



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.031.01.2018

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 Delegatura w Poznaniu
Kontroler	Przemysław Grad, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/153/2018 z dnia 19 września 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu (dalej: PWUS albo Urząd), pl. Cyryła Ratajskiego 5, 61-726 Poznań
Kierownik jednostki kontrolowanej	Joanna Dudzińska, Naczelnik Urzędu Skarbowego (dalej: Naczelnik Urzędu) <sup>1</sup> (dowód: akta kontroli str. 856-858)

## II. Ocena kontrolowanej działalności<sup>2</sup>

### Ocena ogólna

Urząd przeprowadzał rzetelną analizę posiadanych informacji, a także wpływających w tym zakresie wniosków i doniesień, a do kontroli wybierał podmioty, wobec których wystąpiło podejrzenie obejścia prawa w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych. Nie podjęto jednakże obligatoryjnych działań kontrolnych wobec wszystkich podmiotów stosujących ceny transferowe wyselekcjonowanych przez analityków z centrum kompetencyjnego, z uwagi na czasochłonność procedur i ograniczone możliwości kadrowe. Analizy dokonywane przez Urząd oparte były o dane dotyczące m.in. wielkości przychodów i kosztów, powiązań kapitałowych i osobowych, a także zaciągania pożyczek u podmiotów powiązanych czy przekształcenia spółek. Wykorzystywano do tego celu dostępne narzędzia informatyczne oraz współpracowano z zagranicą dla potrzeb przygotowywania i prowadzenia kontroli. Działalność analityczna nie przyczyniła się jednak do identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz identyfikacji przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario<sup>3</sup>. Wynikało to m.in. z braku szczegółowych wytycznych i narzędzi informatycznych pozwalających na jednoznaczne wyselekcjonowanie podmiotów mogących stosować optymalizację podatkową lub unikać opodatkowania w skali międzynarodowej. Również działania Urzędu, w tym szkolenia pracowników, nastawione były głównie na tematykę cen transferowych, z uwagi na priorytet w zakresie zwalczania optymalizacji podatkowej i traktowanie tego obszaru jako szczególnie narażonego na nieprawidłowości. Prowadzono bieżący monitoring zgodności wydawanych decyzji podatkowych z orzecznictwem sądowym. W prowadzonych przez Urząd sprawach nie wystąpiły przesłanki wskazujące na konieczność bezpośredniego

<sup>1</sup> Naczelnikiem Urzędu w okresie od 1 stycznia 2004 r. do 27 maja 2014 r. była Jolanta Koprucka-Purol, a w okresie 1 października 2015 r. do 11 września 2017. r. był Przemysław Gordzelewski. Z dniem 12 września 2017 r. na stanowisko Naczelnika Urzędu została powołana Joanna Dudzińska:

<sup>2</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.

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

stosowania zasady in dubio pro tributario w prowadzonych postępowaniach podatkowych.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

W latach 2014 - 2015, w PWUS podejmowano działania analityczne i prognostyczne dotyczące stosowanych przez podatników mechanizmów optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT) w ograniczonym zakresie. Działania te dotyczyły rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi z zagranicy, tzw. stosowania cen transferowych. W tym okresie działania Urzędu skoncentrowane były głównie na obszarze podatku od towarów i usług, w którym zidentyfikowane zostało największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Podejmując czynności analityczne w ww. zakresie kierowano się również wytycznymi wynikającymi z Krajowego Planu Działań (dalej: KPD) na 2014 i 2015 rok, w których określono priorytetowe obszary (podatki) oraz podobszary ryzyka (branże).

W ww. okresie Urząd otrzymał z Izby Skarbowej w Poznaniu (dalej: IS) wytyczne i zalecenia w zakresie kontroli cen transferowych, obejmujące m.in. metodologię selekcji podmiotów do kontroli i wytyczne do kontroli podmiotów powiązanych w sprawach cen transferowych<sup>4</sup>. W ramach powołanego Centrum Kompetencyjnego w zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej, dedykowanego do wsparcia urzędów skarbowych w zakresie cen transferowych<sup>5</sup>, przekazywano do Urzędu<sup>6</sup> zestawienia wyselekcjonowanej grupy podatników, u których stwierdzono niższą od przeciętnej w branży zyskowność i w przypadku których zachodziło prawdopodobieństwo minimalizowania zysku i obniżania podstawy opodatkowania. Wobec tych podmiotów PWUS został zobligowany do podjęcia kontroli podatkowych.

W latach 2016 – 2018 działania analityczne i prognostyczne Urzędu skupione były na obszarach podatku od towarów i usług (najbardziej zagrożonego wystąpieniem nieprawidłowości) oraz podatku dochodowego od osób prawnych. W Krajowym Planie Działań na 2016 rok wskazano w zakresie poboru CIT na konieczność konfrontowania się wyspecjalizowanego urzędu skarbowego z różnymi przejawami stosowanej przez podatników tzw. optymalizacji podatkowej. W tym okresie Urząd otrzymywał z Ministerstwa Finansów (dalej: MF) zalecenia oraz informacje ukierunkowane na identyfikowanie transakcji służących optymalizacji podatkowej celem wykorzystania w działalności analitycznej i kontrolnej. Dotyczyły one wyselekcjonowania podmiotów, wobec których Urząd zobowiązany został do przeprowadzenia pogłębionej analizy w zakresie podatku CIT z uwzględnieniem cen transferowych i optymalizacji oraz kontroli podatkowych w tym zakresie<sup>7</sup>, a także informacji na temat metod optymalizacji podatkowych oferowanych przez jedną

<sup>4</sup> Pisma: nr PD-III/412-0004/14 Dyrektora IS w Poznaniu z 12 maja 2014r., przekazujące dokument „Koncepcja obsługi zagadnień cen transferowych w administracji podatkowej” z maja 2014r., opracowany maju 2014 r. przez Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów oraz nr ZR/4032-0024/15 Dyrektora IS w Poznaniu z 3 lutego 2015r., przekazujące „ramową instrukcję działania w sprawach cen transferowych”, opracowaną w styczniu 2015r. przez IS w Łodzi.

<sup>5</sup> Utworzone w 2014 r. przy Izbie Skarbowej w Łodzi.

<sup>6</sup> Pismo nr 1001-CK.4033.3.2015.4 Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 października 2015r.

<sup>7</sup> Pismo Podsekretarza Stanu Ministerstwa Finansów nr CP2.8620.28.2016 z 5 kwietnia 2016r.

z kancelarii podatkowych<sup>8</sup>. Ponadto, w Urzędzie uwzględniano, w ramach działalności analitycznej, publikowane przez Ministerstwo Finansów komunikaty, stanowiące ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową, opisujące schematy transakcji służących agresywnej optymalizacji podatkowej<sup>9</sup>. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, żadne z dostępnych narzędzi informatycznych i baz danych, nie pozwala wprost na wygenerowanie zestawień/raportów, które wyselekcjonowałyby grupę podmiotów dokonujących działań z zastosowaniem schematów opisanych w komunikatach MF. W trakcie prowadzonych analiz konieczne jest zbieranie danych z różnych baz, konfrontowanie ich ze sobą i dopiero ich wnikliwa oraz czasochłonna analiza, a także właściwy osąd analizującego pozwalają na prawidłową ocenę zasadności wytypowania podmiotu do kontroli. W procesie typowania istotne, a wręcz niezbędne znaczenie ma zatem wiedza i doświadczenie pracowników.

(akta kontroli str. 877-1036, 1114-1124, 1560-1561, 1576-1577)

W okresie objętym kontrolą, Urząd Celno-Skarbowy w Krakowie<sup>10</sup> - wyznaczony jako wiodący w działaniach dotyczących zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej - nie zgłaszał do PWUS potrzeb pomocy w realizacji działań w ww. obszarze.

W 2018 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) zalecił wzmocnienie współpracy pomiędzy pracownikami urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych a pracownikami Departamentu Kluczowych Podmiotów MF odnośnie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>11</sup>. W tym celu udostępnione zostało narzędzie komunikacji w postaci platformy intranetowej, która służyć miała do wyjaśniania bieżących wątpliwości w zakresie możliwego zastosowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania oraz wsparcia merytorycznego w sprawach z tym związanych. W Urzędzie wyznaczono, zgodnie z wytycznymi, pracownika uprawnionego do korzystania z platformy intranetowej i pośredniczenia w przekazywaniu informacji dotyczących spraw, w których może zostać zastosowana ww. klauzula. Do dnia kontroli NIK<sup>12</sup> Urząd nie korzystał ze współpracy z pracownikami Departamentu Kluczowych Podmiotów MF w ramach tej platformy intranetowej, gdyż jak wyjaśniono, nie prowadzono dotychczas spraw podatkowych w Urzędzie wymagających konsultacji w ww. zakresie.

(akta kontroli str. 875-876, 880-890, 1595-1596)

W PWUS nie ustalono wewnętrznych regulacji odnoszących się do prowadzenia działań analitycznych i prognostycznych w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu nie wprowadzono takich regulacji ze względu na brak kryteriów jednoznacznie definiujących zjawisko agresywnej optymalizacji, które to kryteria należałoby przyjąć do analizy mającej na celu wyselekcjonowanie z grupy wszystkich podatników, podmiotów, które mogły stosować agresywną optymalizację podatkową.

(akta kontroli str. 1561-1562)

<sup>8</sup> Pismo Samodzielnego Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Centralnej Standaryzacji Zadań w zakresie Cen Transferowych w IS w Łodzi z 30 grudnia 2015 r

<sup>9</sup> Komunikaty Ministerstwa Finansów: nr 001/17 z 8 maja 2017 r. związane z wykorzystaniem obligacji nabywanych w ramach grupy podmiotów powiązanych, w których uczestniczą fundusze inwestycyjne zamknięte, nr 002/17 z 22 maja 2017 r. w zakresie wykorzystania wartości firmy, nr 003/17 z 12 czerwca 2017r. w zakresie wykorzystania spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, nr 004/17 z 26 czerwca 2017r. w zakresie podatkowych grup kapitałowych oraz nr 005/17 z 3 listopada 2017 r. związane z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend.

<sup>10</sup> Zgodnie z pismem nr DKA1.8987.4.2017 Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych MF z 24 lipca 2017r. UCS w Krakowie stanowi wsparcie analityczne dla realizacji zadań Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych MF w ww. obszarze w zakresie procesów centralnego typowania podmiotów do kontroli.

<sup>11</sup> Pismo nr DKP3.0723.5.2018 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 8 maja 2018 r.

<sup>12</sup> Tj. do 21 grudnia 2018 r.

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie wykonywano regularnie (co kwartał) analizy systemowe według branż ryzyka oraz segmentacje ogólne. Wyniki uzyskane na podstawie tych analiz, wykorzystywane były w trakcie prowadzonych czynności analitycznych oraz przy typowaniu podmiotów do kontroli podatkowej, poprzez m.in. konfrontowanie tych wyników z materiałem zgromadzonym o podatniku w oparciu o źródła zewnętrzne, wewnętrzne i własne. Szczegółowymi analizami obejmowano podmioty, których wyniki ekonomiczne wykazywały odstępstwa (np. relatywnie niski dochód lub wysoka strata, strata wykazywana przez kolejne lata podatkowe, nadmierne zadłużenie firmy, wskazujące np. na prawdopodobieństwo uzyskania pożyczki od podmiotu powiązanego na nierynkowych warunkach). Wykonywane czynności nie były jednakże ukierunkowane na pogłębione analizowanie sposobów prowadzenia biznesu w celu zidentyfikowania ewentualnych nowych schematów prawnych i organizacyjnych, dla których zastosowania dominującym lub wręcz jedynym motywem była chęć uzyskania dodatkowych korzyści podatkowych, będących przejawem działań przekraczających granice wytyczone przez przepisy prawa podatkowego. Konieczność wykonywania analiz wynikała z założeń przyjętych w KPD na 2016 rok.

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie, nie zidentyfikowano mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT w toku prowadzonej działalności analitycznej i kontrolnej. W związku z powyższym nie raportowano jednostkom nadrzędnym wyników działalności analitycznej i progностycznej w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji. Z wyjaśnienia Naczelnika Urzędu wynika, że w trakcie prowadzonych analiz Urząd miał na względzie możliwość identyfikacji mechanizmów optymalizacji podatkowych (w tym agresywnych) oraz zastosowania przepisów art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>13</sup>, aczkolwiek informacje dostępne w Urzędzie nie pozwalają na dokonanie jednoznacznej oceny na etapie planowania kontroli o potencjalnych mechanizmach optymalizacji podatkowych. Dopiero zweryfikowanie posiadanych źródeł informacji w trakcie prowadzonych kontroli, pozwala na stwierdzenie, czy domniemanie występowania nieprawidłowości w powyższym zakresie faktycznie znalazło potwierdzenie. Powyższe wynika także z faktu, iż ocena prawidłowości rozliczeń w zakresie cen transakcyjnych lub optymalizacji podatkowych, związana jest z koniecznością posiadania pełnej wiedzy na temat prowadzonej przez podatnika działalności – m.in. powiązań, charakteru konkretnych transakcji oraz schematów podejmowanych działań, a także struktur organizacyjnych. Zdaniem Naczelnika Urzędu ograniczone są możliwości stosowania dostępnych narzędzi informatycznych, które pozwalałyby na wyselekcjonowanie podmiotów z całej populacji podatników mogących stosować agresywne optymalizacje z uwagi na brak możliwości przyjęcia konkretnych kryteriów, które definiowałyby i wprost świadczyłyby o zastosowaniu agresywnej optymalizacji przez podatnika. Miało to decydujący wpływ na efekty podejmowanych działań analitycznych w zakresie identyfikowania mechanizmów optymalizacji podatkowej (w tym agresywnych) oraz zastosowania przepisów art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 3-555, 1562-1563, 1572-1581, 1594-1595, 1601)

W PWUS, w latach 2014 – 2018, podczas prowadzonej działalności analitycznej i progностycznej (z własnej inicjatywy lub na zlecenie organów nadrzędných) nie zidentyfikowano przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. W związku z powyższym nie przekazywano jednostkom nadrzędnym informacji w tym zakresie.

<sup>13</sup> Dz.U. z 2018 r., poz.800 ze zm., dalej: ustawa Ordynacja podatkowa

(akta kontroli str. 1563, 1602)

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie przeprowadzona została w 2014 roku przez IS kontrola prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy. W wyniku tej kontroli sformułowano zalecenia: wnikliwego analizowania podczas kontroli podatkowych transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy pod kątem występowania przypadków nielegalnego transferu dochodów, prowadzenia analiz celem stałego monitorowania podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi z zagranicy<sup>14</sup> oraz zintensyfikowania działań Urzędu w zakresie kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie weryfikacji transakcji mających wpływ na stosowane ceny.

Realizując wskazane zalecenia, Urząd, w celu stałego monitorowania podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz zjawiska przepływu dochodów za granicę, w wyniku dokonanej analizy systemowej, wyselekcjonował 125 podatników objętych monitoringiem, którzy zobowiązani byli do prowadzenia dokumentacji o podmiotach powiązanych oraz wytypował 3 podmioty do kontroli podatkowej. Realizując zalecenia dotyczące zintensyfikowania działań kontrolnych podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie stosowania cen transferowych, podjęto działania w celu zwiększenia trafności typowania podmiotów do kontroli podatkowej, z uwzględnieniem dodatkowych czynników wskazujących na ewentualne możliwe nieprawidłowości w działalności podmiotu. W efekcie wytypowano 12 podmiotów do kontroli w zakresie CIT, gdzie główną przesłanką było zawieranie transakcji z podmiotami powiązаныmi osobowo lub kapitałowo, bądź też podejrzenie, iż takie transakcje mogły mieć miejsce.

(akta kontroli str. 1178-1194)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

W Urzędzie podejmowano działania analityczne i prognostyczne, z uwzględnieniem wytycznych wskazanych w Krajowym i Wojewódzkim Planie Działań Administracji Podatkowej. Działalność w tym zakresie nie przyczyniła się jednakże do identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz identyfikacji przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario. Dostępne w Urzędzie narzędzia informatyczne wykorzystywane w działalności analitycznej (aplikacje, bazy danych) nie pozwalały na wyselekcjonowanie podmiotów, które mogą stosować optymalizację podatkową lub unikać opodatkowania w skali międzynarodowej.

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

Opis stanu  
faktycznego

PWUS, podejmując działania w zakresie szacowania ryzyka występowania nieprawidłowości w obszarze CIT, korzystał z wytycznych wynikających z polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej, opracowanej w 2014 roku przez Ministerstwo Finansów oraz przewodnika dla administracji podatkowych z zarządzania ryzykiem związanym z wypełnieniem obowiązków

<sup>14</sup> Z uwzględnieniem podatników zobowiązanych do prowadzenia dokumentacji o transakcjach z podmiotami powiązаныmi i wykazywanych przez nich dochodów lub strat w kolejnych latach.

podatkowych<sup>15</sup>. Zgodnie z zaleceniami Dyrektora IS w Poznaniu<sup>16</sup>, Urząd dokonał zgłoszenia ryzyk w zakresie CIT celem zasilenia nimi Lokalnych Rejestrów Ryzyka w systemie (Centralny Rejestr Ryzyka). Dotyczyły one m.in. wskazania ryzyka wykorzystywania specjalnie do tego stworzonej sieci podmiotów powiązanych celem obniżenia zobowiązań podatkowych, czy ryzyka zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego związane z wykorzystaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Od 2017 roku urzędy skarbowe zostały zwolnione<sup>17</sup> z obowiązku opracowywania dokumentacji ryzyka na potrzeby zasilania lokalnego ryzyka i jego wiązania z tożsamym dla niego ryzykiem już zaewidencjonowanym w Wojewódzkim Rejestrze Ryzyka. Natomiast zgodnie z rekomendacjami Szefa KAS<sup>18</sup>, w Urzędzie monitorowano obszary ryzyka związane z CIT.

(dowód: akta kontroli str. 1078-1113)

W okresie objętym kontrolą, Urząd otrzymał z Ministerstwa Finansów i IS/IAS<sup>19</sup> zalecenia i szczegółowe wytyczne w zakresie typowania podmiotów do kontroli CIT w obszarze cen transferowych. Przy typowaniu podmiotów do kontroli w zakresie CIT uwzględniano również wytyczne wynikające z Krajowych Planów Działań i Wojewódzkich Planów Działań na poszczególne lata 2014-2016, w których określono priorytetowe obszary (podatki) oraz podobszary wysokiego ryzyka (branże). Kierowano się również wytycznymi Szefa KAS<sup>20</sup> ukierunkowanymi na zapobieganie i zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej jako jednego z najważniejszych priorytetów w ramach prowadzonych kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 859-874, 922-1036, 1114-1124)

W PWUS obowiązywały wewnętrzne procedury typowania podmiotów do kontroli i planowania kontroli podatkowej<sup>21</sup>. W ramach tych uregulowań dokonywano czynności analitycznych w zakresie CIT, które obejmowały aspekty związane z nieprawidłowym rozliczaniem się podatników z budżetem. W szczególności zwracano uwagę na podmioty prowadzące działalność gospodarczą w branżach wysokiego ryzyka, podmioty, których dochód z prowadzonej działalności gospodarczej kształtował się na niskim poziomie w relacji do przychodów lub podmioty wykazujące straty oraz podmioty dokonujące transakcji z podmiotami powiązanymi lub transakcji dotyczących usług niematerialnych i prawnych. W toku kontroli NIK sprawdzono 40 sporządzonych analiz ryzyka w odniesieniu do podatników CIT wytypowanych do kontroli. Stwierdzono, że podczas dokonywanych analiz Urząd uwzględniał możliwość podejmowania przez podmioty zamierzonych działań w celu unikania opodatkowania bądź zaniżania wysokości podatku. Weryfikowano bowiem, w ramach posiadanych danych, informacje mogące sygnalizować stosowanie agresywnej optymalizacji podatkowej (np. informacje w zakresie przekształcenia spółek, przenoszenie majątku na inne podmioty, dokonywanie transakcji z podmiotami powiązanymi w zakresie przeniesienia praw do znaków towarowych). Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, proces typowania podmiotów do kontroli CIT ukierunkowany był na wyszukiwanie podmiotów, które nieprawidłowo rozliczały się z budżetem, w tym także tych, które mogły stosować agresywne optymalizacje. W przypadku pojawienia się źródeł informacji wskazujących na prawdopodobieństwo stosowania przez podatników zamierzonych

<sup>15</sup> Przygotowanego przez zespół do spraw platformy zarządzania ryzykiem w ramach programu Fiskalis przekazanego pismem nr ZR/070-0027/14, Dyrektora IS w Poznaniu z 15 maja 2014r. celem wykorzystania służbowego.

<sup>16</sup> Pismo nr 3001-ZR.4032.172.2016 Dyrektora IS w Poznaniu z 15 czerwca 2016r.

<sup>17</sup> Pismo nr CP4.8622.6.2016 Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier MF z 23 grudnia 2016r.

<sup>18</sup> Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych przekazane do Urzędu

<sup>19</sup> IAS – Izba Administracji Skarbowej

<sup>20</sup> Kierunki działań kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 rok

<sup>21</sup> Przyjęte Zarządzeniem Naczelnika PWUS nr 20/2015 z 15 kwietnia 2015 r.

działań, których celem było unikanie opodatkowania, podejmowano kontrole podatkowe celem zweryfikowania czy faktycznie doszło do nieprawidłowości w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 1195-1484)

Zgodnie z ww. procedurami identyfikowania ryzyka i typowania podmiotów do kontroli podatkowej w zakresie CIT dokonywano na podstawie informacji zewnętrznych (zawiadomień anonimowych, wniosków innych organów i instytucji) oraz wewnętrznych (analiz własnych, wniosków innych komórek organizacyjnych Urzędu). Kwalifikację informacji, jako źródła kontroli i jego istotności, przeprowadzano w komórce analiz i planowania. Analizy i oceny źródła kontroli odbywały się z uwzględnieniem kryteriów typowania podmiotów do kontroli w poszczególnych obszarach i podobszarach ryzyka wskazanych w KPD. W toku kontroli NIK sprawdzono wyniki analizy 38 wybranych losowo źródeł informacji. Stwierdzono, że w Urzędzie dokonywano rzetelnej weryfikacji źródeł i kwalifikacji ich istotności. W ośmiu przypadkach jako istotne źródło informacji zakwalifikowano wnioski pochodzące od Ministerstwa Finansów i organów ścigania, co stanowiło podstawę do podjęcia kontroli pozaplanowej w trybie natychmiastowym. W dwudziestu trzech przypadkach nadanie kwalifikacji ważnego źródła skutkowało przeprowadzeniem kontroli w ciągu bieżącego kwartału, bądź ujęcia podmiotu w planie kontroli na następne kwartały. W siedmiu przypadkach zastosowania kwalifikacji nieistotnego źródła, sprawy pozostawiano bez podejmowania dalszych czynności kontrolnych lub innych.

(dowód: akta kontroli str. 556-855)

Analizy tych źródeł kontroli w celu identyfikacji ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli CIT przeprowadzano z wykorzystaniem informacji zawartych w dostępnych bazach danych (w sprawozdaniach finansowych i w deklaracjach podatkowych, z systemu VIES o transakcjach z konkretnymi kontrahentami, z danych rejestracyjnych) oraz z uwzględnieniem danych dostępnych w wyniku współpracy z innymi komórkami Urzędu, a także z ogólnodostępnych źródeł informacji (prasy, internetu). Zgodnie z przyjętymi procedurami, po zweryfikowaniu i analizie źródeł informacji sporządzano każdorazowo kartę o wynikach analizy źródła kontroli, w której wskazywano m.in. propozycję sposobu załatwienia źródła kontroli. W zależności od wyniku analizy, rodzaju i stopnia istotności źródeł kontroli typowano je do bieżącej kontroli podatkowej, nieujętej w okresowym planie kontroli, wykorzystywano przy tworzeniu planów kontroli podatkowych lub jako propozycję do kontroli skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 556-837)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie przy typowaniu podmiotów do kontroli CIT oraz tworzeniu planów kontroli brano pod uwagę: analizy własne komórki ds. analiz i planowania<sup>22</sup> oraz informacje wewnętrzne przekazywane w ramach współpracy z komórkami organizacyjnymi Urzędu<sup>23</sup> (dotyczyło to 61% kontroli, w tym, w 30% kontroli wytypowano podmioty z wykorzystaniem analiz grupowych), wnioski jednostek resortu finansów<sup>24</sup> (23% kontroli), a także zawiadomienia pochodzące od innych osób fizycznych i prawnych lub anonimowe wskazujące na prawdopodobieństwo występowania nieprawidłowości w rozliczeniach CIT (16% kontroli). W toku analiz własnych, głównym źródłem informacji o możliwości występowania ryzyka w zakresie CIT były zeznania podatkowe/deklaracje i sprawozdania finansowe, na podstawie których uzyskiwano dane w zakresie

<sup>22</sup> Na podstawie analizy raportów wykonanych w POLTAX (oraz jego podsystemu KONTROLA), VIES, e-ORUS oraz Infocredit.

<sup>23</sup> Na podstawie informacji o podatnikach gromadzonych w komórkach organizacyjnych Urzędu, pozyskanych w wyniku analizy danych i dokumentów, będące rezultatem bieżącej pracy tych komórek.

<sup>24</sup> Ministerstwa Finansów, Centrum Kompetencyjnego oraz innych urzędów skarbowych.



transakcji z podmiotami powiązаныmi, kształtowania się wielkości dochodu na relatywnie niskim poziomie w porównaniu z osiąganymi przychodami, ponoszenia strat z prowadzonej działalności. Istotnym źródłem informacji pod kątem wystąpienia optymalizacji podatkowych były także informacje zewnętrzne, które sygnalizowały prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości poprzez niewłaściwe ustalanie cen transakcyjnych, czy też stosowanie innych działań, których celem było zmniejszanie obciążeń podatkowych - stosowanie agresywnej optymalizacji podatkowej (m.in. w zakresie przekształceń podmiotów, transakcji z podmiotami powiązаныmi, sprzedaży/zakupu znaków towarowych). Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu dopiero zweryfikowanie źródeł informacji w toku kontroli podatkowej (kontrolujący mają wówczas dostęp do pełnej dokumentacji księgowej i innych informacji związanych z funkcjonowaniem podmiotu, które nie są dostępne na etapie sporządzanych analiz), pozwalają na dokonanie oceny ryzyka i stwierdzenie czy podatnik faktycznie podejmował działania, których celem było zmniejszanie obciążeń podatkowych. Wynika to z faktu, iż ocena prawidłowości rozliczeń w zakresie cen transakcyjnych lub optymalizacji podatkowych, związana jest z koniecznością posiadania pełnej wiedzy na temat prowadzonej przez podatnika działalności – dotyczącej oceny występujących ryzyk, powiązań, charakteru konkretnych transakcji, schematów podejmowanych działań, czy też struktur organizacyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 3-837)

W Urzędzie, każdorazowo w procesie analizy ryzyka i typowania podmiotów do kontroli, uwzględniano czynniki związane z możliwością dokonania ustaleń na podstawie art. 2a, 119a i 199a ustawy Ordynacja podatkowa i art. 10 ust. 4<sup>25</sup> i art. 22c<sup>26</sup> ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>27</sup> oraz klauzul antyabuzyjnych wynikających z umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Przyjęte zasady typowania podmiotów do kontroli umożliwiały w ograniczonym zakresie wytypowanie podmiotów, w odniesieniu do których występowało wysokie ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej. Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że informacje dostępne w Urzędzie nie pozwalają na dokonanie jednoznacznej oceny, na etapie planowania kontroli, skutkującej ustaleniem możliwości zastosowania przez podatnika agresywnej optymalizacji podatkowej. Natomiast jeśli w wyniku prowadzonych analiz stwierdzono wysokie prawdopodobieństwo podjęcia przez podatnika działań zmierzających do uniknięcia opodatkowania bądź zaniżania wysokości podatku, obejmowano podmiot kontrolą podatkową mającą na celu zweryfikowanie czy faktycznie mogło dojść do uszczuplenia podatkowego. Wskazała również, że przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zaczęły obowiązywać dopiero w 2016 r., a zatem znajdują zastosowanie do działań podatników, które mogą być odzwierciedlone w zeznaniach podatkowych i sprawozdaniach finansowych za 2016 r., przedkładanych do organu podatkowego w 2017r. W związku z powyższym, analizowanie i typowanie podatników do kontroli podatkowej, jak również prowadzenie kontroli podatkowych z uwzględnieniem ww. przepisów jest możliwe dopiero od 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 556-837, 1575-1576)

W Urzędzie, począwszy od 2015 r., prowadzono ewidencję interpretacji podatkowych, wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>28</sup> wobec podatników znajdujących się we właściwości PWUS. Prowadzona baza (dostępna

<sup>25</sup> Dotyczącego połączenia i podziału spółek lub wymiany udziałów celem uniknięcia lub uchylenia się od opodatkowania

<sup>26</sup> Dotyczącego zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez podatników z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

<sup>27</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.

<sup>28</sup> Dawnej przez Dyrektora Izby Skarbowej z upoważnienia Ministra Finansów.

dla wszystkich pracowników Urzędu) zawiera również informacje o unieważnionych interpretacjach oraz o postanowieniach odmawiających wszczęcia postępowania z uwagi na uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa. Baza interpretacji wykorzystywana jest zarówno do analizy ryzyka występowania nieprawidłowości, jak również w toku kontroli i postępowań podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1575-1576)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, w procesie typowania do kontroli podmiotów wskazujących na możliwość występowania nieprawidłowości w transakcjach z podmiotami powiązаныmi w zakresie tzw. „stosowania cen transferowych”, brano głównie pod uwagę wnioski Centrum Kompetencyjnego w zakresie Cen Transferowych, Przerzucania Dochodów oraz Optymalizacji Podatkowej, jak też wnioski Ministerstwa Finansów. W ramach działalności centrum kompetencyjnego przekazano do Urzędu<sup>29</sup> listę wyselekcjonowanych 63 podmiotów, w których stwierdzono niższą od przeciętnej w branży zyskowność i zachodziło prawdopodobieństwo minimalizowania zysku i obniżania podstawy opodatkowania, pomimo że wobec podmiotów PWUS został zobligowany do podjęcia kontroli podatkowych. Spośród 25 przeprowadzonych kontroli u tych podmiotów w czterech stwierdzono nieprawidłowości w zakresie uszczuplenia w podatku CIT na kwotę 1.181,3 tys. zł.

Z kolei MF przekazało do PWUS listę wyselekcjonowanych siedmiu podmiotów, wobec których Urząd został zobowiązany do pogłębionej analizy w zakresie podatku CIT, z uwzględnieniem cen transferowych i optymalizacji oraz do przeprowadzenia kontroli podatkowych. Po przeprowadzonych kontrolach, w czterech spośród tych siedmiu podmiotów stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rozliczenia z podatku CIT na kwotę 129,7 tys. zł.

Ponadto, w celu ograniczenia ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie kształtowania w transakcjach z podmiotami powiązаныmi cen odbiegających od cen rynkowych, Urząd wystosował do podatników, którzy w zeznaniu CIT-8 za 2014r. wskazali, iż byli zobowiązani do sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o CIT, stosowne pismo. Działania te przeprowadzono w 2016 r. w ramach akcji informującej o przyjęciu przez Ministerstwo Finansów weryfikacji cen transferowych w podmiotach powiązanych jako jeden z priorytetów, w związku z zaleceniami Dyrektora IS w Poznaniu.

(dowód: akta kontroli str. 1114-1124, 1574-1575, 1669-1701)

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie nie dysponowano żadnymi dedykowanymi narzędziami niezbędnymi do typowania podmiotów stosujących agresywne optymalizacje podatkowe. W celu dokonania wstępnej selekcji podatników CIT do kontroli wykorzystywano głównie dane wynikające z zeznań podatkowych i sprawozdań finansowych oraz systemów informatycznych. W tym zakresie korzystano z narzędzi informatycznych programu POLTAX (oraz jego modułu KONTROLA), za pomocą którego wykonywano m.in. analizę grupową (umożliwiająca inicjowanie segmentacji ogólnej) oraz zestawień generowanych z aplikacji e-ORUS. Przy typowaniu podmiotów do kontroli, od 2015 r. korzystano również z płatnej bazy Infocredit zapewniającej dostęp do danych finansowych podatników. Urząd nie dysponował bowiem innymi systemami informatycznymi zawierającymi dane ze sprawozdań finansowych. Na podstawie raportów Quick Report, w Urzędzie dokonywano oceny kondycji finansowej podatników na tle branży, na podstawie wskaźników sektorowych.

<sup>29</sup> Pismo nr 1001-CK.4033.3.2015.4 Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 października 2015r.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że ograniczone są możliwości stosowania dostępnych w Urzędzie narzędzi informatycznych (baz danych), gdyż nie pozwalają wprost na wygenerowanie zestawień i raportów, które wyselekcjonowałyby grupę potencjalnych podmiotów dokonujących nieprawidłowego ustalenia cen transakcyjnych czy stosowania optymalizacji podatkowej. W trakcie prowadzonych analiz konieczne jest bowiem zbieranie danych z różnych baz, konfrontowanie ich ze sobą i dopiero ich wnikliwa oraz czasochłonna analiza, a także właściwy osąd analizującego pozwalają na prawidłową ocenę zasadności wytypowania podmiotu do kontroli. Dostępne zatem rozwiązania informatyczne są narzędziami pomocniczymi w procesie typowania, a przy ich weryfikacji wręcz wymagane jest posiadanie przez pracowników odpowiedniej wiedzy, doświadczenia i umiejętności.

(dowód: akta kontroli str. 556-837, 1576-1578)

W latach 2014-2017, w Urzędzie wytypowano 220 podmiotów do kontroli pod kątem prawidłowości rozliczenia CIT<sup>30</sup>, z czego u 86 podatników sprawdzono zastosowane ceny transferowe w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanych. Kontrole w zakresie prawidłowości rozliczenia CIT stanowiły 22% ogółu przeprowadzonych kontroli w tym okresie i objęto nimi 6% zarejestrowanych podatników CIT w Urzędzie. Z wyjaśnienia Naczelnika Urzędu wynika, iż liczba podejmowanych działań wobec podatników (sporządzanych analiz i realizowanych kontroli podatkowych) pod kątem weryfikacji rozliczeń z tytułu CIT była zdecydowanie mniejsza niż w zakresie podatku od towarów i usług, co związane było z działaniami zmierzającymi do ograniczania negatywnych skutków w zakresie oszustw karuzelowych i wyłudzeń zwrotów VAT. Z uwagi, że kontrole w podatku od towarów i usług w powyższym zakresie były kontrolami czasochłonnymi i pracochłonnymi, miało to wpływ na ogólną liczbę przeprowadzonych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 3-555, 1578-1579)

W Urzędzie korzystano z wymiany informacji podatkowych z organami podatkowymi państw członkowskich Unii Europejskiej i innych państw dla celów działalności analitycznej i prowadzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku CIT. Informacje uzyskane z tej współpracy (na podstawie otrzymanych wniosków czy odpowiedzi na wysłane wnioski) wykorzystywano w ramach prowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających. Dotyczyły one weryfikacji rozliczeń przychodów uzyskiwanych przez podatników poza terytorium Polski i wykazywania ich w zeznaniach podatkowych CIT-8. Informacje o uzyskanych przychodach pozyskiwano w trybie automatycznej wymiany informacji. Wnioski te kierowano do administracji podatkowych innych państw w celu uszczegółowienia danych dotyczących transakcji (wraz z przekazaniem dokumentów potwierdzających jej zaistnienie), w przypadkach gdy podatnik nie potwierdził uzyskania przychodu.

W latach 2014 - 2015 w ramach wymiany informacji podatkowych w zakresie CIT wysłano do jurysdykcji innych państw odpowiednio 6 i 7 wniosków oraz otrzymano odpowiednio 9 i 12 wniosków. Natomiast nie otrzymano i nie wysłano informacji w zakresie interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych. Z kolei w latach 2016 - 2017 w ramach wymiany informacji podatkowych w zakresie CIT wysłano do jurysdykcji innych państw odpowiednio: 13 i 44 wnioski oraz otrzymano odpowiednio: siedem wniosków i jeden wniosek. W 2017 r. otrzymano 22 informacje w zakresie interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych. Z kolei w I półroczu 2018 r. nie wysyłano wniosków do innych jurysdykcji, otrzymując od nich 5 wniosków, a w zakresie interpretacji indywidualnych o wymiarze

---

<sup>30</sup> Bez rozróżnienia na podmioty mogące stosować agresywne optymalizacje podatkowe.

transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych otrzymano 106 informacji, nie wysyłając żadnej informacji.

Na podstawie uzyskanych odpowiedzi, Urząd nie stwierdził nieprawidłowości w działalności podatników. Nieścisłości, które powodowały konieczność sporządzania wniosków o wymianę dotyczyły najczęściej błędnych danych przekazywanych w ramach automatycznej wymiany informacji (np. kwot przychodów, nieprecyzyjnych danych identyfikacyjnych zagranicznego kontrahenta czy okresów rozliczeniowych).

(akta kontroli str. 1578-1579, 1584)

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2017 r. liczba podatników CIT<sup>31</sup> w Urzędzie zmalała z 3.769 do 3.546, tj. o 5,2%. Większość z tych podatników CIT (tj. 63%) było zarejestrowanych jako podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Liczba takich podmiotów zmalała w tym okresie z 2.383 do 2.221, tj. o 6,8%. Na koniec 2017 r. zmalała zarówno liczba podmiotów deklarujących dochody, jak i straty z działalności gospodarczej i wyniosła odpowiednio 2.309 i 1.460 (spadek odpowiednio o 6,2% i 5,4% w porównaniu do 2014 r.). W badanym okresie podatnicy zadeklarowali należny podatek CIT w łącznej wysokości 9.502,3 mln zł, z czego w 2014 r. – 2.155,9 mln zł a w 2017 r. – 2.387,7 mln zł. Wzrosły wpływy z tytułu podatku CIT i na koniec 2017 r. wyniosły 3.247,2 mln zł (tj. były wyższe o 36,7% r. w porównaniu do 2014 r.). W okresie styczeń – kwiecień 2018 r. w Urzędzie 1.945 podmiotów dokonało zaliczek na podatek CIT w łącznej wysokości 1.171,3 mln zł, w tym 1.160 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego na kwotę 704,9 mln zł.

W objętym kontrolą okresie PWUS dokonywał analizy efektywności opodatkowania podatkiem CIT poprzez monitorowanie kształtowania się wielkości wpływów z tytułu tego podatku, co było odzwierciedleniem wartości wykazywanych w zeznaniach podatkowych. W wyniku analiz stwierdzono, iż rokrocznie wpływy były wyższe (średnio o 8-14%) w porównaniu do okresu poprzedniego

(akta kontroli str. 1523-1525, 1579-1580)

W okresie objętym kontrolą PWUS przeprowadził 16 kontroli rozliczeń CIT zakończonych decyzjami podatkowymi I instancji, o wartości przypisów 2.169,6 tys. zł, z tego w 11 przypadkach od decyzji I instancji ustalającej wysokość przypisu podatkowego 705,1 tys. zł nie wnoszono odwołań. Nie dotyczyły one jednakże należności ustalonych z odniesieniem do cen transferowych i agresywnej optymalizacji podatkowej. W trzech przypadkach decyzje podatkowe ustalające wartość przypisu na kwotę 793,2 tys. zł utrzymano w mocy, a jedna decyzja podatkowa o wartości przypisu na kwotę 178,9 tys. zł została uchylona.

W tym okresie zaskarżono do wojewódzkiego sądu administracyjnego (dalej: WSA) trzy decyzje II instancji o wartości przypisu 793,2 tys. zł, z tego w dwóch przypadkach WSA uchylił decyzje podatkowe o wartości przypisu 450,3 tys. zł a w jednym przypadku oddalono skargę na decyzję podatkową o wartości przypisu 342,8 tys. zł

(akta kontroli str. 1526-1536)

W objętym kontrolą okresie w PWUS wydano 11 ostatecznych decyzji podatkowych w związku z przeprowadzonymi kontrolami rozliczeń CIT, w których przypisano należności podatkowe z tytułu CIT na kwotę 705,1 tys. zł, z tego osiągnięto dochody wynikające z tych decyzji w kwocie 97,1 tys. zł. Nie dotyczyły one jednakże należności ustalonych z odniesieniem do cen transferowych i agresywnej optymalizacji podatkowej. Z kolei, w 150 przypadkach złożono deklaracje CIT

<sup>31</sup> Podatnicy składający zeznanie podatkowe CIT

korygujące przypis należności podatkowych o 2.314,8 tys. zł, będące następstwem prowadzonych kontroli CIT, w tym w 15 przypadkach korekty deklaracji CIT o kwotę przypisu należności w wysokości 197,2 tys. zł wynikały z ustaleń z odniesieniem do przepisów o transakcjach pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi lub krajowymi i zagranicznymi podmiotami powiązаныmi (ceny transferowe). Z tytułu złożonych korekt deklaracji CIT osiągnięto dochody w wysokości 1.318,3 tys. zł, w tym 197,2 tys. zł w związku z ustaleniami w zakresie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi

(akta kontroli str. 1537-1543)

W latach 2014-2017 nie szkolono pracowników Urzędu odnośnie stosowanych metod agresywnej optymalizacji podatkowej lub innych tematów ukierunkowanych w tym zakresie. W latach 2014 i 2015 pracownicy Urzędu uczestniczyli jedynie w dwóch szkoleniach z zakresu współpracy z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych, w których wzięło udział odpowiednio: 31% i 11% uprawnionych pracowników. W kolejnych dwóch latach, w ramach przeprowadzonych 9 szkoleń dotyczących transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przeszkolono 90% uprawnionych pracowników a w szkoleniu poświęconym zagadnieniom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania uczestniczył jeden pracownik Urzędu. Z kolei, w I półroczu 2018 r., w szkoleniu ukierunkowanym na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej uczestniczył pracownik Urzędu (tj. 20% uprawnionych pracowników). Ponadto, pracownik uczestniczył w seminarium polsko-niemieckim poświęconym cenom transferowym w międzynarodowym prawie podatkowym. Skuteczność i efektywność szkoleń organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości (dalej: KSS), jak wyjaśniała Naczelnik Urzędu, była weryfikowana przez KSS podczas przeprowadzanego szkolenia. W przypadku szkoleń wewnętrznych organizowanych przez IS/IAS i przeprowadzanych przez pracowników komórek merytorycznych nie dokonywano oceny ich skuteczności i efektywności.

(akta kontroli str. 1544, 1580)

W okresie 2014 r. - I kwartał 2015 r. w PUWS nie przeprowadzano naborów celowych wysoko wykwalifikowanych pracowników mogących wesprzeć proces wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Od kwietnia 2015 r. politykę kadrową zarówno w kwestiach naborów jak również wynagrodzeń pracowników realizował IS/IAS w związku z konsolidacją procesów pomocniczych w urzędach skarbowych. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w celu realizacji zadań z zakresu wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji przyjęto zasadę powierzania zadań o najwyższym stopniu trudności i złożoności najbardziej doświadczonym pracownikom a elementem systemu motywacyjnego były nagrody przyznawane pracownikom za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej.

(akta kontroli str. 1580-1581)

Podejmowano również inne działania w celu zapewnienia dostatecznego przygotowania merytorycznego i kadrowego w celu wykrywania i przeciwdziałania stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu pracownicy zapoznawali się z orzecznictwem, indywidualnymi interpretacjami prawa podatkowego, ostrzeżeniami MF przed optymalizacją podatkową publikowanymi na stronie internetowej a także ze stanowiskiem doktryny. Ponadto tematykę agresywnej optymalizacji podatkowej poruszano na naradach z kierownictwem i pracownikami organów podatkowych województwa wielkopolskiego, organizowanych przez IAS w Poznaniu, podczas których wskazywano na konieczność pogłębionej analizy zagadnienia.

(akta kontroli str. 1581)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość. Do dnia kontroli NIK, nie objęto kontrolą wszystkich 63 podmiotów wyselekcjonowanych przez Centrum Kompetencyjne (działające przy IS/IAS)<sup>32</sup>, u których stwierdzono niższą od przeciętnej w branży zyskowność i zachodziło prawdopodobieństwo minimalizowania zysku oraz obniżania podstawy opodatkowania, pomimo, że wobec tego rodzaju podmiotów PWUS został zobligowany przez IS/IAS w Łodzi do podjęcia kontroli podatkowych. Z rejestru prowadzonych kontroli wynika, że dotychczas kontrola została przeprowadzona w 25 podmiotach a u 10 podatników kontrola została wszczęta.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że z uwagi na złożoność zagadnienia weryfikacji prawidłowości cen stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązаныmi, podjęto decyzję o rozłożeniu w czasie działań wobec ww. podatników. Spowodowane to było ograniczoną możliwością przeprowadzania kontroli podatkowych w danym roku, koniecznością zwiększenia przeprowadzenia kontroli w zakresie VAT, co było związane z działaniami zmierzającymi do ograniczania negatywnych skutków w zakresie oszustw karuzelowych oraz wyłudzeń zwrotów VAT, czasochłonnością i pracochłonnością kontroli w zakresie cen transferowych.

(akta kontroli str. 1114-1119, 1485-1516, 1592-1593, 1669-1701)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

NIK wskazuje, że w latach 2014 – 2017 zaniechano szkolenia pracowników Urzędu w zakresie stosowanych metod agresywnej optymalizacji podatkowej. Pracownicy Urzędu szkoleni byli jedynie w problematyce stosowania cen transferowych. W zakresie innych zagadnień ukierunkowanych na ważną tematykę optymalizacji podatkowej nie składano zgłoszeń do IS/IAS w Poznaniu o organizację szkoleń.

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, obszarem szczególnie narażonym na nieprawidłowości są ceny transferowe a weryfikacja tego obszaru była priorytetem, co znajdowało odzwierciedlenie w realizowanych kontrolach CIT w zakresie cen transferowych. W 2018 r. zgłoszono 15 pracowników do szkolenia w zakresie cen transferowych i optymalizacji podatkowej, które organizowane ma być przez IAS w Szczecinie. Jego rozpoczęcie uzależnione jest jednak od decyzji tej jednostki.

(akta kontroli str. 1544, 1593-1594)

Ocena cząstkowa

W Urzędzie prawidłowo analizowano źródła informacji oraz typowano podmioty do kontroli z uwzględnieniem ryzyk związanych z możliwością stosowania przez podmioty mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Wykorzystywano do tego celu dostępne narzędzia informatyczne oraz współpracowano w tym zakresie z zagranicą. W wyniku przeprowadzonych kontroli nie wzrosły znacząco efekty finansowe w odniesieniu do zachowań podatnika mających charakter agresywnej optymalizacji podatkowej.

### **3. Stosowanie zasady in dubio pro tributario i klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz poszanowanie zasady zaufania podatnika do państwa i prawa**

Opis stanu  
faktycznego

W Urzędzie stworzono system bieżącego monitorowania wzajemnej zgodności wydawanych decyzji podatkowych oraz zgodności z istniejącym orzecznictwem i interpretacjami ogólnymi oraz ugruntowaną praktyką wynikającą z wydanych interpretacji indywidualnych. Zarówno przed wszczęciem postępowania podatkowego, jak i w jego trakcie, jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, na bieżąco

<sup>32</sup> Wykaz podmiotów przekazany pismem nr 1001-CK.4033.3.2015.4, Dyrektora IS w Łodzi z 27.10.2015r.

analizie podlega stan faktyczny sprawy. Odbywa się to w korelacji z obowiązującymi w danym zakresie przepisami prawa oraz z aktualnym orzecznictwem, poprzez śledzenie na stronach internetowych publikowanych wyroków a także zapoznanie się z dostępnymi publikacjami prawnymi.

W dotychczas prowadzonych sprawach nie stwierdzono odstępstw w zakresie stosowania prawa. W Urzędzie prowadzono ewidencję interpretacji podatkowych, wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>33</sup> wobec podatników znajdujących się we właściwości PWUS. Prowadzona baza (dostępna dla wszystkich pracowników Urzędu) zawierała również informacje o unieważnionych interpretacjach oraz postanowieniach odmawiających wszczęcia postępowania z uwagi na uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Baza interpretacji wykorzystywana jest w toku postępowań podatkowych.

(akta kontroli str. 1575-1576, 1592)

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie, w toku kontroli podatkowych w zakresie CIT nie stwierdzono przypadków uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zaczęły obowiązywać dopiero w 2016r., a zatem znajdują zastosowanie do działań podatników, które mogą być odzwierciedlone w składanych przez nich zeznaniach podatkowych i sprawozdaniach finansowych za okres od 2016r., przedkładanych do organu podatkowego w 2017r. W związku z tym prowadzenie kontroli podatkowych z uwzględnieniem ww. przepisów jest możliwe dopiero od 2017 r.

W latach 2014 – 2018, w PWUS nie prowadzono również postępowań podatkowych w zakresie CIT, w których zastosowanie znalazłaby zasada in dubio pro tributario, lub w których podatnicy powoływaliby się w trakcie postępowania podatkowego na zasadę in dubio pro tributario, przywołując art. 2a Ordynacji podatkowej.

(dowód akta kontroli str.1546-1549, 1593-1594)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

W Urzędzie zapewniono bieżący monitoring zgodności wydawanych decyzji podatkowych z orzecznictwem sądowym. W wyniku działalności kontrolnej nie zidentyfikowano przypadków pozwalających na uzasadnione przypuszczenie, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie stosowano bezpośrednio zasady in dubio pro tributario, z uwagi na brak występujących ku temu przesłanek.

#### IV. Wnioski

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>34</sup>, wnosi o podjęcie działań mających na celu zwiększenie aktywności komórek kontrolnych w zakresie kontroli podatników, w przypadkach uzasadniających przypuszczenie, że podatnik dokonał czynności, do których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

<sup>33</sup> Dawniej przez Dyrektora Izby Skarbowej z upoważnienia Ministra Finansów.

<sup>34</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 524.

## 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 dyrektora Delegatury NIK w Poznaniu

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

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

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

Poznań, dnia 21 grudnia 2018 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Poznaniu

Kontroler  
Przemysław Grad  
główny specjalista kontroli  
państwowej

Dyrektor  
z up. Tomasz Nowiński  
Wicedyrektor

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*