



**WICEPREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**  
Wojciech Kutyła

Tekst ujednoczony

KBF.410.004.01.2018  
P/18/010

**WYSTĄPIENIE  
POKONTROLNE**

# I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli

P/18/010 – Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT

Jednostka  
przeprowadzająca  
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy

1. Anna Patyńska, specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr KBF/70/2018 z dnia 6 września 2018 r.  
(dowód: akta kontroli str. 3-4)
2. Małgorzata Pawelec, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr KBF/71/2018 z dnia 6 września 2018 r.  
(dowód: akta kontroli str. 1-2)
3. Jerzy Kukurba, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/77/2018 z dnia 19 września 2018 r.  
(dowód: akta kontroli str. 5-6)
4. Agnieszka Krasowska, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr KBF/79/2018 z dnia 26 września 2018 r.  
(dowód: akta kontroli str. 7-8)
5. Joanna Haus, specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr KBF/88/2018 z dnia 19 października 2018 r.  
(dowód: akta kontroli str. 9-10)
6. Janina Bielak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/107/2018 z dnia 26 listopada 2018 r.  
(dowód: akta kontroli str. 11-12)

Jednostka  
kontrolowana

Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12 00-916 Warszawa

Kierownik jednostki  
kontrolowanej

Teresa Czerwińska, Minister Finansów od 9 stycznia 2018 r.  
Wcześniej funkcję Ministra Finansów pełnili: Mateusz Morawiecki, Minister Rozwoju i Finansów w okresie od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r.  
Paweł Szałamacha, 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.

## II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli, w wyniku kontroli działań Ministerstwa Finansów dotyczących przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r., formułuje następującą ocenę opisową<sup>1</sup>.

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

Ministerstwo Finansów prowadziło w latach 2014-2018 (I połowa) działania mające na celu przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku CIT. Pomimo tego, że już w 2014 r. w *Polityce zarządzania ryzykiem* wskazano na potrzebę podjęcia działań w celu oszacowania luki podatkowej CIT działania takie zostały podjęte dopiero w 2017 r. i w 2018 r., kiedy złożone zostały do Komisji Europejskiej i Międzynarodowego Funduszu Walutowego wnioski o wsparcie techniczne i finansowe dla projektu opracowania metodologii szacowania luki. Zdaniem NIK, brak oszacowania luki w podatku CIT było działaniem nierzetelnym, w konsekwencji czego 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<sup>2</sup> z tytułu CIT. Jednocześnie NIK zauważa, że pomimo braku oszacowania luki podatkowej przez Ministerstwo Finansów, w rządowym dokumencie, tj. *Strategia na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)* podano, że luka ta zawiera się w przedziale 10-40 mld zł, przy czym jak wyjaśnił Minister Inwestycji i Rozwoju, kwota ta jest traktowana jako pogładowa.

W całym kontrolowanym okresie Ministerstwo Finansów prowadziło działalność analityczną w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, w wyniku czego zidentyfikowano łącznie 81 różnych mechanizmów, co NIK ocenia pozytywnie.

Działania analityczne nie miały jednak charakteru skoordynowanego i usystematyzowanego, a analizy prowadzone były niezależnie od siebie przez różne departamenty Ministerstwa. NIK zwraca uwagę, że w okresie objętym kontrolą kilkakrotnie dokonywano reorganizacji w Ministerstwie Finansów, a ponadto przeprowadzono reformę administracji celnej i skarbowej, tworząc Krajową Administrację Skarbową, co wiązało się ze zmianami organizacyjnymi i kadrowymi, tworzeniem nowych departamentów oraz podziałem już istniejących. Tymczasem w toku kontroli ustalono, że dotychczasowe efekty prac nad zapobieganiem zjawisku agresywnej optymalizacji podatkowej nie były przekazywane następcom. Pracownicy nowo utworzonych departamentów nie posiadali wiedzy o działaniach podejmowanych przez poprzedników oraz dostępu do dokumentów i analiz przez nich wytworzonych. W Ministerstwie powoływano specjalne zespoły mające usprawnić i koordynować działania różnych departamentów w obszarze zwalczania zjawiska agresywnej optymalizacji, ale zespoły te po krótkim czasie zawieszały swoją działalność merytoryczną lub w ogóle jej nie podejmowały, pomimo braku formalnego rozwiązania tych zespołów. Wsparciem dla jednostek podległych Ministerstwu Finansów (MF) w zakresie problematyki cen transferowych i transakcji między jednostkami powiązanymi – często wykorzystywanymi w schematach optymalizacyjnych – miały być centra kompetencyjne specjalizujące się w tych obszarach. Do lutego 2017 r. funkcjonowały dwa takie centra, jedno w strukturach kontroli skarbowej, drugie w administracji podatkowej, jednak nie istniał mechanizm przekazywania informacji między nimi ani koordynacji działań. Nieskuteczna była również wymiana informacji o wynikach analiz pomiędzy jednostkami organizacyjnymi MF. Ministerstwo nie opracowało procedur, które obejmowałyby określenie zasad postępowania i obiegu dokumentów w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji oraz podejmowanych działań mających na celu ograniczenie skutków unikania opodatkowania. Nie prowadzono również jednego centralnego rejestru zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji.

---

<sup>2</sup> Łączne dochody obejmujące dochody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, równe wpływom z tytułu podatku CIT.

W efekcie departamenty nie posiadały pełnej wiedzy o mechanizmach 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 metod unikania opodatkowania, a ewentualne działania nie były skoordynowane. Dyrektorzy departamentów MF nie byli także w stanie podać daty zidentyfikowania poszczególnych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, co wskazuje na brak prawidłowego dokumentowania procesu identyfikacji.

Brak usystematyzowania i skoordynowania działań analitycznych i innych w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz brak skutecznego przepływu informacji pomiędzy departamentami Ministerstwa, NIK ocenia jako działania nierzetelne.

NIK zauważa także, że funkcjonujący w obszarze kontroli skarbowej system analiz poszczególnych branż został zlikwidowany z chwilą utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), przy czym Szef KAS nie zapewnił, by osoby zaangażowane w analizy poszczególnych branż otrzymały propozycje pracy lub służby na stanowiskach zapewniających wykorzystanie zdobytej przy tych analizach wiedzy, co NIK uznaje za działanie niegospodarne i nierzetelne.

Minister Finansów oraz Szef KAS podejmowali w latach 2014-2018 (I połowa) działania w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz ograniczenia luki podatkowej w CIT, przy czym działania te, szczególnie inicjatywy legislacyjne, zintensyfikowano dopiero od 2016 r.

NIK pozytywnie ocenia inicjatywy legislacyjne w zakresie uszczelniania systemu podatku CIT, które skutkowały uchwaleniem zmian w przepisach podatkowych. W ocenie NIK, znaczna część wprowadzonych w latach 2014-2018 (I połowa) zmian legislacyjnych miała na celu eliminację możliwości stosowania określonych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Najistotniejsze zmiany nastąpiły w latach 2016-2018, a ich charakter oraz ilość uzasadniają tezę, że lata te były najbardziej aktywnym okresem uszczelniania systemu podatku CIT od czasu jego wprowadzenia. Niemniej jednak należy podkreślić, że w istotnym zakresie zmiany te były wynikiem implementacji przepisów związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej zwartych w dyrektywach UE.

NIK pozytywnie ocenia również działania w zakresie współpracy międzynarodowej, w tym uczestnictwo przedstawicieli MF w pracach grup roboczych OECD<sup>3</sup> i innych, dzięki czemu wyniki pracy tych grup mogły być efektywniej wykorzystane w kształtowaniu polskiego systemu podatkowego, jak również w ramach negocjacji umów podatkowych.

NIK zauważa jednak, że ze względu na wyżej opisany brak usystematyzowania i skoordynowania działań analitycznych oraz brak skutecznego przepływu informacji pomiędzy departamentami MF, występuje wysokie ryzyko braku podjęcia działań, w tym inicjatyw legislacyjnych, wobec niektórych zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Oceniając ryzyko braku działań jako wysokie, NIK uwzględniła również fakt, iż Szef KAS udzielając wyjaśnień z upoważnienia Ministra Finansów, nie był w stanie wskazać szczegółowo i odrębnie dla każdego z 44 zaraportowanych przez Dyrektora KIS<sup>4</sup> ryzyk, w jaki sposób wykorzystano

<sup>3</sup> Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development).

<sup>4</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

informacje o stwierdzonych potencjalnych schematach optymalizacyjnych oraz potencjalnych lukach w prawie podatkowym, w tym, które z ryzyk uznano za zdarzenia jednostkowe nie wymagające podjęcia działań. Ponadto, rozumiejąc iż nie każdy dostrzeżony mechanizm agresywnej optymalizacji wymaga interwencji legislacyjnej, NIK wskazuje i ocenia negatywnie, że w odniesieniu do 37 mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, zidentyfikowanych przez Departament Kluczowych Podmiotów, nie wskazano podjętych działań, przy czym z ustaleń kontroli wynika, że informacje o 23 mechanizmach nie zostały przekazane do innych departamentów, a tym samym nie mogły one podjąć działań zgodnych ze swoją właściwością. Informacje o pozostałych 14 mechanizmach przekazano do Departamentu Systemu Podatkowego, jednak tylko w odniesieniu do jednego z nich wskazano na podjęcie jakichkolwiek działań. NIK ocenia również negatywnie brak koordynacji działań podjętych w Ministerstwie Finansów w celu analizy dokumentów opublikowanych przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych, w tym niewykorzystanie w żaden sposób przez inne departamenty MF wyników analiz dokonanych przez Departament Systemu Podatkowego, zauważając jednocześnie, że podjęcie działań przez Departament Systemu Podatkowego było pozytywnym przykładem wykorzystania informacji innych niż tylko dane gromadzone przez administrację skarbową.

Jako działanie nierzetelne NIK ocenia podjęcie inicjatywy legislacyjnej ze znacznym opóźnieniem, tj. dopiero w 2017 r. pomimo uzyskania przez Ministerstwo już w styczniu 2013 r. informacji o stosowaniu mechanizmów agresywnej optymalizacji z wykorzystaniem przepisów dotyczących podatkowych grup kapitałowych.

W latach 2014-2017 wpływy z tytułu podatku CIT wzrosły z 30,0 mld zł do 38,5 mld zł, a w okresie I-IX 2018 r. w porównaniu do analogicznego okresu z 2017 r. o 5,7 mld zł, co jest niewątpliwie pozytywnym zjawiskiem. Jednak ze względu na brak szacunków wielkości luki podatkowej i metodologii jej liczenia, nie można ocenić wpływu działań podjętych w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania na wysokość dochodów z tytułu CIT. Tym samym, zdaniem NIK, nie można ocenić skuteczności podjętych działań w wymiarze finansowym. Należy bowiem zauważyć, że na poziom realizowanych dochodów z CIT, oprócz zmian legislacyjnych uszczelniających system podatkowy, ma wpływ wiele innych czynników, na przykład wzrost PKB, profiskalne zmiany przepisów CIT, zwiększenie liczby nowych podmiotów gospodarczych, zmiana struktury branżowej podmiotów i inne. Podobnie Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych wskazał, że nie jest możliwe określenie wpływu poszczególnych zmian legislacyjnych lub działań uszczelniających na wzrost dochodów z tytułu CIT.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca jednocześnie uwagę, że w latach 2014-2018 (I połowa) jednostki podległe Ministrowi Finansów w niewielkim zakresie korzystały z pozaklauzulowych instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej<sup>5</sup>. W kontrolowanym okresie wydano tylko 30 decyzji ostatecznych na podstawie przepisów art. 11 ust. 4 i dalszych ustawy CIT<sup>6</sup> o transakcjach pomiędzy powiązаныmi podmiotami krajowymi, 27 decyzji na podstawie art. 11 ust. 1 i dalszych ustawy CIT o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznymi

<sup>5</sup> Do przepisów stanowiących pozaklauzulowe instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej zaliczamy przepisy: w sprawie sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych (art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zwana dalej Ordynacją podatkową lub O.p. - Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.), o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT), o cenach transakcyjnych pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT), o podziale i łączeniu spółek oraz wymianie udziałów (art. 10 ust. 4 ustawy CIT), dotyczące wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend (art. 22c ustawy CIT) oraz klauzule antyabuzywne zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036, ze zm.).

podmiotami powiązanymi oraz 11 decyzji na podstawie art. 199a O.p.<sup>7</sup>, wobec 1.584<sup>8</sup> ostatecznych decyzji wymiarowych. Ponadto istotną kwestią jest to, że w sprawach dotyczących cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązanymi (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 5.691 pokontrolnych deklaracji korygujących.

Uwzględniając powyższe, w ocenie NIK, w niewystarczającym stopniu w latach 2014-2018 (I połowa) wykorzystywano pozaklauzulowe instrumenty prawne przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, tym bardziej, że na podstawie przepisów art. 10 ust. 4 i art. 22c ustawy CIT oraz klauzul antyabuzyjnych 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<sup>9</sup>.

Minister Finansów, a następnie Szef KAS wydawali opinie 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 Ordynacji podatkowej. W ocenie NIK, nie we wszystkich tych opiniach wyczerpująco i jednoznacznie wyjaśniono, na czym miałyby polegać w przedmiotowych sprawach działania podatnika, do których mogłaby mieć zastosowanie klauzula o unikaniu opodatkowania. Zastrzeżenia NIK dotyczyły dwóch spośród pięciu opinii przyjętych do próby badania szczegółowego. Na fakt ogólności opinii szefa KAS, wskazywano również w uzasadnieniach orzeczeń WSA.

Praktyka stosowania przepisów o opiniach zabezpieczających spowodowała, że jedynie trzy z dziewięciu wniosków, w przypadku których została zakończona procedura rozpatrywania, zostało rozpatrzonych merytorycznie przez organ. Tym samym wnioskodawcy nie mieli pewności co do prawidłowości planowanych działań. Jednocześnie, stwierdzono niejednorodność postępowania w zakresie procedowania wniosków o przedłużenie wyznaczonego terminu uzupełnienia dokumentów i wyjaśnień do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Zdaniem NIK, świadczy to o nierównym traktowaniu podatników, w zakresie ich dostępu do instrumentu prawnej ochrony przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a pośrednio również w zakresie wnoszonych opłat za wydanie przedmiotowych opinii.

W kontrolowanym okresie Minister Finansów, pomimo występowania licznych problemów interpretacyjnych, nie zidentyfikował przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*<sup>10</sup>. W kontrolowanym okresie również w żadnej

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).

<sup>8</sup> Statystyka obejmuje decyzje, wydane w związku z kontrolami przeprowadzonymi w okresie objętym kontrolą, zwiększające zobowiązanie podatkowe w podatku CIT.

<sup>9</sup> Art. 119a obowiązuje od 15 lipca 2016 r.

<sup>10</sup> Zasada wynikająca z art. 2a O.p., zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

interpretacji indywidualnej nie powołano się na tę zasadę. W 19 sprawach nie rozstrzygnięto wątpliwości podatnika na jego korzyść lub nie odniesiono się do art. 2a Ordynacji podatkowej, pomimo że wnioskodawca się na ten przepis powoływał.

Minister Finansów nie zapewnił jednolitego stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Świadczą o tym przypadki wydawania rozbieżnych interpretacji indywidualnych w podobnych lub takich samych sprawach, jak również długotrwałe analizy zgłaszanych problemów interpretacyjnych. Ministerstwo Finansów posiada znaczne zaległości w weryfikowaniu interpretacji indywidualnych, przekazanych przez Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz Krajową Informację Skarbową w związku z powzięciem wątpliwości co do ich prawidłowości.

W przypadku rozpoznania przepisów budzących istotne wątpliwości interpretacyjne, czy też stwierdzenia funkcjonowania w obrocie prawnym wadliwych interpretacji Minister Finansów w ograniczonym zakresie korzystał z możliwości wydawania interpretacji ogólnych, korzystając w pierwszej kolejności z uprawnienia do zmiany interpretacji indywidualnych. Znikoma była liczba wydawanych interpretacji ogólnych, pomimo powtarzających się zapytań podatników dotyczących tych samych zagadnień.

W Ministerstwie Finansów nie prowadzono analiz wniosków o interpretacje indywidualne w celu ustalenia, które przepisy ustawy CIT najczęściej budziły wątpliwości podatników. Zdaniem NIK, brak analiz w tym zakresie przyczynił się zarówno do niejednolitej wykładni przepisów, jak i nieefektywnego wykorzystania zasobów, gdyż administracja skarbową wydawała liczne interpretacje indywidualne (w podobnych lub takich samych sprawach), zamiast interpretacji ogólnych.

Zapewnieniu jednolitego stosowania przepisów nie sprzyjało również długotrwałe procedowanie zarządzenia regulującego procedury wydawania i zmian interpretacji po wprowadzeniu reformy administracji skarbowej w marcu 2017 r. Od 2017 r. nie były organizowane spotkania konsultacyjne pracowników Krajowej Informacji Skarbowej i Ministerstwa Finansów.

W ocenie NIK, obecny stan faktyczny, tj. z jednej strony zła jakość dotychczasowych przepisów o podatku CIT, wyrażająca się między innymi występowaniem licznych istotnych trudności w ich interpretacji, funkcjonowanie w obrocie prawnym wadliwych interpretacji indywidualnych, a z drugiej strony wprowadzanie, choć zdaniem NIK uzasadnionych, ale corocznych i obszernych nowelizacji ustawy CIT, ogranicza zaufanie podatnika do państwa i prawa.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt publikowania z własnej inicjatywy przez Ministra Finansów na stronie internetowej [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) *Ostrzeżeń i Informacji* o działaniach uznanych za schematy agresywnej optymalizacji podatkowej. W ocenie NIK, szybkość i możliwa skuteczność omawianego rozwiązania, a także działanie prewencyjne w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, zamiast represyjnego sprawiają, że rozwiązanie to powinno znaleźć szersze niż dotychczas zastosowanie w odniesieniu do podatku CIT.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **Wprowadzenie**

W okresie objętym kontrolą<sup>11</sup>, zgodnie z obowiązującymi kolejno regulaminami organizacyjnymi w działania związane z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji

---

<sup>11</sup> Od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r.

podatkowej zaangażowanych było kilka komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów.

W okresie od stycznia 2014 r. do lutego 2016 r. za realizację zadań Ministra Finansów w zakresie polityki podatkowej, tworzenia zasad systemu podatkowego i procedur podatkowych, zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania oraz eliminacji podwójnego opodatkowania odpowiadał Departament Polityki Podatkowej (dalej: PK). Następnie od marca 2016 r. zadania te realizował Departament Systemu Podatkowego (dalej: SP). Po reformie administracji skarbowej i powstaniu Krajowej Administracji Skarbowej, tj. od marca 2017 r. część zadań tego departamentu przejął Departament Obsługi Klientów oraz Kluczowych Podmiotów (DOK), od września 2017 r. funkcjonujący pod nazwą Departament Kluczowych Podmiotów (dalej: DKP). Zadaniem DKP było przede wszystkim kształtowanie polityki Ministra Finansów i Szefa KAS w zakresie cen transakcyjnych i klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz prowadzenie spraw dotyczących tych zagadnień. Z kolei do zadań SP należały między innymi: analiza i ocena krajowego systemu podatkowego z uwzględnieniem wartości preferencji podatkowych oraz analiza i ocena systemów podatkowych innych państw, kształtowanie polityki w zakresie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przerzucania zysków, przygotowywanie we współpracy z DKP propozycji rozwiązań o charakterze systemowym, w tym legislacyjnych, w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zapewnienie systemowego przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i nieuprawnionemu przerzucaniu dochodów, w tym zapewnienie rozwiązań legislacyjnych, z uwzględnieniem w szczególności przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz innych przepisów szczególnych mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Za realizację zadań z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych odpowiadał Departament Podatków Dochodowych (dalej: DD). Należało do nich między innymi: dokonywanie ocen i analiz obowiązujących rozwiązań prawnych, w tym ich skuteczności a także przygotowanie propozycji rozwiązań o charakterze systemowym, w tym legislacyjnych, zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez przygotowywanie interpretacji ogólnych i merytoryczny nadzór nad wydawanymi interpretacjami indywidualnymi. W okresie od 2014 r. do lutego 2017 r. zadania te realizowane były we współpracy z Departamentem Administracji Podatkowej (dalej: AP). Po reformie administracji skarbowej zadanie sprawowania nadzoru nad jednolitym stosowaniem przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności monitorowanie prawidłowości indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i prowadzenie postępowań dotyczących zmian interpretacji indywidualnych przejął Departament Poboru Podatków (dalej: DPP).

Przed powstaniem KAS nadzór nad działalnością urzędów kontroli skarbowej sprawował Departament Kontroli Skarbowej (dalej: KS), a nad działalnością urzędów skarbowych – Departament AP. Po reformie działalność kontrolną urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych nadzorował Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych (DKA), a od kwietnia 2018 r. – Departament Nadzoru nad Kontrolami (dalej: DNK).

(dowód: akta kontroli str. 3443,3683-3687, 3695-3697)



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

Opis stanu faktycznego

## Szacowanie luki podatkowej

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. Minister Finansów nie szacował luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) (dalej: *luka podatkowa*).

Konieczność oszacowania luki podatkowej dostrzeżona została już w 2014 r. W dokumencie *Polityka zewnętrzna zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej* (dalej: *Polityka zarządzania ryzykiem*), zatwierdzonej w dniu 1 lipca 2014 r. przez Podsekretarza Stanu w MF Jacka Kapicę, w Załączniku nr 4 *Techniki oceny ryzyka w prowadzonej w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym* zawarto pkt 3.1.3 *Szacowanie luki podatkowej*, w którym wskazano, że „w procesie identyfikacji ryzyka istotne jest określenie luki podatkowej. Jednym z głównych celów administracji podatkowych jest upewnienie się, że właściwa kwota podatków trafia do budżetu. Określenie luki podatkowej na etapie identyfikacji ma na celu wskazanie kwoty podatku, który w efekcie działań zawierających się w danym obszarze ryzyka nie trafia do budżetu, czyli określenie różnicy pomiędzy kwotą oczekiwaną, a uzyskaną od podatników z danego obszaru ryzyka”.

Departamenty MF wykorzystywały różne dane dla określenia, czy wpływy do budżetu z tytułu podatku dochodowego były zaniżone. Dyrektor DD wyjaśnił, że w pracach departamentu 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. Dyrektor DD zauważył ponadto, że próby oszacowania luki w podatku CIT dokonywane są przez niezależnych ekspertów, przywołując artykuł w prasie codziennej z marca 2017 r., w którym stwierdzono między innymi, że straty budżetu państwa z tytułu unikania opodatkowania w CIT w 2015 r. wyniosły prawie 10 mld euro. Na tej podstawie przygotowana została przez DD na potrzeby Kierownictwa MF wewnętrzna informacja dotycząca źródeł szacunkowego określenia luki podatkowej w CIT.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej (PM) wskazał, że departament nie szacuje luki podatkowej w podatku CIT. PM analizuje i prognozuje 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 tym celu wykorzystuje informacje o skutkach zmian systemowych otrzymywane z innych departamentów, dane o podstawie opodatkowania i stratach podatkowych wykazanych w deklaracjach przez przedsiębiorców, a także szacuje wskaźnik wzrostu podstawy opodatkowania, na podstawie dotychczasowych doświadczeń. Ponadto PM wylicza 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.

W *Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów na rok 2018 dla działów Administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe* (dalej: *Plan*), zatwierdzonym przez Ministra Rozwoju i Finansów Mateusza Morawieckiego w dniu 22 grudnia 2017 r., wśród zadań służących realizacji celu *Uszczelnienie systemu*

podatkowego wskazano *Opracowanie założeń metodologicznych szacowania poziomu luki CIT*. Zadanie to przypisane zostało Departamentowi Zarządzania Strategicznego (dalej: DZT). Tymczasem Dyrektor DZT wyjaśnił, że nie dokonywał szacowania poziomu luki i nie prowadził projektów, których celem byłoby ustalenie jej wysokości.

Tym niemniej, w toku kontroli ustalono, że w październiku 2017 r., w związku z drugą rundą naboru wniosków w ramach Programu Wspierania Reform Strukturalnych, Ministerstwo Finansów złożyło wniosek o wsparcie techniczne i finansowe dla projektu opracowania metodologii szacowania luki, który został przez Komisję Europejską odrzucony z uwagi na wyczerpanie środków finansowych. Pismem z dnia 28 stycznia 2018 r. Minister Finansów wystąpił do Międzynarodowego Funduszu Walutowego z wnioskiem o wsparcie techniczne dla Ministerstwa Finansów w zakresie szacowania poziomu luki w CIT. Wniosek został rozpatrzony odmownie. Następnie DZT przekazał w dniu 24 października 2018 r. do Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii (koordynatora krajowego Programu Wspierania Reform Strukturalnych) wniosek do Komisji Europejskiej o wsparcie techniczne i finansowe w zakresie opracowania metodyki szacowania poziomu luki w podatku CIT. Oficjalna decyzja o przyznaniu wsparcia technicznego i finansowania dla danego projektu powinna być znana do końca I kwartału 2019 r.

W dokumencie „Strategia na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)”<sup>12</sup>, przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. podano, iż kwota luki wpływów w podatku CIT zawiera się w przedziale 10-40 mld zł.

Jak wyjaśnił Minister Inwestycji i Rozwoju szacunki te miały charakter pogładowy i zostały oparte o „wewnętrzne analizy zespołu roboczego doradców Ministra Rozwoju”. W przekazanych wyjaśnieniach Minister Inwestycji i Rozwoju powołał się na publikację stowarzyszenia prowadzącego działalność edukacyjną, ekspercką i publicystyczną (gdzie oszacowano lukę w CIT na około 10 mld zł rocznie) oraz na badania *Zespołu Komisji Europejskiej ds. międzynarodowego unikania opodatkowania państw członkowskich* (gdzie oszacowano lukę w CIT na około 10 mld euro). Minister nie wskazał, by w szacowaniu kwoty luki w CIT brali udział pracownicy lub przedstawiciele MF.

(dowód: akta kontroli str. 2920-2929, 4926-5520, 7552)

### **Analizy w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji**

W MF prowadzono analizy pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, jednak departamenty MF prowadziły te analizy niezależnie od siebie, bez współpracy w tym zakresie. Analizy były prowadzone przez departamenty SP, DKP, DD oraz DNK (wcześniej jako Departament Kontroli i Analiz oraz Departament Kontroli Skarbowej). Wprawdzie w 2015 r. powołano Zespół do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, w skład którego wchodził pracownicy różnych departamentów MF oraz jednostek podległych, a do którego zadań należało 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, jednak Zespół ten po pierwszym spotkaniu mającym głównie charakter organizacyjny w praktyce zawiesił swoją działalność. W 2016 r. powołano kolejny Zespół o tej samej nazwie, który w ogóle nie podjął działalności.

(dowód: akta kontroli str. 99-109, 149-246)

---

<sup>12</sup> MP z 2017 r., poz. 260.

Brak szerszej współpracy departamentów potwierdzają również wyjaśnienia Dyrektor DPP, z których wynika, że współpraca w szerszym zakresie dotyczy nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi, natomiast nie ma innego stałego mechanizmu przekazywania informacji, wymiany doświadczeń, przekazywania wniosków z przeprowadzonych kontroli itp. Przekazywanie informacji odbywa się zasadniczo na wniosek departamentu zainteresowanego bądź w procesie opiniowania projektów aktów prawnych; w jednostkowych przypadkach organizowane są warsztaty (oraz spotkania) dotyczące jednego wybranego tematu.

(dowód: akta kontroli str. 2239-2244)

W wyniku analizowania przepisów ustawy CIT Departamenty DKP, SP, DNK i DD zidentyfikowały łącznie 34 mechanizmy agresywnej optymalizacji: 1) optymalizacja podatkowa z udziałem funduszy inwestycyjnych zamkniętych (tzw. FIZ), 2) darowizna na rzecz FIZ, 3) wykorzystanie obligacji przez grupy kapitałowe z udziałem FIZ, 4) podwyższenie wartości podatkowej składnika majątku przez wniesienie aportem i sprzedaż udziałów, 5) optymalizacja z wykorzystaniem wartości firmy, 6) wniesienie aportem udziałów i późniejsza sprzedaż, 7) połączenie spółki rentownej z nierentowną, 8) wygenerowanie straty w związku ze zbyciem udziałów spółki, 9) podział spółki przez wydzielenie, 10) restrukturyzacja niemająca uzasadnienia ekonomicznego, 11) wygenerowanie straty podatkowej na transakcji zbycia udziałów wydawanych w związku z kapitalizacją rezerw, 12) przekształcenie spółki kapitałowej w osobową przed jej likwidacją, 13) mechanizm przenoszenia znaków towarowych, 14) aport znaku towarowego, 15) mechanizm z wykorzystaniem autorskiego prawa majątkowego do utworu słowno-graficznego, 16) brak weryfikacji rzeczywistego beneficjenta przy wypłacie należności licencyjnych, 17) wykorzystanie spółek w tzw. rajach podatkowych, 18) wykorzystanie braku „klauzuli nieruchomościowej” w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprem, 19) nabywanie fikcyjnych usług lub nabywanie usług o znacznie zawyżonych wartościach, 20) wykorzystanie opłat za zabezpieczenia działalności, 21) brak wynagrodzenia za świadczenie na rzecz podmiotów powiązanych usług, 22) mechanizm związany z przeniesieniem ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, 23) wykorzystanie euroobligacji, 24) mechanizmy wykorzystujące możliwość zbywania wierzytelności leasingowych, 25) wykorzystanie spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, 26) mechanizmy wykorzystujące zwolnienie podatkowe dla dywidend, 27) mechanizmy wykorzystujące podatkowe grupy kapitałowe, 28) przenoszenie aktywów do spółek komandytowo-akcyjnych, 29) sztuczne kreowanie strat na operacjach finansowych, 30) nieuwzględnienie w podstawie opodatkowania dochodów kontrolowanych podmiotów zagranicznych, 31) mechanizm wykorzystujący spółkę komandytową oraz zasady opodatkowania wynagrodzenia dyrektorów zarządzających, 32) wykorzystanie mechanizmu „zakładu” w przypadku spółek osobowych, 33) wykorzystanie struktur holdingowych, 34) wykorzystanie arbitrażu podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 2985-3012, 3449-3465)

Do lipca 2016 r. żaden departament Ministerstwa Finansów nie prowadził systematycznych, kompleksowych, udokumentowanych analiz wniosków i 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. 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 (co opisano szerzej w Rozdziale 3).

Wydanie opinii 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 Ordynacji podatkowej do lutego 2017 r. należało do zadań SP, a po zmianach organizacyjnych związanych z reformą administracji skarbowej do Departamentu Kluczowych Podmiotów. Na podstawie analizy około 180 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych Departament DKP zidentyfikował 37 mechanizmów agresywnej optymalizacji. Dotyczyły one: 1) niedostatecznej kapitalizacji, 2) podwyższenia kapitału – przekształcenia spółki – niepodzielonych zysków, 3) niedostatecznej kapitalizacji 4) dublowania kosztów, 5) niedostatecznej kapitalizacji – nabycia certyfikatów w FIZ w celu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odsetek, 6) małego podatnika – obniżonej stawki podatku 7) zakupu biletów – obowiązku zapłaty podatku u źródła, 8) fundacji i spółki akcyjnej/obrotu pochodnymi instrumentami finansowymi, 9) wydatków kwalifikowanych w Specjalnych Strefach Ekonomicznych, 10) aportu nieruchomości do spółki słowackiej – odpisów amortyzacyjnych, 11) ukrytej dywidendy 12) niedostatecznej kapitalizacji – aportu wierzytelności w celu zaliczenia odsetek do kosztów uzyskania przychodów, 13) likwidacji spółki osobowej, 14) programu motywacyjnego – kosztów programu, 15) zagranicznego zakładu – opodatkowania usług budowlanych, 16) znaku towarowego, 17) spółki luksemburskiej – kosztów uzyskania przychodów, 18) nabycia nieruchomości – jednorazowych kosztów, 19) euroobligacji, 20) kosztów uzyskania przychodów – leasingu finansowego, 21) wymiany udziałów, 22) zaliczenia odsetek od pożyczek do kosztów uzyskania przychodów, 23) kosztów uzyskania przychodów – najmu nieruchomości, 24) podziału przez wydzielenie, 25) umorzenia udziałów – spółki nieruchomościowej, 26) połączenia spółek – konfuzji wierzytelności pożyczkowych, 27) tzw. *treaty shopping*, 28) uwzględnienia w rachunku podatkowym grupy kapitałowej kosztów uzyskania przychodów, 29) zakupu ZCP/dodatniej wartości firmy/amortyzacji, 30) podziału przez wydzielenie (art. 16 ustawy o CIT), 31) podziału przez wydzielenie (art. 7 ustawy o CIT), 32) leasingu/odpisów amortyzacyjnych przy leasingu zwrotnym, 33) nieopodatkowanego przekazania zysku osiągniętego przez osobę prawną jej wspólnikom/dywidendy/niepodzielonego zysku/wkładu do spółki komandytowej, 34) rebranding znaku towarowego, 35) kosztów uzyskania przychodów – znaku towarowego, 36) kosztów uzyskania przychodów – kosztów używania samochodu osobowego, 37) połączenia transgranicznego spółek kapitałowych.

W oparciu o analizę decyzji podatkowych I i II instancji oraz wyroków sądowych Departamenty SP i DKP zidentyfikowały 10 mechanizmów agresywnej optymalizacji. Dotyczyły one: 1) optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, 2) wykorzystania spółek zagranicznych i przepisów dotyczących tzw. miejsca zarządu, 3) zwolnienia z opodatkowania dywidend po likwidacji FIZ, 4) podziału majątku spółki z jednoczesnym obniżeniem kapitału, 5) konwersji długu na kapitał, 6) podwyższenia wartości majątku rzeczowego, 7) sztucznego podwyższenia wartości zbywanych udziałów, 8) finansowania działalności spółki zależnej długiem, 9) braku prawidłowego ustalenia rzeczywistego właściciela kapitału, 10) sztucznego podwyższania podstawy naliczania amortyzacji.

(dowód: akta kontroli str. 17-19, 56-64, 110-148, 3043-3064, 2985-3012, 3130-3140, 3048-3060, 3067-3072, 3292-3306, 3382-3390, 3424-3427, 3440-3443, 3449-3465)

Łącznie zidentyfikowano 81 różnych<sup>13</sup> mechanizmów agresywnej optymalizacji, przy czym część mechanizmów została zidentyfikowana na skutek różnych działań analitycznych oraz przez różne departamenty.

(dowód: akta kontroli str. 3449-3465)

Ponadto w styczniu 2017 r. Departament SP wystąpił do Biur Krajowej Informacji Podatkowej (dalej: *Biura KIP* lub łącznie *KIP*) 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.

(dowód: akta kontroli str. 56-64, 110-148)

Dyrektorzy Departamentów SP i DNK wskazali, że nie są w stanie podać daty zidentyfikowania poszczególnych mechanizmów, co wskazuje na brak prawidłowego dokumentowania procesu identyfikacji.

Dyrektor DKP podał w wyjaśnieniach, że departament został utworzony 1 marca 2017 r. i do czerwca 2018 r. zidentyfikował łącznie 44 mechanizmy agresywnej optymalizacji.

(dowód: akta kontroli str. 3046, 3130-3228, 3385)

### **Analizy w celu identyfikacji przepisów złożonych i niespójnych**

Analizy przepisów prawa podatkowego w celu identyfikacji przepisów złożonych, niespójnych lub trudnych w interpretacji prowadzone były przez Departamenty DPP, DD oraz SP, na podstawie wydanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądowych, jednak analizy te prowadzono głównie pod kątem jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych.

(dowód: akta kontroli str. 3442)

Dyrektor Departamentu DPP wyjaśniła, że najczęściej analiza wybranych problemów interpretacyjnych poprzedzona była wystąpieniem Dyrektora KIS z wnioskiem o zajęcie stanowiska odnośnie określonego zagadnienia podatkowego bądź weryfikację interpretacji indywidualnych. Wnioski wynikające ze wspomnianej analizy znajdowały odzwierciedlenie w odpowiedziach udzielanych Dyrektorowi KIS bądź zmianach interpretacji indywidualnych. Dyrektor stwierdziła, że nie ma praktyki oddzielnego dokumentowania wyżej wymienionych analiz w formie oficjalnych raportów, sprawozdań, notatek itp.

(dowód: akta kontroli str. 480)

Dyrektor DPP wskazała 11 zidentyfikowanych przez ten departament problemów interpretacyjnych, w których wystąpiły rozbieżności pomiędzy interpretacjami indywidualnymi lub pomiędzy interpretacjami a wyrokami sądowymi. Problemy te dotyczyły między innymi zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na dojazdy członków rady nadzorczej, zakresu kosztów możliwych do rozliczenia w ramach ulgi na badania i rozwój, momentu zaliczenia do przychodów pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw w przyszłych okresach, zakresu zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, możliwości rozpoznania podatkowego kosztów organizacji imprez integracyjnych w których uczestniczą osoby współpracujące na podstawie umów cywilnoprawnych,

<sup>13</sup> Niektóre mechanizmy zostały zidentyfikowane niezależnie przez różne departamenty na podstawie różnych źródeł analiz.

powiązania pomiędzy TFI, FIZ i posiadaczami certyfikatów inwestycyjnych. Po zidentyfikowaniu tych problemów, w siedmiu sprawach Szef KAS zmienił interpretację indywidualną rozbieżną z pozostałymi interpretacjami indywidualnymi. W jednej sprawie Departament Poboru Podatków, pismem z dnia 18 września 2018 r., wystąpił do Departamentu Cen Transferowych i Wycen z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej. W pozostałych trzech sprawach, w odpowiedzi na wystąpienie Dyrektora KIS, Ministerstwo Finansów wyraziło opinie odnośnie stosowania przepisów ustawy o CIT.

(dowód: akta kontroli str. 470-471, 478-480)

Także Departament Systemu Podatkowego prowadził prace analityczne związane z nadzorem nad jednolitością stosowania przepisów prawa podatkowego. Dyrektor SP jako przykład zidentyfikowanej niespójności wskazał niejednolitość stosowania przepisów dotyczących kursu waluty obcej, według którego powinien być przeliczony podatek u źródła w przypadku jego poboru przez płatnika w ustawie CIT. W przypadku stwierdzenia niejednolitości występowało do departamentów merytorycznych z prośbą o rozważenie wydania interpretacji ogólnej lub zmiany interpretacji indywidualnych. Nie było praktyki oddzielnego dokumentowania analiz w formie oficjalnych raportów, sprawozdań czy notatek, w związku z tym kontrolującym nie przedstawiono materiałów świadczących o stałym bądź systematycznym prowadzeniu takich analiz.

(dowód: akta kontroli str. 30-35, 573-635, 5521-5675, 6246-6251)

Departament DD identyfikował przypadki niejednolitego stosowania przepisów ustawy CIT (między innymi na podstawie analiz tematów poruszanych z przedstawicielami KIP/KIS, analiz składanych przez podatników zeznań podatkowych, danych publicznych, wynikających z rejestru przedsiębiorców). Od momentu powstania w 2016 r. do I półrocza 2018 r. w departamencie przeanalizowano 20 spraw. Opracowane stanowiska Departamentu DD udostępniano do Biur KIP/KIS. Konsekwencją tych działań było zgłaszanie kierunków przyszłych kontroli lub przygotowywanie propozycji o charakterze systemowym (w tym legislacyjnym, wydawanie i publikowanie ostrzeżeń przed optymalizacją podatkową).

(dowód: akta kontroli str. 5521-5675)

Poza przypadkami wskazanymi przez departamenty MF, kontrolerzy ustalili kolejne trzy zagadnienia, w których podejście organów interpretacyjnych było niejednolite bądź niespójne z orzecznictwem sądów administracyjnych. Zagadnienia te zostały szerzej omówione Rozdziale 2 wystąpienia.

(dowód: akta kontroli str. 1078-1245, 2245-2619)

Od wejścia w życie ustawy CIT w 1992 r. do końca 2018 r. ustawę tę znowelizowano około 218 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, jak również może 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 również wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez Biuro Analiz Sejmowych, w którym uczestniczyło 5.626 respondentów. Badania te dotyczyły 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.

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 oceniła, że częstotliwość zmian umożliwia zapoznanie się z przepisami w odpowiednim stopniu. 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%).

Podsekretarz Stanu Filip Świtła z upoważnienia Minister Finansów wyjaśnił, że zmiany otoczenia gospodarczego podatników, zmiany dotyczące zasad ich funkcjonowania, powszechna globalizacja gospodarki i jej umiędzynarodowienie, konieczność implementacji prawa unijnego oraz rozwiązań wypracowanych przez OECD, czy powstawanie nowych instrumentów gospodarczych, powodują konieczność bieżącego dostosowywania przepisów ustawy CIT do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego. Jednocześnie analiza ustawy CIT pod względem ewentualnego braku spójności przepisów tej ustawy z innymi aktami prawnymi jest stałym elementem pracy każdego z pracowników właściwych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. W celu zapewnienia spójności istniejących przepisów ustawy CIT z nowymi regulacjami/projektami zmian w ustawie CIT, przyjęta jest odpowiednia procedura przewidująca między innymi przesyłanie projektów aktów prawnych do wewnętrznych (międzywydziałowych) konsultacji. Podsekretarz Stanu w złożonych wyjaśnieniach zauważył, że przepisy podatkowe, w tym przepisy ustawy CIT, nie pełnią wyłącznie funkcji fiskalnej, lecz stanowią także instrument polityki gospodarczej i społecznej rządu. Podkreślił również, że 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.

(dowód: akta kontroli str. 2930-2944)

Najwyższa Izba Kontroli nie neguje zasadności dokonywania zmian w przepisach, w szczególności wynikających z konieczności dostosowania prawa do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych. Celem wprowadzanych zmian powinna być jednak jednocześnie jednoznaczność norm prawnych, co pozwala uniknąć wątpliwości interpretacyjnych wśród adresatów tych norm, a tym samym przyczynia się do efektywniejszej egzekucji prawa.

#### **Analizy w celu identyfikacji przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario***

MF nie zidentyfikowało przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario* (szerzej opisana w rozdziale 3), ponieważ w ocenie MF

wątpliwości interpretacyjne mogły zostać rozstrzygnięte przy zastosowaniu powszechnie uznanych metod wykładni (językowej, systemowej i funkcjonalnej).

(dowód: akta kontroli str. 3442)

### **Bazy danych wykorzystywane do analiz**

Dla potrzeb analiz wsparciem informatycznym pracowników MF była wyszukiwarka System Informacji Podatkowej SIP dostępna na stronie internetowej<sup>14</sup>, jak również bardziej rozbudowana wersja wyszukiwarki dostępna dla uprawnionych pracowników MF i KIS. Baza SIP zawiera przede wszystkim interpretacje indywidualne, interpretacje ogólne, broszury, niektóre orzeczenia sądów i trybunałów. Możliwe jest wyszukiwanie dokumentów według różnych kryteriów, między innymi typu dokumentu, sygnatury interpretacji, numeru SIP dokumentu, autora, daty wydania, słów kluczowych, tematu, przepisów oraz frazy, czyli ciągu znaków. Stwierdzono jednak, że ogólnodostępna wyszukiwarka posiada pewne mankamenty, tj. nie zawsze wyszukiwanie według frazy przynosiło oczekiwane rezultaty, a rozwijana lista przepisów nie była na bieżąco aktualizowana. Przykładowo, przy wyszukiwaniu według frazy „przychody z zysków kapitałowych”, lub „strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności” w listopadzie 2018 r. wyszukiwanie dawało wynik „zerowy” (brak rezultatów wyszukiwania), mimo że są to fragmenty przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych cytowane w interpretacjach indywidualnych. Przy wyszukiwaniu według przepisów na rozwijanej liście brak było możliwości wyboru przepisu art. 7b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, chociaż obowiązuje on od 1 stycznia 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 467-477, 536-554, 574, 2245-2326)

Ministerstwo Finansów nie posiada elektronicznej zintegrowanej bazy danych o wydanych decyzjach podatkowych i wyrokach sądowych, dysponuje natomiast informacją uzyskaną od organów podatkowych w zakresie liczby wydanych decyzji podatkowych przez organy I i II instancji. Źródłem informacji na temat decyzji i wyroków sądowych w sprawach postępowań podatkowych zakończonych decyzjami są kwartalne informacje przesyłane przez izby administracji skarbowej (zawierające oznaczenie daty i sygnatury orzeczenia, krótki opis zagadnienia, sposób rozstrzygnięcia sprawy przez sąd) oraz Centralna baza orzeczeń sądów administracyjnych. W razie wystąpienia konieczności dalszych analiz, jednostki podległe przesyłały potrzebne decyzje do MF.

(dowód: akta kontroli str. 6252-6275 )

### **Analizy czynników i uwarunkowań międzynarodowych**

Zadania dotyczące prowadzenia analiz w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego, współpracy międzynarodowej oraz wymiany informacji podatkowych, a także prowadzenia polityki w zakresie przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania należały do zadań Departamentu SP. Zadania te były realizowane głównie poprzez bieżące monitorowanie i udział w pracach OECD w zakresie dokonywanej przez tę organizację analizy i oceny systemów podatkowych poszczególnych państw, w celu identyfikacji państw stosujących szkodliwe reżimy podatkowe oraz stosowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, przede wszystkim w ramach Forum do Spraw Szkodliwych Praktyk Podatkowych (Forum on Harmful Practices, dalej: FHTP), a także poprzez udział w grupach roboczych UE zajmujących się tematyką podatków bezpośrednich.

(dowód: akta kontroli str. 5749-5960, 5964-6008, 6034-6093, 6246-6251)

<sup>14</sup> Wyszukiwarka dostępna pod adresem <http://sip.mf.gov.pl>



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 przez Ministra Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 5695-5750, 5725-5748, 5751-5767)

W dniu 29 maja 2013 r. Komisja Europejska opublikowała komunikat *Europejski semestr 2013: Zalecenia dla poszczególnych krajów: Jak wyprowadzić Europę z kryzysu* wraz z projektem opinii i zaleceń. W zaleceniach zwrócono uwagę na potrzebę podjęcia przez Polskę w latach 2013-2014 poprawy przestrzegania przepisów podatkowych, w szczególności przez zwiększenie skuteczności administracji skarbowej. W wyniku przeprowadzonych analiz w styczniu 2014 r. w MF sporządzono:

- *Strategię zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje działań* – wskazującą podjęte już prace nad zmianami przepisów polskiego prawa, mających służyć poprawie skuteczności walki ze zjawiskami oszustw i wyłudzeń podatkowych, a także unikaniem opodatkowania oraz rekomendacje dalszych działań oraz
- *Informację dla Pana Janusza Cichonia, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na temat poprawy efektywności poboru podatków* – wskazującą działania w zakresie instrumentów administracyjnych związanych z poborem podatków (poprawa efektywności poboru podatków, wymiana informacji podatkowych, ułatwianie wypełniania zobowiązań podatkowych przez podatników) oraz działania mające na celu zapobieganie erozji bazy podatkowej (materialne regulacje mające na celu ograniczenie opodatkowania).

(dowód: akta kontroli str. 5768-5883)

Realizację rekomendacji zawartych w obu dokumentach opisano w Rozdziale 2.

Jako uwarunkowania międzynarodowe wpływające na stosowanie schematów unikania opodatkowania Dyrektor SP wskazał: posiadanie przez Polskę z danym krajem umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, posiadanie umowy w sprawie wymiany informacji podatkowych w kontekście szkodliwej konkurencji podatkowej stosowanej przez daną jurysdykcję, prowadzenie (możliwość) wymiany informacji podatkowych z danym krajem, podpisanie i ratyfikowanie przez dany kraj Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzonej w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r.<sup>15</sup>, uzyskanie stosownej oceny OECD w ramach przeglądu *Peer review* dotyczącego informacji na wniosek, przystąpienie do wymiany informacji w ramach CRS<sup>16</sup>, stosowanie przez daną jurysdykcję szkodliwej konkurencji podatkowej, uregulowania stosowane przez daną jurysdykcję w jej prawie wewnętrznym. Rezultaty prowadzonych analiz mają odzwierciedlenie w przepisach umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, odrębne raporty zawierające wyniki analiz nie były sporządzane.

(dowód: akta kontroli str. 5749-5750, 5950-5960, 5980-6005, 6246-6251)

W Ministerstwie Finansów prowadzono analizy własne systemów podatkowych innych państw w powiązaniu z regulacjami ograniczającymi zakres stosowania

<sup>8</sup> Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913, ze zm.

<sup>9</sup> Ang. *Common Reporting Standard* to jednolity standard w zakresie przekazywania przez poszczególne państwa informacji na temat klientów instytucji finansowych będących rezydentami podatkowymi innego państwa.

mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Dyrektor SP wskazał, że analizy rozwiązań podatkowych istniejących w innych krajach, w szczególności w krajach członkowskich OECD/UE były przeprowadzane między innymi na etapie prac legislacyjnych i zamieszczane w formularzu oceny skutków regulacji, jako jeden z elementów uzasadnienia projektu ustawy. Ponadto dokonywano analiz konkretnych problemów:

- przepisów niemieckich o tzw. „barierze licencyjnej” jako dodatkowego narzędzia do zwalczania optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem licencjonowania praw własności intelektualnej,
- przepisów innych państw w zakresie sankcji do ogólnej klauzuli obejścia prawa, która była rozpatrywana w związku z wprowadzeniem sankcji,
- systemów poboru podatku u źródła w różnych państwach,
- obowiązywania w innych krajach regulacji dotyczących obowiązkowego ujawniania schematów podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 5751-5767, 5884-5909)

Ministerstwo Finansów zleciło wykonanie jednej analizy podmiotowi zewnętrznemu, w 2017 r. Podmiot z siedzibą w Amsterdamie wykonał analizę rozwiązań prawnych funkcjonujących w ustawodawstwie holenderskim w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z działalności gospodarczej. Przygotowana w lipcu 2017 r. analiza miała związek z działaniami optymalizacyjnymi, polegającymi na pomniejszeniu dochodów z tzw. działalności operacyjnej o straty kapitałowe, wynikające między innymi ze sprzedaży udziałów lub akcji spółek zależnych. Funkcjonujące w Holandii rozwiązanie *participation exemption regime* co do zasady uniemożliwia rozliczenie tego rodzaju straty. Przedmiotowa analiza została wykorzystana podczas prac legislacyjnych. Zmiana przepisów ustawy o CIT polegała między innymi na wyodrębnieniu źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzieleniu dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika.<sup>17</sup>

(dowód: akta kontroli str. 454-465)

Ponadto Ministerstwo Finansów (Departament SP) dokonało własnej analizy rozwiązań w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Analizy przeprowadzono na podstawie: opracowań i materiałów zagranicznych dotyczących rozwiązań stosowanych w innych krajach, literatury fachowej, orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego oraz prawa wspólnotowego, a także na podstawie opinii i uwag zgłaszanych w toku procesu legislacyjnego. W wyniku tych prac stwierdzono, że normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu krajów, w tym takich, które mają systemy prawne zbliżone do polskiego. W ostatnich latach w wielu państwach, zapobiegając agresywnemu planowaniu podatkowemu i unikaniu opodatkowania, zmodyfikowano klauzule w celu zwiększenia ich efektywności. Istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę. Tylko w Polsce wprowadzenie w 2003 roku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny (TK)<sup>18</sup>, mimo że badana przez TK klauzula była porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych krajach.

<sup>17</sup> Dodano między innymi art. 7b, zawierający katalog przychodów uznawanych za przychody z zysków kapitałowych.

<sup>18</sup> W wyroku z 11 maja 2004 r. (K 4/03) Trybunał Konstytucyjny uznał, że "nadając organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej prawo do pominięcia skutków czynności prawnych, z dokonania których może dla podatnika płynąć korzyść w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku – narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa (...)"

Ministerstwo Finansów zainicjowało ponadto dyskusję z podmiotami stosującymi prawo podatkowe poprzez zorganizowanie tematycznej konferencji otwartej w dniu 7 listopada 2017 r. zatytułowanej „Praktyczne aspekty stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”, w której udział wzięli pracownicy uczelni wyższych, sędziowie sądów administracyjnych, członkowie samorządu doradców podatkowych oraz komisji działających przy ministrze finansów.

(dowód: akta kontroli str. 3520-3662, 5980-6033, 6094-6251, 7229-7230)

Nie dokonywano analiz w odniesieniu do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

W dniu 13 czerwca 2018 r. w Departamencie Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów powstał Zespół Analiz Prawno-Porównawczych, do zadań którego należy między innymi:

- monitorowanie ustawodawstwa, orzecznictwa oraz dorobku doktryny prawa państw członkowskich UE i OECD w zakresie rozwiązań o charakterze uszczelniającym, przedsiębiorczym, prodemograficznym, prośrodowiskowym i budżetowym;
- przygotowywanie analiz porównawczych dotyczących rozwiązań w zakresie prawa finansowego, administracyjnego i gospodarczego funkcjonujących w systemach prawnych innych państw oraz dokonywanie oceny możliwości ich przeniesienia na grunt prawa polskiego;
- współpraca z partnerami zagranicznymi w zakresie wymiany wiedzy, umiejętności oraz dobrych praktyk we współpracy z Departamentem Współpracy Międzynarodowej i Biurem Komunikacji i Promocji.

(dowód: akta kontroli str. 5980-6033, 6094-6251)

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora SP, Ministerstwo Finansów dysponowało informacjami o stosowanych w świecie mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej, pozyskiwanymi z forów międzynarodowych, w toku prac nad międzynarodowymi rozwiązaniami walki z agresywną optymalizacją podatkową. Dyrektor SP w złożonych wyjaśnieniach jako jedyny przykład analiz informacji pozyskiwanych z forów międzynarodowych, w tym pod kątem ryzyka zastosowania ich w polskich warunkach, wskazał analizy dokonane w oparciu o dokumenty opublikowane przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych w ramach Paradise papers: „Analiza dotycząca polskich śladów w Paradise Papers”, „Analiza własna innych powiązań z Polską wynikających z Paradise Papers” oraz „Analiza zaangażowania firm z branży digital economy w Paradise Papers”. Wykorzystanie dwóch pierwszych analiz zostało opisane w Rozdziale 2, natomiast trzecia analiza nie miała bezpośredniego związku z Polską, a obrazowała jedynie sposób działania tego sektora.

(dowód: akta kontroli str. 5910-5949, 6246-6251)

W departamencie SP prowadzone są na bieżąco analizy w zakresie postanowień umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, między innymi w zakresie przepisów, mogących stanowić podstawę agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym w zakresie CIT. Analizy te prowadzone były w związku z uczestnictwem w pracach w sprawie *Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji bazy opodatkowania i przenoszenia zysku*, tzw. Konwencji MLI (Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties).

Analizy te prowadzono w czterech etapach:

- analizy związanej z negocjowaniem i opracowywaniem tekstu Konwencji MLI,

- zakończonych w listopadzie 2016 r.,
- analizy poprzedzającej podpisanie Konwencji MLI, zakończone w lutym 2017 r.,
  - analizy związanej z uzyskaniem zgody na podpisanie i podpisaniem przez Polskę Konwencji MLI, zakończonej w okresie: marzec-maj 2017 r.,
  - analizy związanej z ratyfikacją Konwencji MLI, zakończonej w okresie: czerwiec-październik 2017 r.

Szerzej wyniki prowadzonych analiz oraz działania podjęte w związku z Konwencją MLI opisano w Rozdziale 2.

Niezależnie od tego analizowane są postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nieobjęte konwencją MLI.

(dowód: akta kontroli str. 5749-5750, 5751-5949, 5961-5963, 6246-6251)

### **Zlecenie zadań analitycznych jednostkom podległym**

W latach 2014-2016 Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zlecał Urzędowi Kontroli Skarbowej działania analityczne w zakresie identyfikowania ryzyka unikania opodatkowania w różnych branżach, 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. Wszystkie te centra zakończyły działalność wraz z likwidacją urzędów kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r.

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, 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.

Ponadto w styczniu 2017 r. Biura KIP dostały polecenie przedstawienia zidentyfikowanych mechanizmów optymalizacyjnych na podstawie analiz wydawanych interpretacji podatkowych.

Od lipca 2016 r. Biura KIP/KIS mają obowiązek<sup>19</sup> 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 Departamentu Poboru Podatków zestawienia zidentyfikowanych ryzyk, wskazywał również na potencjalne luki w prawie podatkowym, które mogą przyczyniać 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. Dyrektor DPP wyjaśnił, że w zakresie działań departamentu nie mieści się analiza zidentyfikowanych ryzyk, a zestawienia ryzyk otrzymane z KIS zostały udostępnione zainteresowanym departamentom oraz Wydziałom Orzecznictwa w DPP. Sekretarz Stanu Marian Banaś (Szef KAS) z upoważnienia Minister Finansów w odpowiedzi na pytanie o sposób wykorzystania informacji o stwierdzonych przez Dyrektora KIS ryzykach, dla każdego ryzyka odrębnie, wyjaśnił ogólnie, że wskazywane przez Dyrektora KIS ryzyka są *uwzględniane przy konstruowaniu kierunków kontroli KAS na dany rok*. Nie był jednak w stanie wskazać

<sup>19</sup> Wynikający z art. 14b Ordynacji Podatkowej; wszedł w życie 15 lipca 2016 r.

szczegółowo i odrębnie dla każdego z zaraportowanych ryzyk, 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 nie wymagające podjęcia działań.

W okresie 2014-2018 (I połowa) nie zlecano innych zadań analitycznych, które miałyby być prowadzone systematycznie, nie zlecano również żadnych zadań prognostycznych.

(dowód: akta kontroli str. 110-111, 914-918, 1359-1413, 1417-1479, 1498-1507, 2211-2213, 2910-2918, 2945-2967, 7209-7228)

Ministerstwo Finansów nie zlecało 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*.

(dowód: akta kontroli str. 440-456)

### **Wyniki działalności analitycznej**

Ministerstwo Finansów w wyniku prowadzonej działalności analitycznej dostrzegало potrzeby zmian przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mających na celu eliminowanie możliwości stosowania schematów optymalizacyjnych. Poszczególne departamenty MF kierowały w tej sprawie informacje do SP, które przygotowywało propozycje zmian legislacyjnych, większość propozycji zmian została uwzględniona w kolejnych nowelizacjach ustawy CIT, Ordynacji podatkowej i innych ustaw.

Dyrektor SP podał przykłady efektywnych już wprowadzonych zmian rozwiązań prawnych: 1) wprowadzanie ogólnych rozwiązań prawnych (klausul generalnych) nakierowanych na zwalczanie unikania opodatkowania. Klausule pozwalają kwestionować sztuczne struktury podejmowane w celach sprzecznych z przedmiotem przepisów podatkowych. Rozwiązania te umożliwiają reakcję niezależnie od tego, jakie przepisy wykorzystano dla przeprowadzenia danego schematu optymalizacyjnego. Przykładem takiego działania było przywrócenie do polskiego systemu podatkowego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania uregulowanej w przepisach Ordynacji podatkowej; 2) zmianę modelu rozliczania podatku u źródła po przekroczeniu pewnego pułapu wypłat do jednego podatnika w skali roku (przeciwdziałanie nadużyciom w podatku u źródła). Zmiany zasad rozliczania podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dotyczą zarówno podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby), tzw. nierezydentów, jak również – w przypadku niektórych dochodów i wypłat (np. dywidendy) – rezydentów podatkowych w Polsce. Zmiany obejmują również przepisy regulujące obowiązki płatnika; 3) wprowadzanie tzw. szczególnych (małych) klauzul obejścia prawa podatkowego. Przykładem takiej klauzuli jest art. 22c oraz art. 12 ust. 13 i następne ustawy CIT. Rozwiązania te mają charakter zbliżony do ogólnych klauzul, ale dotyczą one określonego obszaru – przez ich większe sprecyzowanie łatwiej można je zastosować w danej sytuacji.

Ponadto SP zwróciło uwagę, że niektóre schematy powinny być uszczelniane i eliminowane poprzez wprowadzanie przepisów, które wprost mówią jaki jest skutek podatkowy danej czynności. Przykładem takiego uszczelnienia było dodanie art. 16 ust. 1c w ustawie CIT, dzięki czemu przepisy CIT przyczyniły się do eliminowania sprzeczności (kolizji) z innymi przepisami podatkowymi.

Dyrektor DD wskazał natomiast zmiany w przepisach CIT, które aktualnie są opracowywane w MF, a które będą zmierzały do zrównania opodatkowania

działalności gospodarczej oraz zbliżenia podatków i rachunkowości. Główne cele reformy to między innymi jednolite i powszechne opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów z działalności gospodarczej (Unified Business Tax) – nadanie statusu podatnika podmiotom transparentnym (między innymi spółkom osobowym), będących reakcją na wykorzystywanie podmiotów transparentnych do agresywnej optymalizacji podatkowej. Planowane zmiany będą dotyczyły domknięcia procesu uszczelniania systemu podatków dochodowych i zrjonalizowania form opodatkowania działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 3283-3286, 3330-3333, 3350-3360)

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

(dowód: akta kontroli str. 3073-3075, 3229-3236, 3314-3316)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Minister Finansów nie oszacował luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym nie jest możliwe nie tylko określenie uszczerbku dla dochodów państwa z tytułu agresywnej optymalizacji podatkowej oraz uchylania się od opodatkowania, ale również pełna ocena skuteczności działań podjętych dla zwalczania tych zjawisk.

(dowód: akta kontroli str. 4993-5455)

Podsekretarz Stanu Filip Światała z upoważnienia Minister Finansów wyjaśnił, że Ministerstwo Finansów szacuje lukę VAT, a szacowanie luki podatkowej w CIT nie jest powszechnie stosowane w krajach wspólnoty. Spośród 25 państw członkowskich, dla których dostępne są informacje, dziewięć wykonuje lub podjęło kroki w celu przeprowadzenia szczegółowych krajowych szacunków dotyczących luki w zakresie podatku CIT, a cztery kolejne planują oszacowanie luki. Do chwili obecnej nie powstała metodologia obliczania luki CIT opracowana przez Komisję Europejską, a Komisja Europejska nie liczy luki CIT dla krajów wspólnoty.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że brak wytycznych Komisji Europejskiej nie uniemożliwił podjęcia prób oszacowania, chociażby w sposób przybliżony kwoty luki w CIT. W opracowaniach naukowych podejmowane są próby określenia metodologii szacowania luki w podatkach dochodowych, a wypracowane metody mogły zostać, przy dostosowaniu do polskich uwarunkowań, wykorzystane do próby oszacowania skali wartości luki w CIT. Wskazać przy tym należy, że Ministerstwo Finansów, które z racji kompetencji i dostępu do danych mogłoby dokonać bardziej wiarygodnych szacunków, próby takiej nie podjęło, chociażby w celu oszacowania, czy kwota uszczupień w podatkach dochodowych jest na tyle niska, by skupić wysiłki aparatu skarbowego (celno-skarbowego) na zmniejszaniu luki w VAT. Jednocześnie w notatkach wewnętrznych MF powoływano się na różne opracowania, w których podane są źródła i przywołane metodologie, opracowane na gruncie naukowym. Ponadto, jak zauważył Podsekretarz Stanu 13 krajów członkowskich UE (czyli połowa ogólnej liczby państw) opracowało lub podjęło się opracowania metodologii szacowania luki podatkowej, nie czekając na wytyczne Komisji Europejskiej.

Ponadto NIK zauważa, że na etapie opracowywania *Planu działalności Ministra Rozwoju i Finansów* wytyczne Komisji co do szacowania luki w CIT również nie istniały, co jednak nie było przeszkodą w ujęciu w tym Planie zadania pod nazwą *Opracowanie założeń metodologicznych szacowania poziomu luki CIT*. Tym samym na etapie opracowywania tego Planu zakładano opracowanie własnych założeń metodologicznych, niezależnych od wytycznych Komisji.

(dowód: akta kontroli str. 2920-2929, 4962-4963, 4978-4992, 5456-5479)

2. Szef KAS nie zapewnił, by w procesie tworzenia KAS i przedstawiania propozycji pracy lub służby dotychczasowym pracownikom centrów kompetencyjnych w zakresie poszczególnych branż działających w ramach likwidowanych UKS, pracownicy ci otrzymali propozycje pracy lub służby na stanowiskach umożliwiających wykorzystanie zgromadzonej wiedzy.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia te działania jako niegospodarne w zakresie zasobów, jakie były UKS poświęciły na poznanie problematyki związanej z poszczególnymi branżami i przeszkolenie pracowników oraz jako nierzetelne w zakresie, w jakim brak aktualnej wiedzy o zjawiskach w poszczególnych branżach oraz brak znajomości specyfiki branż utrudnia prawidłowe typowanie do kontroli podmiotów z poszczególnych branż oraz prowadzenie kontroli.

Szef KAS wyjaśnił, że decyzje o przedłożeniu propozycji pracy lub służby w KAS dotychczasowym pracownikom i funkcjonariuszom należały do wyłącznej kompetencji dyrektorów poszczególnych IAS, a Szef KAS polecił jedynie, by w każdej IAS powołany został zespół w zakresie przedkładania propozycji pracy lub służby, natomiast ze względów formalnych nie miał możliwości „ingerencji w proces składania propozycji pracy przez dyrektorów izb administracji skarbowej”.

NIK podziela pogląd, że Szef KAS nie miał uprawnień do „ingerencji” w proces przedkładania propozycji pracy lub służby, jednak w ramach nadzoru w procesie tworzenia i organizowania KAS wydawał polecenia dotyczące zatrudniania osób o szczególnych kompetencjach (na przykład z doświadczeniem w sprawach związanych z akcyzą czy funkcji wierzycielskich i egzekucji, pismo Szefa KAS nr RS4.0101.1.2017 z dnia 27 stycznia 2017 r., powtórzone w piśmie Szefa KAS nr DZP.1404493.2017 z dnia 31 marca 2017 r.), nie było więc przeszkód, by w ramach nadzoru wskazał zasadność zatrudnienia pracowników centrów kompetencyjnych w zakresie poszczególnych branż działających w ramach likwidowanych UKS w sposób umożliwiający maksymalne wykorzystanie zdobytej przez nich wiedzy.

(dowód: akta kontroli str. 1359-1413, 1417-1476, 1498-1507, 2945-2967, 7076-7208)

3. Zespoły do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, powołane w 2015 i w 2016 r. nie podjęły działalności i nie zrealizowały wyznaczonych zadań.

W październiku 2015 r. Minister Finansów, a następnie w grudniu 2016 r. Minister Rozwoju i Finansów powoływali zespoły do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, wyznaczając tym zespołom istotne zadania, tj. przede wszystkim 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.

(dowód: akta kontroli str. 104-109)

W dniu 10 listopada 2015 r. odbyło się pierwsze posiedzenie Zespołu, którego uczestnikiem był między innymi podsekretarz stanu w MF Jarosław Neneman. Na posiedzeniu przyjęto Regulamin pracy Zespołu oraz określono zadania do zrealizowania na następnym posiedzeniu Zespołu.

Ówczesny przewodniczący Zespołu wyjaśnił, że kolejne posiedzenie wyznaczone na dzień 22 stycznia 2016 r. nie odbyło się, w związku z decyzją ówczesnego członka kierownictwa MF nadzorującego pion podatkowy, Konrada Raczkowskiego, o zmianie formuły działania Zespołu, tj. znacznego poszerzenia zakresu działania Zespołu, jego składu osobowego i przewodniczącego. Prace Zespołu zostały faktycznie zawieszane, a zarządzenie Ministra Finansów w sprawie powołania Zespołu nie zostało ani uchylone, ani zaktualizowane aż do grudnia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 149-230)

Na podstawie Zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania<sup>20</sup> powołano kolejny zespół o identycznej nazwie, który miał kontynuować działania poprzedniego Zespołu. Zakres zadań zespołu nie uległ zmianie. Zgodnie z zarządzeniem nowemu zespołowi przewodniczył dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów, przy czym w zarządzeniu powołano się na funkcję (Dyrektor SP), a nie wskazano konkretnej osoby aktualnie pełniącej tą funkcję.

(dowód: akta kontroli str. 104-109)

Do końca okresu objętego kontrolą NIK, tj. przez ponad półtora roku od wydania zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów nie odbyło się żadne posiedzenie Zespołu do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

(dowód: akta kontroli str. 99-101, 231-235)

W okresie od 4 stycznia 2017 r. do 23 września 2018 r. funkcję dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego pełnił Filip Światała, obecnie podsekretarz stanu w MF. Wyjaśnił on, że krótko po powołaniu Zespołu w marcu 2017 r., doszło do zmian organizacyjnych i prawnych w funkcjonowaniu organów podatkowych, tj. powołania Krajowej Administracji Skarbowej. W efekcie formuła Zespołu, zdaniem pana Filipa Światały, nie przystawała do nowej organizacji administracji skarbowej oraz Ministerstwa Finansów.

Zarządzenie z dnia 16 grudnia 2016 r. o powołaniu Zespołu nie zostało jednak ani uchylone, ani zaktualizowane i dostosowane do aktualnej struktury organizacyjnej. Prowadzi to do wniosku, że zmiany organizacyjne (przeprowadzone kilkakrotnie w okresie objętym kontrolą) oraz zmiany na stanowiskach dyrektorów departamentów oraz podsekretarza stanu nadzorującego pion podatkowy nie zapewniły kontynuacji wstępnie podjętych działań pierwszego Zespołu.

(dowód: akta kontroli str. 13-16, 231-235)

Pan Filip Światała wyjaśnił ponadto, że politykę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania prowadziły poszczególne departamenty w ramach swoich właściwości.

Należy zwrócić jednak uwagę, że zadania te były rozproszone pomiędzy różne departamenty oraz nadzorowane przez dwóch podsekretarzy stanu w Ministerstwie Finansów. W toku kontroli dyrektorzy departamentów Ministerstwa Finansów nie opisali spójnego systemu koordynacji działań poszczególnych

---

<sup>20</sup> Dz. Urz. MRiF poz. 32.



departamentów w zakresie przeciwdziałania optymalizacji podatkowej. W odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób następował przepływ informacji i koordynacja działań pomiędzy departamentami MF, Dyrektor Departamentu Poboru Podatków przytoczyła wyjaśnienia trzech departamentów (DNK, DKP oraz SP), z którego wynika, że współpraca w szerszym zakresie dotyczy nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi, natomiast nie ma innego stałego mechanizmu przekazywania informacji, wymiany doświadczeń, przekazywania wniosków z przeprowadzonych kontroli itp. Przekazywanie informacji odbywa się zasadniczo na wniosek departamentu zainteresowanego bądź w procesie opiniowania projektów aktów prawnych; w jednostkowych przypadkach organizowane są warsztaty (oraz spotkania) dotyczące jednego wybranego tematu. Zauważyć przy tym należy, że w przedmiotowym piśmie nie wskazano, w jaki sposób DPP współpracuje z innymi departamentami w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 13-14, 231-235, 2239-2244)

Zarządzenie z dnia 16 grudnia 2016 r. zobowiązywało przewodniczącego dotychczasowego Zespołu do przekazania w ciągu miesiąca przewodniczącemu nowego Zespołu dokumentacji zawierającej postanowienia tego zespołu oraz poinformowania o niezakończonych działaniach. Przewodniczący Zespołu, obecny zastępca dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych poinformował, że z uwagi na funkcjonalność systemu kancelaryjnego EZD<sup>21</sup> nie ma obecnie dostępu do „koszulki” przekazanej ówczesnemu dyrektorowi Departamentu Polityki Podatkowej (obecnie Departament Systemu Podatkowego). Wskazał, że dostęp do niej mogą mieć pracownicy Departamentu SP. Zastępca Dyrektora Departamentu SP podał, że Departament SP nie posiada informacji o przekazaniu przewodniczącemu Zespołu do *Spraw Unikania Opodatkowania* wyników prac przez przewodniczącego poprzedniego Zespołu. Poinformował także, że Departament SP nie dysponuje dokumentami związanymi z pracą Zespołu, a w celu ich uzyskania należałoby zwrócić się do Departamentu Podatków Dochodowych. Pan Filip Światała także nie przypomina sobie, aby otrzymał takie materiały.

(dowód: akta kontroli str. 100, 101, 106, 150-152, 232, 235)

W wyjaśnieniach złożonych z upoważnienia Minister Finansów Filip Światała, Podsekretarz Stanu w MF wskazał, że w latach 2017-2018 odnotowano wzrost dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, tak więc funkcjonowanie Zespołu nie było niezbędne do zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej, gdyż zadania te były skutecznie realizowane przez poszczególne departamenty MF.

(dowód: akta kontroli str. 236-246)

Podsekretarz Stanu Filip Światała udzielając wyjaśnień w imieniu Ministra Finansów stwierdził ponadto, że przeprowadzana reforma administracji skarbowej w pewien sposób wpłynęła na faktyczne niestosowanie przepisów zarządzenia i *de facto* przyczyniła się do utraty jego mocy obowiązującej. Tym samym należy uznać, że zarządzenie z 16 grudnia 2016 r. wygasło samoistnie z dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 246)

NIK nie podziela przytoczonej argumentacji. W dniu 16 listopada 2016 r. została bowiem uchwalona ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawa

---

<sup>21</sup> System Elektronicznego Zarządzania Dokumentami.

Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Projekty tych ustaw zostały wprawdzie zgłoszone przez grupę posłów, jednak zgłoszenie to było poprzedzone pracami prowadzonymi w Ministerstwie Finansów. Obie ustawy zostały opublikowane w dniu 2 grudnia 2016 r. Oznacza to, że Minister Rozwoju i Finansów od dłuższego czasu planował wprowadzenie reformy administracji skarbowej i znał datę jej wejścia w życie. Pojawia się wątpliwość, jaki sens miałyby powoływanie *Zespołu do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* w dniu 16 grudnia 2016 r. tuż przed wprowadzeniem reformy, oraz wyznaczanie mu szerokiego zakresu zadań, jeśli zespół miałby przestać działać z chwilą wejścia w życie przepisów o KAS.

Fakt ten dowodzi, że działania podejmowane w Ministerstwie Finansów nie były przemyślane, prawidłowo zaplanowane, skoordynowane i konsekwentnie wdrażane.

Podsekretarz Stanu, udzielając wyjaśnień w imieniu Ministra Finansów, stwierdził także, że rolę zbliżoną do *Zespołu do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* faktycznie wypełniał Wydział Systemu Podatkowego, działający w ramach Departamentu Systemu Podatkowego. Przyznał jednak, że zasoby personalne tej komórki musiały być odbudowane po reformie KAS, ponieważ spośród pracowników funkcjonującego wcześniej w obrębie Departamentu SP wydziału, w którego właściwości pozostawały zagadnienia związane z klauzulą ogólną (tj. Wydziału do Spraw Implementacji Klauzuli Przeciwko Unikaniu opodatkowania, przekształconego w Wydział do Spraw Stosowania Klauzuli Przeciwko Unikaniu Opodatkowania), po wyodrębnieniu w strukturach Ministerstwa Finansów departamentów KAS, pozostał jeden pracownik.

(dowód: akta kontroli str. 238, 244-245)

Należy także zwrócić uwagę, że w skład Zespołu, zgodnie z zarządzeniem, mieli wchodzić przedstawiciele jednostek podległych.

(dowód: akta kontroli str. 104-107)

Zdaniem NIK, udział tych osób w pracach Zespołu mógłby przyczynić się do lepszej wymiany informacji oraz doświadczeń pomiędzy przedstawicielami Ministerstwa a osobami bezpośrednio stosującymi przepisy podatkowe i zaangażowanymi w działania kontrolne.

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

Szef KAS, udzielając wyjaśnień z upoważnienia Ministra Finansów, nie był w stanie wskazać szczegółowo i odrębnie dla każdego z 44 zaraportowanych przez Dyrektora KIS ryzyk, 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 nie wymagające podjęcia działań. Biorąc pod uwagę problemy w obszarze obiegu informacji w MF (opisane w nieprawidłowości nr 2 w niniejszym rozdziale oraz w nieprawidłowościach nr 1-3 w Rozdziale 2), brak ewidencji luk prawnych i schematów optymalizacyjnych przekazywanych przez jednostki podległe, a także sposobów ich wykorzystania rodzi ryzyko, że część informacji przekazanych przez jednostki podległe nie zostanie wykorzystana w pracach MF.

Ocena cząstkowa

W całym kontrolowanym okresie Ministerstwo Finansów prowadziło działalność analityczną w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, jednak nie wypracowało spójnego, jednolitego systemu analiz w obszarze unikania opodatkowania CIT.

Nie oszacowano również kwoty luki podatkowej CIT, pomimo, że już w 2014 r. w *Polityce zarządzania ryzykiem* wskazano na taką potrzebę, a w *Planie działalności Ministra Finansów i Rozwoju* na rok 2018 ujęto zadanie *Opracowanie założeń metodologicznych szacowania poziomu luki CIT*. Zdaniem NIK, brak oszacowania luki w CIT było działaniem nierzetelnym, tym bardziej, że spośród 25 państw członkowskich UE, dziewięć wykonuje lub podjęło kroki w celu przeprowadzenia krajowych wyliczeń, a jednocześnie na rynku krajowym dostępne są opracowania, w których podjęto próbę dokonania takiego szacunku. Pomimo braku oszacowania luki podatkowej przez Ministerstwo Finansów, w rządowym dokumencie tj. *Strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)* podano, że luka ta zawiera się w przedziale 10-40 mld zł, przy czym jak wyjaśnił Minister Inwestycji i Rozwoju, kwota ta jest traktowana jako pogładowa. Wiarygodne oszacowanie kwoty luki podatkowej CIT pozwoliłoby na rozpoznanie skali zjawiska, jak również ocenę, czy podejmowane działania w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania są adekwatne i skuteczne.

NIK pozytywnie ocenia fakt prowadzenia – w oparciu o przepisy ustawy CIT, wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, decyzje podatkowe i orzecznictwo sądów – analiz w celu identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz przepisów złożonych i niespójnych. W wyniku przeprowadzonych analiz zidentyfikowano łącznie 81 różnych mechanizmów agresywnej optymalizacji oraz liczne problemy interpretacyjne przepisów o CIT, skutkujące powstaniem różnic w jego stosowaniu. W wyniku przeprowadzonych analiz Ministerstwo Finansów nie zidentyfikowało przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tribulario*, ponieważ, jak wskazano, wątpliwości interpretacyjne mogły zostać rozstrzygnięte przy zastosowaniu powszechnie uznanych metod wykładni prawa. NIK pozytywnie ocenia prowadzenie analiz systemów podatkowych innych państw, jak również uczestnictwo przedstawicieli MF w inicjatywach i działaniach na forum międzynarodowym.

NIK stwierdza jednak, że działania analityczne Ministra Finansów nie były skoordynowane i usystematyzowane, analizy prowadzone były niezależnie od siebie przez różne departamenty Ministerstwa, a powołane Zespoły do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania szybko zawiesiły swoją działalność lub w ogóle jej nie podjęły. Do lipca 2016 r. żaden departament Ministerstwa Finansów nie prowadził analiz wniosków o interpretacje indywidualne, pod kątem identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Analizy takie zaczęto prowadzić dopiero po wprowadzeniu w życie klauzuli o unikaniu opodatkowania. Nieskuteczna była również wymiana informacji w przedmiotowym zakresie pomiędzy jednostkami organizacyjnymi MF. Dyrektorzy departamentów MF nie byli także w stanie podać daty zidentyfikowania poszczególnych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, co wskazuje na brak rzetelnego dokumentowania procesu identyfikacji. NIK zauważa także, że funkcjonujący w obszarze kontroli skarbowej system analiz poszczególnych branż został zlikwidowany z chwilą utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej, przy czym Szef KAS nie zapewnił, by osoby zaangażowane w analizy poszczególnych branż otrzymały propozycje pracy lub służby na stanowiskach zapewniających wykorzystanie zdobytej przy tych analizach wiedzy, co NIK uznaje za działanie niegospodarne.

NIK pozytywnie ocenia wykorzystanie wyników prowadzonych analiz w pracach legislacyjnych, w celu zwiększenia skuteczności przeciwdziałania agresywnej optymalizacji. Niemniej jednak stwierdza, że ze względu na brak usystematyzowania i skoordynowania działań analitycznych oraz ze względu na brak skutecznego

przepływu informacji pomiędzy departamentami MF, występuje wysokie ryzyko braku podjęcia działań, w tym inicjatyw legislacyjnych, wobec niektórych zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Oceniając ryzyko braku działań jako wysokie, NIK uwzględniła również fakt, iż Szef KAS udzielając wyjaśnień z upoważnienia Ministra Finansów, nie był w stanie wskazać szczegółowo i odrębnie dla każdego z 44 zaraportowanych przez Dyrektora KIS ryzyk, 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 nie wymagające podjęcia działań<sup>22</sup>.

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

### Polityka przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej

Opis stanu faktycznego

Minister Finansów nie opracował dokumentu obejmującego wyłącznie 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.

Plany przeciwdziałania erozji bazy podatkowej zamieszczane są corocznie w wieloletnich planach finansowych państwa, zawierających aktualizacje programu konwergencji. W dokumentach tych zawarty jest 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 zrealizowany 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 tych ustawy CIT, ciągle są postrzegane jako rodzaje wątpliwości interpretacyjne.

Jak wskazano w punkcie *Wprowadzenie*, obecnie w MF departamentem odpowiedzialnym za przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji jest DKP. Mimo to Dyrektor DKP w odpowiedzi na pytanie, czy w MF przyjęto politykę przeciwdziałania agresywnej optymalizacji, przytoczył jedynie wyjaśnienia pozyskane od Dyrektora SP. Z wyjaśnień tych wynika, że rolę polityki przeciwdziałania agresywnej optymalizacji pełniły dokumenty „Strategia zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje” (dalej: *Strategia*) oraz „Informacja dla Pana Janusza Cichonia, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na temat poprawy efektywności poboru podatków” (dalej: *Notatka*).

<sup>22</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen częściowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny częściowej według proponowanej skali byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, należy zastosować ocenę opisową.

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 zespół ten nie działał, co szczegółowo opisano w Rozdziale 1.

Nie nawiązano również współpracy z podatnikami prawidłowo rozliczającymi się z budżetem, w sposób proponowany w Strategii. W rekomendacjach proponowano utworzenie stałych grup roboczych funkcjonujących na szczeblu centralnym (przedstawiciele Ministerstwa Finansów i izb skupiających przedsiębiorców) oraz na szczeblu lokalnym (przedstawiciele właściwych miejscowo urzędów kontroli skarbowej, urzędów skarbowych i izb skarbowych oraz przedstawiciele lokalnych przedsiębiorców). Zadaniem tych grup byłoby między innymi rozpoznawanie, analiza i wypracowywanie rozwiązań dotyczących występowania przestępczości podatkowej na danym szczeblu i w danym obszarze.

Podsekretarz Stanu Filip Świątała z upoważnienia Minister Finansów wyjaśnił jednak, że przedstawiciele MF współpracują z przedsiębiorcami poprzez udział w konferencjach, spotkania z przedstawicielami przedsiębiorców, które miały miejsce w 2018 r. w związku z prowadzonymi pracami legislacyjnymi, konsultacje planowanych przez Ministerstwo objaśnień do nowo wprowadzanych przepisów prowadzone poprzez stronę internetową, czy konsultacje dotyczące stosowania prawa (np. działania prowadzone przez powołany zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2017 r. Zespół Roboczy do spraw Wsparcia Przedsiębiorców, którego celem jest wypracowanie rozwiązań w zakresie wsparcia przedsiębiorców w kontaktach z jednostkami Krajowej Administracji Skarbowej). W 2018 r. Departament Cen Transferowych podjął się organizowania konsultacji podatkowych i innych form współpracy ze środowiskiem naukowym, eksperckim oraz przedstawicielami przedsiębiorców w zakresie cen transferowych. W tym celu utworzono Forum Cen Transferowych, do którego zadań jako zespołu opiniodawczo-doradczego przy Ministrze Finansów, należy przedstawianie Ministrowi opinii, analiz, wniosków oraz propozycji dotyczących usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych. Do udziału w pracach Forum zapraszane są osoby mające praktyczne doświadczenie lub prowadzące badania naukowe w dziedzinie cen transferowych. Zapewnić ma to jak najszerszą reprezentację środowisk mogących napotykać problemy w stosowaniu przepisów z tego zakresu, w tym podatników, doradców podatkowych, przedstawicieli instytucji naukowych. Ponadto w 2018 r. trwały prace koncepcyjne nad wdrożeniem w 2019 r. programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy, zwanego Programem Współdziałania. Celem Programu będzie zapewnienie dzięki pełnej i ścisłej współpracy z podatnikiem wpłat podatku od razu w prawidłowej wysokości i w terminie, czyli prawidłowa realizacja obowiązków podatkowych bez konieczności wdrażania restrykcyjnych form nadzoru nad podatnikiem. Założeniem Programu będzie wyrażenie przez podatnika zgody na wykraczającą poza ustawowe obowiązki – transparentność w zamian za co podatnik otrzyma ze strony KAS wsparcie w wypełnianiu obowiązków podatkowych poprzez możliwość wyjaśnienia wszelkich istotnych wątpliwości w zakresie stosowania prawa podatkowego jeszcze przed złożeniem deklaracji lub zawarciem transakcji.

Kolejną rekomendacją zrealizowaną częściowo było wyspecjalizowanie pracowników administracji skarbowej i UKS w kontrolowaniu określonych grup podmiotów oraz prowadzeniu spraw dotyczących określonych typów nadużyć.

W urzędach kontroli skarbowej utworzono centra kompetencyjne specjalizujące się w różnych branżach, natomiast w administracji skarbowej centrum kompetencyjne w zakresie cen transferowych.

Centra kompetencyjne w UKS zostały rozwiązane wraz z likwidacją UKS. Szef KAS wyjaśnił, że przy DKP powstał zespół roboczy pod nazwą „Centrum Kompetencyjne w zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej”. NIK zauważa, że zespół ten nie specjalizuje się w zagadnieniach dotyczących poszczególnych branż.

Dyrektor SP nie wyjaśnił, kto i w jaki sposób monitorował realizację powyższych rekomendacji.

(dowód: akta kontroli str. 2146-2202, 2239-2244, 2623-2625, 2748-2750, 2755-2858, 2867-2903, 2930-2944, 3466-3470, 7076-7093)

### **Działania w ramach współpracy międzynarodowej**

Pracownicy MF, przede wszystkim Departamentu SP, uczestniczyli w pracach organizacji międzynarodowych mających na celu wspólne ograniczenie zjawiska unikania opodatkowania przez grupy zainteresowanych państw. Zarówno OECD, jak i Unia Europejska prowadzą szeroko zakrojone działania przeciwdziałające unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, szkodliwej konkurencji podatkowej, wykorzystywaniu arbitrażu podatkowego celem unikania opodatkowania, wykorzystywaniu instrumentów hybrydowych oraz innym praktykom, których konsekwencją może być uszczuplenie bazy podatkowej państw lub wyprowadzanie dochodów za granicę.

Przedstawiciele MF uczestniczyli w pracach grup roboczych OECD, a efekty tych prac były implementowane do krajowego porządku prawnego oraz brane pod uwagę przy negocjacji umów podatkowych. W ramach Grupy Roboczej OECD *ds. umów podatkowych i kwestii powiązanych* pracownicy MF brali udział w wypracowaniu szczegółowych rozwiązań przyjętych na gruncie Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i od majątku – stanowiącej powszechnie uznany zbiór wytycznych pomocnych przy interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, także w zakresie nieprzyznawania preferencji podatkowych sztucznym strukturom, na której wzorowana jest większość z zawieranych przez Polskę umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

W grupie tej wdrożono projekt Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), który miał na celu wypracowanie rozwiązań w obszarach opodatkowania i współpracy podatkowej najbardziej narażonych na negatywne konsekwencje międzynarodowego transferu zysków w celu uniknięcia opodatkowania (np. e-handel, ceny transferowe, wykorzystywanie umów o uniknięciu podwójnego opodatkowania, tworzenie wartości niematerialnych). W ramach tych prac dążono do wypracowania mechanizmów utrudniających dokonywanie międzynarodowych transferów zysków do krajów stosujących preferencyjne stawki podatkowe oraz podjęto próbę uszczelnienia systemów podatkowych państw zaangażowanych w realizację projektu, w tym Polski. Efektem podejmowanych prac była nowelizacja *Modelowej Konwencji wraz z komentarzem* w 2017 r. Zgodnie z informacją Departamentu SP, Polska zamierza proponować partnerom umownym uwzględnianie w konkretnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania postanowień wypracowanych w ramach projektu BEPS, które zostały zaimplementowane do Konwencji Modelowej w jej obecnej wersji.

Ponadto Departament SP bierze udział w pracach w ramach grupy OECD Forum FHTP, które wyodrębniło szereg kryteriów umożliwiających dokonanie oceny, czy dany kraj stosuje szkodliwą konkurencję podatkową, a także w pracach innych grup OECD, w tym zajmujących się współtworzeniem oraz oceną wdrożeń standardu

automatycznej informacji podatkowych, czy też zajmującego się między innymi kwestiami dotyczącymi wymiany informacji o interpretacjach podatkowych oraz o uprzednich porozumieniach cenowych.

(dowód: akta kontroli str. 3498-3516,3663-3667)

Przedstawiciele Departamentu SP aktywnie uczestniczyli również w pracach Grupy Roboczej ad-hoc w sprawie Konwencji MLI, w ramach której negocjowano Instrument Wielostronny, a w konsekwencji nastąpiło podpisanie przez Polskę Konwencji MLI oraz jej ratyfikacja (28 stycznia 2018 r., jako czwarte państwo spośród około 70 podpisujących). Polska zgłosiła celem objęcia Konwencją MLI 78 obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W celu uniknięcia przedłużających się bilateralnych negocjacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z każdym partnerem traktatowym, OECD zaproponowało stworzenie instrumentu – Konwencji, której celem jest automatyczna zmiana umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z zawartych przez dane państwo. Konwencja MLI zawiera tzw. minimalny standard stosowania, który każde państwo przystępujące do MLI jest zobowiązane przyjąć i stosować. Oznacza to, że minimalny standard zostanie docelowo wprowadzony do wszystkich 78 umów zgłoszonych przez Polskę do MLI. Określony przez Konwencję minimalny standard stosowania obejmuje między innymi regulacje w zakresie:

- klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która pozwala na nieprzyznanie korzyści traktatowych w przypadku, gdy uzyskanie tych korzyści było jednym z głównych celów utworzenia struktur/zawarcia transakcji (tzw. klauzula PPT – principal purpose test),
- potwierdzenie w preambule umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu zawarcia tej umowy podkreślającą, że intencją umawiających się państw jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, a nie stworzenie szans na uniknięcie opodatkowania.

Zgodnie z przepisami końcowymi Konwencja MLI wejdzie w życie etapowo. W pierwszym etapie w stosunku do pięciu państw, które jako pierwsze dokonały ratyfikacji Konwencji. W gronie pierwszych pięciu państw Konwencję MLI ratyfikowały Austria, Wyspa Man, Jersey, Polska oraz jako piąte państwo Słowenia (22 marca 2018 r.). Z uwagi na to, że Polska nie notyfikowała umów z Wyspą Man oraz Jersey do Konwencji MLI, Konwencja w dniu 1 lipca 2018 r. weszła w życie w stosunku do umów z Austrią i Słowenią i obowiązuje w relacjach z tym państwami od 1 stycznia 2019 r. Do dnia 5 listopada 2018 r. dokument ratyfikacyjny zdeponowało kolejnych 10 państw, których ratyfikacja ma wpływ na umowy zawarte przez Polskę: Serbia, Zjednoczone Królestwo (Wielka Brytania), Szwecja, Nowa Zelandia, Litwa, Izrael, Japonia, Francja, Australia i Słowacja. Wejście w życie Konwencji spowoduje, że jej postanowienia będą miały pierwszeństwo w zakresie stosowania w krajowym porządku prawnym oraz stosunkach między stronami dotychczas zawartych umów podatkowych. Konwencja MLI zmodyfikowała dotąd 12 spośród 78 zgłoszonych do niej przez Polskę umów wprowadzając do przepisów umownych tzw. minimalny standard oraz w zależności od stanowiska partnera traktatowego inne przepisy uszczelniające.

Nieliczne umowy, pozostające poza zakresem Konwencji MLI (na przykład umowa między rządami Polski i Niemiec z 2003 r.), mają być zmienione w drodze negocjacji bilateralnych. Zgodnie z wyjaśnieniami, w ramach negocjacji strona polska będzie dążyła do dodania do tych umów postanowień anty-abuzywnych, dotyczących przede wszystkim klauzuli nieruchomościowej, generalnego testu głównego celu (klauzuli PPT), przepisu zapewniającego prawo do opodatkowania odsetek u źródła (przez państwo, z którego odsetki są wypłacane).

(dowód: akta kontroli str. 3498-3519, 3676-3682, 5751-5767, 5884-5909)

Przedstawiciel Departamentu DD uczestniczył w posiedzeniach Grupy Roboczej ds. Podatków Bezpośrednich przy Radzie UE. W efekcie prac tej Grupy opracowano Dyrektywę Rady (UE) 2016/1164, ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, tzw. dyrektywę ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive). Dyrektywa ATAD została przyjęta 12 lipca 2016 r.

Cel dyrektywy ATAD ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie poprzez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich ustawodawstw podatkowych najbardziej powszechnych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej. Do rozwiązań tych przewidzianych dyrektywą, należą:

- ograniczenie możliwości odliczania odsetek;
- opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych, w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (exit taxation);
- przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR – general anti-avoidance rule);
- zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC – controlled foreign company);
- zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych.

Obecnie do przepisów krajowych zaimplementowano większość rozwiązań dyrektywy, z wyjątkiem przepisów odnoszących się do podmiotów i instrumentów hybrydowych. Przepisy dotyczące tych rozwiązań mają dłuższy termin implementacji i w chwili obecnej nie są prowadzone prace nad wprowadzeniem ich do prawodawstwa polskiego.

(dowód: akta kontroli str. 3517-3619, 3676-3682)

Polska uczestniczy w systemie wymiany informacji podatkowych. System ten powstał na bazie rozwiązań wypracowanych w związku z ustawą o ujawnianiu informacji o rachunkach zagranicznych dla celów podatkowych (Foreign Account Tax Compliance Act, tzw. ustawa FATCA), przyjętą w 2010 roku w Stanach Zjednoczonych Ameryki. Ustawa ta nakładała na zagraniczne instytucje finansowe obowiązek informowania odpowiednich organów USA o rachunkach bankowych prowadzonych na rzecz obywateli amerykańskich. W celu zapewnienia instytucjom finansowym z UE prawnej możliwości przekazywania wymaganych ustawą FATCA informacji, z udziałem Komisji Europejskiej została wypracowana Modelowa umowa międzyrządowa, która stanowi podstawę zawierania umów dwustronnych ze Stanami Zjednoczonymi. Wypracowane w ten sposób rozwiązania stały się podstawą do stworzenia mechanizmów automatycznej wymiany informacji o rachunkach bankowych pomiędzy innymi państwami. Standardy raportowania, wzorcowa umowa i inne niezbędne dokumenty zostały opracowane przez OECD.

(dowód: akta kontroli str. 2867-2903)

W ramach automatycznej wymiany informacji podatkowych Polska otrzymywała w latach 2016-2018 informacje o rachunkach prowadzonych przez polskich rezydentów podatkowych z jurysdykcji uczestniczących w tym systemie. Ponadto Polska otrzymywała informacje o interpretacjach podatkowych i o uprzednich porozumieniach cenowych wydanych w innych państwach lub jurysdykcjach. Wymiana informacji dokonywana jest w oparciu o Dyrektywę Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. (w zakresie podatków bezpośrednich) oraz Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych. Automatyczna wymiana informacji w zakresie interpretacji indywidualnych oraz porozumień o cenach transakcyjnych została uruchomiona po transpozycji dyrektywy Rady (UE) 2015/2376 z 8 grudnia 2015 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie



obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, co zostało dokonane ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Automatyczna wymiana informacji podatkowych z USA dokonuje się na podstawie porozumienia pomiędzy Rządem RP a Rządem USA w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA. Polska sukcesywnie rozszerza listę państw i jurysdykcji, z którymi dochodzi do automatycznej wymiany informacji podatkowych w tym między innymi o państwa, których systemy prawne oferują korzystne formy opodatkowania (między innymi Republika Panamy, Królestwo Bahrajnu czy Brytyjskie Wyspy Dziewicze).

Zgodnie z informacją Departamentu Poboru Podatków system informatyczny rejestrujący wszystkie wysłane i otrzymane wnioski o udzielenie informacji podatkowych nie umożliwia określenia liczby wniosków dotyczących podatku CIT.

W latach 2014-2018 (30 września 2018 r.) liczba wysłanych i otrzymanych wniosków o informację podatkową (we wszystkich podatkach) przedstawiała się następująco:

- liczba wysłanych wniosków – 10.467, w tym do państw UE – 7.935 oraz do państw spoza UE – 2.532;
- liczba otrzymanych wniosków – 3.223, w tym z państw UE – 2.685 oraz z państw spoza UE – 538.

Liczba wysłanych i otrzymanych informacji dotyczących interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumieniach cenowych w latach 2016-2018 (30 września 2018 r.) przedstawiała się następująco:

- liczba wysłanych informacji – 674, w tym wysłanych spontanicznie – 118 oraz automatycznie – 556;
- liczba otrzymanych informacji – 990, w tym otrzymanych spontanicznie – 462 oraz otrzymanych automatycznie – 528.

Wnioski o udzielenie informacji podatkowych wysyłane są i otrzymywane przez właściwe urzędy skarbowe i celno-skarbowe, a obsługa informacji dotyczących interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym jest zadaniem Dyrektora IAS w Poznaniu.

Wymiana informacji odbywa się na standardowych formularzach zawierających z góry określone elementy podlegające przekazaniu. Przekazaniu nie podlegają całe dokumenty, a jedynie ogólne informacje na ich temat oraz krótkie streszczenie zawartości dokumentu. Za selekcję i streszczanie interpretacji indywidualnych o charakterze transgranicznym, podlegających obowiązkowej wymianie, odpowiedzialna jest KIS. Jednocześnie państwa członkowskie mogą zwrócić się o dodatkowe informacje, w tym o pełny tekst interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez Dyrektora DPP do dnia 10 grudnia 2018 r. Biuro Wymiany Informacji Podatkowej odnotowało jeden przypadek, w którym zagraniczna administracja podatkowa zwróciła się do strony polskiej z wnioskiem o informacje, w związku z przekazaną przez polską administrację informacją spontaniczną dotyczącą interpretacji indywidualnej. W przedmiotowej sprawie wnioskowano o dodatkowe informacje na temat zagranicznego podatnika, którego dotyczył przedmiotowy dokument.

(dowód: akta kontroli str. 3663-3675).

### **Przeciwdziałanie zidentyfikowanym schematom optymalizacyjnym**

Ministerstwo Finansów w wyniku prowadzonych analiz zidentyfikowało łącznie 81 schematów unikania opodatkowania w zakresie CIT. W związku z 13 mechanizmami MF zaproponowało nowelizację przepisów CIT. Pięć mechanizmów opisano w ostrzeżeniach przed agresywną optymalizacją podatkową. Jeden zidentyfikowany mechanizm związany był 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 Cyprzem, w których Polska zaproponowała wprowadzenie klauzuli. Pierwsza tura negocjacji planowana jest na czerwiec 2019 r. Kolejnych 11 mechanizmów wykorzystano w ramach typowania podmiotu lub podmiotów stosujących te mechanizmy do kontroli. Departament Nadzoru nad Kontrolami (dalej: DNK) zlecił kontrolę u jednego lub wielu podmiotów w przypadku ośmiu mechanizmów, przekazał informację o jednym mechanizmie do właściwego merytorycznie departamentu, natomiast nie prowadził analiz jednostkowych związanych z ryzykiem stosowania dwóch mechanizmów dotyczących cen transferowych, ze względu na ograniczony dostęp do umów, który jest możliwy dopiero na etapie działań kontrolnych. 14 mechanizmów zostało uznanych za wchodzące w zakres klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. W odniesieniu do 37 mechanizmów zidentyfikowanych przez DKP 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 SP, jednak tylko w odniesieniu do jednego z nich wskazano na podjęcie jakichkolwiek działań (w powiązaniu z innym stwierdzonym mechanizmem).

(dowód: akta kontroli str. 2985-3024, 3043-3064, 3075-3121, 3130-3139b, 3229-3253, 3292-3329, 3382-3390, 3400-3427, 3440-3443)

Stwierdzono, że w zestawieniach opracowanych przez Departamenty: SP, DD, DKP, DNK dotyczących wyżej opisanych 81 mechanizmów, osiem tożsamy mechanizmów zostało wykazanych przez dwa lub więcej departamentów. Mechanizmy te zawierały: identyczną nazwę mechanizmu, jednakową lub bardzo podobną charakterystykę mechanizmu oraz te same przepisy prawa wykorzystywane w konstrukcji mechanizmu.

Wyżej opisany sposób prezentacji informacji na temat zidentyfikowanych mechanizmów optymalizacyjnych wskazuje na brak prawidłowego przepływu informacji i obiegu dokumentów pomiędzy wyżej wymienionymi departamentami, tym samym nie gwarantuje, w ocenie NIK, kompletności przekazania informacji, jak również pełnej identyfikacji mechanizmów oraz koordynacji w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 2988-2989, 3043-3062, 3130-3139b, 3292-3302, 3382-3389)

W latach 2014-2018 wielokrotnie nowelizowano ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych. Wprowadzane zmiany uszczelniające w podatku dochodowym od osób prawnych miały na celu głównie przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od 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.<sup>23</sup> 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”,
- 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.

(dowód: akta kontroli str. 2968-2984, 3307-3313, 6094-6108)

Dyrektor DKP zauważył w złożonych wyjaśnieniach, że nie każdy dostrzeżony schemat unikania opodatkowania wymaga interwencji legislacyjnej albo jego eliminacja jest możliwa w ten sposób. Ustanowienie w polskim systemie prawnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wskazuje, że ustawodawca jest świadomy tego, że prawo podatkowe jest i – mimo starań – będzie niedoskonałe oraz umożliwi tworzenie konstrukcji pozwalających niezgodnie z jego intencją obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego. Elementy systemu podatkowego polegające między innymi na zwolnieniu z opodatkowania albo preferencyjnym uznaniu niektórych czynności za neutralne podatkowo, choć z jednej strony mogą stanowić furtkę do unikania opodatkowania, to z drugiej strony stanowią nieodzowną część tego systemu. W tym stanie rzeczy DKP wykonał zadania w kontrolowanym okresie w kierunku poprawy prewencyjnego oddziaływania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nawet, jeżeli system podatkowy umożliwi teoretycznie ich realizację.

(dowód: akta kontroli str. 3449-3465)

---

<sup>23</sup> (Dz.U. poz.2175, ze zm.)

Zdaniem Dyrektora DKP, fakt wydania opinii, w której stwierdzono, iż istnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej, stanowi mechanizm ograniczający kształtowanie struktur optymalizacyjnych. Opinia ta, w ocenie Dyrektora DKP, ma bowiem charakter wiążący dla Dyrektora KIS, który w takiej sytuacji jest zobowiązany do wydania postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej. Okoliczność ta zapobiega kształtowaniu struktur optymalizacyjnych przy wykorzystaniu interpretacji indywidualnych. Działania te mają charakter prewencyjny.

(dowód: akta kontroli str. 3087-3088)

### **Współpraca między departamentami MF**

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, do Departamentu SP, 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 ma innego stałego mechanizmu przekazywania informacji, wymiany doświadczeń, przekazywania wniosków z przeprowadzonych kontroli itp.

(dowód: akta kontroli str. 1417-1476, 1483-1497, 2239-2244, 2867-2903, 2920-2929, 236-246)

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 określone zostały 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 nie 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. Departament DKP nie przekazywał tych opinii innym departamentom. Dopiero niespełna półtora roku po wprowadzeniu mechanizmu opiniowania przez Szefa KAS wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, DKP zobligowano do udostępniania opinii Szefa KAS do wiadomości SP i DPP, jednak wobec braku obowiązku przekazywania opinii Szefa KAS do DD, departamentowi temu przekazano tylko cztery informacje o zidentyfikowanych potencjalnych schematach optymalizacji podatkowej w zakresie CIT (z czego jeden, jak wynika z informacji przekazanych przez Dyrektora DKP, omyłkowo).

(dowód: akta kontroli str. 2989-2991, 3024-3042, 3087-3090, 3103-3104, 3239-3240, 3267- 3274-3277, 3358-3359)

DKP nie ewidencjonował 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, stwierdził 37 potencjalnych mechanizmów optymalizacyjnych w CIT. Na podstawie przedłożonych przez DKP danych nie można jednak uzyskać wyczerpującej informacji, na bazie których opinii i w jakim zakresie zidentyfikowano poszczególne potencjalne mechanizmy. Dyrektor Departamentu Kluczowych Podmiotów nie udzielił informacji na temat podjętych działań służących ograniczeniu stosowania poszczególnych mechanizmów. Wyjaśnił między innymi, że wydanie opinii Szefa KAS stanowi przekaz dla wnioskodawcy, że zrealizowane lub planowane przez niego działanie wiąże się z ryzykiem jego kwalifikacji jako unikania opodatkowania. Ponadto poinformował, że przedłożenie informacji dotyczących działań podjętych w związku ze zidentyfikowanymi poszczególnymi schematami optymalizacyjnymi wymagałoby „istotnego nakładu pracy, wiążącego się z przeanalizowaniem wszystkich wymienionych spraw dotyczących opiniowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w trybie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych pod kątem analizowania w szczególności co w danym przypadku można rozpatrywać jako „działanie” DKP, a co może być mierzalnym „skutkiem” takiego działania.”

(dowód: akta kontroli str. 3075-3121)

Do lipca 2018 r. SP nie analizował otrzymywanych opinii Szefa KAS. W SP nie określono sposobu ewidencjonowania i przetwarzania opinii Szefa KAS. Z informacji przekazanych przez Dyrektora SP wynika, że opinie Szefa KAS były ewidencjonowane w jednoosobowym Wydziale SP4, jednak bez ich dalszego przetworzenia. Wynikało to nie tylko z obiektywnej niemożności wykonywania jakichkolwiek prac analitycznych, ale także ze statusu tych dokumentów, które były przekazywane przez DKP na zasadzie „do wiadomości”, czyli bez wymagania konkretnego działania. Natomiast od lipca 2018 r., w związku z zatrudnieniem drugiej osoby w SP4, 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.

W ocenie NIK wyżej opisany proces przekazywania i analizowania informacji o zidentyfikowanych schematach agresywnej optymalizacji podatkowej nie gwarantuje pełnej identyfikacji i analizy mechanizmów agresywnej optymalizacji ani też stworzenia pełnego katalogu stwierdzonych schematów wraz z ich wariantami, a tym samym MF nie miało narzędzi do podjęcia działań w celu przeciwdziałania stosowanym przez podatników metodom optymalizacji.

(dowód: akta kontroli str. 3118-3121, 3254-3265, 3274-3277)

Jako przykład koordynacji działań i współdziałania różnych departamentów MF Dyrektor Departamentu SP wskazał również analizy tzw. Paradise Papers.

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

- 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.

Do kontroli przedstawiono analizę dokumentów Paradise Papers sporządzoną przez Departament SP. Konsorcjum Dziennikarzy zidentyfikowało w tych dokumentach 25 podmiotów (osób fizycznych i prawnych) mających związek z Polską, natomiast w wyniku analiz SP 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. Pismem z dnia 7 maja 2018 r. wyniki tych analiz zostały przekazane Szefowi KAS, w piśmie tym zawarta została także prośba o informację, jak wykorzystano wyniki analiz Panama Papers.

W odpowiedzi pismem z 6 czerwca 2018 r. Zastępca Szefa KAS poinformował, że dokonano analizy 111 podmiotów, w tym 88 pojawiających się w Panama Papers, z czego w 13 przypadkach podjęto decyzję o dalszych działaniach, a w pozostałych przypadkach nie stwierdzono podstaw do wszczęcia kontroli. Z ustaleń kontroli wynika, że analizy dotyczące Paradise Papers zostały przekazane do DNK, który z kolei przesłał je do Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego z prośbą o wskazanie, czy w stosunku do podmiotów wskazanych w tych materiałach, jak również podmiotów ujawnionych w Panama Papers prowadzone były aktualnie działania i jakie przyniosły rezultaty, wskazując tygodniowy termin udzielenia odpowiedzi. W odpowiedzi (w maju 2018 r., uzupełnionej w listopadzie 2018 r.) MUCS poinformował, że:

a) odnośnie prezentacji dotyczących Paradise Papers:

- wobec ośmiu podmiotów podejmowane były w latach ubiegłych działania (analizy, postępowania podatkowe i kontrolne), czynności te dotyczyły jednak lat 1997-2012 i – w ocenie NIK – z dużym prawdopodobieństwem nie mogły wykazać transakcji których dotyczyły Paradise Papers,
- odnośnie 16 podmiotów nie prowadzono postępowań,
- odnośnie czterech podmiotów stwierdzono brak wystarczających danych do identyfikacji,

b) odnośnie Panama Papers:

- wobec 69 podmiotów „w wyniku podjętych czynności analitycznych podjęto decyzję o braku podstaw do wszczęcia kontroli w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów”,
- w sześciu sprawach postępowanie kontrolne przeprowadził MUCS (wcześniej UKS w Warszawie), w tym co najmniej w dwóch nie był badany wątek Panama Papers,
- trzy sprawy skierowano do innych UKS,
- siedem spraw przekazano do właściwych urzędów skarbowych,
- w jednej sprawie stwierdzono brak złożenia deklaracji nie wyjaśniając, jakie dalsze kroki powzięto w sprawie.

W pismach MUCS nie wskazano, kiedy były prowadzone analizy oraz wszczęte kontrole ani czy obejmowały one zagadnienie ewentualnej optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem tzw. rajów podatkowych.

Dyrektor DNK w piśmie z 26 listopada 2018 r. wyjaśnił, że nie podejmował innych działań w sprawie analizy Paradise Papers, wskazując jednocześnie, że DNK obecnie nie jest właściwy w sprawach cen transferowych i optymalizacji podatkowej, a także nie sprawuje nadzoru nad wykonywaniem czynności sprawdzających. Innym departamentom MF nie przekazano prezentacji dotyczących Paradise Papers. Szef KAS wyjaśnił, że DNK jednak podejmuje działania mające na celu weryfikację występowania dochodów nieujawnionych, w tym analizę podmiotów opisanych na stronie Konsorcjum Dziennikarzy. Dane do zautomatyzowanej analizy danych

podmiotów opisanych przez Konsorcjum Dziennikarzy pozyskane zostały we wrześniu 2018 r. i do listopada trwały prace nad narzędziami umożliwiającymi półautomatyczną analizę danych.

Szef KAS przekazał również wyjaśnienia Naczelnika MUCS, z których wynika, że dwie kontrole, w których nie badano wątku Panama Papers, zostały wszczęte bez związku z dokumentami ujawnionymi przez Konsorcjum Dziennikarzy, przed analizami przeprowadzonymi przez SP. Biorąc pod uwagę liczbę podmiotów opisanych w prezentacjach SP oraz fakt, że MUCS wyznaczono tygodniowy termin na udzielenie pierwszej odpowiedzi o działania podejmowane w związku z tymi podmiotami, jest prawdopodobne, że większość analiz i kontroli została podjęta przed otrzymaniem materiałów opracowanych przez SP i bez związku z nimi.

(dowód: akta kontroli str. 1334-1353, 1417-1476, 2211-2213, 2620-2622, 2862-2866, 3130-3228, 7076-7201)

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 (dalej: *Zespół Zadaniowy*) czy Zespół do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych (dalej: *Zespół*). Zespół Zadaniowy został utworzony zarządzeniem nr 16 Ministra Finansów z 11 kwietnia 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 Zespół powstał na podstawie zarządzenia nr 25 Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2013 r. (następnie zarządzenia nr 63 z dnia 5 grudnia 2014 r.) i w jego skład wchodził Sekretarz Stanu w MF i Podsekretarze Stanu oraz Dyrektor Generalny MF. Zespół zakończył działalność we wrześniu 2015 r. (data ostatniego protokołu z posiedzenia Zespołu). Zadania Zespołów nie były kontynuowane, nie powołano również nowych zespołów mających koordynować prace Ministerstwa dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, w tym w CIT. Podsekretarz Stanu Filip Światała z upoważnienia Minister Finansów wyjaśnił, że *„obserwując wymierne efekty działań uszczelniających system podatku dochodowego dalsze funkcjonowanie obydwu ww. Zespołów nie było niezbędne dla zwalczania agresywnej optymalizacji w podatku dochodowym od osób prawnych. Zadania w tym obszarze były bowiem skutecznie realizowane przez poszczególne departamenty Ministerstwa Finansów i Krajową Administrację Skarbową”*. Ponadto wskazał, że w miejsce obu Zespołów został utworzony zespół roboczy pod nazwą *„Centrum Kompetencyjne w Zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej”*. W ocenie Podsekretarza Stanu rok 2017 był okresem zmian strukturalnych w administracji podatkowej i celnej skutkujących powstaniem KAS oraz zmianami organizacyjnymi w Ministerstwie Finansów, należy więc przyjąć, że formuły zaproponowane w wyżej wymienionych zarządzeniach wyczerpały się.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że opisane w wyjaśnieniach Centrum Kompetencyjne jest zespołem pracowników jednego departamentu MF i jego zadaniem jest udzielanie wsparcia jednostkom terenowym KAS, a nie koordynowanie działań wewnątrz Ministerstwa, co było zadaniem obu Zespołów. Opisane powyżej problemy z przepływem informacji, w tym o stwierdzonych schematach optymalizacyjnych nie wskazują, by koordynacja działań różnych departamentów stała się zbędna.

(dowód: akta kontroli str. 1417-1476, 1483-1497, 2239-2244, 2867-2903, 2920-2929, 236-246)

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). Podsekretarz Stanu Filip Światała z upoważnienia Minister Finansów nie wyjaśnił, w jaki sposób koordynowano zadania centrów kompetencyjnych, w szczególności pomiędzy centrami kompetencyjnymi w zakresie cen transferowych. W wyjaśnieniach wskazał jednak, że w chwili udzielania informacji trwały prace legislacyjne nad projektem nowego zarządzenia Ministra Finansów w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów, którego termin wejścia w życie został zaplanowany na dzień 1 stycznia 2019 r. Jego elementem miał być załącznik nr 11, stanowiący wykaz izb, urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych, w skład których wchodziły centra kompetencyjne lub komórki organizacyjne realizujące zadania scentralizowane oraz zakresy zadań wykonywanych przez centra kompetencyjne i zadań scentralizowanych.<sup>24</sup>

(dowód: akta kontroli str. 2626, 2920-2929, 2945-2967)

### **Zlecenie i prowadzenie kontroli**

Na lata 2014-2018 nie opracowywano odrębnych dokumentów określających kierunki kontroli w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej. W latach 2014-2016 ogólne kierunki kontroli dla Urzędów Kontroli Skarbowej określone były w dokumentach „Zadania Urzędów Kontroli Skarbowej na rok (...)”. W „Zadaniach” na rok 2014 był osobny rozdział poświęcony problematyce przeciwdziałania nadużyciom w CIT, w tym optymalizacji. Od 2015 r. „Zadania” opracowywane były w odmienny sposób, nacisk położono na osiąganie celów i mierników, a nie wyznaczanie zadań w konkretnych podatkach. W efekcie w „Zadaniach” na 2015 nie wspomniano o problemie optymalizacji w CIT, nacisk kładąc na VAT. W „Zadaniach” na 2016 r. problem optymalizacji w CIT ponownie został opisany.

W 2017 r. Szef KAS określił, w dokumencie „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2017 r.”, cel dla pionu kontroli, „Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej” i ustalił miernik określający stopień realizacji celu (dodatkowe wpływy budżetowe w mln zł).

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 organów II instancji. We wszystkich

<sup>24</sup> Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszło w życie 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); załącznik 11 do tego Zarządzenia zawiera Wykaz izb, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych, w których tworzy się centra kompetencyjne lub w których są wykonywane zadania scentralizowane oraz zakresy zadań wykonywanych przez centra kompetencyjne i zadań scentralizowanych.



zakończonych postępowaniach odwoławczych organy II instancji utrzymały w mocy decyzje organu I instancji. W sprawach, w których skierowano skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych, we wszystkich przypadkach zapadły wyroki oddalające skargi podmiotów.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. DNK skierował 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 DKP w 2018 r. przygotował i zlecił 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. Na dzień zakończenia kontroli obie kontrole koordynowane jeszcze trwały.

W MF nie opracowano pisemnych zasad typowania podmiotów do kontroli w zakresie podatku dochodowego, w tym z uwzględnieniem ryzyka stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej. Typowanie podmiotów do kontroli w MF dokonywane jest w DNK na podstawie analizy danych wynikających z deklaracji podatkowych, dostępnych w systemach WHTAX i SPR, a także danych z innych baz danych. Jeżeli analiza prowadzona przez pracowników MF wykaże znaczne prawdopodobieństwo nieprawidłowości w regulowaniu zobowiązań podatkowych, analizy przekazywane są właściwym urzędom celno-skarbowym z wnioskiem o rozważenie wszczęcia kontroli w celu potwierdzenia lub wyjaśnienia wątpliwości.

(dowód: akta kontroli str. 1246-1329, 1359-1416, 1483-1497, 1508-1531, 1986-2077, 2235-2238, 2732-2741)

W kwietniu 2018 r. DKP przygotował pismo okólne Szefa KAS – *Informację w zakresie prowadzenia i przekazywania spraw, w których może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.*

(dowód: akta kontroli str. 1330-1353, 1417-1476, 1483-1497, 1532-1579, 2078-2081, 2211-2213, 2222-2234, 2620-2622, 2742-2747, 2862-2866, 7076-7201)

Departament Podatków Dochodowych dokonywał 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 sprawdzenie, 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 DD zgłaszał do komórek Ministerstwa Finansów odpowiedzialnych za realizację zadań związanych z prawidłowością wykonywania kontroli przez organy skarbowe, obszary które należało objąć kontrolą.

W ocenie Dyrektora DD nie jest jednak możliwe określenie wpływu poszczególnych zmian legislacyjnych lub działań uszczelniających na wzrost dochodów z podatku CIT. Wpływy tych działań mogą być szacowane zbiorczo jako nadwyżka łącznego wzrostu dochodów podatkowych z CIT nad wzrostem jaki wynikałby z samego wzrostu PKB.

(dowód: akta kontroli str. 1580-1653)

W latach 2014-2018 (I połowa) 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 przeprowadziły 11.495 kontroli podatkowych w zakresie CIT. W związku z tymi kontrolami organy podatkowe pierwszej instancji wydały 1.752 decyzje<sup>25</sup>, w których określili zobowiązania (dodatkowe przypisy) w kwocie 3.296.169,1 tys. zł. Większość z tych decyzji (61,4%) stała się ostateczna. Kwota przypisów z tych decyzji wyniosła 986.551,8 tys. zł i stanowiła 29,9% wymierzonych zobowiązań. Od pozostałych 677 decyzji na kwotę 2.309.617,2 tys. zł zostały złożone odwołania. W okresie objętym kontrolą organy drugiej instancji zakończyły 621 postępowań dotyczących decyzji na kwotę 2.177.765,1 tys. zł. W wyniku tych postępowań 352 decyzje zostały utrzymane w mocy, 158 decyzji zostało uchylonych, a 76 decyzje zostały zmienione. W 35 sprawach postępowanie odwoławcze zostało umorzone, stwierdzono uchybienie terminowi do wniesienia odwołania lub odwołanie pozostawiono bez rozpatrzenia z powodu braków formalnych. W wyniku postępowań odwoławczych utrzymano w mocy przypisy w kwocie 1.751.580,2 tys. zł, stanowiącej 80,4% przypisów objętych zaskarżonymi decyzjami.

(dowód: akta kontroli str. 247, 393-395)

Podatnicy wnieśli skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych na 306 decyzji organów drugiej instancji na kwotę 1.219.800,7 tys. zł. Prawomocne rozstrzygnięcia wojewódzkich sądów administracyjnych zapadły w 134 sprawach na kwotę 56.807,3 tys. zł, z tego oddalono skargi w 82 sprawach, uchylono zaskarżoną decyzję w 21 sprawach, odrzucono skargi w 30 sprawach a jedno postępowanie zostało umorzone. 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.

(dowód: akta kontroli str. 247, 403-406)

W wyniku kontroli rozliczeń podatkowych przeprowadzonych od stycznia 2014 r. do czerwca 2018 r. organy podatkowe wydały 1.584 decyzje ostateczne dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych, zwiększające kwotę zobowiązania podatkowego. Kwota przypisów wynikających z tych decyzji wyniosła 2.868.155,1 tys. zł. W związku z tymi decyzjami uzyskano dochody podatkowe w kwocie 431.341,7 tys. zł<sup>26</sup>. Wpłaty dokonano na poczet 728 decyzji. Kwota dokonanych wpłat stanowiła 15,0% wymierzonych należności podatkowych.

W związku z przeprowadzonymi kontrolami rozliczeń podatkowych podatnicy złożyli 5.691 korekt deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych o 994.516,9 tys. zł wyższe niż w pierwotnych deklaracjach. W związku z deklaracjami korygującymi będącymi następstwem kontroli zrealizowano dochody w kwocie 355.428,2 tys. zł, co stanowiło 35,7% kwoty dodatkowych przypisów wynikających z deklaracji korygujących.

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.

(dowód: akta kontroli str. 248, 411-416)

<sup>25</sup> Prezentowana statystyka uwzględnia tylko decyzje zwiększające zobowiązanie podatkowe. Łącznie z decyzjami zmniejszającymi wykazaną przez podatnika stratę, w analizowanym okresie wydano 2.084 decyzje.

<sup>26</sup> Kwota obejmuje wpłaty na poczet należności głównej.

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

Organy podatkowe stosunkowo rzadko wykorzystywały ustawowe narzędzia do walki z agresywną optymalizacją w CIT. Za takie narzędzia prawne 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). Spośród 1.752 decyzji organów pierwszej instancji dotyczących rozliczeń podatku CIT, w niewielkiej ich części (poniżej 5%) jako podstawę prawną określenia zobowiązania podatkowego wskazywano jeden z wymienionych wyżej przepisów.

Na podstawie przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy o CIT) wydano 30 decyzji ostatecznych<sup>27</sup>, na kwotę 83.201,6 tys. zł, z tego sześć decyzji w 2015 r., siedem decyzji w 2016 r., 13 decyzji w 2017 r. i cztery decyzje w pierwszej połowie 2018 r. W 2014 r. nie wydano żadnej takiej decyzji.<sup>28</sup> Wpłaty na poczet tych decyzji uzyskano w 17 sprawach, a łączna kwota uzyskanych dochodów wyniosła 78.728,0 tys. zł. Ponadto, w związku z przeprowadzonymi kontrolami podatnicy złożyli 142 korekty deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych o 17.448,7 tys. zł wyższe niż w pierwotnych deklaracjach. W związku z deklaracjami korygującymi będącymi następstwem kontroli zrealizowano dochody w kwocie 7.236,4 tys. zł. Łącznie w wyniku przeprowadzenia 502 kontroli rozliczeń w zakresie podatku CIT, w których zastosowano przepisy o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 4 i dalsze ustawy CIT) uzyskano dochody w kwocie 85.964,5 tys. zł.

Na podstawie przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT) wydano 27 decyzji ostatecznych, na kwotę 83.256,0 tys. zł, z tego po jednej decyzji w latach 2014 i 2015, siedem decyzji w 2016 r., 15 decyzji w 2017 r. i trzy decyzje w pierwszej połowie 2018 r. Wpłaty na poczet tych decyzji uzyskano w 20 sprawach, a łączna kwota uzyskanych dochodów wyniosła 81.783,5 tys. zł. Ponadto, w związku z przeprowadzonymi kontrolami podatnicy złożyli 145 korekt deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych o 90.272,2 tys. zł wyższe niż w pierwotnych deklaracjach. W związku z deklaracjami korygującymi będącymi następstwem kontroli zrealizowano dochody w kwocie 75.813,9 tys. zł. Łącznie w wyniku przeprowadzenia 468 kontroli rozliczeń w zakresie podatku CIT, w których zastosowano przepisy o cenach transferowych (art. 11 ust. 1 i dalsze ustawy CIT) uzyskano dochody w kwocie 157.597,4 tys. zł. 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. Wpłaty na poczet tych decyzji uzyskano w trzech sprawach, a łączna kwota uzyskanych dochodów wyniosła 98.346,2 tys. zł. Ponadto, w związku z przeprowadzonymi kontrolami podatnicy złożyli pięć korekt deklaracji, w których wykazali zobowiązania w podatku dochodowym od osób

<sup>27</sup> Decyzja ostateczna to decyzja, od której nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji lub wnioszek o ponowne rozpatrzenie sprawy.

<sup>28</sup> Sprawy przyporządkowano do poszczególnych lat według daty wydania pierwszej decyzji w sprawie. Statystyka obejmuje decyzje wydane w związku z kontrolami przeprowadzonymi w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. Analogiczne zasady dotyczą danych przytoczonych w kolejnych akapitach.

prawnych o 8.767,8 tys. zł wyższe niż w pierwotnych deklaracjach. W związku z deklaracjami korygującymi, będącymi następstwem kontroli zrealizowano dochody w kwocie 1.665,9 tys. zł. 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.

(dowód: akta kontroli str. 248-249, 393-395, 411-416)

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.

Na podstawie pozostałych wymienionych wyżej przepisów, tj. art. 119a Ordynacji podatkowej, art. 10 ust. 4 i art. 22c ustawy o CIT, a także klauzul antyabuzywnych zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w okresie objętym kontrolą nie wydano żadnych decyzji wymiarowych.

(dowód: akta kontroli str. 393-395)

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. Zastępca Dyrektora DKP wyjaśnił, że zgodnie z art. 7 ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>29</sup> 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.

(dowód: akta kontroli str. 432, 434-436, 3063)

Z kolei przepis 22c ustawy o CIT obowiązywał od 1 stycznia 2016 r.<sup>30</sup> i miał ograniczyć nadużycia w przypadku stosowania zwolnienia z opodatkowania dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na podstawie art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Przepis miał 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. Na podstawie danych z informacji IFT-2R ustalono, że w 2016 r. 372 podatników podatku CIT niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskało dochody z dywidend w kwocie przekraczającej 10 mln zł, wykazane jako zwolnione z opodatkowania. W stosunku do żadnego z płatników dywidendy z zastosowaniem zwolnienia od opodatkowania nie przeprowadzono kontroli ukierunkowanej na prawidłowość zastosowania zwolnienia.

(dowód: akta kontroli str. 250, 393-395, 420-421, 428-430)

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. poz. 846, ze zm.

<sup>30</sup> 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.

Zastępca Dyrektora DKP wyjaśnił, że dane wykazane w informacjach IFT-2/IFT-2R są jednym z wielu elementów całościowej analizy przy typowaniu podmiotów do kontroli. Nie wskazał jednak żadnego podmiotu, w którym przeprowadzono by kontrolę lub czynności sprawdzające pod kątem prawidłowości zastosowania zwolnienia.

(dowód: akta kontroli str. 424-426)

Uwagę zwraca także wysoki procent decyzji organów pierwszej instancji dotyczących cen transakcyjnych uchylanych przez organy odwoławcze. Spośród zaskarżonych 24 decyzji wydanych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o CIT na kwotę 86.858,1 tys. zł, pięć decyzji na kwotę 61.626,1 tys. zł zostało utrzymanych w mocy przez organ drugiej instancji, 12 decyzji na kwotę 9.486,9 tys. zł zostało uchylonych, pięć decyzji zostało zmienionych (kwota utrzymanych przypisów 13.339,2 tys. zł, kwota uchylonych przypisów 1.341,6 tys. zł), a dwie sprawy nie zostały jeszcze rozstrzygnięte.

Spośród zaskarżonych 26 decyzji wydanych na podstawie art. 11 ust. 4 ustawy o CIT na kwotę 108.603,5 tys. zł, osiem decyzji na kwotę 1.741,3 tys. zł zostało utrzymanych w mocy przez organ drugiej instancji, 9 decyzji na kwotę 99.803,6 tys. zł zostało uchylonych, sześć decyzji zostało zmienionych (kwota przypisów utrzymanych w mocy wyniosła 6.145,3 tys. zł, a przypisów uchylonych – 447,2 tys. zł), jedno postępowanie odwoławcze w sprawie na kwotę 364,0 tys. zł zostało umorzone, a dwie sprawy nie zostały jeszcze 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.

Ministerstwo Finansów nie posiadało wiedzy na temat głównych/najczęstszych powodów uznania tych decyzji za wadliwe i wyeliminowania ich z obiegu prawnego.

(dowód: akta kontroli str. 250, 393-395, 431, 433, 437-439)

W latach 2014-2018 Polska uczestniczyła w dwóch kontrolach w zakresie podatku CIT prowadzonych na podstawie Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, tzw. kontrolach wielostronnych. Pierwsza kontrola dotycząca cen transferowych rozpoczęła się 28 października 2015 r. i zakończyła się 29 lipca 2017 r. Krajem inicjującym była Austria, w kontroli uczestniczyły Belgia, Niemcy, Holandia i Polska. W toku kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości w badanym zakresie. Druga kontrola rozpoczęła się 7 września 2017 r. i na dzień zakończenia kontroli była w toku. Krajem inicjującym były Niemcy.

Ponadto w latach 2014-2018 prowadzono sześć kontroli jednoczesnych, które obejmowały swoim zakresem łącznie podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy. Kontrole te związane były głównie z oszustwami w podatku od towarów i usług, w szczególności tzw. karuzelami VAT. Celem wiodącym tych kontroli było przeciwdziałanie oszustwom w podatku VAT, a nie przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji. Cztery z sześciu przedmiotowych kontroli są nadal w toku.

Kontrole wielostronne mają charakter kontroli doraźnych i co do zasady inicjowane są na wniosek jednostki administracji podatkowej (w Polsce urzędu celno-skarbowego i wcześniej urzędu kontroli skarbowej), po uzyskaniu zgody administracji podatkowych państw uczestniczących w tej kontroli. W latach 2014-2018 do DNK (wcześniej do Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych/Departamentu Kontroli Skarbowej) nie wpływały wnioski jednostek terenowych o zainicjowanie kontroli wielostronnej w zakresie cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 3471-3497)

### **Inne działania w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej**

Ministerstwo Finansów poza opisanymi działaniami skierowanymi na ograniczenie stosowania schematów unikania opodatkowania podejmowało działania legislacyjne mające na celu obniżenie efektywnej stawki podatkowej dla niektórych grup podatników, co miało stanowić element z jednej strony zachęt do dokonywania inwestycji przez podmioty rynkowe, z drugiej zaś zmniejszyć skłonność podatników do stosowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej.

Do tego rodzaju działań, podjętych w latach 2016-2018 należą między innymi:

- 1) obniżenie od 1 stycznia 2017 r. stawki podatku dochodowego od osób prawnych z 19% do 15% dla małych podatników (tj. podatników, u których wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro) oraz – pod pewnymi warunkami – podatników rozpoczynających działalność (w roku rozpoczęcia działalności), a od 1 stycznia 2019 r. dalsze obniżenie stawki CIT dla małych bądź rozpoczynających działalność podatników do 9%;
- 2) sukcesywne podwyższanie wysokości preferencji w ramach tzw. ulgi na działalność badawczo-rozwojową (obecnie – 100% poniesionych wydatków, a w przypadku centrów badawczo-rozwojowych – 150%);
- 3) wprowadzenie przepisów przewidujących preferencyjne opodatkowanie (5% stawką) dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX). Obecnie funkcjonujące rozwiązania nie stymulują w dostatecznym stopniu podatników do komercjalizacji praw własności intelektualnej. Brak tego rodzaju zachęty może stanowić czynnik wpływający na decyzje podatników o lokowaniu własności intelektualnej w innych państwach, co pozbawia Polskę dochodów z tego tytułu. Celem wprowadzenia proponowanego rozwiązania jest:
  - zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej oraz komercjalizacji jej wyników,
  - wzrost zatrudnienia w obszarze badań i rozwoju w przedsiębiorstwach,
  - stymulowanie inwestycji w dziedzinie badań i rozwoju firm, które skorzystały z ulgi na badania i rozwój oraz środków UE na budowę/rozbudowę własnych centrów badawczo-rozwojowych (CBR-rów),
  - zwiększenie świadomości przedsiębiorstw w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów,
  - zwiększenie liczby zgłoszeń patentowych i patentów.

Poza wyżej opisanymi działaniami MF podejmowało inne czynności na polu przeciwdziałania agresywnym optymalizacjom w CIT:

- 1) w ramach współpracy międzydepartamentalnej utworzono (w II połowie 2018 r.) zespoły funkcjonujące w ramach projektów dotyczących:
  - wdrożenia systemu informowania o schematach podatkowych (Mandatory Disclosure Rules – MDR),
  - zmiany systemu poboru podatków u źródła tzw. *WHT* (ang. *withholding tax*) dotyczące poboru przez płatnika podatku z zastosowaniem stawek krajowych, jeżeli łączna kwota wypłat na rzecz nierezydentów bądź wypłat z tytułu niektórych dochodów i wypłat na rzecz rezydentów przekroczy w danym roku podatkowym 2 mln zł.
- 2) powoływane są w ramach współpracy departamentów MF, Centra Kompetencyjne w przypadkach, gdy celowa jest współpraca nad konkretnym zagadnieniem w szerszym gronie specjalistów (w tym pracowników Ministerstwa Finansów).

(dowód: akta kontroli str. 3124, 3128-3129, 3283-3286, 3350, 3360)

Z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej w ramach międzynarodowych grup kapitałowych wiązało się również wykonanie wniosków, skierowanych do Ministra Finansów po kontroli P/14/013 „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”.

Wnioski te wykonane zostały w całości w zakresie dotyczącym kontroli skarbowej: zintensyfikowano działania kontrolne wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w których zidentyfikowano wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (o czym szerzej napisano w Rozdziale 1), przygotowano pracowników UKS do prowadzenia monitorowania i kontroli rozliczeń podatku dochodowego przez podmioty działające w skali międzynarodowej poprzez wybranie grupy osób które miały się specjalizować w tego rodzaju zagadnieniach, skierowano ich na specjalistyczne szkolenia, w UKS zapewniono dostęp do bazy danych finansowych podmiotów krajowych i zagranicznych.

Odnośnie realizacji wniosków w byłej administracji skarbowej Szef KAS wyjaśnił, że wypracowano *Koncepcję Obsługi Zagadnienia Cen Transferowych w Administracji Podatkowej* a następnie na podstawie tej *Koncepcji* utworzono Centrum Kompetencyjnego ds. Cen Transferowych w Łodzi. Ponadto opracowano *Ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych* oraz przekazano dyrektorom IS listę podmiotów w stosunku do których polecono zaplanowanie i wszczęcie kontroli w zakresie cen transferowych i optymalizacji. Szef KAS nie wyjaśnił, czy i w jaki sposób przeprowadzono analizę *zagrożeń wynikających z ograniczenia czasu kontroli prawidłowości stosowania cen transferowych*.

(dowód: akta kontroli str. 1417-1476, 1498-1500, 2146-2202, 7076-7201)

### **Nadzór nad jednostkami podległymi**

Szef KAS wyjaśnił, że do 28 lutego 2016 r. nadzór nad urzędami skarbowymi i izbami skarbowymi w zakresie wykonywania zadań związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej CIT sprawował Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier. Zgodnie w wyjaśnieniach Szefa KAS, nadzór ten polegał na nadzorowaniu działania Centrum Kompetencyjnego ds. Cen Transferowych w Łodzi oraz na zleceniu dyrektorom IS zaplanowania i przeprowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych i optymalizacji. Szef KAS nie wskazał by w ramach nadzoru monitorowano działania analityczne i kontrolne podejmowane przez jednostki podległe z własnej inicjatywy.

Nadzór nad UKS w zakresie działań kontrolnych dotyczących regulowania zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych sprawowano poprzez kwartalną sprawozdawczość dotyczącą wyników postępowań w których dokonano ustaleń z cen transferowych, przy wyodrębnieniu powiązań krajowych i zagranicznych. Sprawozdania te były składane przez UKS do końca 2016 r. Obecnie nadzór nad działalnością UCS w zakresie ujawniania przypadków niedozwolonej optymalizacji podatkowej sprawowany jest przez DKP, który zlecił i nadzoruje dwie kontrole koordynowane, a także typował do kontroli pojedyncze podmioty lub grupy podmiotów. Ponadto dyrektorzy IAS składają do DKP kwartalne sprawozdania dotyczące cen transferowych i optymalizacji podatkowej.

DKP poinformował Dyrektorów Izby 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 DKP zespół roboczy pod nazwą „Centrum

Kompetencyjne w Zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej”, którego zadaniem jest 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 występują zdarzenia dotyczące agresywnej optymalizacji zobowiązań podatkowych lub cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 1334-1353, 1330-1333, 1532-1579, 2078-2081, 2146-2202, 2214-2221, 2742-2747, 3043-3072, 7076-7201)

Zgodnie z regulaminami organizacyjnymi Ministerstwa Finansów w okresie od stycznia 2014 r. do lutego 2016 r. zadanie sprawowania nadzoru nad jednolitym stosowaniem przepisów prawa podatkowego należało do Departamentu Polityki Podatkowej, następnie, w okresie od marca 2016 r. do połowy lipca 2016 r. do Departamentu Administracji Podatkowej, od połowy lipca 2016 r. do lutego 2017 r. do Departamentu Systemu Podatkowego, a od marca 2017 r. – do Departamentu Poboru Podatków. Zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego należało również do departamentów merytorycznych, w tym do Departamentu Podatków Dochodowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Jednostki podległe MF w latach 2014-2018 (I połowa) sporadycznie informowały o stwierdzonych lub potencjalnych mechanizmach agresywnej optymalizacji (poza KIP/KIS, która zgodnie z ustanowionymi procedurami informowała o możliwych mechanizmach optymalizacyjnych, wątpliwościach co do interpretacji przepisów i możliwych lukach podatkowych). Informacje te kierowane były bezpośrednio lub przekazywane do DD, który je analizował i udzielał wyjaśnień bądź proponował zmiany legislacyjne. Informacje takie kierowane były do Ministerstwa Finansów również w okresach wcześniejszych, przykładowo pismem z 2013 r. Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego wskazał na zagrożenia wynikające z możliwości wykorzystania Podatkowych Grup Kapitałowych w celu unikania opodatkowania. Dyrektor Departamentu DD wyjaśnił, że przeanalizowano informacje zawarte w piśmie Naczelnika DMUS stwierdzając, że opisane działanie miało cechy agresywnej optymalizacji podatkowej (szereg transakcji pozbawionych treści ekonomicznej, z których każda oddzielnie była jednak legalna), jednak stwierdzono wówczas, że zastosowanie mechanizmu było możliwe z powodu nieprawidłowej (w ocenie DD) interpretacji indywidualnej wydanej jednej ze spółek, uznano więc problem za jednostkowy. Z wyjaśnień Dyrektora DD wynika, że w 2013 r. prowadzone były prace nad przywróceniem klauzuli obejścia prawa podatkowego, tak więc przyjęto, że należy się skupić na zapewnieniu, by wydawane interpretacje indywidualne nie umożliwiały zastosowania rozpoznanego przez DMUS schematu agresywnej optymalizacji. Jednocześnie Dyrektor DD wyjaśnił, że przepisem, który pozwalał na wyeliminowanie schematu zidentyfikowanego przez DMUS była klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oraz że w 2017 r. dokonano zmian przepisów dotyczących funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych, po analizach dotyczących faktycznej liczby tych grup.

(dowód: akta kontroli str. 1246-1329, 1417-1476, 1498-1500, 1508-1531, 1580-1888, 1986-2057, 2235-2244, 2732-2741)

W ramach nadzoru nad jednolitym i prawidłowym stosowaniem prawa podatkowego, w tym w wydanych decyzjach, Szef KAS zarządzeniem nr 12 z dnia 26 marca 2018 r. powołał *Zespół do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych oraz sądów administracyjnych*, a 27 lipca 2018 r. zatwierdził opracowane przez ten



Zespół *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*.

(dowód: akta kontroli str. 6252-6275)

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).

Wskazano na konieczność podjęcia działań w zakresie poprawy jakości orzecznictwa podatkowego w następujących obszarach:

- identyfikacji istotnych problemów związanych ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego,
- usprawnienia prowadzenia postępowań podatkowych,
- komunikacji/przeływu informacji,
- sprawozdawczości, pozwalającej na efektywne monitorowanie jakości orzecznictwa organów KAS.

Zespół wydał szereg zaleceń, wśród których najważniejsze były: wyznaczenie osób kontaktowych w DPP w każdej IAS oraz w urzędach skarbowych i celno-skarbowych, w celu zapewnienia stałego i sprawnego kontaktu między jednostkami, dokonanie przez IAS przeglądu spraw i w przypadku stwierdzenia występowania podobnych problemów i wątpliwości, przekazywanie informacji o stosowaniu przepisów prawa podatkowego na obszarze właściwości IAS wraz z własnym stanowiskiem w sprawie do DPP oraz do wiadomości pozostałych IAS. Przekazywane między jednostkami informacje miały dotyczyć między innymi zmian w prawie podatkowym, szczególnie istotnych dla systemu podatkowego orzeczeń.

(dowód: akta kontroli str. 5521-5675, 6246-6251)

Dyrektor DPP wyjaśniła, że w okresie od 1 marca 2017 r. do czasu zatwierdzenia *Rekomendacji w zakresie poprawy orzecznictwa w sprawach podatkowych* nie obowiązywały inne uregulowania wewnętrzne w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 6252-6275)

Departament DPP prowadził okresowe analizy zapadłych orzeczeń dotyczących podatku CIT. Ponadto w dniu 20 lutego 2018 r. wystąpił do dyrektorów izb administracji skarbowej o informacje dotyczące najczęstszych przyczyn uchylania decyzji organów pierwszej instancji przez organ odwoławczy i decyzji organu drugiej instancji przez sądy administracyjne w 2017 roku oraz wniosków i postulatów dla poprawy jakości orzecznictwa organów podatkowych. Efektem analiz było przygotowanie prezentacji *Przyczyny uchylania decyzji podatkowych przez organy odwoławcze oraz sądy administracyjne w 2017 r.*, zaprezentowanej 23 kwietnia 2018 r. na pierwszym posiedzeniu *Zespołu do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych* i wykorzystanej przez niego w dalszych pracach.

W celu zapewnienia jednolitości interpretacji i decyzji podatkowej w latach 2014-2015 prowadzono prace nad utworzeniem Bazy Wiedzy Administracji Podatkowej, mającej stanowić podstawowe źródło wiedzy podatkowej dla pracowników administracji podatkowej oraz dla podatników i wszystkich innych podmiotów poszukujących informacji podatkowej. Baza miała zawierać między innymi interpretacje indywidualne i ogólne, wyjaśnienia MF. Kontynuacją tej

koncepcji jest obecnie Platforma intranetowa z wykorzystaniem aplikacji SharePoint – ORZECZNICTWO, która została uruchomiona (w sierpniu 2018 r.) w celu wymiany aktualnych informacji w zakresie orzecznictwa podatkowego pomiędzy jednostkami KAS. W związku z sygnalizowanym przez Dyrektora KIS rozproszeniem źródeł informacji, za pośrednictwem których udostępniana jest informacja podatkowa i celna, przy czym 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, planowane jest zastąpienie od 2022 r. systemu SIP nowym narzędziem EUREKA, w ramach projektu „System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA” realizowanego przez Ministerstwo Finansów we współpracy z KIS.

(dowód: akta kontroli str. 914-917, 946-954, 5690-5694)

Szef KAS w dniu 5 maja 2017 r. wystąpił do dyrektorów izb administracji skarbowej oraz Dyrektora KIS z prośbą o kierowanie informacji o postępowaniach toczących się przed sądami administracyjnymi, dotyczących zagadnień o istotnym znaczeniu dla systemu podatkowego między innymi w zakresie podatku CIT oraz kwartalne informacje o wyrokach sądów administracyjnych w zakresie tego podatku.

(dowód: akta kontroli str. 6276-6277, 6382-6384)

W ramach nadzoru nad orzecznictwem Departament Prawny Ministerstwa Finansów sporządza coroczną informację o wniesionych skargach do sądów administracyjnych, na podstawie danych liczbowych przekazywanych obecnie przez izby administracji skarbowej, KIS oraz właściwe merytorycznie departamenty Ministerstwa Finansów (przed 1 marca 2017 r. przez dyrektorów izb skarbowych i właściwe merytorycznie departamenty Ministerstwa Finansów).

(dowód: akta kontroli str. 6276-6381)

Nadzór nad wydawaniem interpretacji indywidualnych był realizowany przez właściwe departamenty MF<sup>31</sup> 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.<sup>32</sup>, z 18 lipca 2016 r.<sup>33</sup>, a następnie w zarządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r.<sup>34</sup>

Współpraca realizowana była 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

<sup>31</sup> Zgodnie z regulaminami organizacyjnymi Ministerstwa Finansów w okresie od stycznia 2014 r. do lutego 2016 r. zadanie sprawowania nadzoru nad jednolitym stosowaniem przepisów prawa podatkowego należało do Departamentu Polityki Podatkowej, następnie, w okresie od marca 2016 r. do połowy lipca 2016 r. do Departamentu Administracji Podatkowej, od połowy lipca 2016 r. do lutego 2017 r. do Departamentu Systemu Podatkowego, a od marca 2017 r. – do Departamentu Poboru Podatków. Zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego należało do departamentów merytorycznych, w tym do Departamentu Podatków Dochodowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> Zarządzenie nr 46 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej.

<sup>34</sup> 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.

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 uchylenia przez wojewódzki sąd administracyjny istotnej z punktu widzenia jednolitości stosowania prawa podatkowego interpretacji indywidualnej organ upoważniony, a od grudnia 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 z stanowiskiem zajęтым na konsultacjach.

(dowód: akta kontroli str. 466-467, 470-476, 483-535, 636-637)

Spotkania takie odbywały się systematycznie w latach 2014-2016. Ze spotkań sporządzano notatki, w których prezentowano stanowisko Departamentu Podatków Dochodowych dotyczące problemów dotyczących podatków dochodowych, poruszanych w trakcie spotkania. Notatki były przekazywane między innymi biuram KIP.

(dowód: akta kontroli str. 636-637, 643-747)

W 2017 r. nie były organizowane spotkania konsultacyjne, o których mowa w rozdziale 10 zarządzenia z 18 lipca 2016 r.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła, że było to spowodowane zmianami w administracji skarbowej, wprowadzonymi od 1 marca 2017 r.<sup>35</sup>

W związku z reformą administracji skarbowej wprowadzono zasadnicze zmiany w strukturze organizacyjnej Ministerstwa Finansów oraz powołano nowy organ właściwy w sprawie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. Dyrektora KIS. Jednak zmian tych nie uwzględniono w przepisach regulujących zasady współpracy w zakresie wydawania, zmiany i uchylania interpretacji indywidualnych.

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.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła, że prace nad nowym zarządzeniem podjęto w marcu 2017 r. W dniu 6 kwietnia 2017 r. projekt zarządzenia został zamieszczony w systemie kancelaryjnym EZD i poddany konsultacjom z odpowiednimi komórkami Ministerstwa Finansów i Krajowej Informacji Skarbowej. Prace nad wypracowaniem zasad współpracy pomiędzy

<sup>35</sup> W dniu 1 marca weszły w życie przepisy ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawy z 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej.

nowym organem wydającym interpretacje (Dyrektorem KIS), nowym organem podatkowym (Szefem KAS) oraz odpowiednimi departamentami Ministerstwa Finansów trwały do grudnia 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 857-906, 2245-2326)

Poza przypadkami rozbieżności w interpretacjach indywidualnych lub pomiędzy interpretacjami indywidualnymi a orzecznictwem sądowym wskazanymi przez Ministerstwo Finansów (opisanymi w Rozdziale 1 wystąpienia), kontrolerzy NIK zidentyfikowali trzy problemy interpretacyjne, które dotychczas nie zostały rozstrzygnięte. Organy interpretacyjne wydawały w podobnych stanach faktycznych rozbieżne interpretacje przepisów, bądź interpretacje odmienne od rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Dotyczyło to następujących problemów:

a) Dyrektor KIS wydał sprzeczne interpretacje w sprawie kwalifikowania przychodów ze sprzedaży praw majątkowych wytworzonych przez podatnika do przychodów z zysków kapitałowych lub innych źródeł. Przykładowo w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży oprogramowania informatycznego i przeniesienia na klientów nabywających to oprogramowanie autorskich praw majątkowych do tego oprogramowania Dyrektor KIS w jednej interpretacji stwierdził, że otrzymane z tego tytułu przychody winny być rozpoznane jako przychody z innych źródeł, a nie jako przychody z zysków kapitałowych (podobnie w odniesieniu do przeniesienia praw autorskich do utworów stworzonych przez wnioskodawcę), natomiast w innej interpretacji Dyrektor KIS stwierdził, że w sytuacji, w której wnioskodawca w ramach świadczenia usług informatycznych przenosi na swoich klientów autorskie prawa majątkowe wytworzone we własnym zakresie lub nabyte uprzednio od podmiotów trzecich uzyskuje on przychód z zysków kapitałowych. Wszystkie te interpretacje zostały wydane w czerwcu 2018 r.

b) Od kilku lat istnieją wątpliwości co do sposobu (jednorazowo/proporcjonalnie do okresu obowiązywania umowy) i terminu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wstępnych opłat leasingowych. W interpretacjach wydanych przez dyrektorów izb skarbowych w 2014 r. prezentowane były rozbieżne stanowiska w tej kwestii. Dyrektorzy izb skarbowych w niektórych interpretacjach zajęli stanowisko, że wydatek w postaci wstępnej opłaty leasingowej powinien być odnoszony w koszty ratalnie, przez cały okres korzystania z przedmiotu leasingu w działalności gospodarczej, który jest zgodny z okresem umownym leasingu, natomiast w innych zajęły odmienne stanowisko, w co najmniej jednym przypadku po uwzględnieniu wyroku WSA w Bydgoszczy. W tych interpretacjach stwierdzono, że wstępna opłata leasingowa powinna być zaliczana do kosztów podatkowych jednorazowo w momencie poniesienia, a nie proporcjonalnie do czasu trwania umowy leasingu. Podobnie uznał Minister Finansów, zmieniając w dniu 20 listopada 2014 r. interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

W późniejszym okresie także pojawiały się rozbieżne interpretacje odnośnie do przedstawionego problemu, przy czym w niektórych z nich organy zaczęły odnosić się do sposobu ujęcia opłaty wstępnej w księgach rachunkowych.

c) Rozbieżne interpretacje podatkowe wystąpiły także w kwestii możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat powstałych z tytułu odpłatnego zbycia przedawnionych wierzytelności. Wątpliwości dotyczyły art. 16 ust 1 pkt 39 ustawy o CIT. W licznych interpretacjach wydanych w latach 2015-2017 dyrektorzy izb skarbowych lub Dyrektor KIS odmówili podatnikom prawa do odliczenia strat z tytułu zbycia przedawnionych wierzytelności, argumentując, że art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy o CIT wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisane jako przedawnione. Z kolei

w interpretacjach wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w latach 2015-2017 uznano prawo podatnika do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat powstałych z tytułu odpłatnego zbycia przedawnionych wierzytelności. We wskazanych dwóch przypadkach pierwotne interpretacje tego organu przedstawiały odmienne stanowisko, które jednak, po uwzględnieniu prawomocnych wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie<sup>36</sup> oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>37</sup>, zostało zmienione na korzyść podatników. W wymienionych wyrokach sądy stwierdziły, że skoro art. 16 ust. 1 pkt 20 i art. 16 ust. 1 pkt 39 mają niezależnie od siebie unormowane zakresy, to przy obliczaniu wysokości straty, o której mowa w drugim z wymienionych przepisów, nie można stosować ograniczenia wynikającego z pierwszego przepisu. Pomimo wystąpienia tych przypadków, w kolejnych interpretacjach organy podatkowe w dalszym ciągu rozstrzygały tę wątpliwość na niekorzyść podatników.

(dowód: akta kontroli str. 470-471, 478-480, 1078-1245, 2245-2326, 2327-2619)

### **Zapewnienie przygotowania merytorycznego i kadrowego**

W celu przygotowania do wykrywania i przeciwdziałania stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych, w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. przeszkolono 14.489 pracowników resortu finansów, w 5 obszarach tematycznych. Wśród przeszkolonych przeważali pracownicy urzędów skarbowych (8.731 osób), urzędów kontroli skarbowej (4.191 osób) i izb skarbowych/izb administracji skarbowej (1.303 osoby). W znacznie mniejszym zakresie szkoleniami objęto pracowników KIP/KIS (164 osoby) i pracowników Ministerstwa Finansów (100 osób).

W poszczególnych latach przeszkolono 3.146 osób w 2014 r., 2.763 w 2015 r., 4.574 w 2016 r., 2.360 w 2017 r. oraz w I połowie 2018 r. 1.646 osób. W latach 2014-2017 odsetek osób przeszkolonych w urzędach skarbowych wynosił od 11,3% do 25,9% uprawnionych pracowników, w urzędach kontroli skarbowej od 26,3% do 56,3% i w izbach skarbowych/izbach administracji skarbowej od 15,0% do 67,2%.

Szkolenia obejmowały takie tematy, jak: „*Transakcje zawierane pomiędzy podmiotami powiązаныmi*”, w których uczestniczyło 2.975 osób (20,5% ogółu przeszkolonych); „*Współpraca z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych*” – przeszkolono 1.590 osób (11,0%); „*Metody agresywnej optymalizacji podatkowej*” – 1.192 osoby (8,2%) oraz „*Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*” – 330 osób (2,3%). W pozostałych szkoleniach związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej uczestniczyło łącznie 8.402 pracowników (58,0% ogółu przeszkolonych).

(dowód: akta kontroli str. 338-341, 6670-6672, 6928-6984, 7013, 7045-7048, 7231-7235)

W okresie przed 1 marca 2017 r., tj. przed utworzeniem KAS, administracja podatkowa i kontrola skarbową we współpracy z Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów (CEZRF), przygotowywały i realizowały plan szkoleń pracowników administracji skarbowej. CEZRF identyfikowało i analizowało potrzeby szkoleniowe izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej, przygotowywało projekt planu szkoleń, który następnie był przekazywany do właściwych departamentów nadzorujących administrację podatkową i kontrolę

<sup>36</sup> Wyroki z 27.01.2014 r. sygn. akt III SA/Wa 1703/13 i z 28.08.2012 r. sygn. akt III SA/Wa 2835/11.

<sup>37</sup> Wyroki z 23.08.2016 r. sygn. akt II FSK 1958/14 i z 05.02.2015 r. sygn. akt II FSK 3113/12.

skarbową celem ich weryfikacji oraz zatwierdzenia. Departamenty te sprawowały nadzór nad realizacją planów szkoleń.

Po 1 marca 2017 r. jednostką odpowiedzialną za realizację polityki szkoleniowej Szefa KAS, koordynację działalności szkoleniowej w KAS oraz tworzenie i rozwój systemu szkoleń jest Krajowa Szkoła Skarbowości (KSS). KSS dokonywała weryfikacji skuteczności i efektywności szkoleń na poziomie centralnym w oparciu o Arkusze Indywidualnej Oceny Szkolenia.

Wnioski z oceny szkoleń wykorzystywane były do weryfikacji programów szkoleniowych, doboru wykładowców i trenerów i wprowadzania zmian w sposobie organizacji i realizacji zajęć.

Za realizację szkoleń na poziomie regionalnym odpowiadali dyrektorzy izb administracji skarbowej.

Nadzór nad działalnością KSS w imieniu Szefa KAS sprawuje Departament Budżetu, Logistyki i Kadr KAS (DLK).

(dowód: akta kontroli str. 6673-6852, 7014-7018)

Na przeprowadzenie szkoleń związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT wydatkowano ze środków budżetowych 3.513.474,00 zł, najwięcej w 2014 r. – 849.891,75 zł i w 2016 r. – 838.178,07 zł, a najmniej w 2015 r. – 653.628,82 zł. W okresie od stycznia do czerwca 2018 r. na przeprowadzenie szkoleń wydatkowano 500.976,92 zł.

(dowód: akta kontroli str. 6913-6914, 6923)

Zorganizowano również studia podyplomowe dla 161 pracowników KAS na kierunkach: *Przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu* i *Ceny transferowe*. W I edycji, tj. w roku akademickim 2017/2018 wzięło w nich udział 81 pracowników (40 osób na kierunku *Przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu* i 41 osób na kierunku *Ceny transferowe*), a w II edycji, tj. w roku akademickim 2018/2019 – 80 słuchaczy (po 40 na obu kierunkach).

Na realizację studiów podyplomowych w roku akademickim 2017/2018 wydatkowano 615.883,90 zł, w tym w 2017 r. – 409.398,90 zł, w 2018 r. – 206.485,0 zł.

Studia podyplomowe są elementem strategii KAS „Czteroletnie Kierunki Działania i Rozwoju KAS do 2020 roku”, zmierzającej do podniesienia kwalifikacji administracji skarbowej na terenie całego kraju.

(dowód: akta kontroli str. 6853-6912, 7019-7044)

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. 61 pracowników resortu uczestniczyło w 24 konferencjach międzynarodowych (76 dni szkoleniowych).

(dowód: akta kontroli str. 6924-6927)

Dyrektorzy 14 z 16 Izb Administracji Skarbowej, oprócz zapewnienia pracownikom udziału w szkoleniach centralnych (organizowanych przez KSS), na poziomie regionalnym, podejmowali inne działania, polegające między innymi na:

- organizacji szkoleń wewnętrznych,
- zobowiązaniu uczestników szkoleń zewnętrznych do przekazywania nabytej wiedzy i materiałów dydaktycznych współpracownikom, poprzez spotkania, prezentacje lub szkolenia oraz do przekazania ich wersji elektronicznej do komórki szkoleń, w celu publikacji na stronie intranetowej Izby,
- zaleceniu pracownikom bieżącego monitorowania komunikatów, objaśnień i ostrzeżeń publikowanych na stronie internetowej MF, analizy komunikatów – ostrzeżeń o schematach agresywnej optymalizacji podatkowej, zamieszczanych na stronie intranetowej MF,

- motywowaniu do podnoszenia kwalifikacji w ramach samokształcenia, korzystania z literatury fachowej.

(dowód: akta kontroli str. 6673-6852, 6922-6923)

Dla zapewnienia wzmocnienia kadrowego w obszarze wykrywania i przeciwdziałania stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej, w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r., Ministerstwo Finansów zatrudniło w departamentach odpowiedzialnych za przeciwdziałanie unikaniu regulowania zobowiązań podatkowych 11 ekspertów (na podstawie ustawy z dnia 18 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych).

Zatrudnieni eksperci posiadali wysokie kwalifikacje, dorobek naukowy, duży staż pracy, pracowali w dużych firmach audytorskich, doradztwa prawnego, podatkowego, posiadali uprawnienia doradcy podatkowego, specjalisty ds. rachunkowości, samodzielnego księgowego, przewodniczyli zespołom realizującym projekty (podatkowe, finansowe, prawne). Ich średnie wynagrodzenie wynosiło 8.781,72 zł (minimalne 5.402,00 zł, maksymalne 9.504,20 zł).

Zasady premiowania tych pracowników określa *Regulamin tworzenia funduszu premiewego i przyznawania premii pracownikom zatrudnionym na stanowiskach pomocniczych, robotniczych lub obsługi w Ministerstwie Finansów* z dnia 1 lipca 2016 r., stanowiący załącznik do Zarządzenia Nr 18/BDG/2016 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów z dnia 1 lipca 2016 r. Stały składnik wynagrodzenia stanowi premia gwarantowana przysługująca pracownikowi w wysokości 28% wynagrodzenia zasadniczego brutto i ustalana proporcjonalnie do czasu przepracowanego w danym miesiącu, z wyłączeniem godzin nadliczbowych. Ponadto przyznawana jest premia uznaniowa, którą Dyrektor Generalny może przyznać pracownikowi za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej, w szczególności za: wykonywanie zadań zleconych dodatkowo, zgodnych z posiadanymi kwalifikacjami i umiejętnościami, wykonywanie inicjatyw wpływających na sprawną realizację planowanych zadań w zakresie ilościowym i jakościowym, z uwzględnieniem w pełni udanej realizacji zadania nałożonego na Ministerstwo, znaczące indywidualne osiągnięcia.

(dowód: akta kontroli str. 6915-6921, 6985 -7012, 7236-7424)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. 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. W szczególności w toku kontroli udostępniono wszystkie materiały zgromadzone przez Sekretarza Zespołu Zadaniowego, jednak materiały te obejmowały głównie protokoły i raport z prac Zespołu, a nie obejmowały dokumentów wypracowanych przez Zespół Zadaniowy dla jednostek podległych MF bądź innych efektów prac Zespołu Zadaniowego, nie wskazano także osoby, która tego typu materiały mogłaby udostępnić do kontroli.

Brak archiwizacji i udostępniania wiedzy zgromadzonej przez poszczególne zespoły uniemożliwia skorzystanie ze zdobytej wiedzy i wypracowanych doświadczeń przez innych pracowników MF, przez co każda kolejna inicjatywa powołania zespołu wewnątrz MF z konieczności powoduje, że zespół taki musi zaczynać swoje prace od zgromadzenia i uporządkowania wiedzy na dany temat.

Podsekretarz Stanu Filip Świłała z upoważnienia Minister Finansów wyjaśnił, że w Ministerstwie Finansów i KAS przekazywanie dokumentów i informacji odbywa się zgodnie z obowiązującą instrukcją kancelaryjną, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego EZD, a system ten zapewnia również archiwizację danych. Dodatkowo sprawy, które są prowadzone w EZD, mają swoją historię i na każdym etapie wymagają akceptacji odpowiednich osób co sprawia, że wiedza o danej sprawie pozostaje nie tylko w systemie EZD, ale także jest nabywana przez osoby, które przygotowują/akceptują poszczególne dokumenty.

Z powyższych wyjaśnień wynika, że dostęp do dokumentacji mają tylko pracownicy, którzy zajmowali się daną sprawą, a wyjaśnienia zastępcy dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, „iż z uwagi na funkcjonalność systemu kancelaryjnego EZD nie ma obecnie dostępu do „koszulki” przekazanej ówczesnemu dyrektorowi Departamentu Polityki Podatkowej” wskazują, że nawet ci pracownicy nie zawsze mają dostęp do dokumentów zarchiwizowanych, tym bardziej z materiałów i rozwiązań wypracowanych przez poprzednie zespoły nie mogą skorzystać inni pracownicy.

Brak systemu archiwizowania tego typu materiałów potwierdzają również wyjaśnienia Podsekretarza Stanu, iż „informacje dotyczące sprawozdawczości, czy działalności centrów kompetencyjnych funkcjonujących w Urzędach Kontroli Skarbowej zamieszczane były na dysku sieciowym, dostępnym dla pracowników właściwego departamentu”, co wskazuje, że departament ten wypracował własne rozwiązania w tym zakresie (na marginesie zauważyć trzeba, że rozwiązanie to nie uwzględniało jednak faktu, że pozyskana wiedza mogłaby być przydatna również ówczesnej administracji skarbowej).

(dowód: akta kontroli str. 150, 151, 236-238, 1417-1476, 1483-1497, 2239-2244, 2867-2903, 2920-2929)

2. W Ministerstwie Finansów wprowadzono podjęto działania w celu analizy dokumentów opublikowanych przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych, jednak działania te nie były skoordynowane wewnątrz MF, a wyniki analiz dokonanych przez SP nie zostały w żaden sposób wykorzystane przez inne departamenty. Dopiero w drugiej połowie 2018 r. podjęto działania w celu opracowania narzędzi umożliwiających przynajmniej częściową automatyzację analizy danych podmiotów wymienionych w dokumentach opublikowanych przez Konsorcjum Dziennikarzy.

Departament SP przeprowadził analizę dokumentów opublikowanych przez Konsorcjum Dziennikarzy, zarówno w zakresie podmiotów zidentyfikowanych przez dziennikarzy z Konsorcjum, jak i podejmując próbę identyfikacji innych podmiotów z polską rezydencją podatkową wymienionych w tych dokumentach. Jedynym sposobem wykorzystania tych analiz było przekazanie ich do jednostki podległej z zapytaniem, czy w stosunku do wymienionych podmiotów prowadzone były 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.

Szef KAS wyjaśnił, że „analiza (identyfikacja) podmiotów ujawnionych w materiałach międzynarodowego konsorcjum dziennikarzy śledczych możliwa jest jedynie przy wykorzystaniu danych STIR”, a ponadto analizy te są czasochłonne a na stronie konsorcjum dziennikarzy śledczych wskazano na około 1.161 podmiotów powiązanych z Polską. Szef KAS w wyjaśnieniach wskazał również, że niektóre ze zidentyfikowanych podmiotów zakończyły



działalność bądź zmieniły rezydencję podatkową, a ich ewentualne zobowiązania podatkowe uległy przedawnieniu.

Ustawa STIR, czyli ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych<sup>38</sup>, weszła w życie 13 stycznia 2018 r. i przewidywała między innymi zwiększenie zakresu informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w celu ograniczenia skali wyłudzeń VAT oraz analizę tych danych przez Szefa KAS.

W ocenie NIK, dane pozyskane w związku z ustawą STIR oraz ich wspomaganą informatycznie analiza niewątpliwie przyczynią się do usprawnienia typowania podmiotów mogących stosować mechanizmy mające na celu zmniejszenie podstawy opodatkowania, tym niemniej, nie były niezbędne do przeprowadzenia analizy lub podjęcia kontroli w stosunku do podmiotów zidentyfikowanych przez Konsorcjum Dziennikarzy i z wykorzystaniem ujawnionych dokumentów. Zdaniem NIK, możliwe było podjęcie stosownych analiz i kontroli z wykorzystaniem ujawnionych informacji, po opublikowaniu dokumentów przez Konsorcjum Dziennikarzy a przed wprowadzeniem ustawy o STIR, chociażby w stosunku do ograniczonej liczby podatników

Szef KAS nie nadzorował wykorzystania dokumentów ujawnionych przez Konsorcjum Dziennikarzy i nie wskazał, by w jakikolwiek sposób koordynowano działania z tym związane.

Powyższe świadczy o braku koordynacji działań podejmowanych przez różne departamenty MF oraz o nieprawidłowym przepływie informacji między komórkami organizacyjnymi MF.

(dowód: akta kontroli str. 1334-1353, 1417-1476, 2862-2866, 2211-2213, 2620-2622, 3130-3228, 7076-7201)

3. Ministerstwo nie opracowało procedur określających schemat postępowania i obiegu dokumentów w zakresie działań związanych z identyfikacją oraz ograniczeniem skutków stosowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. Proces przekazywania informacji o stwierdzonych schematach optymalizacyjnych nie zapewniał kompletności przekazania informacji o schematach do wszystkich zainteresowanych departamentów, a tym samym pełnej identyfikacji i analizy mechanizmów. Ponadto w Ministerstwie Finansów nie prowadzono bazy zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. W identyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz opracowywanie sposobów przeciwdziałania ich wykorzystaniu zaangażowane były w różnym stopniu cztery departamenty (DD, SP, DKP, DNK). W efekcie żaden z tych departamentów nie posiadał pełnej wiedzy o wszystkich zidentyfikowanych przez MF i jednostki podległe schematach. Skutkiem tego departamenty poświęcały zasoby na identyfikowanie tych samych mechanizmów agresywnej optymalizacji.

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektorów departamentów DKP, DD i SP, zasady współpracy między departamentami MF, w tym współpracy w ramach przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, ustalone zostały w regulaminach organizacyjnych MF oraz poszczególnych departamentów. NIK zauważyła jednak, że w regulaminach organizacyjnych zawarto ogólne zapisy na temat współpracy pomiędzy wyżej wymienionymi komórkami MF i przypisano im zadania związane z przeciwdziałaniem erozji bazy podatkowej, ale nie

<sup>38</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 2491.

sprecyzowano zasad współpracy, w tym obiegu informacji, w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

W efekcie do grudnia 2017 r. DKP nie przekazywał innym departamentom MF ani opinii Szefa KAS w sprawie odmowy wydania interpretacji indywidualnej, ani informacji o opisanych w opiniach Szefa KAS schematach optymalizacyjnych. Tym samym inne departamenty MF nie mogły podjąć działań w celu identyfikacji innych podmiotów stosujących podobne schematy czy działań zapobiegających stosowaniu tych schematów. Dopiero z końcem grudnia 2017 r. DKP został zobligowany do udostępniania opinii Szefa KAS departamentom SP i DPP, przy czym DPP w ogóle nie podał, by w jakikolwiek sposób wykorzystał te informacje, a SP, ze względu na braki kadrowe, do lipca 2018 r. nie analizował przekazywanych informacji. W efekcie, z ustaleń kontroli wynika, że informacje o 23 mechanizmach agresywnej optymalizacji w CIT, zidentyfikowane przez DKP, nie zostały przekazane żadnemu innemu departamentowi, a Dyrektor DKP nie podał żadnego sposobu wykorzystania wiedzy o zidentyfikowanych mechanizmach. Kolejnych 14 mechanizmów zostało wprawdzie przekazanych do SP, jednak jedynie w odniesieniu do jednego z nich wskazano podjęte działania.

Sekretarz Stanu Marian Banaś udzielając wyjaśnień w imieniu Ministra Finansów stwierdził, że na etapie wprowadzenia mechanizmu udostępniania opinii uwzględniono aspekty związane z potrzebą scentralizowania zadań związanych z ich wykorzystywaniem. Dlatego też postanowiono o przekazywaniu przedmiotowych opinii do Departamentu Poboru Podatków (struktura KAS) głównie ze względu na nadzór tej komórki nad Dyrektorem KIS, jej właściwość w zakresie zmieniania interpretacji indywidualnych oraz zadania związane z poborem podatków oraz o przekazywaniu opinii do Departamentu Systemu Podatkowego (struktura MF) ze względu na jego „horyzontalną właściwość w obszarze kształtowania polityki podatkowej”.

NIK zauważa, że powyższy schemat obiegu informacji nie obejmuje DD, który merytorycznie wydaje się najbardziej właściwy w sprawach podatku dochodowego, jako departament odpowiedzialny za realizację zadań ministra właściwego ds. finansów publicznych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>39</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 2988-3042, 3046-3062, 3103-3104, 3118-3121, 3130-3139b, 3237-3238, 3254-3255, 3292-3301, 3318-3329, 3382-3389, 3415-3418, 3440-3442, 7209-7228)

W ocenie NIK brak właściwego obiegu informacji w zakresie zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji utrudniał skuteczne przeciwdziałanie ich stosowaniu, a także skutkowało poświęcaniem zasobów MF na wielokrotne identyfikowanie tych samych mechanizmów przez różne departamenty MF.

4. W Ministerstwie Finansów istniały znaczne zaległości w weryfikowaniu interpretacji indywidualnych, co do których Dyrektor KIS (wcześniej organ upoważniony – dyrektor jednej z izb skarbowych) powziął wątpliwości.

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 ws. interpretacji, organ

<sup>39</sup> Zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 2 Wewnętrznego Regulaminu Organizacyjnego Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów w brzmieniu zatwierdzonym przez Dyrektora Generalnego MF 13 czerwca 2018 r.

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, występuje do właściwego departamentu Ministerstwa Finansów<sup>40</sup> w celu dokonania weryfikacji i ewentualnej zmiany interpretacji indywidualnej. Według danych Departamentu Podatków Dochodowych 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. Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych wyjaśnił, że mniejsza liczba zweryfikowanych w 2016 r. interpretacji indywidualnych była spowodowana między innymi zmianami w strukturze organizacyjnej Departamentu DD, w wyniku których zlikwidowany został Zespół do Spraw Interpretacji w zakresie Podatku Dochodowego od Osób Prawnych oraz do Spraw Prawa Unii Europejskiej. Sprawy z zakresu zmiany interpretacji indywidualnych stanowiły główne zadanie tego zespołu. Zadania w tym zakresie przejęły inne komórki organizacyjne Departamentu DD, które równolegle prowadziły inne zadania (prace legislacyjne, przygotowanie formularzy podatkowych, udzielanie wyjaśnień itp.).

(dowód: akta kontroli str. 907-910)

Następnie, w związku z utworzeniem z dniem 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej, zadanie weryfikacji i zmiany interpretacji indywidualnych zostało przesunięte do Departamentu Poboru Podatków. Departament DD przekazał do departamentu DPP 296 niezalatwionych spraw. W okresie od 1 marca 2017 r. do 12 grudnia 2018 r.<sup>41</sup> 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. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła, że Wydział Orzecznictwa w Sprawach Podatków Bezpośrednich od Osób Prawnych (DPP13) został wyodrębniony w strukturze Departamentu DPP w sierpniu 2017 r. z liczbą osób (cztery) niewystarczającą do wykonania znacznej ilości powierzonych zadań oraz nieobsadzonym przez pewien okres czasu stanowiskiem bezpośredniego przełożonego. Ponadto, w ramach Wydziału następowały zmiany w stanie osobowym, a weryfikacja interpretacji indywidualnych jest jednym z zadań realizowanych przez Wydział DPP13. Dyrektor DPP podniosła, że z przepisów Ordynacji podatkowej nie wynika, aby Szef KAS był ograniczony w czasie i w związku z tym może dokonać weryfikacji interpretacji w dowolnym momencie.

(dowód: akta kontroli str. 911-913)

Nie sposób zgodzić się z tym argumentem. Przepisy wprawdzie nie wskazują terminów dokonania weryfikacji, jednak nie można uznać za rzetelne działanie dokonywanie weryfikacji po wielu miesiącach, a nawet latach od przekazania sprawy przez Biura KIP/KIS. W tym okresie niezwyfikowane interpretacje mogą wprowadzać w błąd podatników. Istnienie różnych rozstrzygnięć w analogicznych sprawach prowadzi do nierównego traktowania podatników. Należy również wziąć pod uwagę okres przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz ograniczenie okresu na złożenie ewentualnej korekty rozliczeń podatkowych. Ponadto brak bieżącej weryfikacji interpretacji indywidualnych i funkcjonowanie

<sup>40</sup> Według zarządzeń z 27 marca 2013 r. i 18 lipca 2016 r. należało w tej sprawie występować do departamentu merytorycznego (Departamentu Podatków Dochodowych), a według zarządzenia z dnia 28 grudnia 2017 r. – do Departamentu Poboru Podatków.

<sup>41</sup> Data udzielenia odpowiedzi przez Dyrektora Departamentu Poboru Podatków.

w obrocie prawnym wadliwych interpretacji mogą być wykorzystywane do tworzenia i stosowania schematów agresywnej optymalizacji podatkowej.

Prowadzi to do wniosku, że szybkie eliminowanie z obiegu prawnego błędnych interpretacji podatkowych ma istotne znaczenie nie tylko dla podatników, ale i dla pozyskiwania dochodów podatkowych.

5. Ministerstwo Finansów podjęło działania legislacyjne zmierzające do wyeliminowania możliwości stosowania schematów agresywnej optymalizacji podatkowej wykorzystującej Podatkowe Grupy Kapitałowe z około czteroletnią zwłoką, to jest dopiero w 2017 r. pomimo, że już w styczniu 2013 r. Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego poinformował o zidentyfikowanym przypadku zastosowania takiego schematu.

Dyrektor Departamentu DD wyjaśnił, że analizując informacje otrzymane od Naczelnika DMUS w 2013 r. uznano, że problem dotyczył małej liczby podmiotów a ponadto związany był z nieprawidłową interpretacją indywidualną. Liczbę PGK oszacowano na podstawie liczby złożonych deklaracji podatkowych, gdyż nie funkcjonuje rejestr PGK. Dopiero w grudniu 2016 r. Departament DD podjął działania w celu ustalenia faktycznej liczby zarejestrowanych Podatkowych Grup Kapitałowych, w tym Grup, które utraciły ten status lub zostały rozwiązane przed upływem minimalnego ustawowego okresu, czyli trzech lat. Z analiz tych wynikało, że w latach 2010-2016 zarejestrowano 160 PGK, z których 65 utraciło status przed upływem trzech lat. Jednocześnie na wnioski PGK wydano 765 interpretacji indywidualnych. Dopiero na podstawie tych analiz podjęto działania przeciwdziałające wykorzystywaniu PGK w schematach optymalizacyjnych, tj. wydano ostrzeżenie oraz podjęto działania legislacyjne.

(dowód: akta kontroli str. 1588-1595, 2716-2727)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. Trwające ponad osiem miesięcy uzgodnienia treści zarządzenia określającego zasady współpracy przy prowadzeniu spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego spowodowały, że przez ten czas obowiązywało nieaktualne zarządzenie, którego postanowienia – jak wyjaśniła Dyrektor Departamentu Poboru Podatków – nie mogły być realizowane, ponieważ z dniem 1 marca 2017 r. został powołany nowy organ uprawniony do wydawania interpretacji indywidualnych (Dyrektor KIS). W szczególności nie było realizowane postanowienie dotyczące organizowania spotkań konsultacyjnych z przedstawicielami organu wydającego interpretacje indywidualne. Zdaniem NIK tak długotrwałe ustalanie zasad współpracy pomiędzy organami zaangażowanymi w proces interpretowania przepisów nie sprzyjało zapewnieniu jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego.
2. Działania podejmowane przez Ministerstwo Finansów w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w interpretacjach z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych okazały się nie w pełni skuteczne. Zidentyfikowane przez kontrolerów NIK przykłady świadczą o tym, że obowiązujące procedury i rozwiązania nie zapobiegły występowaniu przypadków niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, ani nie spowodowały ujednoczenia stanowiska aparatu skarbowego, co oznacza nierówne traktowanie podatników.

Ocena częściowa

Minister Finansów oraz Szef KAS podejmowali w latach 2014-2018 (I połowa) działania w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz ograniczenia luki podatkowej w CIT, przy czym działania te, szczególnie inicjatywy legislacyjne, zintensyfikowano dopiero od 2016 r.

Ministerstwo opracowywało plany przeciwdziałania erozji bazy podatkowej, obejmujące zarówno działania przeciwko unikaniu jak i uchylaniu się od opodatkowania. Plany te zamieszczano corocznie w wieloletnich planach finansowych państwa, zawierających aktualizacje programu konwergencji. Większość działań zaplanowanych na lata 2014-2017 w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, została zrealizowana. Polityka przeciwdziałania unikaniu opodatkowania określona była również w „Strategii zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje” oraz w „Informacji dla Pana Janusza Cichonia, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na temat poprawy efektywności poboru podatków”. W tym przypadku, także większość rekomendacji została zrealizowana.

NIK pozytywnie ocenia inicjatywy legislacyjne w zakresie uszczelniania systemu podatku CIT, które skutkowały uchwaleniem zmian w przepisach podatkowych. W ocenie NIK, większość wprowadzonych w latach 2014-2018 (I połowa) zmian legislacyjnych miała na celu eliminację możliwości stosowania określonych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Najistotniejsze zmiany nastąpiły w latach 2016-2018, a ich charakter oraz ilość uzasadniają tezę, że lata te były najbardziej aktywnym okresem uszczelniania systemu podatku CIT od czasu jego wprowadzenia. Niemniej jednak należy podkreślić, że w istotnym zakresie zmiany te były wynikiem implementacji przepisów związanych z przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej zwartych w Dyrektywach UE.

NIK pozytywnie ocenia również działania w zakresie współpracy międzynarodowej, w tym uczestnictwo przedstawicieli MF w pracach grup roboczych OECD i innych, dzięki czemu wyniki pracy tych grup mogły być efektywniej wykorzystane w kształtowaniu polskiego systemu podatkowego, jak również w ramach negocjacji umów podatkowych.

Podkreślenia wymaga, że nie każdy dostrzeżony mechanizm agresywnej optymalizacji wymaga interwencji legislacyjnej. W Ministerstwie w związku ze zidentyfikowaniem 81 mechanizmów, w odniesieniu do 13 zaproponowano nowelizację przepisów, pięć opisano w *Ostrzeżeniach*, jeden stanowił podstawę renegocjacji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, 11 wykorzystano w ramach typowania podmiotów do kontroli, a 14 zostało uznanych jako działania wchodzące w zakres klauzuli o unikaniu opodatkowania. W odniesieniu do pozostałych 37 mechanizmów, zidentyfikowanych przez DKP, nie wskazano podjętych działań, przy czym z ustaleń kontroli wynika, że informacje o 23 mechanizmach nie zostały przekazane do innych departamentów, a tym samym nie mogły one podjąć działań zgodnych ze swoją właściwością. Informacje o pozostałych 14 mechanizmach przekazano do SP, jednak tylko w odniesieniu do jednego z nich wskazano na podjęcie jakichkolwiek działań.

Ministerstwo nie opracowało procedur, które obejmowałyby określenie schematu postępowania i obiegu dokumentów w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji oraz działań mających na celu ograniczenie skutków unikania opodatkowania. Zasady współpracy między departamentami określone zostały 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 nie 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, a ewentualne działania nie były skoordynowane. Zdaniem NIK było to działaniem nierzetelnym, skutkującym między innymi brakiem reakcji na zidentyfikowane mechanizmy agresywnej optymalizacji (na co wskazano powyżej) lub podejmowaniem działań ze znacznym opóźnieniem, czego przykładem jest podjęcie inicjatywy legislacyjnej dopiero w 2017 r., pomimo uzyskania przez Ministerstwo już w styczniu 2013 r. informacji o stosowaniu mechanizmów agresywnej optymalizacji z wykorzystaniem przepisów dotyczących podatkowych grup kapitałowych.

NIK ocenia negatywnie brak koordynacji działań podjętych w Ministerstwie Finansów w celu analizy dokumentów opublikowanych przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych, w tym niewykorzystanie w żaden sposób przez inne departamenty MF wyników analiz dokonanych przez SP.

Również negatywnie NIK ocenia istnienie znacznych zaległości w weryfikowaniu interpretacji indywidualnych, co do których Dyrektor KIS (wcześniej organ upoważniony – dyrektor jednej z izb skarbowych) powziął wątpliwości. W wyniku tych opóźnień działania podejmowane przez Ministerstwo Finansów w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w interpretacjach z zakresu podatku CIT okazały się nie w pełni skuteczne.

W latach 2014-2017 wpływy z tytułu podatku CIT wzrosły z 30,0 mld zł do 38,5 mld zł, a w okresie I-IX 2018 r. w porównaniu do analogicznego okresu z 2017 r. o 5,7 mld zł, co jest niewątpliwie pozytywnym zjawiskiem. Jednak ze względu na brak szacunków wielkości luki podatkowej i metodologii jej liczenia, nie można ocenić wpływu działań podjętych w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania na wysokość dochodów z tytułu CIT, a tym samym, zdaniem NIK, nie można ocenić skuteczności podjętych działań w wymiarze finansowym. Podobnie Dyrektor DD wskazał, że nie jest możliwe określenie wpływu poszczególnych zmian legislacyjnych lub działań uszczelniających na wzrost dochodów z tytułu CIT.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca jednocześnie uwagę, że w latach 2014-2018 (I połowa) w niewielkim zakresie korzystano z pozaklauzulowych instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. 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 (83.201,6 tys. zł), 27 decyzji na podstawie art. 11 ust. 1 i dalszych ustawy CIT o transakcjach pomiędzy krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (81.783,5 tys. zł) oraz 11 decyzji na podstawie art. 199a O.p., wobec łącznej liczby ostatecznych decyzji wymiarowych 1584 (2.868.151,1 tys. zł). 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. 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 (116.488,7 tys. zł) wobec łącznej liczby 5.691 pokontrolnych deklaracji korygujących (994.516,9 tys. zł).

Uwzględniając powyższe, w ocenie NIK w niewystarczającym stopniu wykorzystywano w latach 2014-2018 (I połowa) pozaklauzulowe instrumenty prawne przeciwdziałania unikaniu opodatkowania tym bardziej, że na podstawie postanowień 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. Zdaniem NIK, organy podatkowe powinny w znacznie szerszym zakresie korzystać z pozaklauzulowych

instrumentów prawnych przeciwdziałania stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej. NIK zauważa, że zrealizowane w kontrolowanym okresie dochody będące wynikiem zastosowania tych instrumentów, stanowiły ponad 40% dochodów łącznych wynikających z przeprowadzonych kontroli, a ich efektywność mierzona wskaźnikiem średniej kwoty dochodów przypadających na jedną kontrolę wynikową była daleko wyższa od efektywności pozostałych kontroli. Średnie dochody przypadające na jedną kontrolę<sup>42</sup>, z zastosowaniem pozaklauzulowych instrumentów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wyniosły 954,34 tys. zł, wobec średniej w wysokości 69,2 tys. zł w przypadku pozostałych kontroli.

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

Opis stanu faktycznego

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 tą 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 i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny, 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 przepisu art. 119a nie stosuje 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.

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 ma zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

#### **Zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego poprzez wydawanie interpretacji ogólnych**

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., przy czym trzy z nich dotyczyły problematyki cen transferowych, a pozostałe rozliczeń spółdzielni mieszkaniowych, podatkowego uznawania wydatków na nabycie opcji walutowych, proporcji unicestwienia posiadanych przez wspólnika akcji/udziałów spółki, wniesienia do spółki wkładu pieniężnego,

<sup>42</sup> Wskaźnik obejmuje liczbę kontroli zakończonych ostatecznymi decyzjami lub złożeniem deklaracji korygujących.

obowiązków płatnika dla banków hipotecznych. Żadna z tych interpretacji nie została wydana na wniosek podatnika, natomiast jedna interpretacja w 2015 r. została wydana w odpowiedzi na dezyderat sejmowej Komisji Finansów Publicznych, która zwróciła uwagę na niejednorodność stosowania prawa w odniesieniu do uznawania za koszty uzyskania przychodów kosztów nabycia instrumentów pochodnych, w szczególności opcji walutowych.

W żadnej z tych interpretacji nie powołano się na zasadę *in dubio pro tributario*. Trzy interpretacje dotyczące cen transferowych zostały wydane ze względu na dużą liczbę wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w obszarze obowiązków dokumentacyjnych transakcji z podmiotami powiązanymi, większość pozostałych ze względu na występujące lub możliwe rozbieżności interpretacyjne.

Jedna interpretacja ogólna (o sygnaturze DD5.8201.07.2018) została wydana w celu zmiany stanowiska wyrażonego przez Dyrektora KIS w dwóch interpretacjach indywidualnych (wydanych na jeden wniosek). Zgodnie z art. 14a Ordynacji podatkowej, Minister Finansów wydaje interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego w celu zapewnienia jednolitego stosowania tych przepisów przez organy podatkowe. Jak wyjaśnił Dyrektor DD, który był odpowiedzialny za przygotowanie projektu interpretacji ogólnej, „rolą interpretacji ogólnych w systemie podatkowym nie jest rozstrzygnięcie 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”. Tymczasem w przypadku problemu poruszonego w omawianej interpretacji ogólnej nie występowały rozbieżności interpretacyjne ani odmienne wyroki sądów czy trybunałów. Szef KAS, zgodnie z 14e §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ma uprawnienia do zmiany interpretacji indywidualnych, nie skorzystał jednak z 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 nastręcza szczególnych trudności ani zbytniej uciążliwości.

Z wyjaśnień Dyrektora DD wynika, że przesłanką do wydania interpretacji ogólnej była istotność zagadnienia dla rozwoju rynku listów zastawnych emitowanych przez banki hipoteczne.

Jednocześnie Departament DPP dostrzegł konieczność wydania większej liczby interpretacji ogólnych. W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. wystąpił do departamentów merytorycznych o wydanie interpretacji ogólnych w sześciu kwestiach związanych z rozliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych, w związku z dużą liczbą wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w tych sprawach a także rozbieżnościami między stanowiskiem Ministra Finansów a orzeczeniami sądów. Zagadnienia te dotyczyły 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. Również w 2016 r. wnioski takie były kierowane do departamentów merytorycznych. W tych sprawach interpretacje ogólne nie zostały wydane.



Dyrektorzy DD i SP, do których DPP skierował swoje wnioski wyjaśnili, że w żadnej z przedstawionych im kwestii nie dostrzegli konieczności wydania interpretacji ogólnej. Dyrektor SP nie wyjaśnił przesłanek braku konieczności wydania interpretacji ogólnych (wskazał jedynie, że dokonano analizy zagadnień), natomiast Dyrektor DD wyjaśnił, że w trzech kwestiach (aport wierzytelności pożyczkowych, pobranie zryczałtowanego podatku od wynagrodzenia na rzecz nierezydenta od usługi wykonanej na terenie innego państwa oraz zaliczenia do kosztów podatkowych nagród i premii wypłaconych z zysku) dokonano zmian legislacyjnych, w jednym przypadku (wymiana udziałów) za niezasadne uznano wydanie interpretacji ogólnej przed orzeczeniem NSA, nad dwoma zagadnieniami (podatek od wartości dodanej oraz straty spółek PGK) trwają ciągle prace (pomimo, że od wystąpienia DPP upłynął ponad rok), w jednej natomiast kwestii (cash pooling) DD nie dostrzegł konieczności wydania interpretacji ogólnej uznając, że ukształtowała się linia orzecznicza NSA oraz interpretacji indywidualnych, natomiast zmiany wymagają interpretacje indywidualne w których wyrażony został odmienny niż ukształtowany pogląd

(dowód: akta kontroli str. 1900-1985, 2245-2326, 2627-2731, 2867-2903)

### **Zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego poprzez wydawanie interpretacji indywidualnych**

Łącznie w latach 2014-2018 (I połowa) złożono 22.648 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w sprawach dotyczących CIT. Najwięcej wniosków, 6.265, złożonych zostało w 2015 r., od tego czasu ich liczba spadała, do 3.240 w 2017 r. W pierwszym półroczu 2018 r. złożono 1.707 wniosków. W całym analizowanym okresie w 184 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących CIT ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wyrażonej w art. 119a Ordynacji podatkowej, w 1.397 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących CIT ze względu na braki formalne, a w 2.156 przypadkach z innych przyczyn. W kontrolowanym okresie wydano łącznie 26.854 interpretacji indywidualnych dotyczących CIT.

Według wyjaśnień Dyrektora DPP, ani 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. W 19 sprawach nie rozstrzygnięto wątpliwości podatnika na jego korzyść lub nie odniesiono się do art. 2a Ordynacji podatkowej, pomimo że wnioskodawca na ten przepis się powoływał, a w 17 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. Dyrektor DPP wskazał, że 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.

(dowód: akta kontroli str. 301-332, 1889-1894, 2146-2202, 2239-2619, 2751-2754)

## **Opinie Ministra Finansów/Szefa KAS do odmów wydania interpretacji indywidualnych**

W okresie od 15 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. w 184 przypadkach Dyrektor KIS odmówił wydania interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku CIT ze względu na uzasadnione przypuszczenie, że opisywane we wnioskach stany faktyczne lub zdarzenia przyszłe mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Do 16 sierpnia 2017 r. Dyrektor KIS zobowiązany był 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 istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, po 17 sierpnia 2017 r. zobowiązany był natomiast uzyskać opinię Szefa KAS w przypadku, gdy zagadnienie wyłaniające się na tle stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego nie było wcześniej oceniane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zmiana ta była spowodowana dużą ilością wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w których przedstawiano identyczne stany faktyczne (w większości dotyczyły one podatku dochodowego od osób fizycznych).

Wydawanie opinii Szefa KAS w 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 Ordynacji podatkowej należało do zadań DKP.

Dyrektor DKP wyjaśnił, że 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 DKP zidentyfikował na tej podstawie 37 mechanizmów optymalizacji podatkowej w CIT.

Na próbie pięciu opinii Szefa KAS stwierdzono, że w trzech przypadkach w wydanej opinii wykazano i uzasadniono stanowisko Szefa KAS, że 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 żadnej z pięciu analizowanych opinii nie oszacowano i nie wskazano kwoty ewentualnej korzyści podatkowej.

Odnośnie szacowania i wskazywania kwoty ewentualnej korzyści podatkowej Dyrektor DKP wskazał, że dotychczasowa praktyka opiniowania interpretacji indywidualnych na podstawie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej wskazuje, że wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej nie zawierają co do zasady informacji pozwalających oszacować wysokość ewentualnej korzyści podatkowej, a dane pozwalające oszacować wysokość potencjalnej korzyści podatkowej związanej z unikaniem opodatkowania nie są informacją niezbędną do wydania interpretacji indywidualnej, a zatem organ interpretacyjny nie ma – w ocenie Departamentu Kluczowych Podmiotów – podstaw prawnych do ich żądania. Stąd też nie podejmowano działań w celu zobligowania Dyrektora KIS do szacowania kwoty korzyści podatkowych.

Nie kwestionując stanowiska Dyrektora DKP odnośnie zasadności szacowania korzyści podatkowej należy zwrócić uwagę, że kwestia ta była przedmiotem rozważań wojewódzkich sądów administracyjnych, które prezentowały rozbieżne

opinie w sprawie konieczności szacowania korzyści podatkowych przy odmowach wydania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Podobnie rozbieżne stanowiska zajęły WSA odnośnie kwestii, czy analizując istnienie ewentualnego schematu optymalizacyjnego dozwolone jest 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.

Odnosnie tych rozbieżności, Dyrektor DKP wyjaśnił, że mając świadomość ich występowania, DKP podjęło starania, aby z dniem 1 stycznia 2019 r. został uchylony art. 119b §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, a w zakresie łączenia wniosków dodany został art. 14b §5d Ordynacji podatkowej. Zmiany te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

W jednym przypadku z opinii Szefa KAS wynikało, że opisane we wniosku zdarzenie przyszłe, polegające wniesieniu na wkładzie niepieniężnym 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, zaś w odniesieniu do samego wnioskodawcy w opinii nie wskazano przekonujących argumentów, który element transakcji mógłby zostać oceniony jako mogący być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Dyrektor DKP wyjaśnił, że bez znaczenia dla oceny przeprowadzanej w trybie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej pozostaje kwestia podmiotowa, tj. kto (wnioskodawca, podmiot powiązany, podmiot trzeci) osiągnie omawianą korzyść, wskazując jednocześnie, że podobny pogląd wyraził WSA w Poznaniu w sprawie sygn. akt I SA/Po 721/17. Nieistotne zatem jest czy ewentualna korzyść podatkowa może zostać przypisana podmiotowi występującemu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, czy też innemu podmiotowi.

W jednym przypadku wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej zawierał opis stanu przyszłego, to jest planowanej emisji obligacji zamiennych 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 ogólne (jednym z argumentów był na przykład stopień skomplikowania transakcji, innym fakt, że odsetki mogą zostać wypłacone na rzecz podmiotów z rezydencją podatkową w państwach, które zawarły z Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące pobieranie podatku u źródła od wypłaconych odsetek w wysokości niższej niż 20%).

(dowód: akta kontroli str. 301-332, 2082-2141, 2146-2202, 2214-2221)

### **Opinie zabezpieczające**

W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. zostało złożonych 11 wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej. Wszystkie 11 wniosków zostało objęte badaniem. Szef KAS wydał jedną opinię zabezpieczającą, w pięciu przypadkach pozostawiono wniosek bez rozpatrzenia ze względu na braki formalne, w dwóch przypadkach odmówił wydania opinii ze względu na ryzyko zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, w jednej sprawie odmówił wszczęcia postępowania, w kolejnej sprawie wnioskodawca wycofał wniosek, a jeden wniosek był w trakcie rozpatrywania. Tym samym tylko trzy z dziewięciu wniosków, w przypadku których zakończyła się procedura rozpatrywania, zostało rozpatrzonych merytorycznie.

W jednym przypadku wnioskodawca wniósł skargę do WSA na odmowę wszczęcia postępowania. Do dnia 5 grudnia 2018 r. nie został wyznaczony termin rozprawy (skarga pozostaje bez rozstrzygnięcia). W dwóch przypadkach wnioskodawcy złożyli skargi do WSA na odmowę wydania opinii zabezpieczającej. 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 Ordynacji Podatkowej w odniesieniu do wniosku zainteresowanych. W ocenie 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. Reasumując, 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 majątkowej. 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. Zasadne zatem okazały się zarzuty naruszenia art. 119a §1, art. 119c i art. 119e Ordynacji podatkowej. W tym przypadku Szef KAS wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sadu Administracyjnego. Do czasu zakończenia kontroli nie został wyznaczony termin rozprawy.

Przeciętne rozpatrywanie wniosku trwa około pół roku. Analiza dokumentacji wykazała, że w jednym przypadku Szef KAS pozostawił wniosek bez rozpatrzenia, mimo że spełniał on wymogi formalne.

Odnosnie nieprecyzyjnych przepisów prawa określających sposób rozpatrywania wniosków o wydanie opinii zabezpieczających, Dyrektor DKP stwierdził, że według niego procedura prowadzenia postępowań dotyczących opinii zabezpieczających, w tym zasady terminów ich wydawania, została kompleksowo uregulowana w Ordynacji podatkowej. Według Ordynacji podatkowej wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa KAS. DKP nie uczestniczył w pracach dotyczących opracowania tej procedury, natomiast opracował projekt zmian legislacyjnych w Ordynacji podatkowej przewidujący między innymi zmiany w procedurze rozpatrywania wniosków o wydanie opinii zabezpieczających.

Zwraca uwagę zmniejszająca się systematycznie ilość 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 o wydanie opinii zabezpieczającej, w całym 2017 r. także pięć wniosków, a w I półroczu 2018 r. tylko jeden wniosek.

Dyrektor DKP wyjaśnił, że nie analizowano przyczyn zmniejszenia liczby wpływających wniosków i pozostawienia bez rozpatrzenia większości wniosków. W ocenie Dyrektora DKP liczba wpływających wystąpień na podstawie art. 119 w Ordynacji podatkowej zależna jest jedynie od woli zainteresowanych i podyktowana może być zarówno czynnikami wewnętrznymi, tj. chęcią lub brakiem konieczności uzyskania w danym okresie aktu, o którym mowa w art. 119y ustawy

Ordynacja podatkowa, jak i uwarunkowaniami zewnętrznymi związanymi chociażby z oczekiwaniem na zmiany legislacyjne. Według DKP prowadzenie analizy przyczyn zmniejszenia liczby wpływających wniosków, podobnie jak przewidywanie ich liczby w kolejnych latach, jest zatem niemożliwe – to podatnicy decydują o potrzebie wystąpienia z takim wnioskiem.

(dowód: akta kontroli str. 3698-4923)

### **Wszczęcie lub przejęcie postępowań przez Szefa KAS**

Do dnia 30 czerwca 2018 r. Szef KAS nie wszczął ani nie przejął żadnego postępowania w zakresie CIT na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem 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 art. 119a Ordynacji podatkowej. Wynikało to z terminu wejścia w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (lipiec 2016 r.), co szerzej opisano w Rozdziale 2.

W kwietniu 2018 r. Departament Kluczowych Podmiotów przygotował pismo okólne Szefa KAS – *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 DKP objął koordynacją siedem spraw prowadzonych przez organy KAS, w celu ewentualnego ich przejęcia do dalszego prowadzenia w procedurze klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

(dowód: akta kontroli str. 301-332, 3043-3072)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Minister Finansów nie wydał interpretacji ogólnych w sprawach będących przedmiotem dużej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, w których wydano rozbieżne interpretacje bądź wyrokami sądowymi uchylano wydane interpretacje indywidualne, a jednocześnie wydał interpretację ogólną w sprawie dotyczącej czterech podmiotów działających na polskim rynku, która była przedmiotem jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnych i w której Dyrektor KIS wydał dwie interpretacje indywidualne.

Minister Finansów nie prowadził ani nie zlecał jednostkom podległym prowadzenia analiz, w odniesieniu do których przepisów ustawy o CIT podatnicy mają najczęściej wątpliwości. Informacje kierowane przez DPP do innych departamentów o zasadności wydania interpretacji ogólnych wynikały z analiz pośrednich, dotyczących wyłącznie spraw przekazanych przez KIP/KIS, co jednak nie oznacza, że w odniesieniu do zastosowania innych przepisów podatnicy nie mają licznych wątpliwości. W Ministerstwie Finansów zidentyfikowano przypadki, gdy wydawane interpretacje indywidualne były sprzeczne z innymi interpretacjami lub uchylane wyrokami sądów (opisane w Rozdziale 1. W toku kontroli NIK zidentyfikowała trzy dalsze przypadki, gdy wydane interpretacje indywidualne prezentowały rozbieżne stanowiska lub były sprzeczne z wyrokami WSA i NSA. Wszystkie te sprawy dotyczyły szerokiego kręgu podatników oraz typowych dla podmiotów rynkowych operacji gospodarczych. Pomimo to Minister Finansów nie wydał w tych przypadkach interpretacji ogólnych, ograniczając się często do zmian w interpretacjach indywidualnych, a jednostki organizacyjne MF poświęcały znaczną ilość czasu na analizy, w efekcie których stwierdzano brak konieczności wydania interpretacji ogólnych, sugerując podejmowanie innych działań.

Tymczasem w sprawie dotyczącej jedynie czterech podmiotów na polskim rynku, z których tylko jeden złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej (w odpowiedzi Dyrektor KIS wydał dwie interpretacje), Minister Finansów wydał interpretację ogólną. W sprawie tej nie występowały rozbieżności interpretacyjne ani odmienne wyroki sądów czy trybunałów. W interpretacji ogólnej zawarto odmienny pogląd na sprawę będącą przedmiotem rozstrzygnięcia niż zaprezentowany przez Dyrektora KIS w interpretacjach indywidualnych.

Dyrektor DD wyjaśnił, że obie interpretacje indywidualne dotyczyły przepisu zwalniającego z opodatkowania podatkiem dochodowym przychody (odsetki, dyskonto) z emisji listów zastawnych uzyskane przez osoby nie będące polskimi rezydentami podatkowymi. Przepis ten miał na celu rozwój rynku listów zastawnych emitowanych przez banki hipoteczne, będących długoterminowymi dłużnymi papierami wartościowymi, o wysokim poziomie bezpieczeństwa i niskim ryzyku inwestycyjnym. Wdrożenie rozwiązań przyjętych w ustawie o listach zastawnych i bankach hipotecznych miało pozytywnie przyczynić się do zmiany modelu finansowania kredytów hipotecznych poprzez rozwój długookresowych instrumentów dłużnych i miało również na celu pobudzenie rynku mieszkaniowego w Polsce. W ocenie Dyrektora DD przedmiotowa norma prawna budziła wątpliwości interpretacyjne (choć wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej złożył tylko jeden z czterech banków hipotecznych), a Dyrektor KIS dokonał niepoprawnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, która bardzo wypaczyła ich znaczenie oraz nie uwzględniła intencji ustawodawcy, które kierowały nim przy ich wprowadzaniu. Ponadto Dyrektor DD wskazał, że działając z urzędu organ administracji korzysta z tzw. uznania administracyjnego, tj. organ sam decyduje uwzględniając między innymi doniosłość zagadnienia rozstrzyganego. Podjęcie działań z urzędu, w celu wydania interpretacji ogólnej, może więc nastąpić również ze względu na szczególnie ważny interes społeczny, tj. gdy rozstrzygane są kwestie mające znaczenie i wpływ między innymi na gospodarkę. Przesłanką wydania interpretacji ogólnej z dnia 4 kwietnia 2018 roku był właśnie bezpośredni wpływ interpretowanego zagadnienia na rozwój rynku finansowego w Polsce. Wspomaganie przez Państwo udzielania kredytów hipotecznych na cele związane z rozwojem rynku mieszkaniowego niewątpliwie wpisuje się w przedstawiony zakres możliwości działań z urzędu.

Jednocześnie w ocenie Dyrektora DD interpretacja ogólna, jako publikowana w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Finansów znana jest szerokiemu kręgowi odbiorców, w przeciwieństwie do zmian interpretacji indywidualnej, która kierowana jest tylko do wnioskodawcy.

Nie kwestionując doniosłości znaczenia rozwoju rynku finansowego, Najwyższa Izba Kontroli 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, a dotyczy znacznie szerszego kręgu podmiotów, gdy tymczasem wszystkie cztery zainteresowane podmioty oraz administracja skarbową mogły zapoznać się ze zmianami interpretacji indywidualnych w systemie SIP dostępnym na stronie internetowej Ministra Finansów.

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.

(dowód: akta kontroli str. 301-332, 1889-1894, 1900-1985, 2146-2202, 2239-2619, 2627-2731, 2751-2754, 2867-2903)

2. W dwóch z pięciu badanych 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 Ordynacji podatkowej, nie uzasadniono wystarczająco stwierdzenia, że Dyrektor KIS powinien odmówić wydania interpretacji indywidualnej w konkretnej sprawie.

W ocenie NIK przywołana argumentacja była zbyt ogólna ponieważ duża liczba czynionych założeń (liczne zastrzeżenia „nie można wykluczyć”, „[zjawisko] może wystąpić”) wskazuje, że wniosek o wydanie interpretacji nie zawierał istotnych do oceny stanu przyszłego informacji (tych wszystkich, co do których Szef KAS czynił założenia i przypuszczenia), przy czym Dyrektor DKP nie wystąpił do Dyrektora KIS o zwrócenie się do wnioskodawcy o uzupełnienie wniosku.

Na fakt, że opinie Szefa KAS bywają „dość ogólne” wskazywały w uzasadnieniach wyroków również WSA (np. orzeczenia w sprawach I SA/GI 498/17 oraz I SA/Łd 780/17).

Dyrektor DKP wyjaśnił, że nie podziela przekonania o zbyt ogólnym uzasadnieniu opinii Szefa KAS, że opinie Szefa KAS zawierają obszernie uzasadnienia stanowiska o istnieniu uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, a także, że w obu powyższych przypadkach strony nie skorzystały z „przysługujących jej praw w zakresie kontroli sądowej” co może świadczyć, że przyjęły jako trafną i adekwatną przedstawioną w decyzji Dyrektora KIS argumentację. Odnośnie stwierdzeń WSA co do ogólności opinii Szefa KAS Dyrektor DKP wyjaśnił, że „rozważania sądów administracyjnych w zakresie stopnia ogólności opinii zostały poczynione poza stawianymi przez stronę (wnioskodawcę) zarzutami i zgodnie z prawem nie mogły mieć wpływu na rozstrzygnięcie obu spraw”.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że podatnik ma prawo do uzyskania konkretnej informacji, który element transakcji budzi wątpliwości organów, a rozważania, że istnieje potencjalna możliwość dokonania jakichś czynności, przy tym objętych umowami międzynarodowymi, takiego wymogu nie spełniają. Podobnie wykazanie, że korzyść podatkową osiągnie spółka, bez wskazania, jaką korzyść miałby osiągnąć wnioskodawca, nie jest informacją precyzyjną. NIK zauważa, że obszerność uzasadnienia nie jest równoznaczna z jego precyzją i konkretnością. Odnośnie spostrzeżeń WSA, NIK zauważa, że opinie Szefa KAS w ogóle nie były przedmiotem zarzutów kierowanych do WSA, a skoro sądy mimo to poczyniły spostrzeżenia na temat tych opinii, to stopień ogólności zawartych w nich rozważań musiał być znaczący. Natomiast nieskorzystanie przez wnioskodawców z drogi sądowej może być spowodowane różnymi przyczynami, które nie muszą świadczyć o akceptacji przedstawionych im argumentów.

(dowód: akta kontroli str. 2082-2142, 2146-2202, 2214-2221)

Dobre praktyki

Najwyższa Izba Kontroli dostrzega dobrą praktykę Ministerstwa Finansów polegającą na wydawaniu Ostrzeżeń i Informacji. Dokumenty te wydawane są

z własnej inicjatywy MF i umożliwiają bieżące, szybkie i efektywne przekazywanie informacji podatnikom.

Na stronie internetowej MF publikowane są Ostrzeżenia i Informacje dotyczące zidentyfikowanych schematów unikania opodatkowania które zostały uznane za sztuczne. Ostrzeżenia są wydawane przez DD i SP, natomiast Informacje przez DKP i zawierają opisy zidentyfikowanych schematów optymalizacyjnych, głównie na podstawie analiz wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Ostrzeżenia i Informacje mają stanowić sygnał dla podmiotów gospodarczych, że wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, w których opisany będzie stan faktyczny lub przyszły zbieżny z opisany schematem, spotkają się z odmową wydania interpretacji a zastosowanie takiego schematu może zostać uznane za działanie sztuczne i znajdzie w takim przypadku zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

Wydawanie Ostrzeżeń i Informacji jest inicjatywą własną dyrektorów departamentów MF, mającą na celu szybką i skuteczną komunikację z podatnikami, w założeniu mającą działać prewencyjnie. Niezależnie od wydania Ostrzeżeń i Informacji, w niektórych przypadkach dokonywane są zmiany legislacyjne.

Do końca 2018 r. wydano pięć Ostrzeżeń przed agresywną optymalizacją w podatku CIT. Dyrektorzy DD i SP wyjaśnili, że wydawanie Ostrzeżeń jest działalnością dodatkową do podstawowych zadań departamentów i jest dokonywane w miarę dostępności czasu i zasobów. Nie wydano żadnej Informacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych.

W ocenie NIK szybkość i możliwa skuteczność omawianego rozwiązania, a także działanie prewencyjne zamiast represyjnego sprawiają, że rozwiązanie to powinno znaleźć szersze niż dotychczas zastosowanie w odniesieniu do podatku CIT.

(dowód: akta kontroli str. 301-332, 1889-1894, 2146-2202, 2239-2619, 2751-2754)

Uwagi dotyczące badanej działalności

1. W związku z rozbieżnymi wyrokami WSA w kwestii konieczności szacowania kwoty korzyści podatkowych przy odmowach wydania interpretacji indywidualnych ze względu na możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej i badania, czy korzyści te przekroczą próg wskazany w art. 119b §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, czyli 100 tys. zł, Dyrektor DKP wyjaśnił, że mając świadomość ich występowania, DKP podjęło starania, aby z dniem 1 stycznia 2019 r. został uchylony art. 119b §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Tym samym w obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. stanie prawnym nie ma progu kwoty korzyści podatkowych, limitującego stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

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.

2. NIK zauważa, że przepis art. 119x §1 pkt. 6 Ordynacji podatkowej jest nieprecyzyjny, gdyż nie wiadomo jak szacować skutki podatkowe, w tym korzyści podatkowe. Przykładowo – tak jak w przypadku jednego z wniosków dotyczącego operacji restrukturyzacji wierzytelności – czy korzyść należy szacować tylko dla wnioskodawcy, czy również skutki dla podmiotu trzeciego, którego wierzytelność miałyby zostać zrestrukturyzowana. W ocenie NIK wprowadzone ustawą z 23 października 2018 r. zmiany przepisów Ordynacji podatkowej w niewystarczającym stopniu umożliwiają składanie właściwie



skonstruowanych i udokumentowanych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej.

3. Zdaniem NIK, zmniejszająca się ilość wpływających wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej nie wynika tylko z woli wnioskodawców, tak jak uważa DKP, lecz spowodowana jest przede wszystkim dużą ilością wniosków (ponad 66%) pozostawionych bez rozpatrzenia oraz swobodą interpretacji przepisów przez Szefa KAS (na co wskazuje uzasadnienie wyroku WSA cytowane powyżej). Obecna interpretacja przepisów przez Szefa KAS i sposób rozpatrywania wniosków powoduje, że wprowadzenie przepisów o wydawaniu opinii zabezpieczających do polskiego systemu prawnego staje się nieprzydatne dla podatników i, o ile nie zostanie zmienione podejście Ministerstwa Finansów w tym zakresie, przepisy dotyczące wydawania opinii zabezpieczających staną się przepisami martwymi. Bowiem intencją ustawodawcy było spowodowanie, tego, że podatnik będzie miał pewność, iż zastosowana przez niego czynność jest zgodna z przepisami prawa lub je narusza (w przypadku odmowy wydania opinii zabezpieczającej). Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia jest sprzeczne z celem wprowadzonego rozwiązania.

Jednocześnie NIK zauważa, że nie bez znaczenia jest fakt, iż w przypadku pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia, podatnikowi nie przysługuje zwrot wniesionej opłaty, o której mowa w art. 119zc §1 O.p., co szczególnie przy swobodnym podejmowaniu decyzji o przedłużeniu terminu złożenia dodatkowych wyjaśnień i dokumentów do uprzednio złożonego wniosku, może prowadzić do nierównego traktowania podatników w zakresie wnoszonych opłat.

Ocena cząstkowa

W kontrolowanym okresie Minister Finansów nie zidentyfikował przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. W przypadku rozpoznania przepisów budzących istotne wątpliwości interpretacyjne, czy też stwierdzenia funkcjonowania w obrocie prawnym wadliwych interpretacji, w ograniczonym zakresie korzystał z możliwości wydawania interpretacji ogólnych, korzystając w pierwszej kolejności z uprawnienia do zmiany interpretacji indywidualnych. W ocenie NIK, nie przyczyniało się to do pewności stosowania prawa wśród podatników.

W latach 2014-2018 (I połowa) wydano tylko osiem interpretacji ogólnych (w tym, jedną będącą w kręgu zainteresowania tylko czterech podmiotów działających na polskim rynku), wobec 26.854 interpretacji indywidualnych dotyczących przepisów CIT. NIK zauważa, że Minister Finansów nie prowadził i nie zlecał jednostkom podległym prowadzenia analiz wniosków o interpretacje indywidualne, w celu ustalenia przepisów ustawy CIT, które najczęściej budziły wątpliwości podatników. Zdaniem NIK, brak analiz w tym zakresie przyczynił się zarówno do niejednolitej wykładni przepisów, jak i nieefektywnego wykorzystania zasobów, gdyż administracja skarbową wydawała liczne interpretacje indywidualne (w podobnych lub takich samych sprawach) zamiast interpretacje ogólne.

Minister Finansów, a następnie Szef KAS wydawali opinie 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 Ordynacji podatkowej. W ocenie NIK, nie we wszystkich tych opiniach wyczerpująco i jednoznacznie wyjaśniono, na czym miałyby polegać w przedmiotowych sprawach działania podatnika, do których mogłaby mieć zastosowanie klauzula o unikaniu opodatkowania. Zastrzeżenia NIK dotyczyły dwóch spośród pięciu opinii przyjętych do próby badania szczegółowego. Na fakt ogólności opinii szefa KAS, wskazywano również w uzasadnieniach do orzeczeń WSA.

Praktyka stosowania przepisów o opiniach zabezpieczających spowodowała, że jedynie 33% złożonych wniosków zostało rozpatrzonych merytorycznie przez organ. Tym samym wnioskodawcy nie mieli pewności, co do prawidłowości planowanych działań. Jednocześnie, stwierdzono niejednorodność postępowania w zakresie procedowania wniosków o przedłużenie wyznaczonego terminu uzupełnienia dokumentów i wyjaśnień do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Zdaniem NIK, świadczy to o nierównym traktowaniu podatników, w zakresie ich dostępu do instrumentu prawnej ochrony przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a pośrednio również w zakresie wnoszonych opłat za wydanie przedmiotowych opinii.

W ocenie NIK, obecny stan faktyczny, tj. z jednej strony zła jakość dotychczasowych przepisów o podatku CIT, występowanie licznych istotnych trudności w ich interpretacji, funkcjonowanie w obrocie prawnym wadliwych interpretacji indywidualnych, a z drugiej strony wprowadzanie, choć zdaniem NIK uzasadnionych, ale corocznych i obszernych nowelizacji ustawy CIT, ogranicza zaufanie podatnika do państwa i prawa.

Do dnia 30 czerwca 2018 r. Szef KAS nie wszczął ani nie przejął żadnego postępowania w zakresie CIT w związku z możliwością wydania w prowadzonych sprawach decyzji z zastosowaniem klauzuli o unikaniu opodatkowania, co wynikało przede wszystkim z terminu wejścia w życie art. 119a O.p. Jednocześnie NIK pozytywnie ocenia, że 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.

Najwyższa Izba Kontroli również pozytywnie ocenia fakt publikowania z własnej inicjatywy przez Ministra Finansów na stronie internetowej [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) *Ostrzeżeń i Informacji* o działaniach uznanych za schematy agresywnej optymalizacji podatkowej. W ocenie NIK szybkość i możliwa skuteczność omawianego rozwiązania, a także działanie prewencyjne w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, zamiast represyjnego sprawiają, że rozwiązanie to powinno znaleźć szersze niż dotychczas zastosowanie w odniesieniu do podatku CIT.

## IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>43</sup>, wnosi o:

1. Oszacowanie luki podatkowej w CIT.
2. Zapewnienie koordynacji działań MF w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz przepływu informacji pomiędzy komórkami zaangażowanymi w identyfikowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej.
3. Szersze stosowanie interpretacji ogólnych w sprawach dotyczących szerokiego kręgu podatników, w których wydawane są rozbieżne interpretacje indywidualne bądź możliwe są rozbieżne interpretacje przepisów.
4. Podjęcie działań zapewniających wydawanie 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 Ordynacji podatkowej.

<sup>43</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 52, ze zm.

5. Podjęcie niezwłocznych działań w celu nadrobienia zaległości w weryfikacji interpretacji indywidualnych, przekazanych przez Biura KIP oraz KIS w związku z powzięciem wątpliwości co do ich prawidłowości.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

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

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Warszawa, dnia 18 lutego 2019 r.

Za zgodność z treścią  
Uchwały Nr 49/2019  
Kolegium Najwyższej Izby Kontroli  
z dnia 3 lipca 2019 r.  
oraz sprostowaniem oczywistej omyłki  
pisarskiej

Dyrektor  
Departamentu Budżetu i Finansów  
Stanisław Jarosz

.....  
*Podpis*