Planu Finansowego Państwa. W wyniku tych analiz wyliczono tzw. „ubytki CIT”, rozumiane jako zmiana wpływów tego podatku

w relacji do PKB w stosunku do roku 2007. W latach 2014–2018 wynosiły one między 12,8 mld zł a 16,8 mld zł i ich kwota istotnie różniła się od kwoty luki wpływów w podatku CIT podanej w *Strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*, gdzie wskazano, że zawiera się ona w przedziale 10–40 mld zł. W wyjaśnieniach skierowanych do Najwyższej Izby Kontroli Minister Inwestycji i Rozwoju wyjaśnił, że jest to kwota pogładowa.

Ministerstwo Finansów podjęło działania w celu pozyskania środków na wsparcie techniczne projektu opracowania metodologii szacowania luki, w wyniku czego środki te zostały przyznane w marcu 2019 r. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że realizacja takiego projektu niesie istotną wartość dodaną. Między innymi dlatego, że opracowanie takiej metodologii może przyczynić się do identyfikacji czynników wpływających na agresywną optymalizację podatkową, w tym identyfikację prawnych niedoskonałości. Natomiast oszacowana w oparciu o przyjętą metodologię faktyczna kwota luki podatkowej CIT pozwoli na określenie skali zjawiska stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, co ułatwi dobór adekwatnych instrumentów przeciwdziałania temu zjawisku oraz umożliwi zmierzenie skuteczności ich zastosowania. [str. 27–28]

Nie opracowano jednolitej dokumentacji opisującej w sposób kompleksowy polityki przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej

Minister Finansów nie opracował jednolitej dokumentacji opisującej w sposób kompleksowy politykę przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Dokumenty opracowane przez MF odnosiły się do przeciwdziałania erozji bazy podatkowej, obejmując działania zarówno przeciw agresywnej optymalizacji, jak i przeciw działalności sprzecznej z prawem. Jednak problem zwalczania erozji bazy podatkowej również był ujęty w różnych dokumentach. Plany przeciwdziałania temu zjawisku są zamieszczane corocznie w wieloletnich planach finansowych państwa, zawierających aktualizacje programu konwergencji. Przez pewien czas rolę polityki przeciwdziałania erozji bazy podatkowej pełniły dokumenty *Strategia zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje* oraz *Informacja dla Pana Janusza Cichonia, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na temat poprawy efektywności poboru podatków*. Zostały one sporządzone w 2014 r. jako realizacja rekomendacji Komisji Europejskiej zawartej w Europejskim semestrze 2013. W obu dokumentach przedstawiano działania w trakcie realizacji oraz rekomendacje, co do przyszłych działań. Większość z tych rekomendacji została zrealizowana. Nie zrealizowano rekomendacji powołania wyspecjalizowanych zespołów operacyjnych. Powołano wprawdzie Zespół ds. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, jednak niestety nie podjął on działań. Nie prowadzono także monitoringu wdrażania przyjętych rekomendacji. Nie stwierdzono również w sposób formalny, że dokumenty te przestają obowiązywać, tymczasem departament MF właściwy merytorycznie w sprawach przeciwdziałania agresywnej optymalizacji (Departament Kluczowych Podmiotów) nie miał wiedzy o istnieniu obu tych dokumentów. [str. 43]

W celu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej Ministerstwo Finansów w latach 2014–2018 występowało z inicjatywami legislacyjnymi, w wyniku których wielokrotnie nowelizowano ustawę o podatku CIT wprowadzając zmiany uszczelniające. Najistotniejsze zmiany wprowadzono ustawą z dnia 27 października 2017 r.¹¹, poprzez implementację dyrektywy ATAD. W ocenie NIK, większość zmian ustawy CIT wprowadzonych w latach 2014–2018 (I połowa) miała na celu eliminację możliwości stosowania zidentyfikowanych schematów optymalizacyjnych. Tylko część zmian miała charakter ściśle fiskalny, zmierzający do zapewnienia wzrostu dochodów. [str. 44–45]

W związku z identyfikacją, w ramach działalności analitycznej, łącznie 81 schematów unikania opodatkowania, oprócz inicjatyw legislacyjnych podejmowano również inne działania, tj. opisywano schematy w ostrzeżeniach przed agresywną optymalizacją podatkową, podjęto negocjacje w celu zmiany umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Cyprem. Zidentyfikowane schematy wykorzystano w ramach typowania podmiotów do kontroli bądź zostały one uznane jako wchodzące w zakres klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednak w odniesieniu do 37 schematów zidentyfikowanych przez departament MF właściwy merytorycznie w sprawach przeciwdziałania agresywnemu opodatkowaniu nie określono podjętych działań, przy czym z ustaleń kontroli wynika, że informacje o 23 mechanizmach nie zostały przekazane do innych departamentów, tym samym nie mogły one podjąć działań zgodnie ze swoją właściwością. Informacja o pozostałych 14 mechanizmach została przekazana do innych departamentów, jednak tylko w odniesieniu do jednego z nich wskazano na podjęcie jakichkolwiek działań. [str. 44]

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. w Ministerstwie Finansów w działania związane z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej było zaangażowanych zawsze kilka komórek organizacyjnych MF, a współpraca między nimi polegała głównie na przekazywaniu informacji na wniosek zainteresowanego, rzadziej na przekazywaniu z własnej inicjatywy do innych departamentów oraz na spotkaniach i naradach. Nie opracowano również procedur opisujących sposób postępowania i obiegu dokumentów w zakresie identyfikacji mechanizmów unikania opodatkowania oraz działań mających na celu ograniczenie skutków stosowania tych mechanizmów, a zapisy w regulaminach organizacyjnych były zbyt ogólne, aby uregulować te kwestie. W efekcie tego departamenty merytoryczne nie posiadały pełnej wiedzy o mechanizmach agresywnej optymalizacji zidentyfikowanych przez inne departamenty, co skutkowało wielokrotnym prowadzeniem analiz w celu identyfikacji tych samych mechanizmów, a jednocześnie departamenty, nie mając pełnej wiedzy, nie mogły podejmować działań w zakresie swoich właściwości. Opinie Szefa KAS, które stanowiły ważne źródło informacji o mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej, do grudnia 2017 r. również nie były przekazywane innym departamentom, a jak zaczęły być udostępniane, to do lipca 2018 r. nie były analizowane w departamentach otrzymujących. Nie była

W latach 2014–2018 (I połowa) Minister Finansów podejmował działania w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania CIT, przy czym działania te obejmowały głównie inicjatywy legislacyjne i zostały zintensyfikowane dopiero od 2016 r.

Podejmowane działania nie stanowiły odpowiedzi na wszystkie zidentyfikowane schematy unikania opodatkowania

Brak koordynacji działań przeciw unikaniu opodatkowania ujemnie wpływał na ich efektywność

¹¹ Dz. U. poz. 2175, ze zm.

również skoordynowana ani nadzorowana analiza dokumentów Paradise Papers, ujawnionych przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych. Jeden z departamentów MF z własnej inicjatywy sporządził analizę tych dokumentów, a jej wyniki przekazał Szefowi KAS. Analiza ta nie została jednak w żaden sposób wykorzystana przez inne departamenty, a jedynie uzyskano informację od podmiotu podległego, że w stosunku do podmiotów wymienionych w analizie były prowadzone, przynajmniej częściowo, działania, choć w okresie przed opublikowaniem dokumentów Paradise Papers. W latach 2014–2016 podejmowano próby tworzenia zespołów zadaniowych, których działalność w krótkim czasie zawieszano, bez formalnego ich rozwiązania, a materiałów z prac tych zespołów nie archiwizowano. W Ministerstwie Finansów nie istniał również spójny i jednolity system koordynowania zadań i gromadzenia informacji związanych z centrami kompetencyjnymi utworzonymi w jednostkach podległych MF.

[str. 45–47]

W celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania MF zlecało kontrole jednostkom podległym

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. Ministerstwo Finansów skierowało do jednostek podległych wnioski o rozważenie przeprowadzenia 107 kontroli w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej (PIT i CIT). Według stanu na 30 września 2018 r. zakończono 16 kontroli z łącznymi ustaleniami 342,5 mln zł, przy czym nie mają one charakteru ostatecznego. Ponadto w 2018 r. Ministerstwo przygotowało i zleciło dwie kontrole koordynowane, tj. dotyczącą optymalizacji poprzez Podatkowe Grupy Kapitałowe oraz podmiotów, które w latach 2015–2016 wykazały duży i nieoczekiwany spadek rentowności w porównaniu do poprzednich lat. Do zakończenia czynności kontrolnych NIK obie kontrole koordynowane jeszcze trwały.

[str. 48]

W kontrolach rzadko stosowano pozaklauzulowe prawne instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej

W latach 2014–2018 (I połowa) jednostki podległe Ministrowi Finansów w niewielkim zakresie korzystały z pozaklauzulowych instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Uwzględniając fakt powszechnie rozpoznanego na dużą skalę zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej i niski odsetek kontroli wynikowych z zastosowaniem powyższych mechanizmów (od 0,4% do 9,3% kontroli ogółem) może to świadczyć między innymi o nie w pełni skutecznym typowaniu podmiotów do kontroli z uwzględnieniem prawidłowo ustalonych ryzyk oraz o niedostatecznym przygotowaniu merytorycznym służb administracji skarbowej w zakresie wykrywania nieprawidłowości polegających na unikaniu opodatkowania. W kontrolowanym okresie wydano tylko 30 decyzji ostatecznych na podstawie przepisów art. 11 ust. 4 i dalszych ustawy CIT o transakcjach pomiędzy powiązаныmi podmiotami krajowymi, 27 decyzji na podstawie art. 11 ust. 1 i dalszych ustawy CIT o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi oraz 11 decyzji na podstawie art. 199a O.p. wobec 1584 ostatecznych decyzji wymiarowych. Ponadto istotną kwestią jest to, że w sprawach dotyczących cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i 4 ustawy CIT) blisko połowa (46%) decyzji organów pierwszej instancji zostało uchylonych przez organy odwoławcze, przy czym Ministerstwo nie posiadało wiedzy na temat głównych/najczęstszych powodów uznania tych decyzji za wadliwe. W latach 2014–2018 (I połowa), w związku z prowadzonymi

kontrolami, w których wykorzystano art. 11 ust. 1 i 4 ustawy CIT oraz art. 199a O.p., podatnicy złożyli również 292 korekty deklaracji wobec łącznej liczby 5691 pokontrolnych deklaracji korygujących.

Natomiast na podstawie przepisów art. 10 ust. 4 i art. 22c ustawy CIT oraz klauzul antyabuzywnych zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w okresie objętym kontrolą w ogóle nie wydano żadnych decyzji wymiarowych ani nie złożono deklaracji korygujących.

Z uwagi na krótki czas obowiązywania klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania Szef KAS nie wydał żadnej decyzji w oparciu o art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa. [str. 49–52]

W celu zapewnienia jednolitego i prawidłowego stosowania prawa podatkowego, w tym w wydawanych decyzjach, Szef KAS w marcu 2018 r. powołał *Zespół do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych oraz sądów administracyjnych*, a w lipcu 2018 r. zatwierdził opracowane przez ten *Zespół* Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych.

Zespół ustalił, że wśród najczęstszych przyczyn uchylania decyzji w sprawach podatkowych były uchybienia proceduralne (braki w zgromadzonym materiale dowodowym, niewystarczające uzasadnienie faktyczne i prawne, upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia) oraz przyczyny merytoryczne (podyktowane najczęściej zmianą linii orzeczniczej lub rozbieżną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, niejednoznaczными przepisami prawa oraz ich nieprawidłowym zastosowaniem).

Ministerstwo poinformowało Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej o możliwości uzyskania wsparcia merytorycznego w kontrolach dotyczących optymalizacji podatkowej lub cen transferowych, w wyniku czego Dyrektorzy IAS zgłosili 149 kontroli wymagających konsultacji, a ponadto w departamencie MF właściwym w sprawach zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej powołano zespół roboczy pod nazwą „Centrum Kompetencyjne w Zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej”, którego zadanie polegało na wspomaganiu podległych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej w prowadzonych postępowaniach kontrolnych. [str. 52]

Nadzór nad wydawaniem interpretacji indywidualnych był realizowany przez właściwe departamenty MF poprzez analizę wydanych interpretacji indywidualnych, analizę zapytań Biur KIP/KIS i opracowanie stanowiska departamentu oraz udział w spotkaniach konsultacyjnych z przedstawicielami KIP/KIS. W przypadkach powzięcia wątpliwości co do prawidłowości wydanej interpretacji indywidualnej, stwierdzenia interpretacji odmiennych w takich samych stanach faktycznych i prawnych, odmiennych wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych organ upoważniony (właściwy dyrektor izby skarbowej), a od marca 2017 r. Dyrektor KIS, był zobowiązany bądź mógł wystąpić do Ministerstwa Finansów w celu dokonania weryfikacji i ewentualnej zmiany interpretacji indywidualnej. W 2015 r. zweryfikowano łącznie 459 interpretacji dotyczących zagadnień z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast w 2016 r. – 174 interpretacje, w tym interpretacje otrzymane w latach poprzednich. Było to spowodowane zmianami organizacyjnymi

W marcu 2018 r., w celu zapewnienia jednolitego i prawidłowego stosowania prawa Szef KAS powołał zespół do spraw analizy orzecznictwa

W Ministerstwie Finansów powstały znaczne zaległości w weryfikowaniu interpretacji indywidualnych

w Ministerstwie. Na dzień utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej – 1 marca 2017 r. – istniało 296 niezadowolonych spraw. W okresie od 1 marca 2017 r. do 12 grudnia 2018 r. zweryfikowano 51 interpretacji indywidualnych, w tym siedem z 29 spraw przekazanych przez Dyrektora KIS w 2017 r. Oznacza to, że Ministerstwo posiadało znaczne zaległości w rozpatrywaniu tego rodzaju spraw.

Działania takie uznano za nierzetelne, stwarzające ryzyko tworzenia schematów optymalizacyjnych opartych na błędnych interpretacjach. [str. 56–58]

Urzędy skarbowe
objęły niewielki
procent podatników
kontrolą
w zakresie CIT

W urzędach skarbowych kontrole prawidłowości rozliczeń CIT były podejmowane z własnej inicjatywy, na podstawie informacji z Centrum Kompetencyjnego w Łodzi oraz informacji z MF. We wszystkich czterech kontrolowanych urzędach stanowiły one niewielki odsetek podatników tego podatku, tj. od 1,0% do 9,8%. Przyczyną tego stanu rzeczy było priorytetowe traktowanie postępowań dotyczących podatku od towarów i usług. Naczelnicy kontrolowanych urzędów wskazywali również jako przyczynę dużą czasochłonność i skomplikowany charakter kontroli rozliczeń między podmiotami powiązаныmi, w tym cen transferowych. Ze względu na przepisy limitujące czas kontroli u przedsiębiorcy w roku kalendarzowym Naczelnik Drugiego Mazowieckiego US w sprawach szczególnie skomplikowanych kierował wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, gdyż powyższe limity czasu nie obejmują tych kontroli, a ponadto zadaniem Urzędów Celno-Skarbowych jest zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, mających istotny wpływ na bezpieczeństwo finansowe państwa.

[str. 60–61]

Zmniejszyła się liczba
doświadczonych
pracowników
organów
podatkowych,
a proces szkolenia
był zróżnicowany

W dwóch z czterech kontrolowanych urzędów skarbowych w związku z reformą administracji skarbowej odnotowano odejścia z pracy doświadczonych pracowników, którzy przeprowadzali kontrole podatkowe. W obu tych urzędach utrudniało to realizację zadań związanych z analizą i kontrolą rozliczeń CIT. W żadnym z kontrolowanych urzędów nie przeprowadzono naborów zewnętrznych pracowników z doświadczeniem w zakresie podatku dochodowego. Podobnie w kontrolowanych IAS, poza IAS w Warszawie, nie prowadzono naborów w celu pozyskania „z rynku” wysoko wyspecjalizowanych w zakresie optymalizacji podatkowej pracowników np. doświadczonych doradców podatkowych. Tymczasem ilość i zakres szkoleń z tematów związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej był zróżnicowany na terenie działania różnych izb, ich liczba była zależna od dyrektorów izb. W kontrolowanych IAS zwraca uwagę fakt, że w szkoleniach uczestniczyła większa część pracowników IS/IAS, niż część pracowników US. W kontrolowanym okresie w szkoleniach takich średnio brało udział 20,3% pracowników izb zajmujących się problematyką CIT i 15,2 % pracowników urzędów skarbowych. [str. 61–62]

Nie prowadzono żadnych
postępowań w zakresie CIT
z zastosowaniem klauzuli
przeciwko unikaniu
opodatkowania, natomiast objęto
koordynacją siedem spraw
w celu ewentualnego ich przejęcia
do dalszego postępowania

Do dnia 30 czerwca 2018 r. Szef KAS nie wszczął ani nie przejął żadnego postępowania podatkowego, w którym mogła zostać wydana decyzja w zakresie CIT z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W żadnym z kontrolowanych US oraz IS/IAS w trakcie prowadzonych kontroli lub na etapie postępowań odwoławczych nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula. Przepisy w zakresie

klauzuli zaczęły obowiązywać od 15 lipca 2016 r. i mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie tego przepisu. Jak podkreślali Naczelnicy kontrolowanych urzędów i Dyrektorzy IAS, przepisy te obowiązywały zbyt krótko, aby w kontrolowanym okresie mogły zostać skutecznie wykorzystane w walce z agresywną optymalizacją podatkową. Na podstawie zaleceń z pisma okólnego Szefa KAS z kwietnia 2018 r. – *Informacja w zakresie prowadzenia i przekazywania spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej* – Departament Kluczowych Podmiotów w Ministerstwie Finansów objął koordynacją siedem spraw prowadzonych przez organy KAS w celu ewentualnego ich przejęcia do dalszego prowadzenia w procedurze klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. [str. 63]

W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. złożono 11 wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, z czego procedura rozpatrywania zakończyła się w przypadku dziewięciu wniosków, z których merytorycznie rozpatrzono tylko trzy. Szef KAS wydał jedną opinię zabezpieczającą, a w dwóch przypadkach odmówił wydania opinii ze względu na ryzyko zastosowania w sprawie art. 119a O.p. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na niewielką, a ponadto zmniejszającą się liczbę składanych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej. Nie kwestionując twierdzenia przedstawicieli MF, iż liczba wpływających wniosków jest zależna od woli podatników, zauważa jednak, że istotny wpływ na decyzje podatników w tym zakresie może mieć duża liczba wniosków (ponad 66%) pozostawionych bez rozpatrzenia merytorycznego. I mimo że nie stwierdzono w procedowaniu wniosków działań niezgodnych z przepisami, to skala zjawiska wskazuje, że faktyczna dostępność do opinii zabezpieczających jest ograniczona, jak również jest trudne spełnienie wymogów formalnych warunkujących rozpatrzenie wniosku, szczególnie w sytuacji braku jednoznacznych kryteriów ich oceny pod tym względem. To powoduje, że opinie zabezpieczające nie spełniają swojej funkcji jako narzędzia ochrony podatników, pomimo tego, że były wprowadzone dla zrównoważenia przepisów dotyczących zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W każdym z dwóch przypadków odmowy wydania opinii zabezpieczającej wnioskodawcy złożyli skargi do WSA. W pierwszym przypadku skarga została oddalona, zaś w drugim przypadku WSA uchylił zaskarżoną decyzję, wskazując, że odmowa wydania opinii zabezpieczającej musi charakteryzować się precyzyjnym określeniem przesłanek wskazanych w art. 119a § 1 O.p. w odniesieniu do wniosku zainteresowanych. W tym przypadku Szef KAS wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do czasu zakończenia kontroli nie został wyznaczony termin rozprawy. [str. 63–65]

W okresie od 15 lipca 2016 r. do połowy 2018 r. w 180 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnych ze względu na uzasadnione przypuszczenie, że opisywane we wniosku elementy stanu faktycznego lub przyszłego mogą stanowić czynności lub element czynności określonej w art. 119a § 1 O.p. Z tego, w 138 przypadkach interpretacji odmówił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, co stanowiło 15,8% wszystkich jego odmów. Każdorazowo (po zmianie przepisów w 2017 r. z wyłączeniem

Dostępność do opinii zabezpieczających jest utrudniona, a ilość wniosków o ich wydanie zmniejszyła się

Odmawiano wydawania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a O.p., przy czym nie wszystkie opinie sporządzane na potrzeby tych odmów były wystarczająco uzasadnione

przypadków, gdy zagadnienie opisywane we wniosku było wcześniej oceniane przez Szefa KAS) Dyrektor KIS, jeśli powziął uzasadnione przypuszczenie o możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu do opisywanych przez podatnika stanów, występował do Ministra Finansów, a od 1 marca 2017 r. do Szefa KAS, o opinię w przedmiotowym zakresie. Na 187 wystąpień Dyrektora KIS, w 48 przypadkach (25,7%) Szef KAS nie potwierdził przypuszczeń Dyrektora KIS, przedstawiając własne odmienne stanowisko. W pozostałych przypadkach wydał opinię uwzględnianą przez Dyrektora KIS w uzasadnieniu do odmów wydania interpretacji indywidualnych, który traktował te opinie jako wiążące, w wyniku czego w swoim uzasadnieniu przedstawiał argumentację opartą wyłącznie o treść tej opinii. Jednak nie wszystkie opinie Szefa KAS zawierały wystarczające uzasadnienie przypuszczenia, że do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub przyszłego może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Najwyższa Izba Kontroli na próbie pięciu opinii stwierdziła, że w dwóch przypadkach opinia nie była wyczerpująca i niewystarczająco uzasadniono stanowisko Szefa KAS.

[str. 65–66]

Uchylenie progu 100 tys. zł dla potrzeb stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zdaniem NIK, stanowi przejaw nadmiernego fiskalizmu i narusza podstawowy cel wprowadzenia klauzuli

Ministerstwo Finansów podjęło inicjatywę legislacyjną w celu uchylecia art. 119b § 1 pkt 1 O.p., zgodnie z którym decyzji z zastosowaniem art. 119a O.p. nie wydaje się, jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł. Uzasadnieniem tej inicjatywy był fakt, iż kwestia konieczności szacowania korzyści podatkowej przy odmowach wydania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej była przedmiotem rozważań wojewódzkich sądów administracyjnych, które prezentowały rozbieżne opinie w tej sprawie. Proponowane zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, podjęcie działań w celu uchylecia art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zamiast doprecyzowania w przepisach kwestii stosowania tego progu w przypadkach odmów wydawania interpretacji indywidualnych stanowi przejaw nadmiernego fiskalizmu i narusza podstawowy cel wprowadzenia klauzuli, czyli zwalczanie istotnych z punktu widzenia państwa przypadków agresywnej optymalizacji.

[str. 67]

Minister Finansów rzadko korzystał z możliwości wydania interpretacji ogólnej

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe Minister Finansów w latach 2014–2018 (I połowa) wydał tylko osiem interpretacji ogólnych przepisów ustawy CIT, z czego pięć w 2018 r. Departament Poboru Podatków w MF zauważył konieczność wydania większej liczby interpretacji ogólnych w sześciu kwestiach, ze względu na dużą liczbę wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w tych sprawach, a także rozbieżności między stanowiskiem Ministra Finansów a orzeczeniami sądów. W żadnej z tych spraw interpretacji ogólnej jednak nie wydano, gdyż wewnętrzne uzgodnienia, niestety rzadko długotrwałe, prowadziły do konkluzji, że nie istnieje taka potrzeba. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że skoro przedmiotowe kwestie wyma-

gały wielomiesięcznych, a nawet rocznych analiz, to należy przyjąć, że budzą one uzasadnione wątpliwości zarówno wśród administracji skarbowej, jak i podatników. Zatem celowe było wydanie w tych sprawach interpretacji ogólnych, tym bardziej, że dotyczyły one szerokiego grona podatników. Wskazać jednocześnie należy, że Minister Finansów wydał interpretację ogólną dotyczącą tylko czterech podmiotów funkcjonujących na polskim rynku i to w przypadku konieczności zmiany stanowiska wyrażonego przez Dyrektora KIS w dwóch wydanych na jeden wniosek interpretacji indywidualnych, podczas gdy w sprawie tej nie istniały rozbieżności interpretacyjne ani odmienne wyroki sądów czy trybunałów. [str. 67–68]

Minister Finansów nie prowadził, jak również nie zlecał KIS ani innym jednostkom podległym prowadzenia analiz pod kątem identyfikacji przepisów ustawy CIT, które budzą najczęściej wątpliwości podatników. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, wiedza w tym zakresie mogłaby się przyczynić do bardziej efektywnego wykorzystania zasobów administracji skarbowej, gdyż w miejsce licznych interpretacji indywidualnych dotyczących *de facto* takich samych stanów faktycznych i prawnych, można wydać interpretacje ogólne, które jednocześnie zapewnią jednolitość wykładni przepisów. [str. 68–69]

Minister Finansów nie ustalił, które przepisy ustawy CIT najczęściej budzą wątpliwości

W okresie od 1 stycznia 2016 r. do połowy 2018 r., w odniesieniu do przepisów ustawy CIT, zasada rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika nie była stosowana w żadnym przypadku, tj. w wydawanych interpretacjach ogólnych, interpretacjach indywidualnych, opiniach w sprawie odmowy udzielenia interpretacji indywidualnej, opiniach zabezpieczających, decyzjach podatkowych organów I i II instancji.

Nie stosowano zasady *in dubio pro tributario*, uznając brak takiej potrzeby w odniesieniu do rozpatrywanych kwestii

Podatnicy w toku postępowań podatkowych przed naczelnikami kontrolowanych urzędów skarbowych nie powoływali się na zasadę *in dubio pro tributario*. W kontrolowanych IAS złożono łącznie 21 odwołań od decyzji I instancji, natomiast do KIS skierowano 39 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w których podatnicy powoływali się na powyższą zasadę. Dyrektorzy IAS ani Dyrektor KIS, wydając decyzje II instancji i 19 interpretacji indywidualnych¹², nie powołali się na tę zasadę. Część spośród wydanych interpretacji była korzystna dla podatników, a w żadnym z wniosków zasada *in dubio pro tributario* nie było kluczowym argumentem wnioskodawcy, lecz miała charakter uzupełniający do przedstawionych w sprawie argumentów merytorycznych. W każdej decyzji wydanej przez Dyrektorów IAS, objętej próbą badania, w uzasadnieniu podano przesłanki, którymi kierował się organ II instancji zgodnie z art. 124 O.p. Przepis art. 2a najczęściej nie miał zastosowania, gdyż jak zaznaczano, podatnicy powoływali się na wątpliwości co do stanu faktycznego, a nie treści przepisów lub nie występowały wątpliwości interpretacyjne mających zastosowanie przepisów.

¹² W 17 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnych, ze względu na niespełnienie wymagań formalnych.

W kontrolowanym okresie, również w ramach działalności analitycznej Minister Finansów, Dyrektor KAS, dyrektorzy IS/IAS i naczelnicy US nie zidentyfikowali przepisów ustawy CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. [str. 69, 71–72, 76]

US i IAS podejmowały działania w celu zapewnienia jednolitości stosowania prawa, w tym Izby prawidłowo sprawowały nadzór nad podległymi urzędami skarbowymi

Zarówno kontrolowane US, jak i IAS podejmowały działania w celu zapewnienia prawidłowego i jednolitego stosowania prawa podatkowego w zakresie CIT w wydawanych decyzjach podatkowych, a także ich zgodności z orzecznictwem sądowym, interpretacjami ogólnymi oraz ugruntowaną praktyką wynikającą z wydanych interpretacji indywidualnych. Działania te polegały na prowadzeniu przez pracowników urzędów i izb bieżącej analizy, między innymi aktualnego orzecznictwa, interpretacji indywidualnych, uzasadnień odmów wydania interpretacji dla podatników danego urzędu, rozstrzygnięć w zakończonych postępowaniach oraz pism informacyjnych IS/IAS i MF. W urzędach i izbach wprowadzono również system wielopoziomowej weryfikacji projektów decyzji i jej ostatecznej akceptacji. W Izbach były organizowane również narady z pracownikami pionów orzecznictwa, celem omówienia istotnych orzeczeń sądowych, zmian w przepisach prawa podatkowego, kształtującej się nowej linii orzeczniczej, istotnych uchwał NSA oraz rozstrzygnięć sądowych, ze szczególnym uwzględnieniem wyroków, w których sąd stwierdził uchybienia organu II instancji.

Izby prawidłowo sprawowały bieżący nadzór nad podległymi urzędami skarbowymi, między innymi w ramach postępowań odwoławczych, sporządzano zestawienia zawierające uwagi kierowane do organów I instancji w kwestiach nieprawidłowości w wydawanych decyzjach, formułowano zalecenia, organizowano narady robocze z kierownictwem i pracownikami urzędów skarbowych, jak również organizowano szkolenia. W wyniku badania przyjętych do próby postępowań w żadnym z kontrolowanych urzędów nie stwierdzono przypadków uchylenia decyzji naczelników urzędu skarbowego z powodu stosowania błędnej wykładni przepisów podatkowych lub niewłaściwego ich stosowania. [str. 74–75]

4. WNIOSKI

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że globalny problem agresywnej optymalizacji podatkowej został zauważony przez administrację skarbową, w wyniku czego w polskim systemie prawa w ostatnich latach nastąpiły istotne zmiany legislacyjne, uszczelniające przepisy podatku CIT. Jednocześnie NIK wskazuje, że organy podatkowe, choć wyposażone w szereg prawnych instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, nie korzystały z nich w wystarczającym stopniu. Natomiast klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, ze względu na krótki okres jej obowiązywania, dotychczas nie była stosowana. Niewątpliwie jednak, podobnie jak w innych krajach, pełniła rolę prewencyjną. Niepokojącą jest obowiązująca od 1 stycznia 2019 r. zmiana przepisu Ordynacji podatkowej likwidująca próg 100 tys. zł dla zastosowania klauzuli. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, zmiana ta jest przejawem nadmiernego fiskalizmu, bowiem z założenia klauzula miała być stosowana tylko wobec tych największych podatników, osiągających wysokie nieuprawnione korzyści podatkowe. NIK zwraca również uwagę na powszechną krytykę jakości przepisów ustawy CIT oraz częste występowanie rozbieżności interpretacyjnych. Ponadto zwraca uwagę, że ustawa Ordynacja podatkowa, w szczególności art. 14a tej ustawy, w części dotyczącej wydawania interpretacji ogólnych, nie zawiera przepisu wskazującego na zasadność wydania takiej interpretacji w sytuacjach, w których w analogicznych stanach prawnych i faktycznych o wydanie interpretacji indywidualnych w swych indywidualnych sprawach zwraca się wielu podatników. Stosowanie interpretacji ogólnych w większym niż dotychczas zakresie przyczyniłoby się do bardziej efektywnego wykorzystania zasobów administracji skarbowej, jak również zwiększenia jednolitości i przejrzystości stosowanych w praktyce interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Uwzględniając powyższe, konieczne jest z jednej strony kontynuowanie działalności w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, a z drugiej strony prowadzenie tej działalności w sposób nienaruszający zaufania podatnika do państwa i prawa. W celu doskonalenia tego procesu Najwyższa Izba Kontroli wnosi o:

- 1) opracowanie metodologii szacowania luki podatkowej CIT oraz ustalenie w kolejnych latach jej kwoty;
- 2) opracowanie jednolitego dokumentu albo ujęcie w kompletny sposób w innym dokumencie programowym polityki przeciwdziałania erozji bazy podatkowej, w tym przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wraz z jednoznacznym opisem zadań organów KAS;
- 3) ustalenie przyczyny zmniejszania się liczby wniosków o wydanie opinii zabezpieczających oraz podjęcie działań w celu likwidacji istniejących barier korzystania z tego instrumentu;
- 4) wydawanie w większym niż dotychczas zakresie interpretacji ogólnych, a w przypadku wątpliwości co do wydania takiej interpretacji w sytuacjach, gdy w analogicznych stanach prawnych i faktycznych o wydanie interpretacji indywidualnych zwraca się wielu podatników, podjęcie stosownej inicjatywy legislacyjnej w celu doprecyzowania przepisu prawa podatkowego;

Minister Finansów

- 5) podjęcie inicjatywy legislacyjnej w celu wprowadzenia do ustawy Ordynacja podatkowa przepisu wskazującego na zasadność wydania interpretacji ogólnej w sytuacjach, w których w analogicznych stanach prawnych i faktycznych o wydanie interpretacji indywidualnych w swych indywidualnych sprawach zwraca się wielu podatników;
- 6) kontynuowanie i doskonalenie procesu typowania podmiotów do kontroli z uwzględnieniem prawidłowo ustalonych ryzyk;
- 7) powołanie zespołu kompetencyjnego, będącego wsparciem dla potrzeb kontroli dużych podatników/grup kapitałowych poprzez wyznaczanie standardów tych kontroli oraz wsparcie merytoryczne w zakresie interpretacji i kwalifikacji skomplikowanych konstrukcji prawno-podatkowych lub zespołu kompetencyjnego uczestniczącego w przygotowaniu i przeprowadzaniu kontroli u tych podatników albo w inny sposób zapewnienie należytego wsparcie merytorycznego pracowników KAS realizujących takie zadania;
- 8) podjęcie działania w celu pilnego przeprowadzenia szkoleń w zakresie wykrywania zjawiska unikania opodatkowania, w szczególności w ramach prowadzonej przez podatników działalność transgranicznej;
- 9) przeanalizowanie potrzeb i podjęcie adekwatnych działań w celu zbudowania zintegrowanego, spójnego i kompleksowego systemu informacji na temat podatków – zawierającego między innymi wydane decyzje I i II instancji, wyroki sądów administracyjnych, interpretacje ogólne i indywidualne, opinie zabezpieczające, opinie w sprawie odmowy wydania interpretacji indywidualnych i inne podobne dokumenty – który obejmowałby wszystkie jednostki organizacyjne KAS;
- 10) przeprowadzenie audytu wewnętrznego lub ustalenie w inny sposób przyczyn bardzo ograniczonego korzystania z istniejących pozaklauzulowych instrumentów prawnych przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, gdyż wykorzystanie ich wydaje się niewspółmiernie do skali zjawiska luki podatkowej CIT, której pogładowa wartość podawana w dokumentach rządowych wynosi 10–40 mld zł oraz podjęcie stosownych działań zależnych od wyników tego audytu;
- 11) przeprowadzenie audytu wewnętrznego lub w inny sposób ustalenie przyczyn wysokiego odsetka uchylanych decyzji podatkowych oraz podjęcie stosownych działań zaradczych w zależności od wyników audytu;
- 12) w przypadku zmian w strukturach organizacyjnych jednostek KAS oraz zmian kadrowych, zapewnienie przekazania i wykorzystania wiedzy odnoszącej się do przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej zdobytej w ramach dotychczasowych struktur;
- 13) zapewnienie koordynacji działalności analitycznej prowadzonej w Ministerstwie Finansów oraz pozostałych jednostkach organizacyjnych KAS, w celu bardziej efektywnego wykorzystania zasobów, między innymi poprzez eliminację prowadzenia wielokrotnych analiz w tym samym zakresie;
- 14) monitorowanie skuteczności wprowadzonych rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania;
- 15) doskonalenie przez naczelników urzędów skarbowych systemu typowania podmiotów do kontroli, z uwzględnieniem ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, do których miałyby zastosowanie instrumenty prawne w celu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, szczególnie dotyczące cen transferowych.

Naczelnicy US

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

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

Działalność analityczna w obszarze zwalczania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej, rozumiana jako prowadzenie całościowych analiz przepisów prawa podatkowego, wniosków i wydawanych na ich podstawie interpretacji indywidualnych, decyzji podatkowych, wyroków sądów administracyjnych oraz systemów podatkowych innych jurysdykcji, wydaje się kluczowa dla identyfikacji istniejących lub potencjalnych mechanizmów agresywnej optymalizacji. Analizy takie pozwoliłyby jednocześnie zidentyfikować przepisy niejasne, o wieloznacznej treści, niespójne z innymi przepisami i na dalszym etapie wyeliminować je, co z jednej strony uczyniłoby system podatkowy bardziej zrozumiałym dla podatników, a z drugiej strony ograniczyłoby możliwość wykorzystywania przez podatników luk prawnych dla osiągnięcia nieuprawnionych korzyści podatkowych. Rzetelne prowadzenie analiz w obszarze stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej wymaga sprawnego przepływu informacji, nie tylko między różnymi jednostkami administracji skarbowej czy celno-skarbowej, ale również wewnątrz jednostek prowadzących takie analizy.

Wyniki kontroli wskazały, że prace analityczne w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzone w Ministerstwie Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej, jak i izbach administracji skarbowej (poprzednio izbach skarbowych) przyczyniły się do identyfikacji tych mechanizmów, co Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie. Działania analityczne nie miały jednak charakteru skoordynowanego i usystematyzowanego, co zdaniem Najwyższej Izby Kontroli miało istotnie ujemny wpływ na efektywność prowadzonych działań i w tym znaczeniu działania te nie były w pełni rzetelne.

5.1.1. Ministerstwo Finansów

Minister Finansów do 2018 r. nie szacował luki podatkowej w zakresie CIT, pomimo dostrzeżenia takiej konieczności już w 2014 r., co miało pozwolić na identyfikację ryzyka oraz wskazanie kwoty podatku, który w efekcie działań zawierających się w danym obszarze ryzyka nie trafia do budżetu. Na 2018 r. zaplanowano wprowadzenie opracowanie założeń metodologicznych szacowania poziomu luki CIT, jednak założenia takie nie zostały opracowane.

Departamenty MF wykorzystywały różne dane dla określenia, czy wpływ do budżetu z tytułu podatku dochodowego były zaniżone. W pracach bazowano na dostępnych publikacjach dotyczących tematyki szarej strefy, opracowywanych przez Główny Urząd Statystyczny i ośrodki naukowe, które opisują całościowo zjawisko szarej strefy, bez wskazywania kwot z tytułu utraconych podatków, w tym podatku CIT. Opierano się również na artykułach prasowych, w których opisywano podjęte próby kwotowego oszacowania skali luki podatkowej.

W 2017 r. podjęto działania w celu pozyskania wsparcia technicznego i finansowego dla projektu opracowania metodologii szacowania luki, jednak wniosek został przez Komisję Europejską odrzucony z uwagi

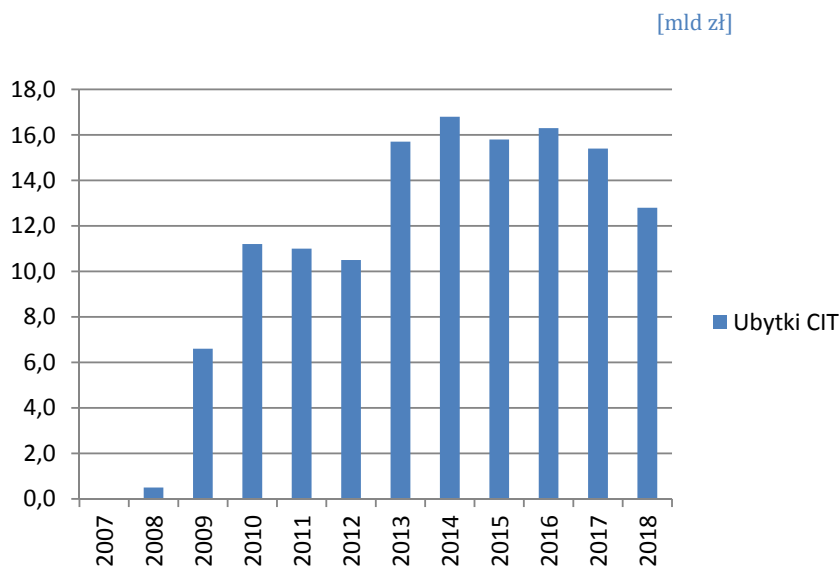
Nie oszacowano luki podatkowej w zakresie CIT

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

na wyczerpanie środków finansowych. W 2018 r. ponownie podjęto próbę uzyskania wsparcia technicznego i finansowego dla tego projektu. Zostało ono przyznane w marcu 2019 r.

Niezależnie od powyższego, na potrzeby Ministerstwa Finansów analizowano i prognozowano wpływy z podatku CIT, głównie dla celów związanych z prognozowaniem dochodów budżetu państwa, w tym na potrzeby opracowania ustawy budżetowej i Wieloletniego Planu Finansowego Państwa. W ramach tych analiz wyliczono tzw. „ubytki CIT”, rozumiane jako zmiana wpływów z podatku CIT w relacji do PKB w stosunku do roku 2007. W latach 2014–2017 kwota różnicy wpływów z tytułu CIT i wartości teoretycznej możliwych wpływów, wyliczonej na podstawie relacji do PKB według wskaźnika z 2007 r. (2,7%), wyniosła odpowiednio 16,8 mld zł, 15,8 mld zł, 16,3 mld zł i 15,4 mld zł, a w 2018 r. – 12,8 mld zł. Dane te wskazują, że od 2009 r. kwoty ubytków CIT istotnie wzrastały, a pierwsze zauważalne ich zmniejszenie w stosunku do roku poprzedniego nastąpiło dopiero w 2018 r.

Wykres nr 2
Ubytki CIT w latach 2008–2018



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów oraz danych statystycznych GUS.

Wyliczane w ten sposób kwoty ubytków CIT kwotowo różnią się istotnie od górnej granicy kwoty luki wpływów w podatku CIT, podanej w *Strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)* przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. Wskazana tam luka zawiera się w przedziale 10–40 mld zł. W toku kontroli NIK, Minister Inwestycji i Rozwoju złożył wyjaśnienia, zgodnie z którymi wskazana kwota ma charakter pogładowy.

W MF prowadzono analizy w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, lecz były one nieskoordynowane

W Ministerstwie Finansów w latach 2014–2018 prowadzono analizy pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, jednak departamenty MF robiły to niezależnie od siebie, bez współpracy w tym zakresie. Prowadzenie analiz leżało w gestii kilku różnych departamentów, dodatkowo w tym okresie czterokrotnie przeprowadzono

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

reorganizację w Ministerstwie, likwidując i przekształcając departamenty oraz zmieniając podział kompetencji. W efekcie przekazywanie informacji odbywało się zasadniczo na wniosek departamentu zainteresowanego bądź w procesie opiniowania projektów aktów prawnych. W jednostkowych przypadkach organizowane były warsztaty (oraz spotkania) dotyczące jednego wybranego tematu.

Łącznie, w okresie objętym kontrolą, w Ministerstwie Finansów zidentyfikowano 81 mechanizmów agresywnej optymalizacji, przy czym niektóre z nich zostały zidentyfikowane niezależnie przez różne departamenty. Większość z tych mechanizmów zidentyfikowano analizując wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych.

Do lipca 2016 r. żaden departament Ministerstwa Finansów nie prowadził jednak systematycznych, kompleksowych i udokumentowanych analiz wniosków oraz interpretacji podatkowych pod kątem stosowania mechanizmów agresywnej optymalizacji. Analizy wniosków o wydanie interpretacji podatkowych zaczęto prowadzić od lipca 2016 r., w związku z wejściem w życie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej nakładającej na Ministra Finansów (od 1 marca 2017 r. na Szefa KAS) obowiązek opiniowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, co do których Dyrektor KIS powziął uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.

Ministerstwo Finansów nie posiada elektronicznej zintegrowanej bazy danych o wydanych decyzjach podatkowych i wyrokach sądowych. Dla potrzeb analiz źródłem informacji o decyzjach i wyrokach sądowych w sprawach postępowań podatkowych były kwartalne informacje przesyłane przez izby administracji skarbowej oraz powszechnie dostępna Centralna baza orzeczeń sądów administracyjnych. Wsparciem informacyjnym dla pracowników MF była również wyszukiwarka *System Informacji Podatkowej SIP* dostępna na stronie internetowej¹³, jak również bardziej rozbudowana wersja wyszukiwarki dostępna dla uprawnionych pracowników MF i KIS. W wyniku kontroli stwierdzono jednak, że ogólnie dostępna wyszukiwarka *SIP* jest zawodna, tj. nie zawsze wyszukiwanie według określonej frazy przynosiło oczekiwane rezultaty, a rozwijana lista przepisów nie była na bieżąco aktualizowana. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, brak zintegrowanej bazy danych o wydanych decyzjach podatkowych i wyrokach sądowych jest czynnikiem utrudniającym prowadzenie efektywnych i bieżących analiz.

W 2015 r. Minister Finansów powołał *Zespół do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania* mający za zadanie między innymi zidentyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, opracowanie wytycznych dla jednostek resortu uczestniczących w procesie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz formułowanie wniosków legislacyjnych w przypadku zidentyfikowania szkodliwych schematów. W pracach *Zespołu* mieli uczestniczyć pracownicy różnych departamentów MF oraz jednostek podległych. W 2016 r. Minister Rozwoju i Finansów powołał kolejny *Zespół* o identycznej nazwie, który miał kontynuować działania poprzed-

MF nie posiada zintegrowanej bazy danych dla potrzeb analiz

Nie działały Zespoły do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Ministerstwie Finansów

¹³ Wyszukiwarka dostępna pod adresem: <https://sip.mf.gov.pl>.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

niego *Zespołu*. Zespoły te nie podjęły działalności, na jedynym posiedzeniu w 2015 r. przyjęto jedynie regulamin organizacyjny. Prace *Zespołu* mogły w istotny sposób przyczynić się do koordynacji zadań związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej, zwiększając skuteczność walki z tym zjawiskiem, gdyż obecnie zadania w tym zakresie są rozproszone pomiędzy różne departamenty oraz nadzorowane przez dwóch podsekretarzy stanu w Ministerstwie Finansów.

Nie prowadzono systematycznych analiz w celu identyfikacji przepisów złożonych i niespójnych

Analizy przepisów prawa podatkowego w celu identyfikacji przepisów złożonych, niespójnych lub trudnych w interpretacji były prowadzone w Ministerstwie Finansów, jednak jedynie przy okazji przeglądu wydanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądowych pod kątem jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych. Analizy problemów interpretacyjnych, poruszanych we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych, dokonywano najczęściej na wniosek Biur KIP, później KIS. Znacznie rzadziej prowadzono je z własnej inicjatywy Ministerstwa. W związku z tym efektem tych analiz zazwyczaj była odpowiedź udzielona KIP/KIS na zadane pytanie lub zmiana już wydanej interpretacji indywidualnej. W niektórych przypadkach w wyniku takich analiz dostrzegano konieczność wydania interpretacji ogólnych, jednak w wyniku późniejszych uzgodnień wewnętrznych w MF interpretacje ogólne nie były wydawane. W nielicznych przypadkach podejmowano inicjatywę w celu zmiany przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne.

Nie zidentyfikowano przepisów CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributaris*

W wyniku prowadzonej działalności analitycznej Ministerstwo Finansów nie zidentyfikowało przepisów CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributaris*, przy czym nie prowadzono analiz bezpośrednio nakierowanych na ten cel. W ocenie MF wątpliwości interpretacyjne mogły zostać rozstrzygnięte przy zastosowaniu powszechnie uznanych metod wykładni, tj. językowej, systemowej i funkcjonalnej.

Według badań ankietowych jakość przepisów CIT jest niska

Ustawę CIT od wejścia w życie w 1992 r. do końca 2018 r. znowelizowano około 220 ustawami, a dalsze cztery nowelizacje weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Oznacza to, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nowelizowana jest średnio 8,4 razy na rok, a tak duża liczba zmian świadczy o niestabilności prawa i tworzy u przedsiębiorców stan niepewności co do przyszłych warunków działania i zobowiązań podatkowych. Może również prowadzić do wniosku o niskiej jakości stanowionego prawa, skoro ustawa wymaga nieustających zmian. Wszystkie te czynniki powodują podważenie zaufania podatników i obywateli do państwa prawa.

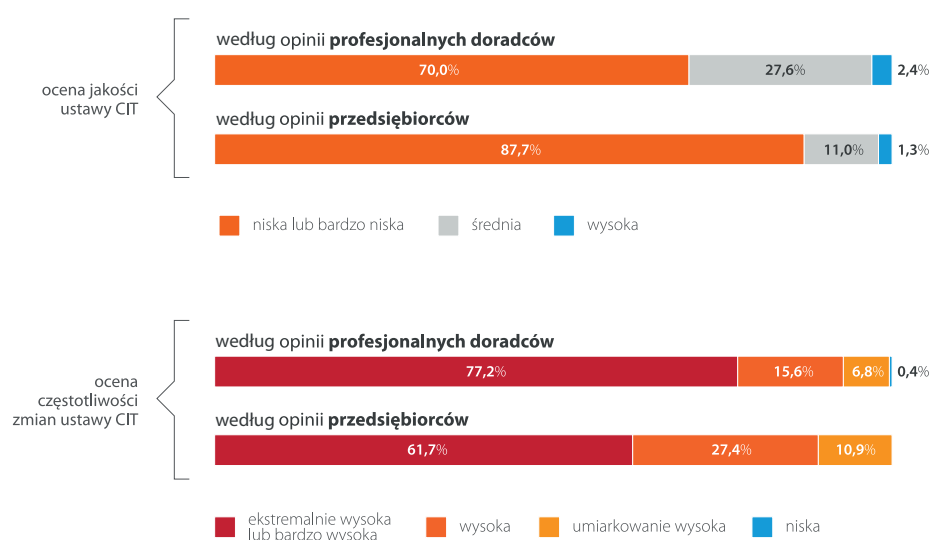
Negatywną ocenę polskiego ustawodawstwa podatkowego przez podatników potwierdzają wyniki badania ankietowego przeprowadzonego w miesiącach kwiecień-czerwiec 2015 r. przez Biuro Analiz Sejmowych, w którym uczestniczyło 5626 respondentów. Badanie to dotyczyło całego systemu podatkowego. Pokazały one jednoznacznie, że głównymi przyczynami niejasności przepisów podatkowych były między innymi: niejasna treść przepisu – w 56,16% przypadków; zawiłości procedury – w 27,08% przypadków; nieadekwatność pojęć – w 23,08% przypadków; sprzeczność (kolizja) z innymi przepisami podatkowymi – w 1,82% przypadków.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła ankietę dotyczącą oceny przez podatników i profesjonalnych doradców ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wzięło w niej udział 250 doradców podatkowych i biegłych rewidentów oraz 73 przedsiębiorców. Obie te grupy respondentów oceniły jakość przepisów ustawy jako niską lub bardzo niską (odpowiednio 70% i 87,7% odpowiedzi), natomiast częstotliwość zmian jako bardzo wysoką lub ekstremalnie wysoką, w stopniu powodującym poważne trudności lub uniemożliwiającym zapoznanie się ze zmianami i ich praktyczne zastosowanie (odpowiednio 77,2% oraz 61,7% odpowiedzi). Tylko jedna osoba (z grupy profesjonalnych doradców) oceniła, że przy istniejącej częstotliwości zmian możliwe jest zapoznanie się z przepisami w odpowiednim stopniu.

Infografika nr 2

Ocena jakości przepisów ustawy CIT oraz częstotliwości zmian tej ustawy



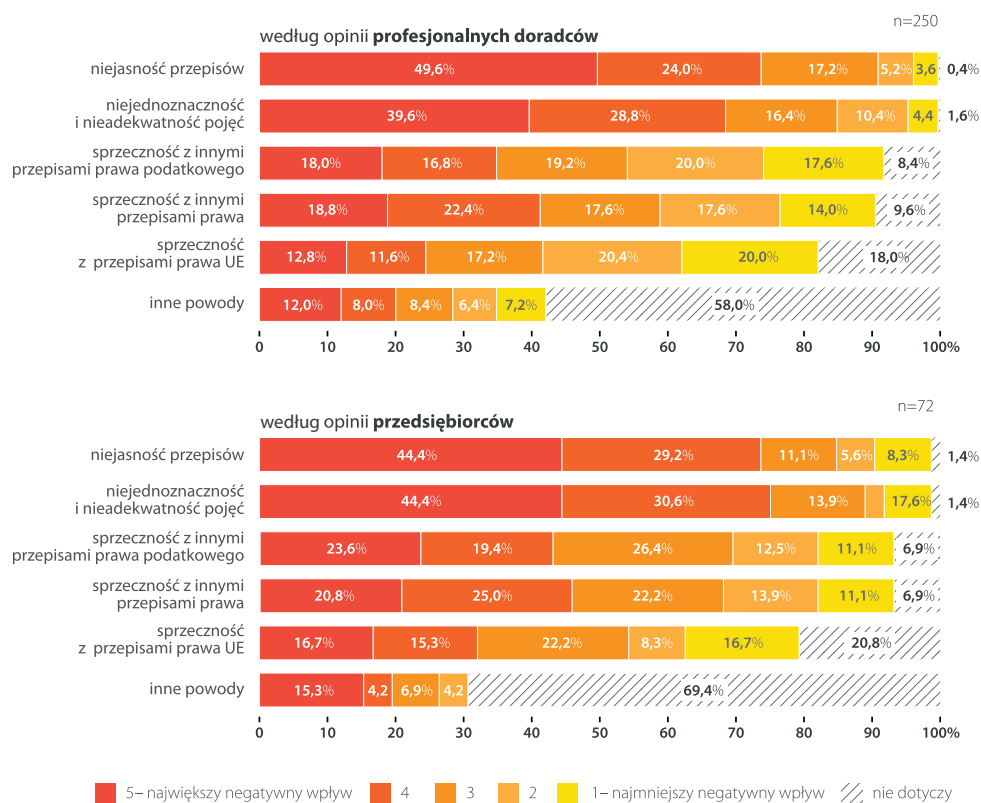
Źródło: opracowanie własne NIK.

Zdaniem respondentów, najwyższy negatywny wpływ na jakość przepisów ma ich niejasność, szczególnie ze względu na wielokrotne kaskadowe odesłanie pomiędzy przepisami, stosowanie nieostrych pojęć i brak legalnych definicji oraz niejednoznaczność i nieadekwatność pojęć. W mniejszym stopniu, jako powód niskiej jakości przepisów ustawy CIT, respondenci wskazywali na sprzeczności z innymi przepisami prawa, w tym prawa podatkowego czy też unijnego.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 3

Czynniki negatywnie wpływające na jakość przepisów ustawy CIT



Źródło: opracowanie własne NIK.

W opinii obu grup respondentów występują ponadto rozbieżności w interpretacjach indywidualnych (odpowiednio 86,8% i 83,6%), decyzjach organów podatkowych (odpowiednio 84,0% oraz 79,5%), orzecznictwie sądów (odpowiednio 72,4% oraz 76,7%), a także pomiędzy orzecznictwem sądów administracyjnych i organów podatkowych (89,6% oraz 83,6%).

Liczne nowelizacje ustawy Ministerstwo Finansów tłumaczyło zmianami otoczenia gospodarczego, powszechną globalizacją gospodarki, koniecznością implementacji prawa unijnego oraz rozwiązań wypracowanych przez OECD oraz powstawaniem nowych instrumentów gospodarczych. To wszystko, zdaniem MF, spowodowało konieczność bieżącego dostosowywania przepisów ustawy CIT do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego. W ocenie MF, przepisy podatkowe, w tym przepisy ustawy CIT, nie pełnią wyłącznie funkcji fiskalnej, lecz stanowią także instrument polityki gospodarczej i społecznej rządu, i chociaż wszystkie te zmiany nie są przychylnie postrzegane przez podatników (jako negatywnie wpływające na stabilność prawa podatkowego), to jednak w zdecydowanej większości są one konieczne.

Najwyższa Izba Kontroli nie neguje potrzeby dokonywania zmian w przepisach, w szczególności wynikających z konieczności dostosowania prawa do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych. Jak jednak wskazują wyniki obu ankiet, przy dokonywaniu zmian w przepisach podatkowych nie jest brany jednocześnie pod uwagę aspekt jednoznaczności pojęć czy też jednoznaczności przepisów konstruowanych poprzez kaskadowe odesłania.

Bardzo istotnym czynnikiem wspierającym proces analiz i zwalczania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej jest udział przedstawicieli MF w pracach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. OECD). Jednym z kluczowych obszarów działalności OECD jest obszar podatków, w tym unikania opodatkowania.

Pracownicy MF aktywnie brali udział w pracach OECD oraz grup roboczych UE w obszarze podatków

W ostatnich latach gospodarka staje się coraz bardziej zglobalizowana, coraz więcej podmiotów gospodarczych prowadzi działalność w skali międzynarodowej. Tymczasem polityka podatkowa pozostaje w gestii państw narodowych. Skutkuje to tym, że pomiędzy różnymi systemami podatkowymi powstają różnice (w przedmiocie i wysokości opodatkowania) powodujące, że opłacalne staje się przenoszenie dochodów pomiędzy krajami, aby zapłacić niższy podatek. Coraz częściej w tym celu stosuje się sztuczne konstrukcje ekonomiczne. Problem ten stawał się coraz bardziej widoczny po kryzysie ekonomicznym w 2008 roku. Do ujawnienia jego skali przyczyniły się kolejne publikacje Międzynarodowego Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych informujących o podmiotach inwestujących środki w tzw. rajach podatkowych. W związku z tym OECD przy współpracy państw Grupy G20 rozpoczęła działania mające na celu wypracowanie modelowych rozwiązań wewnętrznych i międzynarodowych w celu zwalczania zjawiska erozji bazy podatkowej, w tym celowego unikania opodatkowania. Prace (pod nazwą Projekt BEPS) rozpoczęły się w 2013 r., kiedy to zostały opublikowane opracowania „Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (*Rozwiązanie problemu erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków*)¹⁴ oraz „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (*Plan działań w sprawie erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków*)¹⁵. W Planie tym przedstawiono 15 obszarów problemowych, w których jest niezbędne podjęcie działań na poziomie poszczególnych państw. Następnie w każdym z tych 15 obszarów były kontynuowane prace nad modelowymi rozwiązaniami, rekomendacjami, a także niezbędnymi zmianami w Modelowej Konwencji OECD. W ramach obszaru 5. *Szkodliwe praktyki podatkowe* została utworzona grupa *Forum do Spraw Szkodliwych Praktyk Podatkowych* (ang. Forum on Harmful Tax Practices, zwana również FHTP), która dokonuje oceny systemów podatkowych poszczególnych krajów.

Przedstawiciele MF brali udział w pracach *Forum do Spraw Szkodliwych Praktyk Podatkowych*, a także w pracach innych grup OECD, w tym zajmujących się współtworzeniem oraz oceną wdrożeń standardu automatycznej informacji podatkowych czy też kwestiami dotyczącymi wymiany informacji o interpretacjach podatkowych oraz o uprzednich porozumieniach cenowych.

Pracownicy MF uczestniczyli także w pracach w sprawie *Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji bazy opodatkowania i przenoszenia zysku*, tzw. Konwencji MLI (ang. Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax

¹⁴ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page15

¹⁵ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1

Treaties). Potrzebę wprowadzenia Konwencji dostrzeżono podczas prac nad Projektem BEPS, gdyż wdrożenie wypracowanych rozwiązań wymagałoby między innymi renegotjowania każdej zawartej pomiędzy państwami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, co byłoby przedsięwzięciem trudnym i czasochłonnym, biorąc pod uwagę, że liczbę wszystkich takich umów na świecie szacuje się na kilka tysięcy. Wynegocjowana Konwencja MLI pozwala na automatyczną zmianę zapisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, o ile oba państwa – strony umowy są sygnatariuszami Konwencji oraz zgłoszą umowę do objęcia Konwencją (nie jest to obligatoryjne; przykładowo Polska nie zgłosiła do Konwencji umowy z Niemcami, zgłaszając jednocześnie 78 innych obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Polska ratyfikowała Konwencję jako piąte państwo na świecie.

Według stanu na koniec maja 2019 r., Konwencję podpisało 88 państw. Najważniejszym postanowieniem Konwencji, stanowiącym również minimalny standard stosowania, który każde państwo przystępujące do MLI jest zobowiązane przyjąć i stosować, jest tzw. klauzula PPT (ang. Principal purpose test; *test głównego celu*). Pozwala ona na nieuwzględnienie przez administrację skarbową korzyści podatkowych, w przypadku gdy uzyskanie tych korzyści było jednym z głównych celów utworzenia struktur/zawarcia transakcji. Ponadto w preambule każdej zmienianej umowy znajdzie się zapis potwierdzający, że intencją umawiających się państw jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, a nie stworzenie szans na uniknięcie opodatkowania.

Działania na forum UE

Niezależnie od tego na forum Unii Europejskiej są podejmowane działania w celu przeciwdziałania erozji bazy podatkowej. Przedstawiciele Ministerstwa brali udział w grupach roboczych UE zajmujących się tematyką podatków bezpośrednich.

W latach 2014–2018 (I połowa) Ministerstwo Finansów nie identyfikowało z własnej inicjatywy czynników mikro i makroekonomicznych oraz uwarunkowań międzynarodowych mających wpływ na stosowanie (lub możliwość stosowania) mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. Tym niemniej, czynniki takie były identyfikowane przez Komisję Europejską, co znajdowało wyraz w wydawanych dyrektywach UE i co stanowiło podstawę do podejmowania działań legislacyjnych w Polsce inicjowanych przez Ministra Finansów. Poczynając od 2011 r., wprowadzono ściślejszy nadzór gospodarczy i budżetowy oraz jego koordynację w ramach tzw. europejskiego semestru. Europejski semestr to coroczny sześciomiesięczny okres, w którym polityka budżetowa, makroekonomiczna i strukturalna państw członkowskich jest koordynowana, aby umożliwić państwom członkowskim uwzględnienie uwag Unii już na wczesnym etapie krajowej procedury budżetowej i w związku z innymi aspektami kształtowania polityki gospodarczej. W ramach tej procedury w maju każdego roku Komisja Europejska wydaje zalecenia dla poszczególnych krajów, a w lipcu zalecenia te są oficjalnie zatwierdzane przez Radę Europejską. Już w 2013 roku w Europejskim semestrze 2013 Komisja Europejska zwróciła uwagę na potrzebę podjęcia przez Polskę w latach 2013–2014 działań w celu poprawy przestrzegania przepisów podatkowych, w szczególności przez zwiększenie skuteczności administracji skarbowej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Przed 1 marca 2017 r. działania analityczne w zakresie identyfikowania ryzyka unikania opodatkowania zlecano głównie urzędowi kontroli skarbowej, tworząc centra kompetencyjne zajmujące się poszczególnymi branżami. Urzędy przedkładały półroczne raporty zawierające analizy poszczególnych branż. Ponadto w strukturach UKS w Warszawie utworzono centrum kompetencyjne zajmujące się problematyką cen transferowych.

Działalność analityczną zlecano głównie UKS (do czasu ich likwidacji), a w ograniczonym stopniu administracji skarbowej

W strukturach byłej administracji skarbowej działalność analityczną w zakresie związanym z niedozwoloną optymalizacją podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych zlecono Izbie Skarbowej w Łodzi, gdzie utworzono *Centrum kompetencyjne ds. centralnej standaryzacji zadań w zakresie cen transferowych* (dalej jako: *Centrum kompetencyjne w Łodzi*), do którego zadań należało między innymi prowadzenie analiz w celu identyfikacji i oceny ryzyk w obszarze cen transferowych na poziomie krajowym oraz opracowanie i wdrażanie kryteriów typowania podmiotów do działań w obszarze cen transferowych na poziomie krajowym.

Niezależnie od funkcjonowania powyższych struktur, od lipca 2016 r. Biura KIP/KIS miały obowiązek analizowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych pod kątem ewentualnego występowania przesłanek do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w celu wystąpienia do MF o opinię Szefa KAS (do lutego 2017 r. opinię wydawał Minister Finansów).

Począwszy od września 2017 r., Dyrektor KIS przekazywał do Ministerstwa Finansów zestawienia zidentyfikowanych ryzyk nadużycia prawa podatkowego, wskazywał również na potencjalne luki w prawie podatkowym, które mogą przyczynić się do niepożądanych zachowań podatników. Łącznie do grudnia 2018 r. Dyrektor KIS przesłał osiem pism, w których wskazano 44 ryzyka (w tym luki prawne) zakwalifikowane przez KIS jako dotyczące CIT. Z ustaleń kontroli wynika jednak, że Ministerstwo Finansów nie było w stanie szczegółowo wskazać, w jaki sposób wykorzystano informacje o stwierdzonych potencjalnych schematach optymalizacyjnych oraz potencjalnych lukach w prawie podatkowym, w tym które z ryzyk uznano za zdarzenia jednostkowe, niewymagające podjęcia działań.

Ministerstwo Finansów nie zlecało natomiast podmiotom zewnętrznym przeprowadzenia analiz i ekspertyz dotyczących polskiego systemu podatkowego w aspekcie ryzyka stosowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT oraz zidentyfikowania przepisów, co do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

Z dniem 1 marca 2017 r. rozpoczęła się reforma administracji skarbowej i celnej. Utworzono Krajową Administrację Skarbową, likwidacji uległy m.in. Urzędy Kontroli Skarbowej, a ich pracownicy stali się pracownikami KAS. W związku z tym likwidacji uległy również centra kompetencyjne w strukturach UKS.

Zlikwidowano centra kompetencyjne

Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie zapewnił w ramach sprawowanego nadzoru, by w procesie tworzenia KAS i przedstawiania propozycji pracy lub służby dotychczasowym pracownikom centrów kompetencyjnych, w zakresie poszczególnych branż działających w ramach likwidowanych UKS, otrzymali oni propozycje pracy lub służby na stanowiskach

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

umożliwiających wykorzystanie zgromadzonej wiedzy. W efekcie udało się odtworzyć tylko nieliczne, z działających przed 2017 r., centra kompetencyjne. Nie utworzono także nowych wyspecjalizowanych centrów czy jednostek zajmujących się poszczególnymi branżami. Stan ten Najwyższa Izba Kontroli, uwzględniając kryterium rzetelności, uznała za nieprawidłowy.

Przed lipcem 2016 r. nie istniały procedury przekazywania informacji o schematach agresywnej optymalizacji

Zauważyć należy, że do 14 lipca 2016 r. nie istniały sformalizowane procedury przekazywania przez jednostki podległe do MF informacji o stwierdzonych lub potencjalnych mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej. Dopiero wejście w życie przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stworzyło mechanizm przekazywania do MF informacji o potencjalnych przypadkach nadużyć prawa podatkowego, przynajmniej w zakresie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Procedury te dotyczą jednak wyłącznie KIS, nie obejmują Izby Administracji Skarbowej.

W styczniu 2017 r. Ministerstwo po raz pierwszy wystąpiło do Biura Krajowej Informacji Podatkowej o podanie wykazu zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w CIT. Poszczególne biura Krajowej Informacji Podatkowej zidentyfikowały od dwóch do piętnastu takich mechanizmów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych. Informacje te zostały wykorzystane przy opracowywaniu zmian legislacyjnych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. oraz do opracowania dwóch ostrzeżeń przed optymalizacją, opublikowanych na stronie MF.

Pomimo braku formalnych procedur, jednostki podległe MF (poza KIP/KIS) w latach 2014–2018 (I połowa) sporadycznie informowały o stwierdzonych lub potencjalnych mechanizmach agresywnej optymalizacji. Niemniej, informacje takie były kierowane do Ministerstwa Finansów również w okresach wcześniejszych, w szczególności pismem z 2013 r., w którym Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego wskazał na zagrożenia wynikające z możliwości wykorzystania Podatkowych Grup Kapitałowych (dalej: PGK) w celu unikania opodatkowania.

MF ze zwłoką podjęło działania legislacyjne przeciw wykorzystaniu PGK do agresywnej optymalizacji podatkowej

Po otrzymaniu wyżej wymienionego pisma Ministerstwo Finansów wprowadziło przeanalizowało informacje w nim zawarte, stwierdzając, że co prawda opisane działanie miało cechy agresywnej optymalizacji podatkowej (szereg transakcji pozbawionych treści ekonomicznej, z których każda oddzielnie była jednak legalna), jednak zastosowanie mechanizmu było przypadkiem jednostkowym. W związku z tym Ministerstwo nie podjęło działań w tej kwestii. Działania legislacyjne zmierzające do wyeliminowania możliwości stosowania schematów agresywnej optymalizacji podatkowej, wykorzystującej PGK, Ministerstwo podjęło dopiero w 2017 r., gdy problem wykorzystania Podatkowych Grup Kapitałowych w celu unikania opodatkowania stał się powszechny.

Wyniki działalności analitycznej

Ministerstwo Finansów w wyniku prowadzonej działalności analitycznej dostrzeżało potrzebę zmian przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mających na celu eliminowanie możliwości stosowania schematów optymalizacyjnych oraz przygotowywało propozycje zmian legislacyjnych. Większość propozycji zmian została uwzględniona w kolejnych nowelizacjach ustawy CIT, Ordynacji podatkowej i innych ustaw.

Ministerstwo Finansów nie dostrzegło natomiast potrzeby zmian przepisów w celu poprawy ich jakości, rozumianych jako eliminacja nieefektywnych, skomplikowanych i nieprzejrzystych konstrukcji, zapisów nieprecyzyjnych i rodzących wątpliwości interpretacyjne.

5.1.2. Krajowa Informacja Skarbowa

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. Biura KIP oraz KIS na polecenie Ministerstwa Finansów przekazywały informacje dotyczące:

- oszacowania liczby spraw, jakie mogą być corocznie przedmiotem zapytania w zakresie wniosków, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że dotyczą schematów agresywnej optymalizacji podatkowej – w związku z procedowanym projektem wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (kwiecień 2016 r.); Dyrektorzy izb skarbowych oszacowali tę liczbę ogółem na około 3700 wniosków, w tym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych na około 1400 wniosków;
- zidentyfikowanych na podstawie indywidualnych interpretacji podatkowych wydanych w latach 2011–2016 schematów optymalizacji podatkowej wraz z krótkim ich opisem (styczeń 2017 r.);
- wydanych w latach 2010–2016 interpretacji indywidualnych dotyczących Podatkowych Grup Kapitałowych (marzec 2017 r.); w sprawie tej było 475 wniosków i wydano 739 interpretacji indywidualnych;
- katalogu tematów z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych dotyczących podatkowych grup kapitałowych ze wskazaniem liczby interpretacji oraz wypracowanym podejściem do problemów i wskazanymi orzeczeniami sądów, jeśli takie były (marzec 2017); Dyrektor KIS przekazał 20 akt spraw dotyczących interpretacji indywidualnych, a także wykaz 89 tematów problemów podatkowych w powiązaniu z orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego;
- wygaszania interpretacji indywidualnych niezgodnych z interpretacjami ogólnymi Ministra Finansów, między innymi w sprawach wniesienia wkładu pieniężnego do spółki lub spółdzielni oraz obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez zakład zagraniczny (kwiecień 2018 r.); Dyrektor KIS poinformował Ministerstwo Finansów, że w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie wydano interpretacji indywidualnych niezgodnych z interpretacją ogólną dotyczącą określenia, czy wniesienie wkładu pieniężnego do spółki lub spółdzielni powoduje powstanie przychodu po stronie podmiotu wnoszącego, oraz że wydano pięć interpretacji niezgodnych z interpretacją ogólną w sprawie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez zakład zagraniczny (wszystkie interpretacje zostały wygaszone), a w związku z interpretacją ogólną w sprawie aktualizacji dokumentacji podatkowej – że trwają prace analityczne z uwagi na złożoność opisów stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) we wnioskach;
- spraw sądowych mogących mieć istotne znaczenie dla sposobu interpretowania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (maj 2018 r.).

KIS w ramach współpracy z Szefem KAS/Ministerstwem Finansów przekazywała we wskazanych terminach i zakresach dane i informacje na zlecenie MF

Ponadto w latach 2017–2018 Dyrektor KIS, w odpowiedzi na pisma Ministerstwa Finansów, przekazywał akta wydanych interpretacji podatkowych, w których uznano, że istnieje potrzeba weryfikacji ich prawidłowości celem ewentualnej zmiany przez Szefa KAS, w przypadku stwierdzenia ich niezgodności z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE).

Ministerstwo Finansów nie zlecało KIS innych zadań analitycznych i prognostycznych odnoszących się do kwestii agresywnej optymalizacji podatkowej czy stosowania zasady *in dubio pro tributario*.

Dyrektor KIS poinformował o zjawisku rozproszenia źródeł informacji podatkowej i celnej

W listopadzie 2017 r. Dyrektor KIS poinformował Ministerstwo Finansów (Departament Poboru Podatków), że pracownicy KIS obserwują niepokojące zjawisko rozproszenia źródeł informacji, za pośrednictwem których jest udostępniana informacja podatkowa i celna. Źródła te funkcjonują niezależnie od siebie, brak jest koordynacji działań pomiędzy jednostkami odpowiedzialnymi za ich „obsługę”, w szczególności zaś procedur zabezpieczających aktualność i jednolitość materiałów informacyjnych. Tak rozproszone, zdaniem Dyrektora KIS, źródła informacji znacznie utrudniają prezentowanie przez organy Krajowej Administracji Skarbowej jednolitego, spójnego stanowiska, w szczególności w obszarze prowadzenia działań informacyjnych kierowanych do zainteresowanych podmiotów. Z konkluzji wystąpienia Dyrektora KIS wynikało, że zwraca się on z prośbą o rozważenie możliwości rozpoczęcia prac nad zbudowaniem spójnego i kompleksowego systemu obiegu i udostępniania informacji na temat podatków i cła, który obejmowałby wszystkie jednostki KAS.

Identyfikowano obszary zagrożeń, a zestawienia ryzyk przekazywano do MF

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej nałożyła na Dyrektora KIS obowiązek identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. W związku z tym we wrześniu 2017 r. opracowano dokument *Identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Krajowa Informacja Skarbowa*.

Do Ministerstwa Finansów przekazywano zestawienia ryzyk. Częstotliwość ich sporządzania była uzależniona od ich identyfikacji. Pierwsze zestawienie opracowano za wrzesień 2017 r. W kolejnych miesiącach od października 2017 r. do kwietnia 2018 r. zestawienia ze zidentyfikowanymi ryzykami przekazywano co miesiąc, a za okres od maja do czerwca 2018 r. sporządzono jedno zestawienie. Informacji zwrotnych z MF, w związku z przekazywanymi ryzykami, Dyrektor KIS nie otrzymał.

Do ryzyk z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych zaliczono przykładowo: ryzyko niewykazania do opodatkowania całości osiąganych przychodów poprzez nieewidencjonowanie całości lub części przychodów, zwolnienie podmiotowe zagranicznych instytucji wspólnego inwestowania, przenoszenie własności składników majątkowych jako ekwiwalent świadczeń pieniężnych należnych z tytułu np. dywidend, likwidacji, umarzenia udziałów/akcji, niepobranie podatku u źródła w przypadku nierezydentów fizycznie świadczących usługi poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej czy wniesienie aportem przedsiębiorstwa spółki kapitałowej, które obejmować będzie niepodzielone zyski do innej spółki kapitałowej, a następnie

przekształcenie tej spółki w spółkę osobową. Wskazywano także na potencjalne luki w prawie podatkowym, które mogą przyczyniać się do niepożądanych zachowań podatników. Dotyczyło to w szczególności: różnych sposobów przenoszenia kosztów ubezpieczenia samochodów osobowych przez leasingodawcę na leasigobiorcę, ustalania podstawy opodatkowania przez spółkę zarządzającą wieloma odrębnymi masami majątkowymi, podatkowych skutków zwrotu części wkładu wniesionego do spółki komandytowej, opodatkowania transakcji związanych z walutami wirtualnymi, transferu środków ze spółek operacyjnych do pożyczkodawcy czy momentu ujęcia w księgach rachunkowych tzw. korekty dochodowości.

Dyrektor KIS, w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., zidentyfikował 30 potencjalnych mechanizmów optymalizacji podatkowej (w 2017 r. – 26, a w 2018 r. – 4), przy czym 10 z tych mechanizmów rozpoznano wcześniej w Biurach KIP. Dyrektorzy izb skarbowych zdiagnozowali w strukturach, w których funkcjonowały Biura KIP, 20 takich mechanizmów.

Identyfikowano mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej

Najczęściej powtarzającymi się mechanizmami występującymi we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej, co do których istniało uzasadnione przypuszczenie, że może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa, były programy motywacyjne – 38 wniosków, restrukturyzacje działalności – 36 wniosków i aporty – 17 wniosków.

Mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej były identyfikowane głównie na podstawie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w jednym tylko przypadku podstawą była rozmowa telefoniczna. Analizując wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, wykorzystywano dostępne informacje, w tym 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, na podstawie informacji w Krajowym Rejestrze Sądowym.

5.1.3. Izby skarbowe/Izby administracji skarbowej

Od 2007 r. do 28 lutego 2017 r. w imieniu Ministra Finansów interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego w zakresie CIT wydawali Dyrektorzy czterech Izb Skarbowych:

- w Katowicach – zadanie realizowane przez Biuro KIP w Bielsku-Białej, od 1 stycznia 2015 r. również Biuro KIP w Będzinie;
- w Bydgoszczy – Biuro KIP w Toruniu;
- w Poznaniu – Biuro KIP w Lesznie;
- w Warszawie – Biuro KIP w Płocku.

Działalność analityczna IS/IAS opierała się o Biura KIP, lecz żadna z kontrolowanych Izb nie opracowała wewnętrznych procedur w tym zakresie

W okresie objętym kontrolą, to jest od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. działalność analityczna kontrolowanych IAS w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji w CIT opierała się na działalności Biur KIP. Izby nie prowadziły jednak kompleksowych analiz w tym zakresie.

Żadna z Izb nie opracowała wewnętrznych procedur prowadzenia analiz składanych przez podatników wniosków i wydawanych interpretacji indywidualnych pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

podatkowej, przepisów ustawy CIT – złożonych, niespójnych i niejasnych, a także tych, do których może mieć zastosowanie *zasada in dubio pro tribu-tario*. Do 14 lipca 2016 r., to jest do dnia wejścia w życie przepisów o stosowaniu klauzuli generalnej, nie istniały także sformalizowane procedury przekazywania informacji o zidentyfikowanych przez Izby Skarbowe mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej, dostrzeżonych we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wymiana informacji między biurami KIP była ograniczona i niepełna

Do sierpnia 2016 r. każde Biuro KIP wykorzystywało odrębną bazę danych o złożonych wnioskach oraz wydanych interpretacjach indywidualnych. Co do zasady, każdy pracownik miał wgląd w przydzielone sobie sprawy, bez prawa dostępu do wniosków czy rozstrzygnięć w innych sprawach, co utrudniało kojarzenie wniosków złożonych przed jeden podmiot czy podmioty powiązane.

Od września 2016 r. wszystkie Biura KIP użytkowały ten sam system kancelaryjny stanowiący również bazę danych o wnioskach i interpretacjach indywidualnych, jednak system ten również nie umożliwiał wglądu w sprawy prowadzone w innych biurach.

Informacje pomiędzy biurami były przekazywane pismami, e-mailami oraz telefonicznie, a także podczas kwartalnych spotkań konsultacyjnych organizowanych w MF.

Przy wydawaniu interpretacji indywidualnych pracownicy biur KIP korzystali z aplikacji „Poradnik pytań i odpowiedzi”, stanowiącej bazę informacji pomocnych przy rozstrzyganiu konkretnych zagadnień. „Poradnik” zawierał między innymi protokoły ze spotkań konsultacyjnych w MF oraz „karty merytoryczne” będące zbiorem stanowisk w odniesieniu do danego zagadnienia podatkowego. Do analizy wydanych wcześniej interpretacji indywidualnych wykorzystywano bazę „System Informacji Podatkowej”.

Stwierdzono mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej

Na podstawie analizy wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej kontrolowane izby w okresie do 28 lutego 2017 r. stwierdziły łącznie 45 mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Najwięcej takich mechanizmów zidentyfikowała IS, a następnie IAS w Warszawie (łącznie 17), najmniej natomiast IS/IAS w Katowicach – siedem. W Bydgoszczy zidentyfikowano dziewięć mechanizmów, a w Poznaniu 12. Dodatkowo w Poznaniu zidentyfikowano dalszych siedem schematów na podstawie analiz dokumentacji podatkowej w wyniku prowadzonych kontroli oraz transgranicznej wymiany informacji o interpretacjach indywidualnych. Mechanizmy te nie były na bieżąco raportowane do MF, informacje o zidentyfikowanych mechanizmach zostały przekazane w styczniu 2017 r. w odpowiedzi na zapytanie ze strony Ministerstwa, natomiast od lipca 2016 r. podejrzenia stosownych mechanizmów były sygnalizowane do MF pośrednio, poprzez skierowanie wniosku o wydanie opinii przez Ministra Finansów (następnie Szefa KAS), czy występuje uzasadnione przypuszczenie, że opisywane we wnioskach stany faktyczne lub zdarzenia przyszłe mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Kontrolowane Izby stwierdziły łącznie 10 przypadków, w których przepisy ustawy CIT uznano za złożone, niespójne, niejasne, zawile i które mogły utrudniać stosowanie przepisów tej ustawy. Izba w Poznaniu zidentyfikowała pięć takich przepisów, a Izba w Warszawie trzy. W pozostałych kontrolowanych Izbach takich przypadków nie stwierdzono.

Natomiast przypadki niejedności stosowania przepisów ustawy CIT zidentyfikowano jedynie w Warszawie, w pięciu sprawach. Kwestie te zostały zgłoszone w trakcie konsultacji w MF, a rozstrzygnięcia Ministerstwa były podstawą zmiany lub uchylecia interpretacji, natomiast w jednej sprawie Minister Finansów wydał interpretację ogólną.

W wyniku działalności analitycznej żadna z kontrolowanych Izb nie zidentyfikowała przepisów ustawy CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*.

5.1.4. Urzędy skarbowe

W kontrolowanych urzędach skarbowych nie prowadzono działań analitycznych nakierowanych na identyfikację mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Tym niemniej, w każdym z kontrolowanych urzędów prowadzono systematyczne analizy danych wynikających ze składanych deklaracji podatkowych, zgodnie z wytycznymi wynikającymi z *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym*, opracowanej przez MF w 2014 r. W ramach tych analiz identyfikowano podmioty, których wyniki wskazywały na anomalie, na przykład niskie dochody lub niska rentowność na tle branży, wykazywanie strat w kolejnych latach, wysokie zadłużenie, wzrost wartości usług obcych itp. Zjawiska takie mogły świadczyć o podejmowanych próbach obniżenia obciążeń podatkowych, w tym zastosowaniu mechanizmów agresywnej optymalizacji, tak więc prowadzone analizy były nakierowane bardziej na wykrywanie efektów stosowania mechanizmów optymalizacyjnych niż na identyfikację tych mechanizmów.

W Pierwszym Wielkopolskim US oraz w Kujawsko-Pomorskim US koncentrowano się jednak głównie na obszarze podatku od towarów i usług, gdzie – w ocenie tamtejszych Naczelników – zidentyfikowano najwyższe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. *Krajowe Plany Działań* na lata 2014 i 2015 nakazywały koncentrowanie się na obszarze podatku VAT, natomiast *Krajowy Plan Działań na 2016 r.* wskazywał, że wyspecjalizowane urzędy skarbowe powinny zwrócić uwagę również na obszar podatku dochodowego od osób prawnych.

W Pierwszym Wielkopolskim US, Kujawsko-Pomorskim US oraz Pierwszym Śląskim US nie zidentyfikowano żadnych mechanizmów agresywnej optymalizacji, natomiast w Drugim Mazowieckim US zidentyfikowano jeden taki mechanizm, z wykorzystaniem Podatkowej Grupy Kapitałowej. Informacja o zidentyfikowanym mechanizmie została przekazana do MF.

Wszystkie kontrolowane Urzędy otrzymały pisma z Ministerstwa oraz z Centrum Kompetencyjnego w Łodzi, w których przekazano informacje o wytypowanych podmiotach, wobec których w Urzędach dokonywano pogłębionej analizy i poddawano kontroli. Ponadto Urzędy otrzymały *Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych* i wytyczne z MF.

Zidentyfikowano przepisy utrudniające stosowanie ustawy oraz niejedność stosowania przepisów ustawy

Nie zidentyfikowano przepisów ustawy CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*

Nie identyfikowano mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej

Urzędy otrzymywały wytyczne od jednostek nadrzędnych

Wszystkie Urzędy wykorzystywały otrzymane dane i wytyczne w bieżącej działalności analitycznej. W trzech urzędach (Mazowieckim US, Pierwszym Wielkopolskim US i Kujawsko-Pomorskim US) obowiązywały dodatkowo wewnętrzne procedury. W Kujawsko-Pomorskim US i Pierwszym Wielkopolskim US obowiązywały procedury przyjęte przez Naczelników tych Urzędów, natomiast w Mazowieckim US *Procedura prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi* wprowadzona zarządzeniami Dyrektora Izby Skarbowej, a później Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Ograniczenia
w prowadzeniu analiz
– rozproszone dane

Naczelnicy kontrolowanych urzędów podkreślali, że dane do prowadzenia analiz są rozproszone w różnych systemach informatycznych, co utrudnia skuteczną analizę. Utrudnieniem był także fakt, że sprawozdania finansowe w kontrolowanym okresie były składane do urzędów skarbowych w wersji papierowej. W Pierwszym Śląskim US podjęto w 2015 r. próbę typowania podmiotów do kontroli w oparciu o *Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych*. Okazało się, że w praktyce przy typowaniu podmiotów do kontroli można zastosować jedynie część opisanych tam rozwiązań, gdyż analiza bilansów i rachunków zysków i strat oraz powiązań kapitałowych dla około 670 podmiotów, które powinny podlegać takiej analizie zgodnie z *Ramową instrukcją*, okazała się niemożliwa. Wobec braku danych w formie elektronicznej nie było możliwe dokonanie analizy finansowej wszystkich sprawozdań. Urząd nie posiadał także dostępu do baz danych zawierających sprawozdania finansowe podmiotów polskich i zagranicznych. Z ustaleń kontroli wynika, że inne urzędy skarbowe, w tym Pierwszy Wielkopolski US, posiadały dostęp do takiej bazy.

W ocenie Naczelnika Pierwszego Śląskiego US organizowano również zbyt mało szkoleń dla analityków.

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

Przeprowadzenie analiz, niezależnie od ich złożoności i zakresu, jest tylko pierwszym etapem działań mających na celu wyeliminowanie niepożądanego zjawiska w sferze podatków. Kolejne etapy działań powinny pozwolić na opracowanie spójnego programu działań, jego wdrożenie i realizację oraz ocenę. Oczywiście zmieniające się otoczenie prawne i gospodarcze wymusza prowadzenie tych procesów równoległe i bieżące korygowanie działań pod wpływem wniosków z analiz.

Wyniki kontroli wskazują, że Minister Finansów, Dyrektor KIS oraz pozostałe organy podatkowe prowadzili działania przeciw agresywnej optymalizacji podatkowej, lecz na przestrzeni kontrolowanych lat zakres tych działań był zróżnicowany, a zwiększona aktywność nastąpiła dopiero w 2016 r. Działania te polegały głównie na inicjatywach legislacyjnych uszczelniających system podatku CIT, natomiast w ramach kontroli podatkowych w niewystarczającym zakresie wykorzystywano pozaklauzulowe instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej.

Z uwagi na brak oszacowania luki podatkowej oraz brak metodologii jej liczenia nie jest możliwa jednoznaczna ocena, czy podejmowane działania były adekwatne do przyczyn powstania luki i jej wielkości oraz czy były skuteczne i jaki miały wpływ na wzrost łącznych dochodów z tytułu CIT.

5.2.1. Ministerstwo Finansów

Minister Finansów nie opracował dokumentu, którego zasadniczym przedmiotem było zagadnienie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Opracowywane przez MF dokumenty odnosiły się do przeciwdziałania erozji bazy podatkowej, obejmując działania przeciwdziałające zarówno agresywnej optymalizacji, jak i działalności sprzecznej z prawem. Jednak nawet tak sformułowany problem zwalczania erozji bazy podatkowej, był ujęty w różnych dokumentach. Plany przeciwdziałania erozji bazy podatkowej są zamieszczane corocznie w wieloletnich planach finansowych państwa, zawierających aktualizacje programu konwergencji. W dokumentach tych jest zawarty również opis działań podjętych w poprzednich okresach. Większość działań planowanych na lata 2014–2017 w zakresie przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, zgodnie z informacjami zawartymi w wieloletnich planach finansowych, została zrealizowana. Niezrealizowany został postulat opodatkowania spółek komandytowych (Wieloletni Plan Finansowy na lata 2013–2016). Nie w pełni osiągnięty został zamiar doprecyzowania obecnie funkcjonujących regulacji, co miało wyeliminować wątpliwości interpretacyjne mogące skutkować unikaniem opodatkowania niektórych dochodów (*Program konwergencji* – aktualizacja 2016 r.). Wprawdzie w *Programie konwergencji* – aktualizacja 2017 r. poinformowano o wprowadzeniu zmian w przepisach prawa podatkowego, które miały wyeliminować wątpliwości interpretacyjne, jednak – jak wskazują wyniki ankiet przeprowadzonych przez Biura Analiz Sejmowych oraz przez NIK – w ocenie podatników przepisy podatkowe, w tym ustawy CIT, ciągle są postrzegane jako rodzące wątpliwości interpretacyjne.

Przez pewien czas rolę polityki przeciwdziałania erozji bazy podatkowej pełniły dokumenty *Strategia zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje* oraz *Informacja dla Pana Janusza Cichonia, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na temat poprawy efektywności poboru podatków*. Zostały one sporządzone w 2014 r. jako realizacja rekomendacji Komisji Europejskiej zawartej w Europejskim semestrze 2013. W obu dokumentach przedstawiano działania w trakcie realizacji na moment sporządzenia, zawierały one także rekomendacje przyszłych działań, w tym podjęcie współpracy z innymi resortami. Większość z tych rekomendacji została zrealizowana. Nie zrealizowano rekomendacji powołania wyspecjalizowanych zespołów operacyjnych. Powołano wprawdzie *Zespół ds. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, jednak niestety nie działał on. Nie prowadzono także monitoringu wdrażania przyjętych rekomendacji. Nie stwierdzono również w sposób formalny, że dokumenty te przestają obowiązywać, tymczasem departament MF właściwy merytorycznie w sprawach przeciwdziałania agresywnej optymalizacji (Departament Kluczowych Podmiotów) nie miał wiedzy o istnieniu obu tych dokumentów.

Nie opracowano jednolitej dokumentacji opisującej w sposób kompleksowy politykę przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Podejmowano działania przeciwdziałające wykorzystaniu mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, lecz nie stanowiły one odpowiedzi na wszystkie mechanizmy zidentyfikowane przez MF

Ministerstwo Finansów w wyniku prowadzonych analiz zidentyfikowało do 30 czerwca 2018 r. łącznie 81 mechanizmów unikania opodatkowania w zakresie CIT. W związku z 13 mechanizmami MF zaproponowało nowelizacje przepisów CIT. Pięć mechanizmów opisano w ostrzeżeniach przed agresywną optymalizacją podatkową. Jeden zidentyfikowany mechanizm był związany z wykorzystaniem braku klauzuli nieruchomościowej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Cypru, w wyniku czego w grudniu 2017 r. podjęto negocjacje z Cyprem, w których Polska zaproponowała wprowadzenie klauzuli. Kolejnych 11 mechanizmów wykorzystano w ramach typowania podmiotu lub podmiotów stosujących te mechanizmy do kontroli. Czternaście mechanizmów zostało uznanych za wchodzące w zakres klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. W odniesieniu do 37 mechanizmów zidentyfikowanych przez departament MF właściwy merytorycznie w sprawach przeciwdziałania agresywnemu opodatkowaniu nie określono podjętych działań, przy czym z ustaleń kontroli wynika, że informacje o 23 mechanizmach nie zostały przekazane do innych departamentów, tym samym nie mogły one podjąć działań zgodnie ze swoją właściwością. Informacja o pozostałych 14 mechanizmach została przekazana do innych departamentów, jednak tylko w odniesieniu do jednego z nich wskazano na podjęcie jakichkolwiek działań (w powiązaniu z innym stwierdzonym mechanizmem).

Wprowadzono zmiany uszczelniające ustawę CIT

Ministerstwo Finansów występowało z inicjatywami legislacyjnymi, w wyniku których w latach 2014–2018 wielokrotnie nowelizowano ustawę o podatku CIT, wprowadzając zmiany uszczelniające, mające głównie na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Zmiany w ustawie CIT obowiązujące w okresie od stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. (wprowadzone w latach 2013–2017), których motywem było przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, dotyczyły głównie: 1) objęcia ustawą CIT spółek komandytowo-akcyjnych, 2) opodatkowania dochodów z zagranicznych spółek kontrolowanych, 3) opodatkowania dochodu przeliczanego na podmiot powiązany i obowiązku sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych, 4) ograniczania potrącalności w ramach kosztów uzyskania przychodów odsetek (*interest limitation rule*, poprzednio *thin capitalisation*), 5) „przychodowego” podatku od nieruchomości komercyjnych, 6) ograniczeń w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów określonych usług niematerialnych i praw majątkowych, 7) zmiany przepisów o podatkowej grupie kapitałowej, 8) regulacji dotyczących kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych.

Kluczowe znaczenie w tej materii miały zmiany określone w ustawie z dnia 27 października 2017 r. uszczelniające system poprzez implementację dyrektywy ATAD. Najistotniejsze rozwiązania w tym zakresie dotyczyły ograniczenia zjawisk optymalizacyjnych polegających na:

- 1) kreowaniu strat na operacjach finansowych celem ich skompensowania z dochodem ogólnym (z działalności operacyjnej) – występowanie zjawiska ograniczono poprzez wprowadzenie przepisów polegających na wydzieleniu źródła przychodów „zysków kapitałowych”,

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- 2) nadmiernym finansowaniu podatnika długiem przez powiązane podmioty zagraniczne – występowanie zjawiska ograniczono poprzez modyfikację przepisów limitujących zaliczanie odsetek do kosztów uzyskania przychodów,
- 3) tworzeniu spółek zależnych w państwach stosujących preferencyjne zasady opodatkowania (w tym w tzw. rajach podatkowych) – występowanie zjawiska ograniczono poprzez modyfikację przepisów dotyczących kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC),
- 4) fikcyjnych usługach niematerialnych i prawnych prowadzących do przeszacowania wartości aktywów (między innymi znaków towarowych) – występowanie zjawiska ograniczono poprzez wprowadzenie mechanizmów ograniczających wysokości kosztów usług niematerialnych,
- 5) wykorzystaniu Podatkowych Grup Kapitałowych (dalej również: *PGK*) do przeprowadzania jednej transakcji (np. sprzedaży udziałów) – występowanie zjawiska ograniczono poprzez wprowadzenie przepisów określających skutki naruszenia warunków funkcjonowania *PGK* w trakcie jej trwania (z mocą wsteczną).

W ocenie NIK większość wprowadzonych w latach 2014–2018 (I połowa) zmian legislacyjnych w ustawie CIT miała na celu eliminację zidentyfikowanych schematów optymalizacyjnych. Niektóre tylko zmiany miały charakter ściśle fiskalny, zmierzający do zapewnienia wzrostu dochodów poprzez wyłączenie niektórych kosztów z katalogu kosztów uzyskania przychodów czy też opodatkowania nowych źródeł przychodów.

W okresie od 1 stycznia 2014 do 30 czerwca 2018 r. w działania związane z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej zaangażowanych było zawsze kilka komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Współpraca i koordynacja działań pomiędzy departamentami MF polegała w większości przypadków na przekazywaniu informacji na wniosek zainteresowanego departamentu, przekazywaniu opinii Szefa KAS w sprawie odmowy wydania interpretacji indywidualnych oraz wyjaśnień udzielonych przez departamenty merytoryczne na zapytania z KIP/KIS, rzadziej na przekazywaniu z własnej inicjatywy informacji do innych departamentów oraz na spotkaniach i naradach, w których uczestniczyli pracownicy z różnych departamentów. Współpraca w szerszym zakresie dotyczyła nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi, natomiast nie było innego stałego mechanizmu przekazywania informacji, wymiany doświadczeń, przekazywania wniosków z przeprowadzonych kontroli itp.

W szczególności Ministerstwo nie opracowało procedur, które obejmowałyby określenie schematu postępowania i obiegu dokumentów w zakresie identyfikacji mechanizmów optymalizacyjnych oraz działań mających na celu ograniczenie skutków stosowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w CIT. Zasady współpracy między departamentami zostały określone wprawdzie w regulaminach organizacyjnych, jednak w dokumentach tych zawarto jedynie ogólne zapisy, nie precyzując zasad współpracy, w tym obiegu informacji w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. W efekcie departamenty merytoryczne nie

Brak koordynacji działań w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz brak przepływu informacji

posiadały pełnej wiedzy o mechanizmach optymalizacyjnych zidentyfikowanych przez inne jednostki organizacyjne MF, co z jednej strony skutkowało wielokrotnym prowadzeniem analiz w celu identyfikacji tych samych mechanizmów, z drugiej zaś strony departamenty, nie mając pełnej wiedzy, nie mogły podejmować działań w zakresie swoich właściwości w celu przeciwdziałania stosowaniu tych mechanizmów.

Ważnym źródłem wiedzy o mechanizmach agresywnej optymalizacji mogłyby być opinie Szefa KAS w sprawie odmowy wydania interpretacji indywidualnej, jednak do grudnia 2017 r. właściwy departament MF nie przekazywał tych opinii innym departamentom. Dopiero niespełna półtora roku po wprowadzeniu mechanizmu opiniowania przez Szefa KAS wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych departament ten zobligowano do udostępniania opinii Szefa KAS do wiadomości dwóch innych departamentów. Jednak kiedy już opinie Szefa KAS zaczęły być udostępniane, do lipca 2018 r. inne departamenty nie analizowały tych opinii. W jednym z dwóch departamentów, do których przekazywano opinie Szefa KAS, były one ewidencjonowane w jednoosobowym wydziale, jednak bez ich dalszego przetworzenia. Natomiast od lipca 2018 r., w związku z zatrudnieniem drugiej osoby w tym wydziale, zgromadzony zasób dokumentów zaczął być – z zastrzeżeniem, iż tylko w czasie wolnym od innych, a priorytetowych zadań – przetwarzany w ten sposób, że nowa osoba wstępnie analizowała te opinie i na zasadzie ograniczonej selekcji przenosiła je do tabeli. Do końca października 2018 r. w tej formie zostało przetworzonych około 30 spośród około 180 opinii.

Nie ewidencjonowano wydawanych opinii Szefa KAS pod kątem potencjalnych mechanizmów optymalizacyjnych. Na podstawie ponad 180 opinii, w większości wskazujących na zasadność odmowy wydania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, stwierdzono 37 potencjalnych mechanizmów optymalizacyjnych w CIT. Na podstawie przedłożonych danych nie można jednak uzyskać wyczerpującej informacji na bazie, których opinii i w jakim zakresie zidentyfikowano poszczególne potencjalne mechanizmy.

W ocenie NIK wyżej opisany proces przekazywania i analizowania informacji o zidentyfikowanych schematach agresywnej optymalizacji podatkowej nie gwarantuje pełnej ich identyfikacji i analizy ani też stworzenia pełnego katalogu stwierdzonych schematów wraz z ich wariantami. Tym samym MF nie miało narzędzi do podjęcia działań w celu przeciwdziałania stosowanym przez podatników metodom niedozwolonej optymalizacji. Skutkiem tego również departamenty poświęcały zasoby na identyfikowanie tych samych mechanizmów agresywnej optymalizacji, co było działaniem nieefektywnym.

Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (dalej: Konsorcjum Dziennikarzy) opublikowało dokumenty dotyczące spółek założonych w szeroko pojętych „rajach podatkowych”:

Sposób wykorzystania materiałów tzw. *Panama Papers* i *Paradise Papers* był bardzo ograniczony

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- Offshore Leaks w roku 2013,
- Panama Papers w roku 2016,
- Bahama Leaks w roku 2016,
- Paradise Papers w roku 2017 i uzupełnione na początku 2018 r.

Jeden z departamentów MF z własnej inicjatywy sporządził analizę dokumentów Paradise Papers. Konsorcjum Dziennikarzy zidentyfikowało w tych dokumentach 25 podmiotów (osób fizycznych i prawnych) mających związek z Polską, natomiast w wyniku dokonanych analiz zidentyfikowano dalsze podmioty występujące w dokumentach, które mogły mieć polską rezydencję podatkową. Identyfikacja ta na podstawie dostępnych danych nie mogła być pewna, została dokonana z pewnym prawdopodobieństwem. W maju 2018 r. wyniki tych analiz zostały przekazane Szefowi KAS i nie zostały one w żaden sposób wykorzystane przez inne departamenty. Jedynym sposobem wykorzystania tych analiz było przekazanie ich do jednostki podległej zapytaniem, czy w stosunku do wymienionych podmiotów były prowadzone działania, i przyjęcie odpowiedzi, że działania były prowadzone, przynajmniej częściowo, w okresie przed opublikowaniem Panama Papers i Paradise Papers, a więc bez związku z tymi dokumentami. Dopiero w drugiej połowie 2018 r. podjęto działania w celu opracowania narzędzi umożliwiających przynajmniej częściową automatyzację analizy danych podmiotów wymienionych w dokumentach opublikowanych przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych.

W latach 2014–2016 podejmowano próby tworzenia zespołów składających się z pracowników różnych departamentów lub członków kierownictwa MF, w szczególności *Zespół zadaniowy ds. kontroli podmiotów powiązanych* czy *Zespół do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych*. Pierwszy z nich został utworzony w kwietniu 2014 r. i zaprzestał działalności na początku 2016 r. bez formalnego rozwiązania. W skład zespołu wchodził pracownicy różnych departamentów MF mających w obszarze zadań również nadzór nad wypełnianiem zobowiązań podatkowych w CIT. Natomiast drugi zespół powstał w czerwcu 2013 r. i w jego skład wchodził: Sekretarz Stanu w MF i Podsekretarze Stanu oraz Dyrektor Generalny MF. *Zespół* zakończył działalność we wrześniu 2015 r., również bez formalnego rozwiązania. Zadania *Zespołów* nie były kontynuowane, nie powołano również nowych zespołów mających koordynować prace Ministerstwa dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, w tym w CIT. Tymczasem ustalenia kontroli jasno wskazują na brak koordynacji działań Ministerstwa Finansów w zwalczaniu agresywnej optymalizacji.

W Ministerstwie Finansów nie archiwizowano materiałów z prac zespołów funkcjonujących w MF, które zakończyły swoją działalność, w sposób pozwalający na łatwy dostęp do kompletu tych materiałów. Uniemożliwiało to skorzystanie ze zdobytej wiedzy i wypracowanych doświadczeń przez innych pracowników MF, przez co każda kolejna inicjatywa powołania zespołu wewnątrz MF z konieczności powodowała, że zespół taki musiał zaczynać swoje prace od zgromadzenia i uporządkowania wiedzy na dany temat.

Sporadycznie tworzone zespoły zadaniowe, których działalność po pewnym czasie zawieszano

W Ministerstwie nie opracowano systemu archiwizacji materiałów z prac różnych zespołów zadaniowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Nie istniał system koordynowania zadań centrów kompetencyjnych

W Ministerstwie Finansów nie istniał spójny i jednolity system koordynowania zadań i gromadzenia informacji związanych z centrami kompetencyjnymi utworzonymi w jednostkach podległych MF.

W latach 2014–2018 (I połowa) funkcjonowało kilkanaście centrów kompetencyjnych, powstałych i znoszonych w różnych okresach, w tym do 2017 r. funkcjonowały odrębne centra kompetencyjne w zakresie problematyki cen transferowych dla byłej kontroli skarbowej (w UKS w Warszawie, zlikwidowane w 2017 r. wraz UKS) oraz dla byłej administracji skarbowej (w IS w Łodzi, następnie w IAS w Łodzi). Pomimo że zakres zadań dwóch centrów kompetencyjnych w UKS w Warszawie i w IS w Łodzi był podobny, ich zadań w żaden sposób nie koordynowano.

Dopiero w 2019 r. wydane zostało zarządzenie, w którym wymieniono wszystkie centra kompetencyjne oraz jednostki wykonujące zadania scentralizowane, wraz z zakresami ich zadań¹⁶.

MF zlecało kontrole w zakresie podatku CIT

Kontrole w zakresie CIT, w tym obejmujące tematykę agresywnej optymalizacji podatkowej, podejmowane były na podstawie analiz własnych UKS/UCS oraz na zlecenie w MF.

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 28 lutego 2017 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej skierował do Urzędów Kontroli Skarbowej 120 zleceń kontroli. Według stanu na 30 czerwca 2018 r. zakończono postępowania kontrolne wobec 87 podmiotów. W ich wyniku określono zobowiązania podatkowe w łącznej wysokości 85,3 mln zł oraz zmniejszono deklarowaną stratę o 281,4 mln zł. W 14 przypadkach wniesiono odwołania do organu II instancji. We wszystkich zakończonych postępowaniach odwoławczych organy II instancji utrzymały w mocy decyzje organu I instancji. W sprawach, w których skierowano skargi do WSA, we wszystkich przypadkach zapadły wyroki oddalające skargi podmiotów.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. Ministerstwo skierowało do jednostek podległych wnioski o rozważenie przeprowadzenia 107 kontroli w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej (PIT i CIT). Według stanu na 30 września 2018 r. zakończono 16 kontroli z łącznymi ustaleniami 342,5 mln zł. Ustalenia nie mają charakteru ostatecznego.

Ponadto w 2018 r. Ministerstwo przygotowało i zleciło dwie kontrole koordynowane, jedna dotycząca optymalizacji poprzez Podatkowe Grupy Kapitałowe, druga dotycząca podmiotów, które w latach 2015–2016 wykazały duży i nieoczekiwany spadek rentowności w porównaniu do wyników z lat poprzednich. Do dnia zakończenia czynności kontrolnych obie kontrole koordynowane jeszcze trwały.

MF analizowało efektywność opodatkowania CIT

Corocznie dokonywano analiz efektywności opodatkowania podmiotów podatkiem CIT poprzez sporządzenie zestawienia poszczególnych pozycji wynikających z formularzy podatkowych i porównywania pozycji za dany rok podatkowy z rokiem poprzednim, a w przypadku dużych różnic spraw-

¹⁶ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2019 r. poz. 1).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dzenie, czy w przypadku różnicy w wykazywanej pozycji w poszczególnych latach ma to uzasadnienie, np. w związku ze zmianą przepisów podatkowych.

W przypadku wątpliwości, co do zasadności wykazywania przez podatników podatku CIT, np. danych odliczeń, departament dokonujący tych analiz zgłaszał do komórek Ministerstwa Finansów odpowiedzialnych za realizację zadań związanych z prawidłowością wykonywania kontroli przez organy skarbowe, obszary, które należało objąć kontrolą.

Jednostki podległe Ministerstwu Finansów, tj. urzędy skarbowe i funkcjonujące do końca lutego 2017 r. urzędy kontroli skarbowej, oraz działające od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe w latach 2014–2018 (I połowa) rzadko korzystały z przepisów mających umożliwić walkę z agresywną optymalizacją podatkową. Ogółem w analizowanym okresie przeprowadzono 11 495 kontroli podatkowych w zakresie CIT, z czego jedynie w około 5% kontroli powołano się na przepisy stanowiące narzędzia do walki z agresywną optymalizacją. W związku z kontrolami organy podatkowe pierwszej instancji wydały 1752¹⁷ decyzje, w których określiły zobowiązania (dodatkowe przypisy) w kwocie 3 296 169,1 tys. zł. Ponad połowa z tych decyzji (61,4%) stała się ostateczna. Podatnicy wnieśli skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych na 306 decyzji organów drugiej instancji na kwotę 1 219 800,7 tys. zł. Blisko 85% orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych było korzystnych dla organów podatkowych. W wyniku tych rozstrzygnięć utrzymano w mocy przypisy w kwocie 45 912,2 tys. zł, stanowiącej 80,8% przypisów będących przedmiotem sporu pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi w sprawach rozstrzygniętych przez wojewódzkie sądy administracyjne. Ponadto w związku z przeprowadzonymi kontrolami rozliczeń podatkowych podatnicy złożyli 5691 korekt deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych o 994 516,9 tys. zł wyższe niż w pierwotnych deklaracjach.

Oznacza to, że w przeciętnie 65% prowadzonych kontroli stwierdzano zaniżenie dochodów do opodatkowania przez przedsiębiorców. Przeciętna wartość dodatkowych przypisów określonych decyzjami w analizowanym okresie wyniosła 1881,4 tys. zł, a przeciętna wartość dodatkowego zobowiązania wynikającego z korekt deklaracji – 174,8 tys. zł.

Łącznie w wyniku przeprowadzenia – w okresie od stycznia 2014 r. do czerwca 2018 r. – 11 495 kontroli rozliczeń w zakresie podatku CIT uzyskano dochody w kwocie 786 769,9 tys. zł, stanowiącej – dla porównania – 2,1% rocznych wpływów z podatku CIT w 2017 r.

W większości przeprowadzonych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości, które mogłyby być zaklasyfikowane jako stosowanie metod agresywnej optymalizacji.

W kontrolach rzadko korzystano z prawnych instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej

¹⁷ Prezentowana statystyka uwzględnia tylko decyzje zwiększające zobowiązanie podatkowe. Łącznie z decyzjami zmniejszającymi wykazaną przez podatnika stratę, w analizowanym okresie wydano 2084 decyzje.

Za narzędzia prawne do walki z agresywną optymalizacją uznać można art. 199a Ordynacji podatkowej (dotyczący pozornych czynności prawnych), art. 119a Ordynacji podatkowej (tzw. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), art. 11 ustawy o CIT (dotyczący cen transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi), art. 10 ust. 4 ustawy o CIT (dotyczący podziałów i łączenia spółek oraz wymiany udziałów) oraz art. 22c ustawy o CIT (dotyczący wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend).

Na podstawie przepisów o transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi (art. 11 ustawy o CIT) wydano 57 decyzji ostatecznych na kwotę 166 457,6 tys. zł, z tego jedną decyzję w 2014 r., siedem decyzji w 2015 r., 14 decyzji w 2016 r., 28 decyzji w 2017 r. i siedem decyzji w pierwszej połowie 2018 r. Ponadto w związku z przeprowadzonymi kontrolami podatnicy złożyli 287 korekt deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych wyższe o 107 720,9 tys. zł niż w pierwotnych deklaracjach. Łącznie w wyniku przeprowadzenia 970 kontroli rozliczeń w zakresie podatku CIT, w których zastosowano przepisy o transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, uzyskano dochody w kwocie 243 561,9 tys. zł.

Przeciętnie w 69% prowadzonych kontroli stwierdzano nieprawidłowości w ujmowaniu podatkowych skutków transakcji z jednostkami powiązаныmi (krajowymi i zagranicznymi). Przeciętna wartość dodatkowych przypisów z tego tytułu określonych decyzjami w analizowanym okresie wyniosła 2920,3 tys. zł, a przeciętna wartość dodatkowego zobowiązania wynikającego z korekt deklaracji wyniosła 375,3 tys. zł.

Uwagę zwraca jednak wysoki procent decyzji organów pierwszej instancji dotyczących cen transakcyjnych uchylanych przez organy odwoławcze.

Spośród zaskarżonych 50 decyzji wydanych na podstawie art. 11 ustawy o CIT na kwotę 195 461,6 tys. zł, 13 decyzji zostało utrzymanych w mocy przez organ drugiej instancji, 21 decyzji zostało uchylonych, 11 decyzji zostało zmienionych (kwota utrzymanych przypisów 19 484,5 tys. zł, kwota uchylonych przypisów 1.788,8 tys. zł), a cztery sprawy do zakończenia kontroli nie zostały rozstrzygnięte.

Oznacza to, że w sprawach rozstrzygniętych przez organy drugiej instancji, blisko połowa (46%) decyzji organów pierwszej instancji, wydanych na podstawie art. 11 ustawy CIT, zostało uchylonych przez organy odwoławcze.

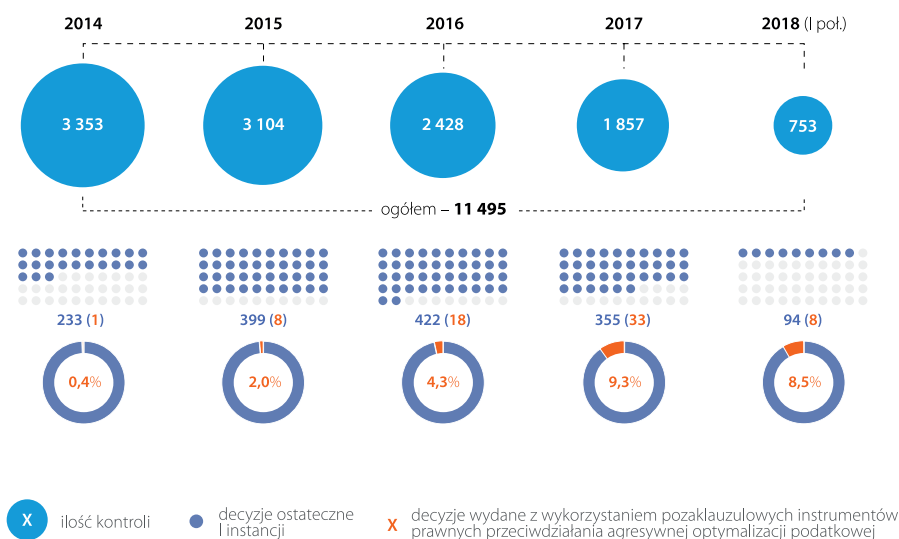
Na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej wydano 11 decyzji ostatecznych na kwotę 390 771,0 tys. zł, z tego jedną decyzję w 2015 r., cztery decyzje w 2016 r., pięć decyzji w 2017 r., jedną decyzję w pierwszej połowie 2018 r. W 2014 r. nie wydano żadnej takiej decyzji. Ponadto, w związku z przeprowadzonymi kontrolami, podatnicy złożyli pięć korekt deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych o 8767,8 tys. zł wyższe niż w pierwotnych deklaracjach. Łącznie w wyniku przeprowadzenia 34 kontroli rozliczeń w zakresie podatku CIT z zastosowaniem art. 199a O.p. uzyskano dochody w kwocie 100 012,1 tys. zł.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Pozorność czynności stwierdzano więc w 34% kontroli, w których działania takie podejrzewano. Przeciętna wartość dodatkowych przypisów z tego tytułu określonych decyzjami w analizowanym okresie wyniosła 35 524,64 tys. zł, a przeciętna wartość dodatkowego zobowiązania wynikającego z korekt deklaracji – 1753,56 tys. zł

Infografika nr 4

Ilość kontroli podatkowych CIT w okresie 2014–2018 (I połowa) oraz ich efekty



Źródło: opracowanie własne NIK.

Biorąc pod uwagę, że analizowany okres obejmuje 4,5 roku przytoczone wyżej dane wskazują, że wymienione przepisy były stosunkowo rzadko wykorzystywane przez organy podatkowe w prowadzonych postępowaniach podatkowych i w niewielkim stopniu, pomijając aspekt prewencyjny, przyczyniły się do uzyskania dochodów podatkowych. Szczególnie w latach 2014 i 2015 liczba wydawanych decyzji na podstawie wymienionych przepisów była znikoma. Pozytywną tendencją jest rosnąca corocznie liczba kontroli, w których są stosowane instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji. Tym niemniej, biorąc pod uwagę, że przeciętne dodatkowe zobowiązania podatkowe wynikające ze stosowania tych przepisów są znacznie wyższe niż przeciętne zwiększenia zobowiązań w prowadzonych kontrolach podatkowych, byłoby wskazane większe skoncentrowanie aparatu skarbowego na typowaniu i kontrolowaniu podmiotów potencjalnie stosujących agresywną optymalizację podatkową.

Przepis art. 119a Ordynacji podatkowej obowiązywał od 15 lipca 2016 r., tj. zbyt krótko, aby mógł być skutecznie wykorzystany w walce z agresywną optymalizacją w podatku CIT, między innymi ze względu na roczny tryb rozliczania tego podatku.

Z kolei przepis 22c ustawy o CIT obowiązywał od 1 stycznia 2016 r. i miał ograniczyć nadużycia w przypadku stosowania zwolnienia z opodatkowania dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w tym zapobiegać podwójnemu nieopodatkowaniu dochodów z dywidend wypłacanych przez polskie spółki

podmiotom zarejestrowanym w innych krajach. Przepis ten miał zastosowanie do dochodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych osiągniętych od stycznia 2016 r. Tymczasem w 2016 r. w stosunku do żadnego z płatników dywidendy z zastosowaniem zwolnienia od opodatkowania nie przeprowadzono kontroli ukierunkowanej na prawidłowość zastosowania zwolnienia.

Podjęto działania w celu zapewnienia jednolitego i prawidłowego stosowania prawa

W ramach nadzoru nad jednolitym i prawidłowym stosowaniem prawa podatkowego, w tym w wydanych decyzjach, Szef KAS w marcu 2018 r. powołał *Zespół do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych oraz sądów administracyjnych*, a w lipcu 2018 r. zatwierdził opracowane przez ten *Zespół* Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych.

Zespół ustalił, że wśród najczęstszych przyczyn uchylania decyzji w sprawach podatkowych przez organy podatkowe II instancji, ale także przez sądy administracyjne były uchybienia proceduralne (braki w zgromadzonym materiale dowodowym, niewystarczające uzasadnienie faktyczne i prawne, upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia) oraz przyczyny merytoryczne (podyktowane najczęściej zmianą linii orzeczniczej lub rozbieżną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, niejednoznacznymi przepisami prawa oraz ich nieprawidłowym zastosowaniem).

Ministerstwo poinformowało Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej o możliwości uzyskania wsparcia merytorycznego w kontrolach dotyczących optymalizacji podatkowej lub cen transferowych, w wyniku czego Dyrektorzy IAS zgłosili 149 kontroli wymagających konsultacji lub wsparcia merytorycznego. W celu wspomaganie jednostek podległych w kontrolach obejmujących tematykę cen transferowych i optymalizacji podatkowej utworzono w departamencie MF właściwym w sprawach zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej zespół roboczy pod nazwą „Centrum Kompetencyjne w Zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej”, którego zadanie polegało na wspomaganie podległych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej (urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych) w prowadzonych postępowaniach kontrolnych z zakresu analizy transakcji między podmiotami powiązаныmi, w których stwierdzono występowanie zdarzenia dotyczącego agresywnej optymalizacji zobowiązań podatkowych lub cen transferowych. Zespół ten zorganizował serię spotkań z pracownikami IAS, podczas których były wyjaśniane kwestie budzące wątpliwości i udzielane wskazówki merytoryczne.

Podjęto działania w celu prawidłowego przejęcia przez Szefa KAS niektórych postępowań

Z dniem 15 lipca 2016 r. wszedł w życie przepis, zgodnie z którym do właściwości Ministra Finansów należało prowadzenie postępowań w sprawach, w których mogła być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Jeżeli postępowania takie zostały wszczęte przez jednostki podległe Ministrowi, powinien on je przejąć do dalszego prowadzenia. Od 1 marca 2017 r. jest to kompetencja Szefa KAS. W związku z tym przepisem, w kwietniu 2018 r. Ministerstwo przygotowało pismo okólne

skierowane do jednostek IAS – Informację w zakresie prowadzenia i przekazywania spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Na podstawie zaleceń z pisma okólnego Ministerstwo Finansów objęło koordynacją siedem spraw prowadzonych przez organy KAS w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w celu ewentualnego ich przejęcia do dalszego prowadzenia w procedurze klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Łącznie w latach 2014–2018 (I połowa) złożono 22 648 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w sprawach dotyczących CIT. Najwięcej wniosków, tj. 6265, zostało złożonych w 2015 r., od tego czasu ich liczba spadała, do 3240 w 2017 r. W pierwszym półroczu 2018 r. złożono 1707 wniosków. W całym analizowanym okresie w 180 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących CIT ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w 1397 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących CIT ze względu na braki formalne, a w 2156 przypadkach z innych przyczyn. W kontrolowanym okresie wydano łącznie 26 854 interpretacji indywidualnych dotyczących CIT.

W Ministerstwie ani w KIS nie prowadzono analiz przyczyn spadku liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w latach 2015–2017.

W latach 2016–2018 (I połowa) w żadnej wydanej interpretacji indywidualnej w zakresie CIT nie powołano się na art. 2a Ordynacji podatkowej, rozstrzygając wątpliwości na korzyść podatnika, jednak w 19 przypadkach uznano stanowisko podatnika za nieprawidłowe, mimo że we wnioskach powoływano się na zasadę *in dubio pro tributario*, a w dalszych 17 przypadkach wniosków, w których powołano się na tę zasadę, odmówiono wydania interpretacji indywidualnej (ze względu na braki formalne).

Na trudności w prawidłowej interpretacji przepisów ustawy o CIT wskazują liczne problemy i zapytania pracowników KIP/KIS kierowane do MF, a nawet samo MF, wskazując owe rozbieżności jako przyczynę wydania interpretacji ogólnych, podkreślając przy tym, że wypracowanie właściwej interpretacji przepisów wymagało współdziałania trzech departamentów MF. Pomimo tego KIS ani MF nie zidentyfikowały żadnych przepisów ustawy o CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. Również wnioskodawcy w składanych wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych powoływali się na tę zasadę jedynie pomocniczo jako wzmocnienie przytoczonych argumentów merytorycznych.

Nadzór nad wydawaniem interpretacji indywidualnych był realizowany przez właściwe departamenty MF poprzez analizę wydanych interpretacji indywidualnych, analizę zapytań Biur KIP/KIS i opracowywanie stanowiska departamentu, udział w spotkaniach konsultacyjnych z przedstawicielami KIP/KIS. Zasady współpracy przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji przepisów prawa podatkowego zostały określone w obowiązujących kolejno zarządzeniach Ministra Finansów z dnia 27 marca 2013 r., z 18 lipca 2016 r., a następnie w zarządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia

MF sprawowało nadzór nad wydawaniem interpretacji indywidualnych, jednak nie analizowało przyczyn zmniejszania się liczby wniosków

19 grudnia 2017 r.¹⁸ (dalej: łącznie jako *Zarządzenia w sprawie współpracy*). Współpraca była realizowana na kilku płaszczyznach. W przypadku niewypracowania przez organy upoważnione do wydawania interpretacji jednolitego stanowiska w sprawie wydawanej interpretacji bądź wątpliwości, co do właściwej interpretacji przepisu istniała możliwość wystąpienia do Ministerstwa Finansów z projektem interpretacji oraz wnioskiem o zajęcie stanowiska co do jego prawidłowości. W przypadku powzięcia wątpliwości co do prawidłowości wydanej interpretacji indywidualnej lub stwierdzenia istnienia interpretacji odmiennych w takich samych stanach faktycznych i prawnych organ upoważniony (właściwy dyrektor izby skarbowej), a od marca 2017 r. Dyrektor KIS, był zobowiązany wystąpić do Ministerstwa Finansów w celu dokonania weryfikacji i ewentualnej zmiany interpretacji indywidualnej. Zmiana interpretacji indywidualnej mogła także być zainicjowana przez właściwe departamenty Ministerstwa Finansów. W przypadku uchylecia przez wojewódzki sąd administracyjny istotnej z punktu widzenia jednolitości stosowania prawa podatkowego interpretacji indywidualnej organ upoważniony, a od marca 2017 r. Dyrektor KIS, mógł wystąpić do Ministerstwa Finansów o stanowisko co do zasadności wniesienia skargi kasacyjnej lub wydania interpretacji uwzględniającej orzeczenie WSA. W przypadku orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, które miały istotne znaczenie dla jednolitości wydawanych interpretacji indywidualnych, istniała możliwość wystąpienia do Ministerstwa Finansów w celu uzyskania stanowiska co do dalszego postępowania w podobnych sprawach. Ponadto istniał obowiązek organizacji przez Ministerstwo Finansów, nie rzadziej niż co 3 miesiące, spotkań konsultacyjnych, których celem była między innymi wymiana informacji na temat zagadnień najczęściej pojawiających się we wnioskach o wydanie interpretacji, omówienie rozstrzygnięć spraw spornych, ustalenie zakresu zmian interpretacji indywidualnych, które są sprzeczne ze stanowiskiem zajęтым na konsultacjach.

Spotkania takie odbywały się systematycznie w latach 2014–2016. Ze spotkań sporządzano notatki, w których prezentowano stanowisko Ministerstwa dotyczące problemów związanych z podatkami dochodowymi. Notatki były przekazywane między innymi biurom KIP. W 2017 r. spotkania konsultacyjne nie były organizowane, chociaż nadal obowiązywało zarządzenie Ministra, które nakazywało je organizować.

Dopiero po upływie ponad dziewięciu miesięcy, zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r., uchylono wcześniej obowiązujące zarządzenie z dnia 18 lipca 2016 r. i dostosowano uregulowania w tej materii do stanu prawnego i struktury organizacyjnej funkcjonującej od marca 2017 r., w szczególności dopiero w tym zarządzeniu uwzględniono fakt, że powołano nowy organ właściwy w sprawie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. Dyrektora KIS.

¹⁸ Zarządzenie nr 15 Ministra Finansów z dnia 27 marca 2013 r. w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielaniu ogólnej informacji podatkowej, następnie zmienione Zarządzeniem nr 31 Ministra Finansów z dnia 8 maja 2015 r., Zarządzenie nr 46 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej, Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie współpracy przy prowadzeniu spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczających oraz udzielania informacji podatkowej i celnej (Dz. Urz. MRiF, poz. 266).

Jedną z form nadzoru nad prawidłowością wydawania interpretacji indywidualnych była analiza wydanych interpretacji i w razie potrzeby ich zmiana.

Zgodnie z art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, a następnie od 1 marca 2017 r. Szef KAS, mógł z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdził jej nieprawidłowość. Zgodnie z obowiązującymi kolejno zarządzeniami w sprawie współpracy organ upoważniony do wydawania interpretacji indywidualnych, w przypadku powzięcia wątpliwości co do prawidłowości wydanej interpretacji indywidualnej lub stwierdzenia istnienia interpretacji indywidualnych odmiennych w takich samych stanach faktycznych i prawnych powinien wystąpić do właściwego departamentu Ministerstwa Finansów w celu dokonania weryfikacji i ewentualnej zmiany interpretacji indywidualnej. W 2015 r. zweryfikowano łącznie 459 interpretacji dotyczących zagadnień z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast w 2016 r. – 174 interpretacje, w tym interpretacje otrzymane w latach poprzednich. Było to spowodowane zmianami organizacyjnymi w Ministerstwie.

Na dzień utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej – 1 marca 2017 r. – istniało 296 niezakończonych spraw. W okresie od 1 marca 2017 r. do 12 grudnia 2018 r. zweryfikowano 51 interpretacji indywidualnych, w tym siedem z 29 spraw przekazanych przez Dyrektora KIS w 2017 r. Oznacza to, że Ministerstwo miało znaczne zaległości w rozpatrywaniu tego rodzaju spraw.

Działania takie uznano za nierzetelne, wprowadzające podatników w błąd, a także mogące przyczynić się do tworzenia schematów optymalizacyjnych opartych na błędnych interpretacjach.

5.2.2. Krajowa Informacja Skarbowa

Współpracę Dyrektora KIS z Szefem KAS i Ministerstwem Finansów regulowały przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych oraz kolejne zarządzenia w sprawie współpracy.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. Dyrektor KIS wystosował do Szefa KAS 150 wystąpień w sprawach wniosków dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, co do których powziął podejrzenie, że stany w nich opisane mogą stanowić schemat agresywnej optymalizacji. W 18 przypadkach wykorzystano opinię Szefa KAS wydaną do innego wniosku z uwagi na to, że stan faktyczny/zdarzenie przyszłe odpowiadało zagadnieniu, które było już przedmiotem wydanej opinii.

Ponadto w tym okresie Dyrektor KIS przesłał do Ministerstwa Finansów pisma odnoszące się do problematyki podatku dochodowego od osób prawnych:

- z zagadnieniami i tematami proponowanymi do omówienia na planowanych spotkaniach konsultacyjnych i informacyjnych z pracownikami Ministerstwa Finansów; prezentowano w nich zagadnienia, które nasuwają wątpliwości dotyczące konkretnych przepisów prawa podatkowego; w okresie od 1 marca 2017 r. do czerwca 2018 r. wystosowano do Ministerstwa Finansów 3 pisma z 95 pytaniami;

MF dopuściło do powstania znacznych zaległości w weryfikowaniu interpretacji indywidualnych

Dyrektor KIS prawidłowo współpracował z MF

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- celem potwierdzenia prawidłowości stanowiska w przypadku zagadnień wątpliwych; w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. wystosowano do Ministerstwa Finansów 38 pism z tyłoma też problemami; do końca września 2018 r. Ministerstwo Finansów udzieliło odpowiedzi na 30 pism.

W listopadzie 2017 r. Dyrektor KIS z własnej inicjatywy poinformował Ministerstwo Finansów, że pracownicy KIS obserwują niepokojące zjawisko rozproszenia źródeł informacji, za pośrednictwem których jest udostępniana informacja podatkowa i celna. Źródła te funkcjonują niezależnie od siebie, brak jest koordynacji działań pomiędzy jednostkami odpowiedzialnymi za ich „obsługę”, w szczególności zaś procedur zabezpieczających aktualność i jednolitość materiałów informacyjnych. Tak rozproszone, zdaniem Dyrektora KIS, źródła informacji znacznie utrudniają prezentowanie przez organy Krajowej Administracji Skarbowej jednolitego, spójnego stanowiska, w szczególności w obszarze prowadzenia działań informacyjnych kierowanych do zainteresowanych podmiotów. Z konkluzji wystąpienia wynika, że Dyrektor KIS zwraca się z prośbą o rozważenie możliwości rozpoczęcia prac nad zbudowaniem spójnego i kompleksowego systemu obiegu i udostępniania informacji na temat podatków i cła obejmującego wszystkie jednostki KAS.

Podjęto adekwatne działania
w celu zapewnienia
jednolitości interpretacji

Do zadań Dyrektora KIS należy między innymi zapewnienie jednolitej informacji podatkowej i celnej. W tym celu w strukturze organizacyjnej Krajowej Informacji Skarbowej utworzono *Pion nadzoru nad jednolitością informacji skarbowej*, a w jego ramach między innymi *Referat nadzoru nad jednolitością w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*. Do jego zadań należało między innymi: monitorowanie indywidualnych interpretacji przepisów przy użyciu dostępnych aplikacji w zakresie ich prawidłowości i jednolitości, stały przegląd i analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatków oraz identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych. Według stanu na 30 czerwca 2018 r. w referacie pracowało pięć osób (kierownik i czterech pracowników).

Ponadto w Krajowej Informacji Skarbowej wydano dwie procedury:

- „Uzgadniania stanowisk w komórkach interpretacji – w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) i podatku od towarów i usług (VAT)”;
- „Stanowiska rozbieżne i budzące wątpliwości – schemat postępowania”.

Pierwsza procedura dotyczy spraw, w których występują wątpliwości interpretacyjne, w szczególności nowe, nietypowe problemy, gdzie pracownik przygotowujący projekt interpretacji nie ma pewności co do prawidłowości stanowiska. Druga procedura odnosi się do sytuacji, w której wystąpiła już rozbieżność pomiędzy stanowiskami (takimi jak interpretacje, karty Poradnika Pytań i Odpowiedzi, maile, broszury i inne) lub gdy stanowisko budzi wątpliwości co do jego prawidłowości merytorycznej. Ustalono listę zagadnień, w odniesieniu do których występuje obowiązek uzgadniania stanowisk, w szczególności w odniesieniu do:

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- wniosków złożonych przez podmioty o znaczeniu strategicznym, np. spółki węglowe, spółki energetyczne, Poczta Polska;
- działań na rzecz obronności lub działań restrukturyzacyjnych, które budzą wątpliwości co do prawidłowego zinterpretowania przepisów prawa;
- wniosków, w których przedstawiono do zaakceptowania mechanizm działania, który podlegałby zgłoszeniu do rejestru ryzyka zewnętrznego;
- wniosków, w odniesieniu do których nie wypracowano wspólnego stanowiska w zakresie przepisów o jednakowym lub podobnym brzmieniu, np. zorganizowana część przedsiębiorstwa w CIT i VAT lub koszty uzyskania przychodów w CIT i PIT;
- a także wniosków w zakresie zwolnienia instytucji wspólnego inwestowania posiadających siedzibę za granicą oraz zwolnienia zagranicznych funduszy emerytalnych. Obowiązek uzgadniania dotyczył wniosków, które ww. tematach wpłynęły po raz pierwszy.

Procedury te nie określają jednak, na kogo (jakie stanowiska pracy) i jakie nałożono obowiązki oraz jaki jest system kontroli/nadzoru.

Prace dotyczące procedur i uzgadniania stanowisk w zakresie interpretowania przepisów oraz zidentyfikowania rozbieżności interpretacyjnych rozpoczęto jeszcze w maju 2015 r. w Biurach KIP, w związku z pracami legislacyjnymi dotyczącymi projektu nowej ustawy o Administracji Podatkowej. W okresie od maja 2017 r. do czerwca 2018 r. do Pionu Nadzoru nad Jednolitością wpłynęły łącznie 194 wnioski o uzgodnienie stanowiska w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Pion ten wydał w tym okresie 162 stanowiska. Stanowiska te stanowią wytyczne w przypadku prowadzenia kolejnych spraw dotyczących tożsamej tematyki. Przy wykorzystaniu procedury dotyczącej interpretacji rozbieżnych i wątpliwych ujednotawiono w sumie 25 zagadnień podatkowych poprzez opracowanie stanowisk do stosowania.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał w listopadzie 2018 r. zarządzenie w sprawie terminów oraz zasad uzgadniania stanowisk wynikających z prowadzenia spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania informacji podatkowej i celnej w Krajowej Informacji Skarbowej. W załącznikach do zarządzenia wprowadzono:

- schematy postępowania z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego z określeniem zalecanego terminu przypisanego do poszczególnych etapów postępowania;
- zasady postępowania w przypadku zidentyfikowania rozbieżności interpretacyjnych, uzgadniania stanowisk w komórkach wydawania interpretacji oraz uzgadniania stanowisk w komórkach obsługi klienta.

W 2017 r. w KIS zidentyfikowano rozbieżności interpretacyjne w podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie 17 zagadnień, wskazując 62 numery indywidualnych interpretacji. W I połowie 2018 r. zidentyfikowano osiem takich zagadnień podatkowych, wskazując 38 numerów indywidualnych interpretacji. Podejrzenia rozbieżnych interpretacji były związane z przepisami ustawy o podatku dochodowym dotyczącymi mię-

dzy innymi: kalkulacji kosztów kwalifikowanych, o których mowa w art. 18d ustawy CIT, sposobu dokonywania korekty bezpośrednich kosztów uzyskania przychodów, kwalifikowania do kosztów podatkowych kwot zapłaconych na rzecz podwykonawców, przychodów i kosztów z tytułu zbycia wierzytelności własnych, ustalenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych z likwidacji spółki kapitałowej, czy też kosztów uzyskania przychodów w przypadku konwersji wierzytelności własnych na udziały (akcje) w spółce.

Problemy z zapewnieniem jednolitości interpretacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wynikały z jednej strony z niejednoznaczności przepisów prawnych, w tym stosowania przez ustawodawcę zwrotów niedookreślonych czy odwoływania się w przepisach do kryteriów subiektywnych (który to problem podkreślał Dyrektor KIS), z drugiej zaś strony z rozproszenia źródeł, za pośrednictwem których jest udostępniana informacja podatkowa i celna oraz brakiem jednolitej, pewnej, wspólnej dla całej administracji skarbowej bazy wiedzy, w której byłyby zawarte jednolite i aktualne stanowiska. Sytuację komplikuje niejednorodność orzecznictwa sądów administracyjnych.

Zauważyć należy, że pracownicy KIS specjalizują się w zagadnieniach prawno-podatkowych dotyczących konkretnych podatków, a pomimo to mają trudności z jednoznacznym interpretowaniem przepisów. Tymczasem podatnicy z natury rzeczy specjalizują się w innych dziedzinach niż podatki, a mimo to oczekuje się od nich interpretacji przepisów wszystkich ustaw podatkowych zgodnie ze stanowiskiem administracji skarbowej i to w sytuacji, gdy informacje o tym stanowisku są udzielane skąpo i niechętnie.

5.2.3. Izby skarbowe/Izby administracji skarbowej

Podstawowym działaniem Izb mającym przeciwdziałać stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej było prowadzenie kontroli. Typowania podmiotów do kontroli dokonywano w oparciu o Wojewódzkie Plany Działań (opracowywane do 2016 r.) oraz informacje i dokumenty przekazywane przez MF, w tym Rekomendacje Szefa KAS czy „Ramową Instrukcję działania w sprawie cen transferowych” opracowaną przez Centrum Kompetencyjne w UKS w Warszawie. Szacowanie ryzyka wystąpienia nieprawidłowości u konkretnych podatników odbywało się w urzędach skarbowych, urzędach kontroli skarbowej oraz urzędach celno-skarbowych. Oceniając ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniu podatku, opierano się na bazach danych zawierających informacje o podatnikach, w tym dane z deklaracji podatkowych, jak również na zewnętrznych, w tym komercyjnych bazach danych i źródłach informacji, także międzynarodowych, co pozwalało na przykład ustalić powiązania między podmiotami.

Dodatkowo podmioty do kontroli w zakresie CIT były wskazywane przez Ministerstwo Finansów (w tym w ramach kontroli koordynowanych) oraz przez Centrum Kompetencyjne w Łodzi.

Dyrektor IAS w Warszawie
nie opracował procedur
nadzoru IAS nad typowaniem
do kontroli w UCS

W IAS w Warszawie stwierdzono, że Dyrektor tej Izby przez ponad rok nie opracował, w ramach sprawowania nadzoru, procedur oceny skuteczności typowania podmiotów do kontroli w Mazowieckim Urzędzie Celno-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

-Skarbowym. Ponadto Naczelnik MUCS nie opracował sformalizowanych kryteriów selekcji i analizy podmiotów do objęcia ich monitoringiem w sprawach optymalizacji podatkowej i cen transferowych. Uniemożliwiło to sprawowanie skutecznego nadzoru nad prawidłowością działań analitycznych Naczelnika MUCS.

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. były organizowane szkolenia dla pracowników IS, IAS, urzędów skarbowych i Urzędów Kontroli Skarbowej z tematów związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej, jednak liczba szkoleń oraz szczegółowy zakres tematyczny były uzależnione od decyzji Dyrektorów Izb i dlatego były nieporównywalne pomiędzy Izbami.

Generalnie najwięcej szkoleń w kontrolowanych czterech jednostkach wraz z podległymi urzędami skarbowymi dotyczyło problematyki transakcji między jednostkami powiązanych. Zorganizowano ich siedem dla pracowników IS/IAS i 25 dla pracowników urzędów skarbowych, jednak IAS w Katowicach była na tym tle wyjątkiem, gdyż nie zorganizowała żadnego szkolenia dotyczącego tego tematu dla pracowników Izby i urzędów, natomiast jako jedyna Izba z kontrolowanych przeszkoliła pracowników UKS (łącznie siedem szkoleń w latach 2015–2016). Łącznie z tematyki cen transferowych przeszkolono 532 osoby.

Tematem szkoleń, popularnym zwłaszcza w 2014 r., była współpraca z administracjami innych państw. Z problematyką współpracy transgranicznej zapoznano łącznie 330 osób na 21 szkoleniach, z tego 178 osób w 2014 r. Ponownie wyjątkiem była IAS w Katowicach, gdzie nie przeszkolono żadnej osoby z tego zakresu. Pracownicy administracji skarbowej województwa śląskiego uczestniczyli w szkoleniach z zakresu metod agresywnej optymalizacji podatkowej – łącznie 53 osoby (w pozostałych trzech IAS 27 osób) oraz innych szkoleniach związanych z tematem zwalczania nadużyć w CIT.

W kontrolowanych IAS zwraca uwagę fakt, że w szkoleniach w większym stopniu uczestniczyli pracownicy IS/IAS niż urzędów skarbowych. Średnio w analizowanych latach w szkoleniach związanych z przeciwdziałaniem nadużyciom podatkowym w CIT uczestniczyło 20,3% pracowników Izb zajmujących się problematyką CIT i 15,2% pracowników urzędów skarbowych. Najbardziej zjawisko to było widoczne w IAS w Poznaniu, gdzie przeszkolono średnio 71,8% osób zainteresowanych w Izbie i 20,8% zainteresowanych pracowników urzędów skarbowych (przy ogólnie relatywnie małej liczbie szkoleń – łącznie 21 w całym okresie). Jednocześnie w IAS w Bydgoszczy przeszkolono średnio 9,1% zainteresowanych pracowników Izby i 25,1% pracowników urzędów, organizując łącznie 21 szkoleń w całym okresie.

Biorąc pod uwagę, że ciężar typowania podmiotów stosujących agresywną optymalizację podatkową spoczywa w dużej mierze na pracownikach urzędów skarbowych, zasadnym wydaje się szkolenie w większym stopniu pracowników urzędów skarbowych.

W kontrolowanych IAS, poza IAS w Warszawie, nie prowadzono naborów w celu pozyskania wysoko wyspecjalizowanych w zakresie optymalizacji podatkowej pracowników „z rynku”, na przykład doświadczonych dorad-

Ilość i zakres szkoleń były zróżnicowane w różnych Izbach

W ograniczonym stopniu pozyskiwano doświadczonych pracowników spoza aparatu skarbowego

ców podatkowych. Dyrektorzy IAS wskazywali, że działania w zakresie zwalczania agresywnej optymalizacji opierali o doświadczonych pracowników. Jednak jedynie Dyrektor IAS w Poznaniu podjął działania przeciwdziałające odejściu tych pracowników, takie jak wnioski o awans, podwyżkę czy udział w studiach podyplomowych.

W IAS w Warszawie w naborach wewnętrznych i zewnętrznych na 100 etatów na stanowiska związane z wykrywaniem i przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji zatrudniono jedynie 22 pracowników. Wymagania na te stanowiska były wysokie, gdyż od kandydatów oczekiwano znajomości prawa podatkowego, rachunkowości, doświadczenia w kontroli czy prowadzeniu postępowań podatkowych. Jednocześnie oferowano wynagrodzenie od 3,3 tys. zł brutto. W efekcie na część ogłoszeń nie wpłynęła żadna oferta, natomiast część kandydatów rezygnowała z zatrudnienia po pozytywnym przejściu procesu rekrutacji.

5.2.4. Urzędy skarbowe

Kontroli poddano niewielki procent podatników

We wszystkich czterech urzędach kontrole prawidłowości rozliczenia CIT prowadzono wobec niewielkiego odsetka podatników tego podatku. Najmniej kontroli przeprowadzono w Drugim Mazowieckim US, łącznie w latach 2014–2018 (I połowa) 91 kontroli. Jednocześnie w Urzędzie tym było najwięcej podatników CIT (średnio 8,7 tysiąca), tak więc skontrolowano 1,0% podmiotów składających deklaracje CIT. Najwięcej, czyli 220 kontroli, przeprowadzono w Pierwszym Wielkopolskim US, obejmując kontrolami 6,0% podatników. Największy procent podatników, czyli 9,8% podmiotów składających deklaracje, skontrolowano w Pierwszym Śląskim US, gdzie przeprowadzono 143 kontrole. W Kujawsko-Pomorskim US skontrolowano 4,4% podatników, przeprowadzając łącznie 93 kontrole. We wszystkich Urzędach kontrole te były podejmowane na podstawie informacji z Centrum Kompetencyjnego w Łodzi, informacji z MF oraz z inicjatywy własnej.

Jako przyczyny takiego stanu rzeczy Naczelnicy kontrolowanych Urzędów wskazywali priorytetowość prowadzenia postępowań dotyczących rozliczeń VAT, podkreślali jednak również czasochłonność i skomplikowany charakter kontroli rozliczeń między podmiotami powiązаныmi, w tym cen transferowych. Z jednej strony możliwość prowadzenia takich kontroli jest ograniczona przepisami o limicie czasu prowadzenia kontroli u przedsiębiorcy w roku kalendarzowym¹⁹. Z drugiej strony możliwość prowadzenia takich kontroli jest uzależniona od zasobów kadrowych w danym Urzędzie. Z tych względów Naczelnik Drugiego Mazowieckiego US w sprawach szczególnie skomplikowanych kierował wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, gdyż po pierwsze limity czasu kontroli nie obejmują kontroli celno-skarbowych (wcześniej kontroli skarbowych), a po drugie zadaniem Urzędów Celno-Skarbowych jest zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, mających istotny wpływ na bezpieczeństwo

¹⁹ Do dnia 30 kwietnia 2018 r. limity łącznego czasu kontroli wyznaczała ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168), od dnia 30 kwietnia kwestie kontroli u przedsiębiorców reguluje ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

finansowe państwa, ze względu między innymi na ich złożoność. W Pierwszym Śląskim US podmioty do kontroli w zakresie transakcji z podmiotami powiązаныmi typowano tylko w 2016 r. W ocenie Naczelnika tego Urzędu w 2015 r. analizą podmiotów w tym zakresie zajmowało się Centrum Kompetencyjne w Łodzi. Natomiast w latach 2017–2018 pracownicy komórki kontroli kończyli lub ciągle jeszcze kontrolowali podmioty wytypowane przez Centrum Kompetencyjne w Łodzi oraz MF, prowadząc jednocześnie inne kontrole zlecone. Jak wskazał Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego US, rozpoznanie schematu agresywnej optymalizacji podatkowej oraz prawidłowe odniesienie się do skutków podatkowych zastosowania tego schematu wymaga przeprowadzenia kontroli wszystkich podmiotów biorących udział w schemacie, co ze względu na ograniczenia właściwości miejscowej zazwyczaj wymaga współdziałania kilku urzędów skarbowych.

Z tych względów wydaje się, że właściwymi do prowadzenia postępowań w sprawach związanych z agresywną optymalizacją podatkową są Urzędy Celno-Skarbowe, które nie są związane właściwością miejscową i mogą poświęcić na kontrole odpowiednią ilość czasu.

W 2015 r. Centrum Kompetencyjne w Łodzi przekazało za pośrednictwem Izb Skarbowych listy podmiotów, u których stwierdzono niższą niż przeciętna w branży zyskowność. Urzędy Skarbowe miały dokonać pogłębionej analizy sytuacji finansowej tych podmiotów i przeprowadzić kontrole. Kujawsko-Pomorski US otrzymał listę 18 podmiotów i przeprowadził 16 kontroli, a w dwóch przypadkach odstąpiono od kontroli ze względu na niewłaściwość miejscową. Do Pierwszego Śląskiego US przesłano listę 17 podmiotów, z czego kontrolą objęto 13 podmiotów, w czterech przypadkach, odstępując od kontroli ze względu na zmianę właściwości miejscowej lub objęcie kontrolą przez inny organ. Natomiast do Pierwszego Wielkopolskiego US przekazano wykaz 63 podmiotów, z czego do listopada 2018 r. skontrolowano 25 podmiotów, a u dalszych 10 rozpoczęto kontrolę. Niski odsetek skontrolowanych podmiotów spośród wytypowanych przez Centrum Kompetencyjne w Łodzi został uznany przez NIK za stan nieprawidłowy.

W Drugim Mazowieckim US oraz w Pierwszym Śląskim US w drugim półroczu 2017 r. odnotowano odejścia z pracy doświadczonych pracowników, którzy przeprowadzali kontrole podatkowe. Odejścia te miały związek z reformą administracji skarbowej i powstaniem KAS. Jednym z celów tej reformy było zmniejszenie ilości pracowników aparatu celno-skarbowego, a także zmiany w strukturze. Dlatego część pracowników przeszła na emerytury, natomiast niektórych pracowników przesunięto do innych zadań. W obu tych Urzędach utrudniało to realizację zadań związanych z analizą i kontrolą rozliczeń CIT.

W żadnym z kontrolowanych Urzędów nie przeprowadzono naborów zewnętrznych pracowników z doświadczeniem w zakresie podatku dochodowego. Jedynie w Drugim Mazowieckim US prowadzono rekrutację wewnętrzną do nowo utworzonego działu, który miał prowadzić kontrole z zakresu CIT. Należy jednak zauważyć, że od 2015 r. za politykę kadrową w urzędach skarbowych były odpowiedzialne Izby Skarbowe, obecnie zaś

Nie objęto kontrolą wszystkich podmiotów wskazanych przez Centrum Kompetencyjne w Łodzi

Zmniejszyła się liczba doświadczonych pracowników w Urzędach

Izby Administracji Skarbowej. Urzędy skarbowe, ze względu na konieczność przestrzegania planu etatów, politykę zmierzającą do ograniczenia zatrudnienia oraz niekonkurencyjny poziom wynagrodzeń, zostały pozbawione możliwości pozyskania wysoko wykwalifikowanych specjalistów, takich jak doradcy podatkowi z doświadczeniem z zakresu podatków dochodowych.

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

Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie art. 2a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Zasadę tę określa się również jako zasadę *in dubio pro tributario*.

Od 15 lipca 2016 r. obowiązuje art. 119a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym czynność dokonana, przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny²⁰, a skutki podatkowe takiej czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Przepis ten określa się jako *klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania*. W tym samym dniu wszedł w życie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, który stanowi, że nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 119b § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2018 r., przepisu art. 119a nie stosowało się, jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekraczała w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekraczała 100 000 zł.

Również 15 lipca 2016 r. wszedł w życie art. 119w Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zainteresowany mógł zwrócić się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych (od 1 marca 2017 r. do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej) o wydanie opinii zabezpieczającej. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Również opinii zabezpieczającej nie wydaje się, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

W wyniku kontroli ustalono, że z uwagi na krótki czas obowiązywania klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania (od lipca 2016 r.), Szef KAS nie wydał żadnej decyzji przy wykorzystaniu tego mechanizmu. Ministerstwo Finansów objęło natomiast koordynacją siedem spraw pro-

²⁰ Z dniem 1 stycznia 2019 r. doprecyzowano postanowienia art. 119a O.p., wskazując, że czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny.

wadzonych przez organy KAS w celu ewentualnego ich przejęcia do dalszego prowadzenia, w przypadku potwierdzenia zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W kontrolowanym okresie Minister Finansów, Dyrektor KIS, Dyrektorzy IS/IAS i naczelnicy US nie zidentyfikowali przepisów ustawy CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. Nie zmienia to jednak faktu, że w ocenie podatników oraz profesjonalnych doradców, jakość przepisów podatkowych jest niska, co ogranicza zaufanie podatnika do państwa i prawa.

5.3.1. Ministerstwo Finansów

Zgodnie z art. 119g Ordynacji podatkowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w prowadzonych sprawach może być wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Nie prowadzono żadnych postępowań w zakresie CIT z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Do dnia 30 czerwca 2018 r. Szef KAS nie wszczął ani nie przejął żadnego takiego postępowania w zakresie CIT. Wynikało to z faktu, iż przepis wprowadzający klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązywał od 15 lipca 2016 r., tj. zbyt krótko, jak podkreślały kontrolowane jednostki, aby mógł w kontrolowanym okresie być skutecznie wykorzystany w walce z agresywną optymalizacją w podatku CIT, między innymi ze względu na roczny tryb rozliczenia tego podatku. Zgodnie z art. 7 ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania²¹ klauzula ta ma zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu 15 lipca 2016 r., a więc dla większości podatników dopiero rok 2017 był pierwszym pełnym rokiem podatkowym po wejściu w życie klauzuli. Deklaracje CIT-8 za 2017 r. wpływały do urzędów skarbowych w terminie do 31 marca 2018 r. i dopiero wtedy mogły zostać przeprowadzone czynności sprawdzające, a następnie ewentualne kontrole oraz postępowania podatkowe.

W okresie objętym kontrolą, na podstawie zaleceń z pisma okólnego Szefa KAS z kwietnia 2018 r. – *Informacja w zakresie prowadzenia i przekazywania spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej* – Departament Kluczowych Podmiotów objął koordynacją siedem spraw prowadzonych przez organy KAS w celu ewentualnego ich przejęcia do dalszego prowadzenia w procedurze klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. zostało złożonych 11 wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej. Szef KAS wydał jedną opinię zabezpieczającą, w dwóch przypadkach odmówił wydania opinii ze względu na ryzyko zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, w pięciu przypadkach pozostawiono wniosek bez rozpatrzenia ze względu na braki formalne, a w jednej sprawie odmówił wszczęcia

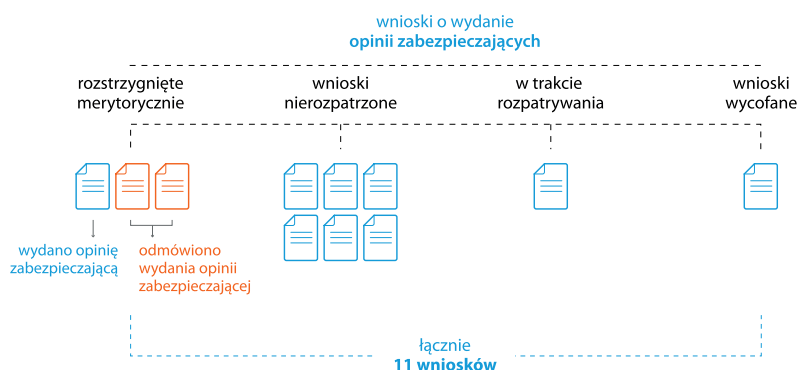
Wydano niewielką liczbę opinii zabezpieczających

²¹ Przepis wprowadzono ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1932).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

postępowania, w kolejnej sprawie wnioskodawca wycofał wnioszek, a jeden wniosek był w trakcie rozpatrywania. Tym samym tylko trzy z dziewięciu wniosków, w przypadku których zakończyła się procedura rozpatrywania, zostało rozpatrzonych merytorycznie.

Infografika nr 5
Rozstrzygnięcia wniosków o wydanie opinii zabezpieczających



Źródło: opracowanie własne NIK.

Zmniejszała się liczba wniosków o wydanie opinii zabezpieczających

Zwraca jednocześnie uwagę zmniejszająca się liczba składanych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, bowiem na 11 wniosków złożonych w latach 2016–2018 (I półrocze), w 2016 r. w ciągu 5,5 miesiąca wpłynęło pięć wniosków, w całym 2017 r. także pięć wniosków, a w I półroczu 2018 r. już tylko jeden wniosek. W Ministerstwie Finansów nie analizowano przyczyn zmniejszania się liczby wpływających wniosków i pozostawienia większości z nich bez rozpatrzenia. Wyjaśniono natomiast, że ich liczba jest zależna jedynie od woli zainteresowanych i podyktowana może być zarówno czynnikami wewnętrznymi, jak i uwarunkowaniami zewnętrznymi związanymi chociażby z oczekiwaniem na zmiany legislacyjne.

Najwyższa Izba Kontroli, nie kwestionując twierdzenia, iż liczba wpływających wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej jest zależna od woli podatników, zauważa jednak, że istotny wpływ na decyzje podatników w tym zakresie może mieć duża liczba wniosków (ponad 66%) pozostawionych bez rozpatrzenia. I pomimo tego że nie stwierdzono w procedowaniu wniosków działań niezgodnych z przepisami, to skala zjawiska wskazuje:

- po pierwsze, że dostępność do tych opinii jest utrudniona, a tym samym nie spełniają one swojej funkcji jako narzędzia ochrony podatników, pomimo tego że były wprowadzone dla zrównoważenia przepisów dotyczących zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia merytorycznego jest sprzeczne z celem wprowadzonego rozwiązania;
- po drugie, że spełnienie wymogów formalnych warunkujących rozpatrzenie wniosku jest trudne; brak jest bowiem jednoznacznych kryteriów oceny, kiedy wniosek nie spełnia wymagań formalnych – odnoszących się także do treści składanego wniosku, a kiedy ewentualne niejasności co do treści wniosku będą mogły już być wyjaśnione na etapie jego merytorycznego rozpatrywania.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W przypadku odmowy wszczęcia postępowania w związku ze złożeniem wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, podatnik złożył skargę do WSA. Termin rozprawy nie został wyznaczony do dnia zakończenia kontroli. Ponadto w każdym z dwóch przypadków odmowy wydania opinii zabezpieczającej wnioskodawcy również złożyli skargi do WSA. W pierwszym przypadku skarga została oddalona, zaś w drugim przypadku WSA uchylił zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu wskazano, że odmowa wydania opinii zabezpieczającej musi charakteryzować się precyzyjnym określeniem przesłanek wskazanych w art. 119a § 1 O.p. w odniesieniu do wniosku zainteresowanych. Zdaniem Sądu, stanowisko Szefa KAS w zakresie oceny wskazanych przez wnioskodawców celów ekonomicznych i gospodarczych jest niezrozumiałe. Szef KAS w żaden sposób nie wykazuje, że wskazane przez wnioskodawców cele pozapodatkowe są mało istotne w zestawieniu z korzyścią podatkową. Osiągnięcie korzyści podatkowej przez podatnika w wyniku podjęcia czynności nie uprawnia organu do zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli istniały inne cele ekonomiczne lub gospodarcze, co najmniej tak samo istotne jak cel w postaci korzyści podatkowej. Dlatego też wykazanie przez Szefa KAS, że cele ekonomiczne lub gospodarcze były mało istotne, ma szczególne znaczenie przy stosowaniu klauzuli unikania opodatkowania. Argumentacja organu w tym zakresie powinna być przekonująca i zrozumiała. Ponadto, zdaniem Sądu, Szef KAS nie wykazał również, że osiągnięta przez skarżących korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy, gdyż skarżący działali w sposób sztuczny, tj. w sposób nieuzasadniony dzielili operacje oraz angażowali podmioty pośredniczące mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego. Zdaniem Sądu, zasadne zatem okazały się – podnoszone przez Skarżącego – zarzuty naruszenia art. 119a § 1, art. 119c i art. 119e Ordynacji podatkowej. W tym przypadku Szef KAS wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do czasu zakończenia kontroli nie został wyznaczony termin rozprawy.

W okresie od 15 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r., na podstawie art. 14b § 5b O.p., w 180 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnych dotyczących podatku CIT. Do 16 sierpnia 2017 r. Dyrektor KIS był zobowiązany każdorazowo uzyskać opinię Ministra Finansów (do 28 lutego 2017 r.) lub Szefa KAS (od 1 marca 2017 r.) odnośnie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zawartych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, co do których istniało uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, a po 17 sierpnia 2017 r. był zobowiązany uzyskać opinię Szefa KAS, ale tylko w przypadku gdy zagadnienie wyłaniające się na tle stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego nie było wcześniej oceniane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zmiana przepisów była uzasadniona dużą ilością wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w których przedstawiano identyczne stany faktyczne (choć w większości dotyczyły one podatku dochodowego od osób fizycznych).

Jeżeli duża liczba opiniowanych wniosków dotyczyła podobnych lub identycznych stanów faktycznych lub przyszłych, stanowiło to przesłankę do uznania danego postępowania za powszechny schemat optymalizacji podatkowej. Łącznie zidentyfikowano na tej podstawie 37 mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w CIT.

Wniesiono skargi do WSA w sprawach odmów wszczęcia postępowania oraz odmów wydania opinii zabezpieczających

Wydawano opinie dla potrzeb odmowy wydania interpretacji indywidualnych

Nie wszystkie opinie Szefa KAS zawierały wystarczające uzasadnienie

Na próbie pięciu opinii Szefa KAS stwierdzono, że w trzech przypadkach w wydanych opiniach wykazano i szczegółowo uzasadniono stanowisko Szefa KAS, iż opisywany we wniosku stan faktyczny lub przyszły dotyczy czynność dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a sposób działania był sztuczny oraz wskazano czynność odpowiednią, a opinia była wyczerpująca.

W pozostałych dwóch opiniach uzasadnienie było niewystarczające.

W jednym przypadku z opinii Szefa KAS wynikało, że opisane we wniosku zdarzenie przyszłe, polegające na wniesieniu wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w postaci wierzytelności nabytej z dyskontem od poprzedniego udziałowca Spółki, może stanowić obejście przepisów o tzw. cienkiej kapitalizacji i przynieść nieuzasadnione korzyści podatkowe spółce, w której wnioskodawca był współnikiem, co jednak w żaden sposób nie zmieniało kwestii, czy transakcja ta będzie czy nie będzie neutralna podatkowo dla wnioskodawcy z zagraniczną rezydencją podatkową. W opinii nie wskazano przekonujących argumentów, który element transakcji mógłby zostać oceniony jako mogący być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Ponadto w opinii tej w ogóle nie odniesiono się do kwestii, czy przy istniejącym poziomie kapitału własnego, jego strukturze, poziomie zadłużenia wobec udziałowców, naliczonych odsetkach i planowanym zwiększeniu kapitału zakładowego i zapasowego zjawisko cienkiej kapitalizacji w ogóle zaistnieje. Brak odniesienia w opinii do tych kwestii wynikał z faktu, iż wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej nie zawierały żadnych danych w powyższym zakresie. W takiej sytuacji wniosek jako niewyczerpujący opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, powinien być zdaniem Najwyższej Izby Kontroli zwrócony Dyrektorowi KIS ze wskazaniem na konieczność jego uzupełnienia.

W drugim przypadku wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej zawierały opis stanu przyszłego, to jest planowanej emisji obligacji zamienionych na akcje na zagranicznej giełdzie papierów wartościowych i według prawodawstwa zagranicznego, przedstawiając jednocześnie kilka potencjalnych możliwości przeprowadzenia i rozliczenia emisji. Z opinii Szefa KAS wynika, że planowana operacja może stanowić niedozwoloną optymalizację podatkową, jednak uzasadnienie tej oceny było na tyle ogólne, że w praktyce przytoczoną przez Szefa KAS argumentację można zastosować do każdej zagranicznej emisji obligacji przez podmiot z polską rezydencją podatkową, uznając wszystkie takie operacje za próbę agresywnej optymalizacji podatkowej. W opinii podano argument, że nabywca obligacji potencjalnie może wykorzystać zawarte umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania do uzyskania efektywnej stopy opodatkowania odsetek od obligacji na poziomie niższym niż 20%, na które to zjawisko emitent papierów wartościowych notowanych na rynkach regulowanych nie ma przecież wpływu (nie może bowiem ograniczyć kręgu nabywców wyłącznie do podmiotów z „właściwą” rezydencją podatkową, skoro obligacje miały być przedmiotem obrotu giełdowego).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Stwierdzone w ramach kontroli dwa przypadki niewystarczającego uzasadnienia opinii Szefa KAS nie były odosobnione. Na fakt, że opinie te bywają „dość ogólne”, wskazywały również w uzasadnieniach wyroków Wojewódzkie Sądy Administracyjne (np. orzeczenia w sprawach I SA/GI 498/17 oraz I SA/Łd 780/17).

W żadnej z pięciu analizowanych opinii nie oszacowano i nie wskazano kwoty ewentualnej korzyści podatkowej. Kwestia konieczności szacowania korzyści podatkowej przy odmowach wydania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej była przedmiotem rozważań wojewódzkich sądów administracyjnych, które prezentowały rozbieżne opinie w tej sprawie. Podobnie rozbieżne stanowiska zajęły WSA odnośnie kwestii, czy analizując istnienie ewentualnego schematu optymalizacyjnego, jest dozwolone posiłkowanie się informacjami wynikającymi z wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, złożonych przez podmioty powiązane bądź tego samego wnioskodawcę, jeżeli złożył kilka wniosków, czy też jest to zabronione.

Mając świadomość występowania tych rozbieżności, Ministerstwo Finansów podjęło starania, aby z dniem 1 stycznia 2019 r.:

- został uchylony art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym decyzji z zastosowaniem art. 119a O.p. nie wydaje się, jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł;
- a w zakresie łączenia wniosków, dodany art. 14b § 5d Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisywane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej mogą stanowić czynności lub element czynności określonej w art. 119a § 1 O.p. może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

Powyższe proponowane zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. I o ile dodanie art. 14b § 5d, zdaniem NIK, było zasadne, to podjęcie działań w celu uchylecia art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zamiast doprecyzowania w przepisach kwestii stosowania tego progu w przypadkach odmów wydawania interpretacji indywidualnych stanowi, w ocenie NIK, przejaw nadmiernego fiskalizmu i narusza podstawowy cel wprowadzenia klauzuli, czyli zwalczanie istotnych z punktu widzenia państwa przypadków agresywnej optymalizacji.

W latach 2014–2018 (I połowa) Minister Finansów wydał osiem interpretacji ogólnych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z czego pięć w 2018 r. Trzy z nich dotyczyły problematyki cen transferowych, a pozostałe pięć: rozliczeń spółdzielni mieszkaniowych, podatkowego uznawania wydatków na nabycie opcji walutowych, proporcji unicestwiania posiadanych przez współnika akcji/udziałów spółki, wniesienia do spółki wkładu pieniężnego, obowiązków płatnika dla banków hipotecznych.

Ministerstwo Finansów podjęło działania w celu zniesienia progu kwotowego, od którego stosuje się klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, gdyż rodziło to problemy przy odmowach wydania interpretacji indywidualnych

Minister w bardzo ograniczonym stopniu korzystał z możliwości wydania interpretacji ogólnych w sprawach dotyczących CIT

Żadna z tych interpretacji nie została wydana na wniosek podatnika, natomiast jedna interpretacja w 2015 r., dotycząca opcji walutowych, została wydana w odpowiedzi na (powtórny) dezyderat sejmowej Komisji Finansów Publicznych, która zwróciła uwagę na niejednolitość stosowania prawa w odniesieniu do uznawania za koszty uzyskania przychodów kosztów nabycia instrumentów pochodnych, w szczególności opcji walutowych.

Trzy interpretacje dotyczące cen transferowych zostały wydane po zmianie przepisów dotyczących cen transferowych ze względu na dużą liczbę wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w obszarze obowiązków dokumentacyjnych transakcji z podmiotami powiązаныmi. Większość pozostałych interpretacji wydano ze względu na występujące lub możliwe rozbieżności interpretacyjne.

Nie wydano interpretacji ogólnych pomimo dostrzeżenia takiej potrzeby przez departament DPP

Departament Poboru Podatków (dalej: DPP) dostrzegając konieczność wydania większej liczby interpretacji ogólnych. Do uzgodnień wewnętrznych kierowano propozycje wydania interpretacji ogólnych w sześciu kwestiach, kierując się dużą liczbą wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w tych sprawach, a także rozbieżnościami między stanowiskiem Ministra Finansów a orzeczeniami sądów. Zagadnienia te dotyczyły między innymi skutków podatkowych zawarcia umowy o cash pooling; traktowaniem dla potrzeb CIT i PIT podatku od wartości dodanej analogicznie jak podatku od towarów i usług; wymiany udziałów w spółkach; wniesienia aportem pożyczek; rozliczeń straty podatkowej spółek wchodzących w skład podatkowych grup kapitałowych; stwierdzenia istnienia powiązań między TFI, zarządzanymi przez nie funduszami, FIZ oraz spółek powiązanych z FIZ.

W żadnej z tych spraw interpretacje ogólne nie zostały wydane. Uzgodnienia wewnętrzne, nierzadko długotrwałe, prowadziły ostatecznie do konkluzji, że nie istnieje potrzeba wydania interpretacji ogólnej. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że skoro problem wymagał wielomiesięcznych, a nawet rocznych analiz, to racjonalnie należałoby przyjąć, że budzi on uzasadnione wątpliwości, również w administracji skarbowej oraz wśród podatników i wątpliwości te należałoby rozwiązać, tym bardziej jeśli udało się w toku wewnętrznych uzgodnień wypracować jedno stanowisko.

Minister wydał interpretację ogólną w sprawie dotyczącej wąskiego kręgu podmiotów, a jednocześnie nie wydał interpretacji ogólnych w sprawach, w których utrzymują się rozbieżności interpretacyjne

Jedna z interpretacji ogólnych²² została wydana w celu zmiany stanowiska wyrażonego przez Dyrektora KIS w dwóch, wydanych na jeden wniosek, interpretacjach indywidualnych. Zgodnie z art. 14a Ordynacji podatkowej Minister Finansów wydaje interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego w celu zapewnienia jednolitego stosowania tych przepisów przez organy podatkowe. Ministerstwo Finansów podkreśliło, że *rolą interpretacji ogólnych w systemie podatkowym nie jest rozstrzyganie indywidualnych problemów interpretacyjnych poszczególnych osób co do przepisów podatkowych. Zawierają one wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego zagadnienia. Uwzględniają przy tym orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ich wydanie wiąże się z bardzo szczegółową i dogłębną analizą problemu.* Jednak w przypadku

²² Interpretacja o sygnaturze DD5.8201.07.2018.

problemu poruszonego w omawianej interpretacji ogólnej nie występowały rozbieżności interpretacyjne ani odmienne wyroki sądów czy trybunałów. Dodatkowo przepis będący przedmiotem wniosku dotyczył jedynie czterech podmiotów funkcjonujących na polskim rynku, z których jeden złożył wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej. Szef KAS, zgodnie z 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ma uprawnienia do zmiany interpretacji indywidualnych, nie skorzystał jednak tego uprawnienia, pomimo że zmiana dwóch interpretacji indywidualnych (odnoszących się do podobnego zapytania, przy czym jedna dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych, a druga od osób prawnych) nie nastrocza szczególnych trudności ani zbyt-niej uciążliwości, a w to miejsce wydał interpretację ogólną. Jak wyjaśniono, decyzję o wydaniu interpretacji ogólnej podjęto uwzględniając doniosłość rozstrzyganego zagadnienia, kierując się ważnym interesem społecznym, bowiem przedmiotowe zagadnienie miało bezpośredni wpływ na rozwój rynku finansowego w Polsce.

Najwyższa Izba Kontroli, nie kwestionując doniosłości znaczenia rozwoju rynku finansowego, zauważa, że pewność podmiotów gospodarczych co do interpretacji przepisów prawa, które od dłuższego czasu są przedmiotem rozbieżnych orzeczeń i interpretacji, jest sprawą równie doniosłej wagi. Zauważyć tymczasem należy, że Minister Finansów nie wydał interpretacji ogólnych w sprawach będących przedmiotem dużej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w których występowały rozbieżne interpretacje bądź wyroki sądowe.

Ponadto, zdaniem NIK, dokonanie analiz pod kątem identyfikacji przepisów, co do których podatnicy mają najczęściej wątpliwości i wydanie większej liczby interpretacji ogólnych przyczyniłoby się do bardziej efektywnego wykorzystania zasobów administracji skarbowej, bowiem w miejsce licznych interpretacji indywidualnych, dotyczących *de facto* takich samych stanów faktycznych i prawnych, można wydać w mniejszej liczbie interpretacje ogólne, które jednocześnie zapewnią jednolitość wykładni przepisów. Tymczasem Minister Finansów nie prowadził ani nie zlecał jednostkom podległym prowadzenia analiz, w odniesieniu do których przepisów ustawy o CIT podatnicy mają najczęściej wątpliwości.

W żadnej interpretacji ogólnej, opinii w sprawie odmowy wydania interpretacji indywidualnej ani opinii zabezpieczającej nie powołano się na zasadę *in dubio pro tributario*.

Nie stosowano zasady *in dubio pro tributario*

5.3.2. Krajowa Informacja Skarbowa

W okresie od 1 marca 2017 r., tj. od dnia utworzenia Krajowej Informacji Skarbowej, do 30 czerwca 2018 r. do Dyrektora KIS wpłynęło w sumie 4427 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w zakresie CIT, w tym 2720 w 2017 r. oraz 1707 w pierwszym półroczu 2018 r. W tym samym okresie Dyrektor KIS wydał 4658 interpretacji indywidualnych dotyczących CIT. Wydania interpretacji odmówił w 869 przypadkach, co stanowiło 18,7% w relacji do wszystkich wydanych interpretacji, z następujących powodów:

Dyrektor KIS w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. w 138 przypadkach odmówił wydania interpretacji indywidualnych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- 138 odmów ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli art. 119a O.p, tj. 15,8% wszystkich odmów;
- 304 odmowy ze względu na braki formalne, tj. 34,9% wszystkich odmów;
- 427 odmów z innych przyczyn, tj. 49,1% wszystkich odmów.

Szef KAS, wydając opinię na wniosek Dyrektora KIS, w 48 ze 187 przypadków nie potwierdził jego stanowiska

Do dnia 8 października 2018 r. Dyrektor KIS w 187 sprawach wystąpił do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię. W 48 przypadkach (25,7%) wystąpienia Szef KAS nie potwierdził stanowiska Dyrektora KIS (nie stwierdził uzasadnienia do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania/odmowie wydania interpretacji) i przedstawił własne stanowisko w sprawie, głównie ze względu na odmienną ocenę zidentyfikowanych korzyści podatkowych oraz sztuczności zawieranych transakcji.

Dyrektor KIS, odmawiając wydania interpretacji indywidualnych, kierował się treścią opinii Szefa KAS, traktując ją jako wiążącą

W wyniku badania pięciu spraw spośród 180 zakończonych postanowieniem o odmowie wydania interpretacji stwierdzono, że wszystkie akta spraw były kompletne i zawierały: wniosek wraz z dowodem uiszczenia opłaty, pisma Delegatury do Pionu nad Jednolitością Skarbową z informacją o konieczności uzyskania opinii na podstawie art. 14b § 5b i § 5c O.p., pismo Dyrektora KIS do Szefa KAS w sprawie wydania opinii zawierającej opis sprawy wraz z własnym stanowiskiem, opinię Szefa KAS i postanowienie Dyrektora KIS. W każdej z badanych spraw opinia Szefa KAS była brana pod uwagę przy wydaniu postanowienia o odmowie wydania interpretacji. W uzasadnieniu postanowienia Dyrektor KIS odnosił się do stanowiska wnioskodawców i przedstawiał argumentację, mając na uwadze opinię Szefa KAS, iż opisywany we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszło zawierały elementy, które zdaniem Organu stanowiły uzasadnione przypuszczenie zastosowania art. 119a O.p.

Uzasadnienia odmów nie zawierały czynności odpowiedniej oraz nie oszacowano i nie podano korzyści podatkowej. Kwestia badania korzyści podatkowej była przedmiotem licznych nieprawomocnych wyroków sądowych WSA. W jednych kwestionowano brak badania przesłanki przekroczenia progu 100 tys. zł w odmowach wydania interpretacji²³, a w innych zaprezentowano odmienne stanowisko²⁴. Poza nieprawomocnymi wyrokami WSA, stanowisko w tej kwestii zostało wyrażone w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 3819/17 oraz II FSK 3820/17. Sąd stwierdził, że przedmiotem postępowania interpretacyjnego nie mogą być wszystkie przesłanki oraz wyłączenia stosowania przywołanej klauzuli, które wymagają analizy związanej z postępowaniem dowodowym prowadzonym, co do zasady, w postępowaniu podatkowym, a nie prowadzonym w postępowaniu interpretacyjnym. Przesłanka czynności odpowiedniej nie była przedmiotem sporów przed sądami administracyjnymi, a brak jej wskazania uzasadnił NSA we wskazanych wyżej wyrokach.

²³ Brak badania przesłanki przekroczenia progu 100 tys. zł kwestionowano przykładowo w następujących wyrokach: WSA w Gliwicach 15 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/GI 853/17, z 19 października 2017 r., sygn. akt I SA/GI 796/17, WSA w Łodzi z 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 780/17, z 26 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 705/17.

²⁴ Przykładowo odmienne stanowisko zaprezentowano w wyrokach WSA w Gdańsku z 25 października 2017 r., sygn. akt I SA/GD 1264/17, WSA w Poznaniu z 22 sierpnia 2017 r., sygn. akt I SA/po 281/17, WSA w Krakowie z 24 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 236/17.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Dyrektor KIS wyjaśnił, że w uzasadnieniach odmów wydania interpretacji indywidualnych nie wskazywano czynności odpowiedniej, ponieważ organ w ramach postępowania interpretacyjnego nie prowadzi postępowania w zakresie ustalenia stanu faktycznego, lecz dokonuje wyłącznie oceny zdarzenia przedstawionego przez podatnika, w związku z czym nie istnieje obowiązek wskazania czynności odpowiedniej.

Wojewódzkie Sądy Administracyjne zarzucały także, że opinia Szefa KAS wydana w sprawie, nie miała charakteru wiążącego dla organu interpretacyjnego. Mając na uwadze prezentowaną przez WSA linię interpretacyjną, Dyrektor KIS pismem z dnia 25 kwietnia 2018 r. znak 0110-KNO.4327.2.2018AŻ, poinformował delegatury, że formułując uzasadnienie postanowienia o odmowie wydania interpretacji, zasadnym jest zrezygnowanie z przedstawienia argumentacji opartej wyłącznie na treści opinii Szefa KAS. Wskazał, że uzyskanie opinii nie zwalania Organu z obowiązku przedstawienia w uzasadnieniu postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej powodów „uzasadnionego przypuszczenia”, że opisywany we wniosku stan faktyczny lub przyszły może stanowić czynność lub element czynności, do której może mieć zastosowanie klauzula określona w art. 119a O.p.

W okresie od 15 lipca 2016 r. do połowy 2018 r. KIP, a później KIS, odmówiła wydania interpretacji w 180 przypadkach ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli przeciwko unikania opodatkowania. Wśród tych 180 spraw, 58 wniosków zostało złożonych w 2016 r., 95 w 2017 r., a w pierwszej połowie 2018 r. – 27 wniosków. W stosunku do wydanych interpretacji indywidualnych w danym roku liczba odmów wyniosła odpowiednio:

- 29 odmów, tj. 0,5% w 2016 r.;
- 112 odmów, tj. 2,8% w 2017 r.;
- 39 odmów, tj. 2,1% w pierwszym półroczu 2018 r.

Wnioskodawcy zaskarżali do wojewódzkich sądów administracyjnych postanowienia odmawiające wydania interpretacji indywidualnych ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Do 30 czerwca 2018 r. sprawy do WSA wniesiono w 44 ze 180 przypadków, co stanowiło 24,4% odmów z tego zakresu. W 14 przypadkach spośród wskazanych 44 spraw wyroki uprawomocniły się, a zatem postępowania zakończyły się. W żadnym z tych wyroków sąd nie przychylił się do stanowiska podatnika; w 12 przypadkach WSA oddaliły skargi podatników, w jednym przypadku umorzono postępowanie, a w jednym przypadku skargę odrzucono. Ponadto zapadły dwa orzeczenia NSA oddalające skargi kasacyjne wnioskodawców. Podatnicy wnieśli siedem skarg kasacyjnych od wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych, a Dyrektor KIS wniósł 11 kasacji. Jak wyjaśnił Dyrektor KIS, wśród przyczyn uchylecia postanowień dominowały przyczyny formalne.

W okresie od 1 stycznia 2016 r. do połowy 2018 r. nie zastosowano zasady *in dubio pro tributario* w wydanych interpretacjach indywidualnych. W tym okresie wnioskodawcy powoływali się na tą zasadę w 36 wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych. W tych sprawach zostało wydanych 19 interpretacji

W okresie od 15 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. KIP, a następnie KIS odmówiła w 180 przypadkach wydania interpretacji indywidualnych ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli z art. 119a O.p., z czego 24,4% odmów wnioskodawcy zaskarżyli do WSA

Nie stosowano zasady *in dubio pro tributario*

indywidualnych. W pozostałych 17 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnych ze względu na niespełnienie wymagań formalnych. Z ustaleń kontroli wynika, że część spośród powyższych 19 wydanych interpretacji była korzystna dla podatników, a w żadnym wniosku odwołanie do zasady *in dubio pro tributario* nie było kluczowym argumentem wnioskodawcy, lecz miało charakter uzupełniający i wnioskodawcy dopiero po argumentach merytorycznych w określonej sprawie, dodatkowo wskazywali na art. 2a O.p. w celu wzmocnienia prezentowanego stanowiska.

Do sądów administracyjnych zaskarżono trzy interpretacje indywidualne z zakresu podatku CIT, w których podatnicy powoływali się na zasadę *in dubio pro tributario*, co stanowi około 13% wydanych interpretacji, w których wnioskodawcy we wniosku wskazali na zasadę z art. 2a Ordynacji podatkowej. W jednej sprawie WSA oddalił skargę, w drugiej uchylił interpretację indywidualną, w obu wywodząc swoje stanowisko z przepisów ustawy CIT. W trzeciej sprawie nie wydano orzeczenia. Od niekorzystnego wyroku WSA Dyrektor KIS złożył skargę kasacyjną, która do dnia zakończenia kontroli nie została rozpatrzona.

5.3.3. Izby skarbowe/Izby administracji skarbowej

W IS/IAS prowadzono działania w celu zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego CIT w decyzjach wydawanych przez dyrektorów kontrolowanych izb oraz w celu zapewnienia zgodności tych decyzji z orzecznictwem sądowym

W IS/IAS bieżąco monitorowano wzajemną zgodność decyzji podatkowych, zgodność z istniejącym orzecznictwem oraz z interpretacjami ogólnymi i ugruntowaną praktyką wynikającą z interpretacji indywidualnych. W tym celu przykładowo w IS/IAS w Poznaniu sprawdzano w systemie SZD (System Zarządzania Dokumentacją), czy było lub jest prowadzone inne postępowanie w stosunku do tego samego podatnika, dokonywano analizy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (bazy danych na stronie <http://sip.mofnet.pl>) oraz wyroków sądów administracyjnych (baza danych na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: 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 postępowania o podobnym stanie faktycznym. W IS/IAS w Warszawie w ramach przyjętych w praktyce rozwiązań zapewniających jednolite stosowanie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych (w tym CIT) były organizowane narady z pracownikami Pionu Orzecznictwa celem omówienia istotnych orzeczeń sądowych, zmian w przepisach prawa podatkowego, kształtującej się nowej linii orzeczniczej, istotnych uchwał NSA oraz rozstrzygnięć sądowych, ze szczególnym uwzględnieniem wyroków, w których sąd stwierdził uchybienia organu II instancji. W IS/IAS w Bydgoszczy i Katowicach stosowano podobne praktyki.

Po reformie administracji skarbowej w izbach nadzór nad jednolitością stosowania prawa podatkowego w zakresie CIT w wydawanych decyzjach podatkowych oraz ich zgodnością z orzecznictwem sądowym, był sprawowany poprzez referaty nadzoru nad orzecznictwem. W IAS w Warszawie był to referat specjalizujący się w podatkach bezpośrednich, w pozostałych Izbach referaty te były tworzone w Pionach Orzecznictwa zajmujących się

wszystkimi podatkami. Do zadań tych referatów należało między innymi zapewnienie jednolitości orzecznictwa, bieżąca analiza przepisów prawa, orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i ETS, sygnalizowanie zmian linii orzeczniczej oraz rozbieżności między orzecznictwem organów podatkowych i sądów administracyjnych.

W IAS w Bydgoszczy z inicjatywy Referatu Nadzoru nad Orzecznictwem (dalej: ION) wyznaczono w każdym urzędzie skarbowym osoby kontaktowe w celu stworzenia grupy osób do wzajemnej wymiany informacji i zgłaszania przypadków rozbieżności w orzecznictwie, co NIK uznaje za dobrą praktykę. Osoby te miały możliwość kontaktowania się między sobą i informowania ION o rozbieżności linii orzeczniczej. Rozwiązania oparte na powyższej grupie 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”²⁵.

W kontrolowanych Izbach podatnicy w 21 przypadkach powoływali się w odwołaniach od decyzji podatkowych I instancji na (określoną w art. 2a O.p.) zasadę „*in dubio pro tributario*”. W Bydgoszczy było sześć takich przypadków, w tym w sprawie, w której czynności podatnika uznano za pozorne. W Poznaniu tylko jeden podatnik powołał się na tę zasadę, a w Warszawie było 10 takich postępowań. W Katowicach w czterech odwołaniach powołano się na zasadę interpretowania niedających się rozstrzygnąć wątpliwości na korzyść podatnika, nie wskazując jednak przepisów, których treść miałyby budzić te wątpliwości. W jednym przypadku Dyrektor IAS w Bydgoszczy zwrócił sprawę do ponownego rozpatrzenia, w pozostałych przypadkach Dyrektorzy IAS uznali, że nie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości, co do przepisów prawa. W wyniku badania szczegółowego próby obejmującej 18 decyzji wydanych przez dyrektorów kontrolowanych izb, stwierdzono, że w uzasadnieniu do każdej decyzji podano przesłanki, którymi kierował się organ II instancji, zgodnie z art. 124 O.p. Przepis art. 2a najczęściej nie miał zastosowania, gdyż jak zaznaczano, podatnicy powoływali się na wątpliwości co do stanu faktycznego, a nie treści przepisów²⁶, lub nie występowały wątpliwości interpretacyjne co do przywoływanych w konkretnych postępowaniach przepisów prawa.

Łącznie w 12 z 18 skontrolowanych spraw podatnicy wnieśli odwołania do WSA, z czego w trzech przypadkach sądy uchylły decyzje podatkowe, co jednak nie było związane z niedającymi się rozstrzygnąć wątpliwościami. Trzy skargi oddalono, a pozostałych sześciu do zakończenia czynności kontrolnych nie rozstrzygnięto. Od wyroków WSA wniesiono trzy skargi kasacyjne, w tym jedną wniósł Dyrektor IAS w Warszawie.

Właściwym organem do prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a O.p., jest Szef Krajowej Administracji Podatkowej (do 28 grudnia

Dyrektorzy IS/IAS nie stosowali w wydawanych decyzjach zasady *in dubio pro tributario*, wynikającej z art. 2a O.p.

Nie stwierdzono przypadków, do których mogłaby mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

²⁵ Procedury wprowadzono Zarządzeniem nr 8/2018 Dyrektora IAS w Bydgoszczy z 22 stycznia 2018 r.

²⁶ W interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r. Minister Finansów wskazał, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy jedynie wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego.

2017 r. – minister właściwy do spraw finansów publicznych). Niemniej jednak, informacja o zaistnieniu przesłanek do prowadzenia takiego postępowania może być zidentyfikowana na różnych etapach, w tym na etapie postępowań odwoławczych prowadzonych przez Dyrektorów IS/IAS.

W związku z prowadzonymi postępowaniami odwoławczymi w IS/IAS żadna z kontrolowanych izb nie stwierdziła przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a O.p. Dyrektor IAS w Poznaniu, w swoich wyjaśnieniach, zwróciła uwagę, że przywołany przepis wszedł w życie z dniem 15 lipca 2016 r., a zdecydowana większość postępowań prowadzonych w Izbie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych dotyczyła stanów faktycznych sprzed daty obowiązywania tego przepisu. Podobnie prowadzone postępowania odwoławcze przez Dyrektor IAS w Katowicach dotyczyły stanów faktycznych zaistniałych przed wejściem w życie art. 119 a O.p., w związku z czym nie stwierdzono przypadków uzasadniających zastosowanie tego przepisu.

Izby prawidłowo sprawowały nadzór nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie CIT

Nadzór nad działalnością urzędów skarbowych i prawidłowością wydawanych decyzji przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie jednolitego stosowania prawa podatkowego CIT był sprawowany głównie przez bieżącą analizę wydawanych decyzji, spotkania i narady z pracownikami urzędów, przekazywanie do urzędów informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach.

W IS/IAS w Katowicach między innymi: sformułowano zalecenia mające na celu wyeliminowanie uwarunkowań, które negatywnie wpływają na jednolitość orzecznictwa podatkowego, w tym na konieczność analizy wydawanych orzeczeń odwoławczych; przekazywano właściwym naczelnikom urzędów skarbowych informacje o stwierdzonych uchybieniach ustalonych w związku z rozpatrywaniem odwołań wniesionych przez podatników, a w przypadku spraw powtarzających się, informację o nich przekazywano wszystkim organom I instancji podległym Dyrektorowi izby; opracowano zestawienia zawierające uwagi kierowane do organów I instancji w kwestiach nieprawidłowości stwierdzonych w wydawanych decyzjach. Ponadto IAS w Katowicach w 2017 r. zorganizowała szkolenie dla pracowników Izby i podległych US, którego tematem były m.in. zagadnienia związane z ujmowaniem w kosztach uzyskania przychodów fikcyjnych faktur w celu udokumentowania wydatków dla zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych (z uwzględnieniem rozbieżności w orzecznictwie) oraz klauzula obejścia prawa podatkowego.

Podobnie w IS/IAS w Bydgoszczy bieżąco sprawowano nadzór nad podległymi US w ramach postępowań odwoławczych oraz oceniano urzędy skarbowe w zakresie orzecznictwa. Organizowano również narady robocze z kierownictwem i pracownikami urzędów skarbowych dotyczące bieżących problemów orzecznictwa urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego oraz problemów związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych.

W IS/IAS w Warszawie działania nadzorcze również polegały na bieżącym badaniu zgodności z prawem wydawanych decyzji przez naczelników urzędów skarbowych; w celu zwiększenia efektywności nadzoru nad prowadzonymi przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego opracowano i stosowano wewnętrzne „Standardy współpracy pionu orzecznictwa w zakresie podatków dochodowych i majątkowych oraz pionu orzecznictwa w zakresie podatku od towarów i usług z pionem wsparcia kontroli”. Ponadto zapewniono aktywny udział kadry kierowniczej organów podatkowych w „Zespole ds. analizy orzecznictwa organów podatkowych i sądów administracyjnych” powołanym Zarządzeniem Szefa KAS z dnia 26 marca 2018 r., jak również przekazywano do komórek prowadzących postępowania odwoławcze wyniki spotkań konsultacyjnych prowadzonych w Ministerstwie Finansów mających wpływ na ujednoczenie wydawanych rozstrzygnięć.

W IS/IAS w Poznaniu w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w pracy urzędu kierowano wystąpienia w trybie instancyjnym, w którym wskazywano, jakie odnotowano uchybienia, wskazywano prawidłowy sposób postępowania, a także zalecenia w trybie nadzoru. Nadzorowano również sposób przekazywania przez Naczelników pracownikom urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego informacji prezentowanych na naradach. Ponadto w ramach działań zmierzających do poprawy orzecznictwa wydawanego przez naczelników urzędów skarbowych były przeprowadzane szkolenia, w tym tzw. szkolenia kaskadowe oraz instruktaże.

Kontrolowane IS/IAS nie prowadziły w podległych US kontroli, które swoim zakresem obejmowałyby ocenę jednolitości stosowania ustawy CIT, stosowania zasady *in dubio pro tributario* oraz identyfikacji przypadków, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jedynie w IS w Poznaniu w maju 2015 r. przeprowadzono kontrolę monitoringu, sprawowanego przez Pion Orzecznictwa, nadzoru nad urzędami skarbowymi. Kontrolą objęto okres od 1 kwietnia do 31 grudnia 2014 r. i nie stwierdzono istotnych nieprawidłowości.

Najwyższa Izba Kontroli nie wniosła zastrzeżeń do nadzoru sprawowanego przez IS/IAS nad podległymi urzędami skarbowymi; zwraca jednak uwagę na wysoki odsetek uchylanych decyzji podatkowych I instancji, co wymaga pogłębionej analizy przez IAS, w celu ustalenia przyczyn tego stanu rzeczy i podjęcia stosownych działań.

5.3.4. Urzędy skarbowe

W każdym z kontrolowanych urzędów podejmowano działania w celu zapewnienia jednolitego i prawidłowego stosowania prawa podatkowego w zakresie CIT w wydawanych decyzjach podatkowych, a także zgodności wydawanych decyzji z orzecznictwem sądowym, interpretacjami ogólnymi oraz ugruntowaną praktyką wynikającą z wydanych interpretacji indywidualnych. Pracownicy urzędu prowadzili analizy bieżącego orzecznictwa, interpretacji indywidualnych lub uzasadnień odmów wydania interpretacji dla podatników danego urzędu oraz rozstrzygnięć w zakończonych już postępowaniach. Zapoznawali się także z pismami informacyjnymi IS/IAS oraz MF. W urzędach wprowadzono również system wielopoziomowej weryfikacji projektów decyzji i jej ostatecznej akceptacji.

Podejmowano działania w celu zapewnienia jednolitości stosowania prawa

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na podstawie badań szczegółowych przyjętych do próby postępowań w żadnym z kontrolowanych urzędów nie stwierdzono przypadków uchylecia decyzji wydanej przez naczelnika urzędu skarbowego z powodu stosowania błędnej wykładni przepisów podatkowych lub niewłaściwego ich stosowania.

Nie stosowano zasady *in dubio pro tributario*

W żadnym z kontrolowanych Urzędów nie odnotowano przypadku, by podatnicy powoływali się w toku postępowania podatkowego I instancji na zasadę *in dubio pro tributario*. Również kontrolowane Urzędy nie powoływały się na tę zasadę w wydawanych rozstrzygnięciach. Jedynie w Pierwszym Śląskim US podatnik powołał się na zasadę *in dubio pro tributario* w odwołaniu od decyzji, jednak nie wskazał przepisów, których treść miałyby budzić wątpliwości. Organ II instancji utrzymał w mocy tę decyzję, a podatnik zaskarżył ją do sądu administracyjnego, jednakże uchybił terminowi wniesienia skargi.

W trakcie prowadzonych kontroli nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Na etapie planistycznym kontrolowane urzędy skarbowe nie analizowały podmiotów wyłącznie pod kątem ryzyka stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej. W trakcie prowadzonych kontroli nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a O.p.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych podkreślali jednak, że przepisy w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zaczęły obowiązywać dopiero od 15 lipca 2016 r. i mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie tego przepisu. Zatem znajdują zastosowanie do działań podatników, które mogą być odzwierciedlone najwcześniej w składanych przez nich w I kwartale 2017 r. zeznaniach podatkowych i sprawozdaniach finansowych za okres od 2016 r. W związku z tym prowadzenie kontroli z uwzględnieniem tych przepisów było możliwe dopiero od 2017 r.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Celem głównym było sprawdzenie i dokonanie oceny, czy przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych jest prowadzone skutecznie i rzetelnie, w tym z poszanowaniem praw podatników.

Cel główny kontroli

Założono, że badania kontrolne umożliwią udzielenie odpowiedzi na następujące pytania kontrolne:

Cele szczegółowe

1. Czy działalność analityczna i prognostyczna w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej jest prowadzona rzetelnie?
2. Czy działalność Ministerstwa Finansów oraz organów skarbowych, mająca na celu ograniczenie luki podatkowej CIT wynikającej z agresywnej optymalizacji podatkowej, jest prowadzona rzetelnie i skutecznie?
3. Czy w procesie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej prawidłowo stosowano zasadę *in dubio pro tributario* oraz klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym, czy nie naruszano zasady zaufania podatnika do państwa i prawa?

Kontrolę przeprowadzono w Ministerstwie Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej, czterech izbach administracji skarbowej oraz czterech urzędach skarbowych.

Zakres podmiotowy

Kontrolę przeprowadzono z uwzględnieniem kryteriów: legalności, rzetelności, celowości i gospodarności, określonych w art. 5 ust. 1 ustawy o NIK. 2014–2018 (I połowa).

Kryteria kontroli

Okres objęty kontrolą

Czynności kontrolne przeprowadzono w okresie od 4 września 2018 r. do 18 lutego 2019 r.

W ramach przygotowania przedkontrolnego, w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK, uzyskano od kontrolowanych jednostek informacje obejmujące dane statystyczne, w szczególności dotyczące: ilości kontroli w zakresie CIT i jej wyników, odwołań od decyzji I instancji, decyzji zaskarżonych do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, osiągniętych dochodów podatników CIT, deklaracji korygujących, interpretacji ogólnych i indywidualnych, w tym odmów wydania interpretacji indywidualnych ze względu na ryzyko zastosowania w odniesieniu do opisywanych stanów faktycznych lub przyszłych klauzuli o unikaniu opodatkowania, opinii zabezpieczających oraz stosowania zasady *in dubio pro tributario*.

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Kontrola P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT* została podjęta z inicjatywy własnej Najwyższej Izby Kontroli.

Pozostałe informacje

Wyniki kontroli przedstawiono w dziesięciu wystąpieniach pokontrolnych. Z wyjątkiem Ministerstwa Finansów żadna z kontrolowanych jednostek nie wniosła zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego. Ministerstwo Finansów wniosło 34 zastrzeżenia. W szczególności dotyczyły one:

Zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych

- oceny treści opinii wydawanych w trybie art. 14 § 5b i § 5c O.p.;
- oceny i opisu stanu faktycznego działalności w zakresie opinii zabezpieczających;

ZAŁĄCZNIKI

- oceny w zakresie jakości dotychczasowych przepisów o podatku CIT, częstotliwości ich nowelizacji oraz wpływu na zaufanie podatników do państwa i prawa;
- wniosków pokontrolnych dotyczących: oszacowania luki podatkowej w zakresie CIT; zapewnienia koordynacji działań MF w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz przepływu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi zaangażowanymi w identyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej; szerszego stosowania interpretacji ogólnych; podjęcia działań w celu zapewnienia wydawania we wszystkich przypadkach jednoznacznych, kompletnych i rzetelnych opinii Szefa KAS odnośnie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zawartych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a O.p.; podjęcia niezwłocznych działań w celu nadrobienia zaległości w weryfikacji interpretacji indywidualnych;
- uwag dotyczących: szacowania kwoty korzyści podatkowych; braku precyzyjności art. 119x § 1 pkt 6 O.p.; zmniejszającej się ilości wpływających wniosków o wydanie opinii zabezpieczających;
- nieprawidłowości polegającej na niezapewnieniu osobom w toku reformy administracji skarbowej propozycji pracy;
- treści opisu nieprawidłowości wskazującej na to, iż nie można uznać za rzetelne działania dokonywanie weryfikacji interpretacji indywidualnych po wielu miesiącach, a nawet latach od daty przekazania sprawy przez biura KIP/KIS;
- treści dotyczącej stwierdzeń, że w Ministerstwie Finansów nie prowadzono analiz wniosków o interpretacje indywidualne w celu ustalenia, które przepisy CIT najczęściej budziły wątpliwości;
- treści wystąpienia pokontrolnego dotyczącej braku wiedzy na temat głównych/najczęstszych powodów uznania decyzji wydanych na podstawie art. 11 ustawy CIT za wadliwe i wyeliminowania ich z obiegu prawnego;
- treści dotyczących zmian legislacyjnych, w tym opisu nieprawidłowości dotyczących zwłoki w podjęciu działań eliminujących możliwość zastosowania mechanizmu agresywnej optymalizacji z wykorzystaniem Podatkowych Grup Kapitałowych;
- opisu stanu faktycznego odnośnie polityki przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej;
- sformułowań dotyczących przypadków stosowania zasady *in dubio pro tributario* w związku z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych.

Kolegium Najwyższej Izby Kontroli uchwałą nr 49/2019 z dnia 3 lipca 2019 r.:

- jedno zastrzeżenie uwzględniło w całości, tj. zastrzeżenie dotyczące redakcji treści wystąpienia o ilości spraw, w których nie rozstrzygnięto wątpliwości na korzyść podatnika lub nie odniesiono się do art. 2a O.p., pomimo że wnioskodawca się na ten przepis powołał;

ZAŁĄCZNIKI

- pięć zastrzeżeń uwzględniło częściowo, tj. zastrzeżenie dotyczące zakresu działań podjętych w celu opracowania metodologii oszacowania luki podatkowej CIT; okresu, od którego Dyrektor KIS mógł wystąpić do MF o stanowisko co do zasadności wniesienia skargi kasacyjnej lub wydania interpretacji uwzględniającej orzeczenie WSA; ustaleń opisujących wydawanie przez Szefa KAS opinii zabezpieczających oraz ocen wskazujących na nierówne traktowanie podatników; ustaleń dotyczących szczegółowego zakresu specjalizacji Centrum Kompetencyjnego w zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej oraz kwestii redakcyjnych zakresu regulacji Konwencji MLI;
- pozostałe 28 zastrzeżeń oddalono w całości.

W wyniku kontroli sformułowano 12 wniosków pokontrolnych, w tym pięć dotyczyło Ministerstwa Finansów, cztery Krajowej Informacji Skarbowej, jeden Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, jeden Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu oraz jeden Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. Dziewięć wniosków jest w trakcie realizacji natomiast trzech wniosków dotychczas nie zrealizowano.

Wnioski pokontrolne

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Teresa Czerwińska, Minister Finansów w okresie od 9 stycznia 2018 r. Mateusz Morawiecki, Minister Rozwoju i Finansów w okresie od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r. Paweł Szalamacha, Minister Finansów w okresie od 16 listopada 2015 r. do 28 września 2016 r. Mateusz Szczurek, Minister Finansów w okresie od 27 listopada 2013 r. do 16 listopada 2015 r.	opisowa
2.	Departament Budżetu i Finansów	Krajowa Informacja Skarbowa	Roman Kucharczyk, Dyrektor KIS	opisowa
3.	Departament Budżetu i Finansów	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	Robert Antoszkiewicz, Dyrektor IAS, w okresie od 1 kwietnia 2017 r. Paweł Cybulski, Dyrektor IAS/IS w okresie od 2 lutego 2016 r. do 31 marca 2017 r. Hanna Mazurkiewicz, p.o. Dyrektora IS w okresie od 27 listopada 2015 r. do 1 lutego 2016 r. Marta Maciążek, p.o. Dyrektora IS w okresie od 21 do 26 listopada 2015 r. Małgorzata Kabata-Żbik, Dyrektor IS w okresie od 1 sierpnia 2013 r. do 20 listopada 2015 r.	opisowa

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
4.	Delegatura NIK w Bydgoszczy	Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy	<p>Andrzej Pasek, Dyrektor IAS w okresie od 14 września 2018 r.</p> <p>Andrzej Robakowski, Dyrektor IAS w okresie od 1 marca 2017 r. do 13 września 2018 r. oraz p.o. Dyrektora IS w okresie od 30 grudnia 2015 r. do 28 lutego 2017 r.</p> <p>Marcin Łoboda, Dyrektor IS w okresie od 1 lipca 2013 r. do 29 grudnia 2015 r.</p>	opisowa
5.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	<p>Agnieszka Szymankiewicz, Dyrektor IAS w okresie od 1 marca 2017 r. oraz p.o. Dyrektora IS w okresie od 1 do 28 lutego 2017 r.,</p> <p>Adam Barciszewski, p.o. Dyrektora IS w okresie od 11 grudnia 2015 r. do 31 stycznia 2017 r.</p> <p>Przemysław Bzdok, Dyrektor IS w okresie od 1 lipca 2013 r. do 10 grudnia 2015 r.</p>	opisowa
6.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	<p>Mariusz Gojny, Dyrektor IAS w okresie od 1 grudnia 2017 r.</p> <p>Tatiana Pawlik, Dyrektor IAS w okresie od 13 czerwca 2017 r. do 30 listopada 2017 r.</p> <p>Teresa Zejma, Dyrektor IAS w okresie od 1 marca 2017 r. do 12 czerwca 2017 r. oraz p.o. Dyrektora IS w okresie od 11 grudnia 2015 r. do 28 lutego 2017 r.</p> <p>Małgorzata Moskal, p.o. Dyrektora IS w okresie od 22 lutego 2008 r. do 20 marca 2013 r. oraz Dyrektor IS w okresie od 21 marca 2013 r. do 10 grudnia 2015 r.</p>	opisowa
7.	Departament Budżetu i Finansów	Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie	<p>Przemysław Polkowski, Naczelnik US w okresie od 1 marca 2017 r. oraz p.o. Naczelnika US w okresie od 15 lipca 2016 r. do 28 lutego 2017 r.</p> <p>Agata Witkowska, p.o. Naczelnika US w okresie od 1 marca 2015 r. do 14 lipca 2016 r.</p> <p>Tomasz Lipiarz, p.o. Naczelnika US w okresie od 1 grudnia 2013 r. do 28 lutego 2015 r.</p>	opisowa

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
8.	Delegatura NIK w Bydgoszczy	Kujawsko-Pomorski Urząd Skarbowy w Bydgoszczy	Paweł Wiśniewski, Naczelnik US w okresie od 25 października 2018 r. Bożena Malicka, Naczelnik US w okresie od 1 marca 2017 r. do 24 października 2018 r., p.o. Naczelnika US w okresie od 25 lutego 2017 do 28 lutego 2017 r. Dariusz Laskowski, p.o. Naczelnika US w okresie od 23 lutego 2016 r. do 24 lutego 2017 r. Dariusz Galla, Naczelnik US w okresie od 10 lipca 2009 r. do 22 lutego 2016 r.	opisowa
9.	Delegatura NIK w Poznaniu	Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu	Joanna Dudzińska, Naczelnik US w okresie od 12 września 2017 r. Przemysław Gordzelewski, Naczelnik US w okresie od 1 października 2015 r. do 11 września 2017 r. oraz p.o. Naczelnika US w okresie od 28 maja 2014 r. do 30 września 2015 r. Jolanta Koprucka-Purol, Naczelnik US w okresie od 1 stycznia 2004 r. do 27 maja 2014 r.	opisowa
10.	Delegatura NIK w Katowicach	Pierwszy Śląski Urząd Skarbowy w Sosnowcu	Joanna Łachut, Naczelnik US w okresie od 16 kwietnia 2018 r. Mariusz Motyl, Naczelnik US w okresie od 18 września 2017 r. do 15 kwietnia 2018 r. Barbara Grieger, Naczelnik US w okresie od 1 marca 2017 r. do 17 września 2017 r. Marcin Kuś, Naczelnik US w okresie do 28 lutego 2017 r.	opisowa

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Struktura organów
właściwych do zwalczania
zjawiska optymalizacji
podatkowej

Do czasu powołania Krajowej Administracji Skarbowej, tj. do 1 marca 2017 r. strukturę terenową administracji podatkowej tworzyły trzy niezależne od siebie piony:

- administracja podatkowa (16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych);
- Służba Celna (16 izb celnych, 45 urzędów celnych wraz ze 143 oddziałami celnymi);
- kontrola skarbową (16 urzędów kontroli skarbowej (UKS) oraz osiem zamiejscowych ośrodków UKS).

Od 1 marca 2017 r. została powołana nowa skonsolidowana Krajowa Administracja Skarbowa. Podstawą jej działania jest ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²⁷. Zgodnie z art. 2 tej ustawy do zadań KAS należy między innymi: realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy, zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługi i wsparcia przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych, prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Organami KAS (art. 11 ust. 1 ustawy) są: minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego. Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy do zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej należy między innymi: nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, dyrektora Centrum Informatyki KAS oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Do zadań dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej należy między innymi (art. 22 ust. 1 ustawy): zapewnianie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej, w tym jej przetwarzanie i udostępnianie, prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych.

²⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.

Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy między innymi (art. 25 ust. 1 ustawy): nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy między innymi: ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających.

W stanie prawnym obowiązującym do 15 lipca 2016 r. jednym z przepisów służących zwalczaniu unikania opodatkowania była klauzula określona w art. 199a ustawy Ordynacja podatkowa. Stosownie do art. 199a § 2 O.p., jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej skutki podatkowe wywodzi się z czynności ukrytej. Przepis ten bezpośrednio odnosi się do zjawiska pozorności określonego w art. 83 § 1 ustawy – Kodeks cywilny odnoszącego się do sytuacji gdy strony pod pozorem dokonywanej czynności prawnej zamierzają dokonać innej czynności – zwanej czynnością ukrytą.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma zastosowanie, gdy dokonywane przez podatnika czynności są legalne, zgodne z prawem lecz niezgodne z intencją ustawodawcy. Klauzula nie znajduje zastosowania do działań pozaprawnych, nielegalnych. Są to przestępstwa lub wykroczenia skarbowe objęte zakresem Kodeksu karnego skarbowego. Klauzula nie dotyczy też czynności pozornych, ale faktycznie dokonanych. W odniesieniu do czynności pozornych zastosowanie znajduje art. 199 a O.p. Jeżeli podatnik pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonuje innej czynności prawnej, skutki wywodzi się z ukrytej czynności prawnej.

W okresie objętym kontrolą przepisy dotyczące klauzuli uległy nowelizacji. Klauzula i towarzyszące jej przepisy zostały wprowadzone na podstawie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁸ z dniem 15 lipca 2016 r. Nowelizacja przepisów została wdrożona z dniem 1 stycznia 2019 r. na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁹. Celem nowelizacji wprowadzonej 1 stycznia 2019 r. było dostosowanie tych przepisów do uregulowań zawartych w dyrektywie ATAD, tj. Dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.³⁰ ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Klauzula określona
w art. 199a Ordynacji
podatkowej

Klauzula generalna
przeciwko unikaniu
opodatkowania określona
w art. 119a ordynacji
podatkowej

²⁸ Dz. U. poz. 846, ze zm.

²⁹ Dz. U. poz. 2193, ze zm.

³⁰ Dz. U. UE. L. 2016., poz. 193.1 ze zm.

Sposób rozumienia obejścia prawa podatkowego zaprezentowany w art. 119 a O.p., w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2019 r., odbiegał od modelu klauzuli uregulowanego w art. 6 dyrektywy ATAD. Zgodnie z Ordynacją podatkową nie skutkowało osiągnięciem korzyści podatkowej czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Aby zastosować klauzulę, należało więc wykazać, że osiągnięcie korzyści podatkowej było nadrzędnym celem podatnika. Klauzula nie mogłaby być zastosowana, gdyby się okazało, że korzyść podatkowa była jednym z wielu równorzędnych celów, w tej bowiem sytuacji nie mogłoby być mowy o jakimkolwiek nadrzędnym celu. W art. 6 dyrektywy ATAD stwierdzono, że *Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.*

Mając powyższe na uwadze, polski ustawodawca zmienił treść art. 119 a O.p. Zgodnie z tym przepisem czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Takie ujęcie klauzuli pozwala na szersze jej zastosowanie nie tylko w przypadkach, gdy korzyść podatkowa była nadrzędnym (głównym) celem działań podatnika, lecz także gdy była jednym z (głównych) celów dokonania danej czynności.

W sytuacji określonej w art. 119 a § 1 O.p. skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania (art. 119 a § 3). Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności (art. 119 a § 4). Przepisy wskazane powyżej nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w art. 119 a § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119 a § 5).

Zgodnie z art. 119 c § 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn tych nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej

sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie: nieuzasadnionego dzielenia operacji lub angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach odrębnych. Przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę (art.119 d). Zgodnie z art. 119 g § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach: określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, określenia wysokości straty podatkowej, stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku, odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy – może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. Przejmując kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe (art. 119 g § 3). Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejściem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy.

Pierwotnie, tj. do końca 2018 r., klauzula z założeń miała być stosowana jedynie wówczas, gdy zachodziło poważne zagrożenie interesu fiskalnego. Miały nią być objęte sprawy, w których podatnicy uzyskują znaczne korzyści podatkowe. Artykuł 119 b§ 1 pkt 1 przewidywał więc, że klauzuli nie stosuje się wtedy, gdy korzyść podatkowa (suma korzyści) nie przekracza 100 000 zł. Od 1 stycznia 2019 r. przepis ten (pkt 1) został uchylony, od tej daty klauzula może mieć zastosowanie również w przypadkach, gdy korzyść podatkowa jest niższa niż 100 000 zł.

Kolejną zmianą wprowadzoną z dniem 1 stycznia 2019 r. była zmiana dotycząca stosowania dodatkowych sankcji. Zgodnie z art. 58 a ustawy Ordynacja podatkowa, wydając decyzję z zastosowaniem art. 119 a § 1 lub 7 tej ustawy, organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Opinie zabezpieczające

Zgodnie z art. 119w O.p. zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej (w okresie do 28 lutego 2017 r. do ministra właściwego do spraw finansów publicznych). Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Na podstawie art. 119y Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Zgodnie z art. 119za opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności: wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek, ocenę, że do czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a, pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. 119 zb). Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 119 zd).

Interpretacje ogólne, indywidualne oraz objaśnienia podatkowe

Na podstawie art. 14a. § 1 O.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności: dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne) oraz wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 14b§ 1 O.p. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Zgodnie z art. 14 b § 2a pkt 2 O.p. przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego. Zgodnie z art 14 b § 5b O.p. odmawia się, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnio-

skiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

Istotne znaczenie mają również inne uregulowania stanowiące prawne instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, a w szczególności:

- klauzule antyabuzywne zawarte w umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- art. 199a ordynacji podatkowej dotyczący sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych;
- art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT dotyczący cen transferowych tj. cen transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi oraz skutków przerzucania dochodów z wykorzystaniem tych cen;
- art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT dotyczące cen transakcyjnych pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi oraz skutków przerzucania dochodów z wykorzystaniem tych cen;
- art. 10 ust. 4 ustawy CIT, zgodnie z którym – określonych w ustawie przepisów podatkowych dotyczących połączenia spółek, ich podziału oraz wymiany udziałów – nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jedynym celem tych połączeń i podziałów spółek oraz wymiany udziałów było uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania (artykuł uchylony przez art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 27 października 2017 r. [Dz. U. poz. 2175] zmieniającej m.in. ustawę CIT z dniem 1 stycznia 2018 r.);
- art. 22c ustawy CIT dotyczący wyłączenia zwolnienia podatkowego względem dywidend, jeżeli osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nastąpiło w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego dywidendy, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkowało wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz gdy czynności te nie miały rzeczywistego charakteru (artykuł dodany przez art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 9 października 2015 r. (Dz. U. poz. 1932) zmieniającej m.in. ustawę CIT z dniem 31 grudnia 2015 r.

Od 1 stycznia 2016 r. zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), wyrażona w art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa.

Istotą tej zasady jest to, że organy podatkowe (działając zgodnie z zasadą legalizmu oraz mając na względzie zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do materii prawa podatkowego), w przypadku gdy po zastosowaniu wypracowanych w nauce prawa metod wykładni przepisów, z uwzględ-

Inne prawne instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej

Zasada *in dubio pro tributario*

nieniem pierwszeństwa wykładni językowej, przepis prawa podatkowego nadal będzie budził niedające się usunąć wątpliwości powinny rozstrzygać je na korzyść podatnika.

Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Bezpośrednim adresatem zasady *in dubio pro tributario* jest organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygnięcia przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie. Pośrednim adresatem tej normy może być także podatnik. Może on powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, gdy – jego zdaniem – w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578, ze zm.).

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
8. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
9. Minister Finansów

6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 13 stycznia 2020 r.

DKP3.0811.1.2020

Pan
Tadeusz Dziuba

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli

ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa

W odpowiedzi na pismo z dnia 30 grudnia 2019 r., nr KBF.430.015.2019, działając na podstawie art. 64 ust. 2 zdanie pierwsze ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli przedstawiam stanowisko do informacji o wynikach kontroli „*Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*”, zwaną dalej: informacja.

W charakterze uwagi wstępnej należy podkreślić niewątpliwą wagę tematu, który był przedmiotem analizy w kontroli Najwyższej Izby Kontroli, dalej również: NIK. Kwestie związane z odbudową i uszczelnieniem systemu podatkowego – w tym przypadku podatku dochodowego od osób prawnych – są przedmiotem szczególnej agendy działań rządu, Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej.

W tym kontekście zauważenia wymaga konkluzja płynąca z przedstawianej przez NIK informacji, iż rok 2016 wyznaczył zupełnie nową cezurę dla rzeczywistego i zdecydowanego podejmowania przez państwo działań legislacyjnych i wykonawczych, które w istotny sposób wpłynęły na ograniczenie zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej i zmniejszenia jej dolegliwości dla finansów publicznych w sensie ilościowym, tj. uzyskiwanych wpływów budżetowych.

Niewątpliwie działania opisywane w dokumencie przekazanym przez NIK należy traktować jako część procesu, który trwa i co do zasady wykazuje narastającą dynamikę w swojej skuteczności. Stąd, w mojej ocenie, szereg wniosków sformułowanych przez NIK w stosunku do okresu kontroli obejmującego lata 2014-2018 obecnie może być już kwantyfikowany inaczej, przy uwzględnieniu kolejnych pozytywnych działań i zdarzeń, które miały miejsce po tym czasie.

Zdecydowanego podkreślenia wymaga również, że właściwa ocena działań podejmowanych przez państwo w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji w podatku CIT wymagałaby również w informacji NIK wyeksponowania jednak kluczowego znaczenia, jakie miała część zmian podjętych od 2016 roku.

Nawet jeżeli – zgodnie z oceną wyrażoną przez NIK – istnieją niedostatki w aspektach takich jak przepływ informacji, to w żadnym wypadku nie mogą one być stawiane w stosunku jeden do jednego z pozytywnymi krokami milowymi w postaci głębokich zmian legislacyjnych uszczelniających CIT (np. wyodrębnienie źródła dochody kapitałowe, zmiany w opodatkowaniu funduszy inwestycyjnych zamkniętych), wprowadzenie – po latach nieudanych prób – klauzuli

przeciwko unikaniu opodatkowania czy powstanie Krajowej Administracji Skarbowej, jako organizacji zwiększającej instytucjonalnie własną zdolność do walki ze zjawiskiem unikania i uchylania się od opodatkowania.

Mając na uwadze powyższe można zauważyć, że szereg działań i wydarzeń wymienionych w informacji jedynie jako stwierdzenie faktów stanowi w istocie o wskazaniu mocnych punktów w przeciwdziałaniu agresywnej optymalizacji CIT – szczególnie od 2016 roku. W moim przekonaniu odbiór zatem informacji NIK - bez uwzględnienia tej perspektywy i wyważenia marginalnej wagi ewentualnych niedociągnięć w kontraście do znacznej skali osiągnięć - byłby w istocie niepełny.

Podkreślając fakt, że informacja obejmuje swoim zakresem niezwykle złożoną i wieloaspektową problematykę, szereg wydarzeń mających miejsce na przestrzeni kilku lat, działania legislacyjne i organizacyjne, a także poziom centralny i terenowy działania administracji pragnę odnieść się do części zawartej w niej stwierdzeń i wniosków.

- 1) Precyzując stanowisko NIK, zawarte na stronie 7 informacji należy zatem wyjaśnić, że:
 - a) Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (dalej: „Konwencja MLI”) została ratyfikowana przez Prezydenta RP w dniu 4 stycznia 2018 r. (zgodnie z art. 15 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych; Dz.U. z 2000 r. poz. 443 ze zm.).
 - b) Natomiast w dniu 29 września 2017 r., o którym mowa w informacji NIK, została uchwalona ustawa wyrażająca zgodę na dokonanie przez Prezydenta RP ratyfikacji Konwencji MLI (wymóg przewidziany w art. 15 ust. 3 ww. ustawy o umowach międzynarodowych) – co zostało prawidłowo wskazane w przypisie nr 7 informacji NIK.

- 2) W swoich uwagach NIK (strona 8 informacji) włączyła do rozważań o stosowaniu metod agresywnej optymalizacji podatkowej także wątek obowiązywania w polskim systemie podatkowym zasady *in dubio pro tributario*, natomiast zestawianie ze sobą tych zagadnień nie wydaje się zasadne.

Obowiązywanie zasady *in dubio pro tributario* należy odnosić do przypadków, w których podatnik miałby ponieść negatywne konsekwencje wynikające z niejasnych przepisów podatkowych. Natomiast w sytuacji celowego tworzenia struktur agresywnej optymalizacji nie sposób uznać, że podatnik odczuł negatywne skutki obowiązywania niejasnego czy też wadliwego przepisu. Przeciwnie, to podatnik zamierza wykorzystać obowiązujące regulacje w celu uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Łączenie obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania nie znajduje więc uzasadnienia.

- 3) Minister Finansów informował już NIK o piśmie Podsekretarza Stanu Pawła Gruzy z dnia 11 października 2017 r., nr SP3.8020.5.2017, skierowanym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dotyczącym przypadków stosowania przez polskich podatników schematów optymalizacji podatkowej opartych na wykorzystaniu

podmiotów formalnie zarejestrowanych za granicą, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się na terytorium Polski, co powinno skutkować uznaniem ich za podlegające w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (kwestie te zostały także przedstawione w „Ostrzeżeniu MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu” z 12 czerwca 2017 r., nr 003/17). Użytkowy walor wspomnianego pisma z dnia 11 października 2017 r. podkreśla fakt, że załącznikiem do niego był projekt instrukcji, który w ocenie Podsekretarza Stanu Pawła Gruzy mógł być pomocny dla organów KAS przy ocenie, czy spółka zarejestrowana formalnie za granicą jest faktycznie zarządzana z terytorium Polski. Działanie tego rodzaju jest przykładem wskazującym na współdziałanie różnych komórek Ministerstwa Finansów w obszarze przeciwdziałania agresywnej optymalizacji w podatkach dochodowych, wbrew stanowisku NIK zawartym na stronie 10 informacji.

- 4) Na stronach 12, 20 oraz 56 informacji wskazano, że Minister Finansów a następnie Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydali niewielką liczbę opinii zabezpieczających oraz podniesiono, że z tego względu opinie zabezpieczające spełniają niewielką rolę jako narzędzie ochrony podatników.

Institucja opinii zabezpieczającej weszła w życie dopiero w dniu 15 lipca 2016 r., a informacja nie podaje żadnego punktu odniesienia, benchmarku, który pozwalałby w ogóle na przedstawianie wniosków wartościujący ilościowo. Ocena czy dana wartość jest „niewielka” – a może „spodziewana” lub „duża” - jest w przypadku tak nowego narzędzia i bez podania wartości referencyjnej zupełnie arbitralna i subiektywna.

Wskazania wymaga, że wprowadzenie w lipcu 2016 r. klauzuli generalnej do polskiego systemu podatkowego wyznaczyło granicę dozwolonej optymalizacji podatkowej. W ocenie Ministra Finansów część funkcjonujących na rynku podmiotów gospodarczych właściwie dekoduje rangę wprowadzonych wtedy przepisów i nie przeprowadza działań, które mogłyby być kwalifikowane jako agresywna optymalizacja. Sprzyjają temu m.in. także ostrzeżenia publikowane przez Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz publicznie dostępne informacje w zakresie wydanych opinii zabezpieczających i odmowach ich wydania.

Choć postępowanie w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej jest w istotnym stopniu sformalizowane i obciążone pewnymi rygorami procesowymi, to należy dostrzec też, że rygory te zabezpieczają zarówno podatnika, jak i Krajową Administrację Skarbową, dalej również: KAS. Z jednej strony, po wypełnieniu wszystkich warunków formalnych, zainteresowany może uzyskać akt administracyjny opisujący dokładnie przedstawiony w postępowaniu stan faktyczny oraz osiągniętą lub planowaną korzyść podatkową, z drugiej zaś strony administracja podatkowa uzyskuje pewność, że wydana opinia zabezpieczająca dotyczy skonkretyzowanej korzyści podatkowej wynikającej z dokładnie opisanego działania, zaś ewentualna opinia zabezpieczająca nie jest wydawana *in blanco*.

Końcowo należy zauważyć, że w okresie po dniu 30 czerwca 2018 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej otrzymał 18 nowych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, co należy wiązać m.in. ze zmianą przepisów dot. klauzuli generalnej w dniu 1 stycznia 2019 r. Zmniejszył się także stosunek postępowań w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, które nie zakończyły się wydaniem merytorycznego rozstrzygnięcia, co może wynikać ze zmian legislacyjnych precyzujących przepisy

dotyczące procedury wydawania opinii zabezpieczających, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2019 r. W 2019 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał 4 rozstrzygnięcia merytoryczne (opinie zabezpieczające lub odmowy ich wydania), 2 razy odmówił wszczęcia postępowania oraz jeden raz umorzył postępowania z uwagi na wycofanie przez zainteresowanych wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

- 5) Nie jest właściwe stanowisko NIK zawarte na 21, 24 i 59-60 stronie informacji, w myśl którego przepis art. 119b § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dalej: Ordynacja podatkowa, został uchylony z tego względu, że kwestia konieczności szacowania korzyści podatkowej przy odmowach wydania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej była przedmiotem rozważań wojewódzkich sądów administracyjnych, które prezentowały rozbieżne opinie w tej sprawie.

Jak wynika z uzasadnienia załączonego do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy 2860 Sejmu VIII kadencji), powodem uchylecia tego przepisu było stanowisko Ministra Spraw Zagranicznych, którego zdaniem przepis art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie jest zgodny z przepisami wdrażanej tą ustawą Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Skoro bowiem art. 3 ww. dyrektywy wprowadza minimalny poziom ochrony krajowych baz podatkowych, zaś dyrektywa nie wspomina o możliwości wyłączenia stosowania klauzuli generalnej wobec niewielkich korzyści podatkowych, to utrzymanie art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej byłoby niezgodne z art. 3 ww. dyrektywy oraz narażałoby Rzeczpospolitą Polską na sprzeciw innych państw członkowskich. Istnienie tego progu stosowania klauzuli generalnej świadczyłoby o tym, że Rzeczpospolita Polska – jako państwo członkowskie – jest bardziej atrakcyjna dla podmiotów chcących unikać opodatkowania, niż inne państwa członkowskie prawidłowo implementujące wspomnianą dyrektywę.

Zniesienie progu stosowania klauzuli generalnej nie było zatem, jak twierdzi NIK, przejawem nadmiernego fiskalizmu, lecz było konieczne w celu dostosowania przepisów krajowych do przepisów wdrażanej dyrektywy. Na tle przepisów przedmiotowej dyrektywy nieaktualna stała się przy tym koncepcja, w myśl której klauzula generalna może być stosowana wyłącznie wobec „*tych największych podatników, osiągających wysokie nieuprawnione korzyści podatkowe*”.

- 6) Odnosząc się do kwestii skomplikowania regulacji prawnych w zakresie przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych (strona 24 informacji), należy zauważyć, iż w 2018 r. Ministerstwo Finansów zainicjowało tzw. politykę 3P, której celem jest uczynienie systemu podatkowego przejrzystym, prostym i przyjaznym dla podatników. Sztandarowym projektem w tym zakresie były zmiany wprowadzone ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2159).

Przejawem realizacji przez powyższą wymienioną ustawę „polityki 3P” było nie tylko usunięcie istniejących wątpliwości interpretacyjnych zwiększających pewność prawa, czy też likwidacja obowiązków informacyjnych, które nie są niezbędne dla ustalenia prawidłowości wypełniania przez adresatów norm ich obowiązków wynikających z ustawy o podatkach dochodowych, ale także modyfikacja – na korzyść podatników – istniejących preferencji poprzez poszerzenie ich zakresu stosowania, czy też uchylene nieuzasadnionych ograniczeń.

- 7) W kontekście zalecenia nr 1 (strona 24 informacji) należy poinformować, że w dniu 25 lipca 2019 r. została podjęta decyzja o uruchomieniu projektu pn. „*Opracowanie metodyki szacowania luki CIT (Luka CIT)*”, którego celem jest opracowanie metodyki szacowania luki w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) oraz zwiększenie potencjału analitycznego Ministerstwa Finansów w zakresie określania jej wielkości.
- 8) Odpowiadając na zalecenie nr 2 należy wyjaśnić, że w ramach kontroli zarządczej stworzony jest *Plan działalności Ministra Finansów* oraz *Plan działalności Ministerstwa Finansów*. W *Planie działalności Ministra Finansów* na rok 2019 został wskazany cel: *Uszczelnienie systemu podatkowego*, który był realizowany za pomocą m.in. takich zadań jak:
- przeprowadzenie konsultacji podatkowych dotyczących zakresu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
 - przekazywanie informacji o schematach podatkowych (MDR);
 - zmiany legislacyjne uwzględniające czynnik transgraniczny;
 - wydanie objaśnień lub innego dokumentu dotyczących przepisów o obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.
- Również w *Planie działalności Ministerstwa Finansów* na rok 2019 został wskazany ww. cel: *Uszczelnienie systemu podatkowego* i był on realizowany m.in. za pomocą poniższego zadania: Opublikowanie objaśnień podatkowych lub innego dokumentu w zakresie WHT, GAAR i MDR, które będą dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.
- 9) Wbrew treści zalecenia nr 4 (strona 24 informacji), szersze stosowanie interpretacji ogólnych nie ma związku z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych. Interpretacje ogólne nie stanowią narzędzia mającego na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Należy zauważyć, że w przepisach Ordynacji podatkowej funkcjonuje zbliżone rozwiązanie prawne do interpretacji ogólnych – tj. objaśnienia podatkowe. Wydawanie objaśnień podatkowych ma na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz ułatwienie w interpretacji tych przepisów podatnikom. Zastosowanie się przez podatnika do objaśnień podatkowych wywołuje zbliżone skutki, co zastosowanie się do interpretacji ogólnej – art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej.
- W tym kontekście należy zauważyć, że obecnie Ministerstwo Finansów prowadzi na niespotykaną dotąd skalę praktykę konsultowania wprowadzonych z początkiem 2019 roku przepisów celem wydania objaśnień podatkowych dotyczących tych przepisów. Konsultacje te obejmują zwłaszcza zmiany wprowadzone na podstawie ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od

osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw; (Dz.U. poz. 2193). Prowadzone konsultacje umożliwiają nawiązanie dyskusji z partnerami społecznymi i odniesienie się do istotnych kwestii związanych z wprowadzonymi przepisami.

W 2019 r. Ministerstwo Finansów opracowało szereg dokumentów-objaśnień podatkowych¹. Ukazały się między innymi objaśnienia do następujących zmian legislacyjnych:

- a) objaśnienia podatkowe z dnia 18 stycznia 2019 r. ws. obowiązków ciążących na rolnikach;
- b) objaśnienia podatkowe z dnia 18 stycznia 2019 r. ws. preferencyjnego opodatkowania dochodów;
- c) objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box;
- d) objaśnienia podatkowe z dnia 28 sierpnia 2019 r. dotyczące przepisów o daninie solidarnościowej zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- e) objaśnienia podatkowe z dnia 16 września 2019 r. w zakresie nowych preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych wspierających przedsięwzięcia termomodernizacyjne;
- f) objaśnienia podatkowe z dnia 17 września 2019 r. dotyczące zmian w zakresie wyboru formy opodatkowania, oraz innych uproszczeń dla podatników PIT oraz CIT;
- g) objaśnienia podatkowe z dnia 17 października 2019 r. dotyczące stosowania w 2019 r. podwyższonych kwotowych kosztów uzyskania przychodów i obniżonej stawki podatkowej do dochodów opodatkowanych według skali podatkowej.

O wszystkich prowadzonych procesach konsultacji Ministerstwo Finansów informuje na stronach internetowych oraz poprzez korespondencję z potencjalnie zainteresowanymi organizacjami. Jednocześnie należy podkreślić, że procedura wydawania interpretacji ogólnych przewidziana w przepisach art. 14a Ordynacji podatkowej nie stanowi o rozstrzygnięciu konkretnego indywidualnego stanu faktycznego, któremu to celowi dedykowane jest odrębne postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnych, o którym mowa w art. 14b Ordynacji podatkowej. Interpretacje ogólne wskazują natomiast na właściwy, zgodny z intencją ustawodawcy oraz uwzględniający orzecznictwo sądowe, w tym orzecznictwo TK i TSUE, sposób rozumienia oraz zakres zastosowania konkretnych przepisów prawa podatkowego, w odniesieniu do zagadnienia potwierdzonego rozbieżnymi interpretacjami indywidualnymi.

Jakkolwiek interpretacje ogólne mogą być wydawane z urzędu jak i na uzasadniony wniosek podatnika, nie każde wystąpienie w niniejszym przedmiocie kończy się wydaniem interpretacji ogólnej. Dla przykładu, wniosek podatnika podlega każdorazowej ocenie nie tylko pod względem spełnienia wymogów formalnych czy proceduralnych związanych z jego wniesieniem, ale również w kontekście rangi i istotności podnoszonego problemu. Specyfika tego postępowania wyraża się bowiem

¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe?page=1&size=10>

m.in. w możliwości, w przypadku uzasadnionym małą liczbą rozbieżnych interpretacji, zakwalifikowania wyszczególnionych interpretacji do zmiany (z wyjaśnieniem przyczyn nieprawidłowości i stosownym uzasadnieniem) w trybie właściwym dla interpretacji indywidualnych (por. Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie współpracy przy prowadzeniu spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczających oraz udzielania informacji podatkowej i celnej (Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 266). Należy także zwrócić uwagę, że nie w każdym przypadku interpretacja ogólna może i powinna być wydana. Nie zawsze istnieje możliwość prawidłowego uwzględnienia w takiej interpretacji ogólnej specyfiki danej sprawy, czy też wpływu konkretnych szczegółowych okoliczności, które mogą mieć wpływ na dokonaną ocenę prawnopodatkową. Każdy przypadek związany z ewentualną interpretacją ogólną powinien być zatem oceniany indywidualnie.

- 10) NIK w zaleceniu nr 5 przedstawiła postulat podjęcia inicjatywy legislacyjnej w celu wprowadzenia do ustawy – Ordynacja podatkowa przepisu wskazującego na zasadność wydania interpretacji ogólnej w sytuacjach, w których w analogicznych stanach prawnych i faktycznych o wydanie interpretacji indywidualnych w swych indywidualnych sprawach zwraca się wielu podatników.

Wskazać należy, że rozwiązanie takie znalazło się w art. 551 projektu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje z urzędu bez zbędnej zwłoki interpretację ogólną w przypadku wpłynięcia znacznej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Projekt nowej ustawy – Ordynacja podatkowa przeszedł cały rządowy proces legislacyjny i w czerwcu 2019 r. wpłynął do Sejmu. Projekt nie został uchwalony ze względu na upływ VIII kadencji Sejmu. Ordynacja podatkowa jest fundamentalnym aktem dla systemu podatkowego, dlatego projekt nowej Ordynacji podatkowej wymaga szczegółowego przeglądu m. in. pod kątem jego aktualności w świetle niedawno uchwalonych zmian do obowiązujących przepisów oraz konieczności zapewnienia odpowiedniego okresu *vacatio legis*. Ponowne dokonanie wnikliwego przeglądu projektu pozwoli na ustalenie harmonogramu prac legislacyjnych.

- 11) Odnośnie zaleceń nr 6 i 15 należy wskazać, że w związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2019 roku obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych, określonych w przepisach rozdziału 11a działu III ustawy – Ordynacja podatkowa, w procesie typowania podmiotów do kontroli wykorzystywane są dane zawarte w informacjach o schematach podatkowych, jako nowe źródło identyfikacji ryzyka pod kątem mechanizmów agresywnego unikania opodatkowania.

Ponadto w 2019 roku opracowana została i przekazana do stosowania do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej instrukcja typowania podmiotów do kontroli pt. „Przykładowe modele generujące ryzyko erozji podstawy opodatkowania z wykorzystaniem cen transferowych”, przeznaczona dla komórek analitycznych. Przedmiotowy dokument został również uwzględniony w pracach w ramach projektu „Opracowanie systemu zarządzania wiedzą w obszarze cen transferowych w KAS” (Projekt „Wiedza TP”). W opracowywanym dokumencie „Ramowa instrukcja

działania w sprawach cen transferowych – wydanie II” (planowana data zakończenia styczeń 2020 r.) ujęto zagadnienia dot. typowania z uwzględnieniem ryzyka wystąpienia nieprawidłowości (część 4. - Czynności analityczne wobec podmiotów powiązanych). Ponadto w 2020 r. w ramach projektu Wiedza TP planowane są dalsze aktualizacje i rozszerzenia treści w zakresie analizy i typowania do kontroli (w tym możliwe szkolenia on-line).

W kwietniu 2019 roku weszły w życie nowe regulacje dotyczące zarządzania ryzykiem, sformułowane w dokumencie „*Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej*”. Wskazany dokument kompleksowo reguluje kwestie identyfikacji ryzyka oraz kwestie analizy podmiotowej ryzyka. Dokument ten odnosi się również do identyfikacji obszarów ryzyka związanego z mechanizmami agresywnej optymalizacji i cen transferowych. Przedmiotowy dokument zapewnia odpowiedni poziom koordynacji działań analitycznych określając zasady prowadzenia działań analitycznych na każdym poziomie struktury organizacyjnej. Na mocy niniejszego dokumentu wskazano także właścicieli ryzyka tj. komórkę organizacyjną Ministerstwa Finansów, której zadania dotyczą identyfikacji i przeglądu ryzyk odnoszących się m.in. do agresywnej optymalizacji i cen transferowych. Narzędziem wspierającym zarządzanie ryzykiem jest Centralny Rejestr Ryzyk. Niniejszy dokument nakłada na wskazaną komórkę organizacyjną odpowiedzialność za strategię zarządzania procesem analitycznym. Na mocy ww. dokumentu pozostałe komórki organizacyjne uzyskały status pomocniczych właścicieli ryzyk w zakresie agresywnej optymalizacji i cen transferowych. Dokument ten w sposób kompleksowy reguluje także kwestie przekazywania informacji o nowych mechanizmach działania z naruszeniem przepisów prawa zobowiązując równolegle zgłaszającego mechanizm do zaproponowania, w oparciu o zidentyfikowane cechy mechanizmu, reguły typowania pomiotu w celu przeprowadzenia analiz pogłębionych.

W KAS podjęto także działania związane z wzmocnieniem procesu zarządzania typowaniem podmiotów do kontroli w drodze wydania szczegółowych zaleceń w sprawie przygotowania rocznych Kierunków Kontroli oraz lokalnych planów kontroli. Przedmiotowe działania zostaną wdrożone do marca 2020 r. Celem tych działań jest wypracowanie spójnego z *Polityką zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* procesu ustalania kierunków kontroli oraz planów kontroli. Niniejsze rozwiązanie opiera się na założeniu, iż punktem wyjścia dla podjęcia działalności kontrolnej stanowią określone ryzyka ujęte w Centralnym Rejestrze Ryzyk. Wskazane w Rejestrze ryzyka zostaną na poziomie Kierunków Kontroli powiązane z mechanizmami działania odnoszonymi się m.in. do agresywnej optymalizacji i cen transferowych. Dokument ten pozwoli także na ukierunkowanie kontrolerów w zakresie sposobów wykonywania kontroli oraz określi kluczowe źródła informacji. Jednocześnie zrealizuje pkt 7 i pkt 15 zaleceń NIK, postulującej większe wsparcie dla potrzeb kontroli poprzez wyznaczanie standardów tych kontroli oraz doskonalenia systemu typowania do kontroli.

W celu wzmocnienia stopnia sprawowanego nadzoru wyznaczona zostanie jedna komórka organizacyjna Ministerstwa Finansów odpowiedzialna za całość procesu zlecania kontroli, w tym kontroli w przedmiocie agresywnej optymalizacji i cen transferowych. Monitoring realizacji Kierunków Kontroli i planów kontroli będzie sprawowany w oparciu o półroczną i roczną analizę opracowywaną przez komórkę organizacyjną Ministerstwa Finansów odpowiedzialną za zarządzanie procesem

zlecenia kontroli. Podstawą tej analizy będą przygotowane przez Izby Administracji Skarbowej raporty, które obejmą bieżącą analizę wykonywanych kontroli. System ten pozwoli na przeprowadzenie *ex post* oceny stopnia występowania mechanizmów agresywnej optymalizacji i cen transferowych. Informacja ta pozwoli na ewaluację ryzyk wpisanych do rejestru.

- 12) W kontekście pkt 8 wniosków poinformować należy, iż we współpracy z Krajową Szkołą Skarbowości i Szkołą Główną Handlową zostały uruchomione już III edycje studiów podyplomowych pn. „Przeciwdziałanie Agresywnemu Planowaniu Podatkowemu” (wrzesień 2019) oraz „Ceny Transferowe” (październik 2019). Pierwsza edycja zakończyła się w 2018 roku, druga w kwietniu 2019 roku. W poprzednich edycjach studia ukończyło 160 pracowników Krajowej Administracji Skarbowej. W ramach studiów, które są ukierunkowane na poszerzenie wiedzy z zakresu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej szczególnie nacisk położono na wyszkolenie specjalistów z zakresu kontroli cen transferowych oraz schematów agresywnie optymalizujących zobowiązania podatkowe.

Ponadto należy dodać, że zrealizowano następujące szkolenia:

- w kwietniu 2018 r. zostało przeprowadzone szkolenie pn. Metodologia identyfikacji oraz prowadzenia kontroli względem przedsiębiorcy zagranicznego – rozpoznanie miejsc faktycznego zarządu oraz zakładu zagranicznego;
- w lutym 2019 r. przekazane zostały do jednostek Krajowej Administracji Skarbowej *Wytyczne do organizacji prac urzędu skarbowego w zakresie procedury postępowania w związku z poborem podatku u źródła*, przygotowane pod merytorycznym nadzorem Ministerstwa Finansów.

- 13) W zakresie zalecenia nr 9 Minister Finansów zauważa, że interpretacje indywidualne, interpretacje ogólne, opinie zabezpieczające oraz odmowy wydania tych opinii są dostępne Systemie Informacji Podatkowej².

Dodać jednakże należy, że Ministerstwo Finansów we współpracy z Krajową Informacją Skarbową realizuje projekt pn.: „System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA”, którego zasadniczym celem jest usprawnienie funkcjonowania resortu finansów poprzez cyfryzację procesów *back-office* w obszarze wytwarzania, udostępniania i rozpowszechniania informacji na temat jednolitego i aktualnego stanowiska organów administracji skarbowej w zakresie sposobu interpretowania i stosowania przepisów prawa podatkowego i celnego. Zostanie on zrealizowany poprzez stworzenie systemu zarządzania informacją podatkową i celną, a jego integralną częścią będzie jedno, spójne, kompleksowe i wiarygodne źródło tej informacji zawierające jednolite i aktualne stanowisko na temat sposobu interpretowania przepisów prawa podatkowego i celnego. System ten będzie zarządzany przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a informacje będą na bieżąco aktualizowane i weryfikowane pod kątem ich spójności i jednolitości.

System EUREKA będzie dostępny dla wszystkich pracowników resortu finansów. Zasoby systemu będą udostępnione także dla interesariuszy spoza resortu finansów takich jak: podatnicy, przedsiębiorcy, parlamentarzyści, media, pracownicy

² <https://sip.mf.gov.pl>

administracji publicznej, w tym administracji rządowej i samorządowej. System EUREKA będzie gromadził nw. rodzaje informacji:

- a) interpretacja indywidualna i jej zmiany,
- b) interpretacja ogólna i jej zmiany,
- c) broszura informacyjna,
- d) odpowiedź na interpelację/zapytanie poselskie,
- e) odpowiedź dla senatorów,
- f) wytyczne/wyjaśnienia Ministerstwa Finansów,
- g) pismo Ministerstwa Finansów,
- h) informacja Ministerstwa Finansów przekazywana do mediów na zapytania dziennikarzy,
- i) objaśnienia podatkowe,
- j) pisemna informacja udzielana w trybie 14 Unijnego Kodeksu Celnego,
- k) list ostrzegawczy, ostrzeżenie przed optymalizacją,
- l) opinia zabezpieczająca i jej zmiana,
- m) wiążąca informacja akcyzowa i jej zmiana.

Ponadto ww. System będzie otwarty na gromadzenie i udostępnianie także innych niż ww. rodzaje informacji oraz jego rozwój. Projekt realizowany jest w ramach Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa i obecnie jest w trakcie prowadzenia postępowań o zamówienia publiczne. Planowany termin zakończenia realizacji projektu to koniec października 2021 r.

14) NIK spostrzegła (zalecenie nr 11 oraz informacje zawarte na stronie 46 informacji), że wysoki odsetek decyzji w zakresie cen transferowych zostaje uchylony przez organy odwoławcze. W ramach działań nadzorczych zostaną od dyrektorów izb administracji skarbowych pozyskane informacje pozwalające na ustalenie przyczyn wysokiego odsetka uchylanych decyzji podatkowych w zakresie cen transferowych. W zależności od wyniku przeprowadzonej analizy podjęte zostaną stosowne działania, które w przyszłości zapobiegną tak dużemu odsetkowi uchylania decyzji dotyczących cen transferowych.

15) W zakresie zalecenia nr 13 (strona 24 informacji) należy wskazać, że w strukturach Ministerstwa Finansów funkcjonuje od kwietnia 2018 r. Departament Analiz. Zgodnie z § 29 ust. 1 Regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów jak również § 10 ust. 1 Wewnętrznego Regulaminu Organizacyjnego Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów do zadań tego departamentu należy m.in. określanie i wprowadzanie norm i standardów dla prowadzonej w Ministerstwie działalności analitycznej oraz prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka, w odniesieniu do negatywnych zjawisk w zakresie właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, z wyłączeniem zadań realizowanych przez Departament Kluczowych Podmiotów i Departament Nadzoru nad Kontrolami.

Natomiast § 45 Regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów stanowi, iż Departament Kluczowych Podmiotów odpowiada m. in. za dokonywanie oceny i analizy obowiązujących rozwiązań prawnych, w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, we współpracy z Departamentem Systemu Podatkowego, jak również dokonywanie oceny i analizy informacji o schematach podatkowych, we współpracy z Departamentem Systemu Podatkowego oraz udostępnianie wyników

przeprowadzonej analizy i informacji o schematach podatkowych odpowiednim w zakresie legislacji komórkom organizacyjnym, z wyłączeniem zadań realizowanych przez Departament Poboru Podatków (działania w obszarze podatku VAT).

Ponadto, wskazać należy, iż w strukturze Departamentu Systemu Podatkowego funkcjonuje Wydział Informacji o Schematach Podatkowych, do którego zadań należy m.in. dokonywanie analiz informacji o schematach podatkowych w zakresie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przeliczaniu zysków w obszarze funkcjonowania krajowego systemu podatkowego. Do zadań tego Wydziału należy również identyfikacja agresywnego planowania podatkowego na podstawie przygotowywanych analiz informacji o schematach podatkowych, jak również przygotowywanie, inicjowanie oraz prowadzenie działań w zakresie przeciwdziałania stosowaniu struktur agresywnego planowania podatkowego.

Dodatkowo wskazać należy, że w II półroczu 2018 r. został zainicjowany projekt SAN-*„Zwiększenie potencjału analitycznego i efektywności typowania do kontroli podatkowych oraz innych działań weryfikacyjnych KAS poprzez zbudowanie SILNIKA ANALIZ”*. W ramach projektu zakładane jest wytworzenie narzędzi analitycznych które pozwolą m.in. na podniesienie skuteczności działań analitycznych organów KAS mających na celu wykrywanie przypadków naruszania przepisów prawa podatkowego, co pozwoli na uszczelnianie systemu podatkowego. Prace projektowe prowadzone są w pięciu głównych strumieniach, w tym m.in. dotyczącym wdrożenia modelu statystycznego w zakresie nadużyć w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

16) W zakresie informacji na temat współpracy międzynarodowej (strony 31-32 informacji):

- a) NIK powinna - zdaniem Ministra Finansów - poinformować organy, o których mowa w art. 64 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli także o tym, że Rzeczpospolita Polska uczestniczy w globalnych standardach wymiany informacji podatkowych (w tym m.in. FATCA, Common Reporting Standard, wymiana informacji o interpretacjach podatkowych i o przednich porozumieniach cenowych);
- b) należy wyjaśnić, że negocjacje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO) z Niemcami są otwarte (i były otwarte na moment tworzenia polskiego wykazu zastrzeżeń i notyfikacji do Konwencji MLI). Stąd strona polska i strona niemiecka zdecydowały o wprowadzeniu rozwiązań przewidzianych w Programie BEPS (wspomnianym na str. 7 informacji NIK) oraz minimalnego standardu Konwencji MLI do UPO Polska-Niemcy w drodze toczących się bilateralnych negocjacji. Analogiczne podejście zostało przyjęte w odniesieniu do innych obowiązujących UPO, których strona polska nie objęła Konwencją MLI (np. UPO z Gruzją);
- c) Rzeczpospolita Polska zakończyła procedury ratyfikacji Konwencji MLI jako czwarty z sygnatariuszy (a nie piąty – jak wskazano na stronie 31 informacji NIK). Warto również podkreślić, że Polska jako jedno z pierwszych państw rozpoczęło publikację tekstów syntetycznych Konwencji MLI oraz UPO i do dziś jest pionierem w tym obszarze.

17) W uzupełnieniu informacji odnośnie Konwencji MLI warto wskazać następujące mechanizmy mające na celu również przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej, które zostały już wprowadzone (i nadal będą wprowadzane) do polskich UPO:

- a) zasady ustalania rezydencji podatkowej podmiotów, które mają siedzibę w dwóch jurysdykcjach; regulacje te pozwalają na nieprzyznanie korzyści umownych w określonych okolicznościach – art. 4 Konwencji MLI;
- b) uszczelnienie metod unikania podwójnego opodatkowania; wybrana przez stronę polską opcja zakłada zmianę metody zwolnienia (wyłączenia) na metodę zaliczenia (kredytu/odliczenia) – art. 5 Konwencji MLI;
- c) uszczelnienie poboru podatku u źródła z tytułu wypłat dywidend poprzez wprowadzenia dodatkowego warunku okresu posiadania udziałów/akcji w celu skorzystania z niższej stawki podatku u źródła – art. 8 Konwencji MLI;
- d) klauzula nieruchomościowa – wprowadzenie nowej, szerszej klauzuli nieruchomościowej (bądź uszczelnienie obecnie obowiązujących klauzul tego typu) – art. 9 Konwencji MLI.

Warto również podkreślić wagę narzędzia, jakim jest stanowiąca element minimalnego standardu klauzula PPT (art. 7 Konwencji MLI). Przepis ten zakłada wprowadzenie do UPO klauzuli ograniczającej możliwość korzystania z przywilejów danej UPO w sytuacji, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury było uzyskanie takich korzyści, a ich uzyskanie byłoby sprzeczne z przedmiotem lub celem odpowiednich postanowień umownych (uwzględniając zmienioną preambułę). Celem tego postanowienia jest zagwarantowanie, aby przepisy UPO nie były wykorzystywane w agresywnej optymalizacji podatkowej.

Należy zaznaczyć, że wg stanu na styczeń 2020 r., Konwencja MLI weszła w życie w stosunku do 26 polskich UPO (Austria, Słowenia, Wielka Brytania, Nowa Zelandia, Serbia, Szwecja, Słowacja, Japonia, Francja, Izrael, Australia, Litwa, Malta, Singapur, Irlandia, Finlandia, Luksemburg, Zjednoczone Emiraty Arabskie, Indie, Belgia, Norwegia, Ukraina, Kanada, Islandia, Dania, Rosja). Mając na uwadze obecną listę sygnatariuszy Konwencji MLI, można na ten moment szacować, że obejmie ona łącznie ok. 57 polskich UPO.

18) W informacji NIK (strona 11, 16 oraz 40) wskazano, że podjęte zostały negocjacje UPO z Cyprem. W tym zakresie warto dodatkowo wyjaśnić, że w grudniu 2017 r. uzyskano zgodę Prezesa Rady Ministrów na przeprowadzenie negocjacji oraz odbyły się wstępne rozmowy ze stroną cypryjską. W listopadzie 2019 r. odbyła się pierwsza runda negocjacji nowej UPO, kolejna jest zaplanowana na kwiecień 2020. Strona polska od początku proponowała włączenie do nowej UPO szeregu regulacji o charakterze uszczelniającym, w tym wskazywanej w piśmie NIK klauzuli nieruchomościowej.

Jednocześnie należy podkreślić, że strona polska i strona cypryjska objęły UPO Polska-Cypr Konwencją MLI. W konsekwencji, należy spodziewać się, że minimalny standard w zakresie przeciwdziałania nadużyciom traktatowym (Działanie Programu BEPS nr 6, wspomnianego na str. 7 informacji NIK) zostanie osiągnięty w wyniku implementacji Konwencji MLI, po zakończeniu procedur ratyfikacyjnych przez stronę cypryjską. W szczególności, do obecnie obowiązującej UPO Polska-Cypr zostanie

wprowadzona klauzula PPT oraz zmieniona zostanie preambuła UPO (elementy wskazane na str. 32 informacji NIK), co stanowi narzędzia do walki z agresywną optymalizacją podatkową. Warto również wskazać, że w okresie objętym kontrolą NIK, otwarte były negocjacje innych UPO, również nakierowane m.in. na ograniczenie agresywnej optymalizacji podatkowej (w tym okresie prowadzono prace nad renegocjacją ok. 10 UPO, w tym UPO z Holandią, Maltą).

- 19) W zakresie twierdzeń NIK dotyczących współpracy w ramach MF/KAS oraz współpracy MF/KAS z Krajową Informacją Skarbową zawartych na stronie 41 i 49 informacji należy poinformować, że zorganizowane zostały szkolenia w zakresie wpływu Konwencji MLI na polskie UPO. Pierwsze ze szkoleń odbyło się w grudniu 2018 r., kolejne trzy w 2019 r., na 2020 r. zaplanowano również trzy szkolenia.

Ponadto w połowie 2018 r. uruchomiono platformę intranetową dotyczącą wymiany wiedzy na temat stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz środków ograniczających umowne korzyści. Platforma ta jest na bieżąco uzupełniana przez pracowników Szefa KAS wyspecjalizowanych w przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania w dokumenty zawierające przydatną dla organów terenowych KAS wiedzę na temat wspomnianych instytucji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

- 20) W odniesieniu do liczby prowadzonych postępowań podatkowych w zakresie agresywnej optymalizacji w podatku dochodowym od osób prawnych (strona 56 informacji) poinformować należy, że w okresie nieobjętym już kontrolą NIK Szef KAS wszczął i prowadzi obecnie 3 postępowania podatkowe w zakresie podatku CIT za 2017 r., w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

- 21) Odnosząc się do tez zawartych na stronach 58-59 informacji, Minister Finansów zaznacza, że Szef KAS na bieżąco i w porozumieniu z Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej monitoruje orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiocie odmów wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej.

Dotychczasowe wnioski płynące z orzecznictwa nie wskazują, aby poza jednostkowymi przypadkami opinie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz wydawane na tej podstawie postanowienia w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej charakteryzowały się niewystarczającym lub zbyt ogólnym uzasadnieniem, co pośrednio potwierdzają również wnioski NIK zawarte na stronie 63 informacji.

Podkreślić przy tym należy, że ustabilizowane orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie był przed dniem 1 stycznia 2019 r. zobowiązany do badania, czy potencjalna korzyść podatkowa przekracza 100 tys. zł, tj. próg określony w art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, aby odmówić wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej (np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 3750/17 oraz z dnia 12 października 2018 r., sygn. akt II FSK 83/18).

Końcowo - przedstawiając powyższe stanowisko, które przekazuje także nowe informacje, co mam nadzieję pozwoli również w pełny sposób odczytać informację i wyniki kontroli – pragnę podziękować Najwyższej Izbie Kontroli za podjęcie tego tematu w przekonaniu, iż szczególnie od 2016 r. działania rządu, Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej wystawiają pozytywne świadectwo zaangażowaniu państwa w zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej w CIT. Jak ponadto zaznaczyłem na wstępie działanie to – wieloaspektowe i ciągłe – będzie dominującym elementem agendy tych struktur także w nadchodzącym okresie.

Z upoważnienia Ministra Finansów

Podsekretarz Stanu
Zastępca Szefa
Krajowej Administracji Skarbowej


Tomasz Staboszowski

6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

KBF.430.015.2019

Warszawa, 27 stycznia 2020 r.

**Opinia Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli
P/18/010 Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT**

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów zawartego w piśmie (DKP3.0811.1.2020) z dnia 13 stycznia 2020 r.

Minister Finansów w piśmie z dnia 13 stycznia 2020 r. w obszerny sposób odniósł się do treści informacji o wynikach kontroli P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że opinia Ministra przedstawiana do informacji o wynikach kontroli na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (dalej: ustawa) stanowi odrębną instytucję prawną od: [1] zgłaszania zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego na mocy art. 54 ust. 1 ustawy, [2] prezentowania na podstawie art. 62 ustawy informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków NIK. Minister Finansów skorzystał wcześniej z prawa wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, które zostały następnie rozstrzygnięte uchwałą Kolegium NIK z dnia 3 lipca 2019 r., co zakończyło tę procedurę, a nadto poinformował o realizacji wniosków pismem z dnia 13 sierpnia 2019 r.

Przedstawienie przez Ministra Finansów stanowiska do informacji nie może także prowadzić do zmiany treści informacji o wynikach kontroli. Jest ono – zgodnie z art. 64 ust. 2 ustawy – dołączone do informacji, co umożliwi Ministrowi zaprezentowanie danych dotyczących okresu po dniu zakończenia kontroli NIK.

Z satysfakcją należy odnotować przedstawione w stanowisku Ministra Finansów informacje o podjętych przez Ministerstwo działaniach, w szczególności dotyczących podjęcia prac nad opracowaniem metodyki szacowania luki CIT, co służy realizacji jednego z kluczowych wniosków pokontrolnych NIK.

Należy także podkreślić, że w treści informacji NIK – już w ocenie ogólnej – wyraźnie zaznaczono, że zwiększona aktywność Ministerstwa Finansów w prowadzeniu działań mających na celu przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT miała miejsce od 2016 r.

W kontekście stanowiska Ministra Finansów trzeba zauważyć, iż realizowanie przez NIK funkcji naczelnego organu kontroli państwowej oznacza prawo i obowiązek przeprowadzania kontroli i dokonywania oceny ustalonego stanu faktycznego w szerokim merytorycznym zakresie i według wszystkich kryteriów z art. 5 ust. 1 ustawy, tj. legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Efekty osiągnięte przez kontrolowaną jednostkę stanowią istotną okoliczność, która nie wyłącza jednak obowiązku wieloaspektowej oceny ustalonego stanu faktycznego.

W pełni podzielam wyrażone w stanowisku Ministra Finansów przekonanie o istotnej wadze tematu, który był przedmiotem analizy w ramach tej kontroli. Zaprezentowane przez Pana Ministra szczegółowe informacje wskazują na wspólne zrozumienie wagi działalności podejmowanej przez Ministerstwo Finansów i Krajową Administrację Skarbową w celu uszczelniania systemu podatkowego, w różnych aspektach tego procesu. Przedstawione przez Najwyższą Izbę Kontroli oceny i wnioski po kontroli P/18/010 *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT* także mają służyć realizacji tego właśnie celu.

WICEPREZES
Najwyższej Izby Kontroli

z upow. 
Tadeusz Dziuba

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.