



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Bydgoszczy

LBY.410.018.02.2018
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 Bydgoszczy		
Kontrolerzy	Lucyna Cierzniałowska-Morzyńska – główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/146/2018 z 11 września 2018 r. Artur Nierebiński – specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/145/2018 z 11 września 2018 r. Marcin Mościcki – specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/147/2018 z 11 września 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-6)		
Jednostka kontrolowana	Kujawsko-Pomorski Urząd Skarbowy w Bydgoszczy, 85-236 Bydgoszcz, ul. Grunwaldzka 50 ¹		
Kierownik jednostki kontrolowanej	Paweł Wiśniewski – Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy ² (dowód: akta kontroli str. 7-18)		

II. Ocena kontrolowanej działalności³

Ocena ogólna

W latach 2014-2018 (I półrocze)⁴ działalność K-PUS nie koncentrowała się na problematyce agresywnej optymalizacji podatkowej. W wewnętrznych regulacjach Urzędu nie określono działań analitycznych i prognostycznych dotyczących identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie prowadzono również własnych analiz w tym zakresie. W okresie objętym kontrolą nie zidentyfikowano mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, ani nie ujawniono naruszenia przepisów wskazujących na stosowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Wynikało to między innymi z braku kierunkowania przez jednostki nadrzędne Urzędu na ten rodzaj działalności. Wdrożono natomiast procedury dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich oraz związane z problematyką cen transferowych.

¹ Dalej: „K-PUS” lub „Urząd”.

² Od 25 października 2018 r. (dalej: „Naczelnik”). W okresach: od 1 marca 2017 r. do 24 października 2018 r. Naczelnikiem K-PUS była Bożena Malicka, pełniąca również obowiązki Naczelnika od 25 lutego 2017 r. do 28 lutego 2017 r. (dalej: „były Naczelnik”), od 23 lutego 2016 r. do 24 lutego 2017 r. obowiązki Naczelnika pełnił Dariusz Laskowski, od 10 lipca 2009 r. do 22 lutego 2016 r. Naczelnikiem K-PUS był Dariusz Galla.

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

⁴ Tj. w okresie objętym kontrolą.

Urząd realizował kontrole w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem z tytułu podatku od osób prawnych⁵. W wyniku tych kontroli łączna kwota przypisów wyniosła 9 655,5 tys. zł, co przyczyniało się do ograniczania luki podatkowej CIT.

Urząd realizował również zadania zlecone, które dotyczyły przeprowadzania dla wskazanych podmiotów analiz dotyczących problematyki cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej, a następnie zrealizowania w tych podmiotach kontroli. Pozytywnie ocenia się, że wydane przez Naczelnika K-PUS decyzje w zakresie podatku CIT były podtrzymywane na etapie procedury odwoławczej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

1.1. Ministerstwo Finansów⁶ wyznaczyło obszary działania w Krajowym Planie Działań⁷ dla administracji podatkowej, sporządzonym na lata: 2014, 2015 i 2016. Obszary ryzyka dotyczące mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej zostały wskazane w KPD na 2016 r. W innych latach MF nie wskazywało tego obszaru ryzyka. KPD stanowiły podstawę dla Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy⁸ do stworzenia Wojewódzkiego Planu Działań⁹. Na ich podstawie K-PUS sporządzał Lokalne Plany Działań¹⁰. W praktyce LPD, w odróżnieniu od KPD i WPD gdzie wskazywano kierunki działalności całej administracji skarbowej, stanowiły Operacyjne Plany Kontroli dla danego Urzędu. W planach tych wskazano podmioty, zakres kontroli oraz syntetyczne wskazanie przyczyn umieszczenia tych podmiotów w planie.

(dowód: akta kontroli str. 74-152, 203-211)

W wewnętrznych regulacjach K-PUS nie określono zakresu działań analitycznych i prognostycznych dotyczących identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. W zakresie działalności analitycznej w obszarze cen transferowych obowiązywała „Procedura postępowania w sprawie podejmowania działań w sprawie cen transferowych w K-PUS w Bydgoszczy”¹¹. Określała ona tryb postępowania przy realizacji czynności z zakresu cen transferowych dotyczących m.in. analizy ryzyka i typowania podmiotów do kontroli opisując przebieg tego procesu.

(dowód: akta kontroli str. 63-68, 166-174)

Dyrektor IAS w piśmie z 5 maja 2016 r. zwrócił uwagę Naczelnikowi K-PUS, że nie stosuje się do wytycznych wskazanych KPD na 2016 r. W LPD K-PUS za I i II kwartał 2016 r. nie uwzględniono wymogu realizacji co najmniej 30% kontroli z obszaru podatku dochodowego od osób prawnych, w tym minimum 50% dotyczących podmiotów powiązanych (kapitałowo lub osobowo) z podmiotami zagranicznymi.

W związku z powyższym Dyrektor IAS zalecił zintensyfikowanie działań oraz poprawę skuteczności typowania podmiotów do kontroli w zakresie podatku CIT,

⁵ Dalej: „CIT”.

⁶ Dalej: „MF”.

⁷ Dalej: „KPD”.

⁸ Dalej: „IAS”, do 28 lutego 2017 r. Izba Skarbowa w Bydgoszczy.

⁹ Dalej: „WPD”.

¹⁰ Dalej: „LPD”.

¹¹ Wewnętrzna procedura postępowania Nr 01/2015 z 1 lipca 2015 r. i Nr 07/2018 z 26 kwietnia 2018 r.

w tym kontroli dotyczących podmiotów powiązanych (cen transferowych) do poziomu zapewniającego realizację zapisów zawartych w KPD na 2016 rok.

(dowód: akta kontroli str. 233-236)

Naczelnik podał, że niewykonanie wytycznych w zakresie liczby kontroli CIT w 2016 r. było wynikiem działania mającego na celu zminimalizowanie ryzyka w zakresie braku wykonania wpływów z tytułu podatku od towarów i usług¹². Przeprowadzono dużo kontroli dotyczących podatku VAT. W drugim półroczu 2016 r. zwiększono liczbę przeprowadzonych kontroli CIT¹³.

(dowód: akta kontroli str. 237-240)

Były Naczelnik podał, że analizy własne stanowiły znikomą część działalności analitycznej i koncentrowały się na zaliczkach na podatek CIT, podatnikach zawierających transakcje z podmiotami powiązanymi oraz tematach doraźnych.

K-PUS nie podejmował z własnej inicjatywy działań analitycznych i prognostycznych w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 63-68)

1.2. K-PUS nie zidentyfikował żadnych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej CIT.

W latach 2014-2018 nie raportowano wyników działalności analitycznej i prognostycznej w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Były naczelnik podał, że zarówno MF jak i IAS nie opracowały żadnego rodzaju raportów ani sprawozdań, które miałyby służyć do cyklicznego przekazywania informacji w tym zakresie.

W K-PUS nie zidentyfikowano przepisów do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario¹⁴.

(dowód: akta kontroli str. 67, 215)

1.3. Jednostki nadrzędne nie powierzały K-PUS zadań w zakresie identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej i nie kontrolowały go pod tym kątem.

(dowód: akta kontroli str. 264)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w powyższym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

NIK wskazuje, że w okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie zidentyfikowano mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT, a także przepisów, do których może mieć zastosowanie zasada in dubio pro tributario. Przyczyną tego była ograniczona działalność analityczna wynikająca z nie otrzymania wytycznych od jednostek nadrzędnych, a także brak inicjatywy własnej w tym zakresie.

¹² Dalej: „VAT”.

¹³ W 2016 r. przeprowadzono łącznie 34 kontrole CIT, z czego 32 w drugim półroczu.

¹⁴ Zasada wynikająca z art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.), dalej: „O.p.”, zgodnie z którą „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

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

2.1. K-PUS nie otrzymał od MF i IAS wytycznych do szacowania ryzyka wystąpienia nieprawidłowości oraz typowania podmiotów do kontroli w zakresie podatku CIT. Ogólne zasady w zakresie działalności kontrolnej K-PUS określone zostały w Porozumieniu z 26 lipca 2013 r. pomiędzy Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy a Dyrektorem Izby Skarbowej w Bydgoszczy o współpracy między urzędami skarbowymi województwa kujawsko-pomorskiego, Izbą Skarbową a Urzędem Kontroli Skarbowej oraz w Zarządzeniu Dyrektora IAS z 22 stycznia 2018 r. „Procedura współpracy pomiędzy jednostkami KAS woj. kujawsko-pomorskiego”.

(dowód: akta kontroli str. 268-269, 437-457)

Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym prowadzone było przez K-PUS w oparciu o metodologię zawartą w dokumencie MF z 1 lipca 2014 r. „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej”. Zgodnie z tą metodologią zarządzanie ryzykiem jest procesem ciągłym, w którym organ podatkowy podejmuje decyzje dotyczące działań wobec podatników stymulujące prawidłowe wypełnianie przez nich obowiązków podatkowych oraz zapobiegające nieprawidłowościom, przy uwzględnieniu posiadanych zasobów. Proces zarządzania ryzykiem zewnętrznym składa się z pięciu etapów: identyfikacji, analizy, planowania, wdrożenia i oceny.

(dowód: akta kontroli str. 268-288)

W okresie objętym kontrolą K-PUS otrzymał do stosowania dwa dokumenty dotyczące zagadnienia cen transferowych¹⁵ oraz dwa pisma szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w obszarze podatków bezpośrednich¹⁶. Ponadto Dyrektor IAS pismem z 2 sierpnia 2017 r. przekazał do stosowania wytyczne Departamentu Obsługi Klientów oraz Kluczowych Podmiotów¹⁷ zawierające uwagi odnośnie kontroli i postępowań dotyczących cen transferowych i optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 153-163, 175-202, 216-218, 492-494)

W okresie objętym kontrolą obowiązywały wydane przez Naczelnika akty prawa wewnętrznego regulujące proces typowania i planowania kontroli podatkowych¹⁸.

(dowód: akta kontroli str. 289-358)

Źródłami informacji służącymi do identyfikacji ryzyka były dokumenty złożone przez podatników lub informacje przekazane przez nich lub inne podmioty m.in.: złożone deklaracje, zeznania i sprawozdania finansowe, protokoły kontroli podatkowych, wydane dla podatników decyzje oraz interpretacje, donosy, informacje od innych organów oraz doniesienia medialne.

(dowód: akta kontroli str. 269-270)

Wytyczne i zasady analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości oraz typowania podmiotów do kontroli CIT stosowane w K-PUS nie uwzględniały czynników

¹⁵ „Koncepcja obsługi zagadnienia cen transferowych w administracji podatkowej” z maja 2014 r. i „Ramowa instrukcja działania w sprawach cen transferowych” ze stycznia 2015 r.

¹⁶ Z dnia 29 sierpnia 2017 r. i 19 kwietnia 2018 r.

¹⁷ Dalej: „Departament MF”.

¹⁸ Zarządzenia w sprawie planowania kontroli podatkowej i skarbowej: Nr 15/2013 z 13 września 2013 r., Nr 9/2014 z 11 lipca 2014 r., 13/2014 z 12 września 2014 r., zarządzenie Nr 1/2015 z 7 stycznia 2015 r. w sprawie typowania, planowania kontroli i pozostałych działań wynikających z WPD, wewnętrzne procedury postępowania w sprawie powołania zespołu do spraw planowania oraz w zakresie określenia zasad dotyczących typowania i planowania: Nr 17/2017 z 20 lipca 2017 r. oraz 5/2018 z 30 marca 2018 r.

związanych z możliwością dokonania ustaleń na podstawie art. 2a, 119a i 199a O.p. oraz art. 10 ust. 4, art.11 i 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁹ oraz klauzul antyabuzyjnych²⁰ wynikających z umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Przyjęte w K-PUS zasady typowania podmiotów do kontroli nie uwzględniały typowania podmiotów, w odniesieniu do których występowało wysokie ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 268-273, 289-358, 490-491)

Były Naczelnik podał, że zasady typowania do kontroli polegały na wskazaniu podmiotów, w których wystąpiło podwyższone ryzyko podatkowe²¹ (potencjalna możliwość wystąpienia nieprawidłowości w podatku CIT). Ustalenia stanu faktycznego na etapie kontroli pozwalały na ewentualne zakwalifikowanie istniejących nieprawidłowości jako agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 270)

W K-PUS nie dokonywano analizy ryzyka pod kątem stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. Nie typowano ani nie sporządzano wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych w podmiotach w oparciu o to ryzyko.

Naczelnik wyjaśnił, że analizy ryzyka na etapie planistycznym są prowadzone pod szerokim kątem przestrzegania przepisów ustawy o CIT. Dokonywanie zawężenia analiz wyłącznie do ryzyka stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej jest utrudnione z uwagi na ograniczony dostęp do niezbędnych dla tego celu informacji. Dostęp do nich uzyskuje się dopiero w trakcie kontroli podatkowej. Rozpoznanie i opisanie optymalizacji wymaga przeprowadzenia kontroli we wszystkich podmiotach biorących w nim udział, co ze względu na ograniczenia właściwości miejscowej wymaga zazwyczaj współpracy kilku urzędów. Na etapie planistycznym nie analizowano podmiotów wyłącznie pod kątem ryzyka stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 359-362)

Typowania podmiotów do kontroli dokonywano przy wykorzystaniu technik informatycznych. Dane do analiz uzyskiwane były z „Podsystemu Kontrola” i „e-ORUS”. W celu analizy wykorzystywano dane pochodzące ze składanych przez podatników deklaracji, dane z prowadzonych spraw egzekucyjnych oraz danych księgowych. Segmentacja ogólna w kontrolowanym okresie została wykonana 27 razy²². Selekcje danych zmierzające do wytypowania podmiotów do kontroli przeprowadzane były w miarę potrzeb.

(dowód: akta kontroli str. 268-273, 363-364, 476, 545-547)

Z dniem 1 kwietnia 2015 r. w strukturze Izby Skarbowej w Łodzi powołano Wieloosobowe Stanowisko Centralnej Standaryzacji Zadań w zakresie Cen Transferowych, o ogólnopolskim zakresie działania, które stanowiło wyspecjalizowaną komórkę działającą w ramach organów podatkowych. Celem utworzenia Centrum było powołanie jednostki znającej specyfikę danego obszaru, posiadającej wiedzę umożliwiającą efektywne typowanie do kontroli podmiotów z obszaru specjalizacji, wspomagającej merytoryczne oraz koordynujące inne

¹⁹ Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, ze zm., dalej: „ustawa CIT”.

²⁰ Z ang. anti-avoidance clause.

²¹ M.in. niska efektywność prowadzonej działalności, w porównaniu do innych podmiotów z branży, rozumiana jako procentowy udział dochodu w przychodach.

²² Przy obowiązku wykonywania takiej segmentacji przynajmniej 2 razy w roku. Obowiązek dokonywania segmentacji wynikał z pisma Dyrektora IAS z 30 czerwca 2016 r.

organy podatkowe w ramach prowadzonych przez nie kontroli. W ramach tych działań w styczniu 2016 r. Izba Skarbowa w Łodzi wytypowała do kontroli 18 podatników²³. W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzone uszczuplenia w podatku CIT, dotyczące stosowania cen transferowych wyniosły 6 486,9 tys. zł. Do dnia zakończenia kontroli NIK, nie wydano w tych przypadkach decyzji podatkowych, ani podatnicy nie złożyli deklaracji korygujących.

(dowód: akta kontroli str. 69-73, 219-220)

Pismem z 28 czerwca 2016 r. Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier MF zobowiązał IAS do sporządzania „MF-PPR - Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez US wobec podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi”. Sprawozdania sporządzano w okresach kwartalnych²⁴. Nie wyszczególniały one wyników kontroli w zakresie ustaleń dotyczących agresywnej optymalizacji podatkowej. W drugim kwartale 2018 r. zniesiono obowiązek sporządzania przedmiotowego sprawozdania.

(dowód: akta kontroli str. 241-256, 541- 544)

Pismem z 6 kwietnia 2018 r. IAS na podstawie pisma Departamentu Kluczowych Podmiotów²⁵ zobowiązał K-PUS do sporządzania kwartalnie „Informacji na temat wpłaconych kwot z ustaleń zakończonych kontroli dotyczących cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej” oraz „Informacji na temat kontroli w toku dotyczących cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej”. Sporządzono dwa sprawozdania dotyczące kontrolowanego okresu²⁶. W okresach objętych sprawozdaniem nie było ustaleń w zakresie cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 257-263, 548-550)

Pismem z 12 kwietnia 2016 r. dyrektor IAS wskazał²⁷ dwa podmioty, wobec których K-PUS przeprowadzi pogłębioną analizę w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁸, w tym z uwzględnieniem cen transferowych i optymalizacji podatkowej, a następnie przeprowadzi kontrolę w tych podmiotach.

Naczelnik 5 stycznia 2017 r. poinformował Dyrektora IAS o przeprowadzonych kontrolach w tych podmiotach. W piśmie wskazano na stwierdzone uszczuplenia w podatku CIT, jednakże nie wynikały one nieprawidłowego stosowania cen transferowych i optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 221-232)

W latach 2014-2018 (I połowa) według stanu na koniec okresu w K-PUS zarejestrowanych było od 2010 do 2307 podatników. W okresie tym przeprowadzono 865 kontroli podatkowych, z których żadna nie dotyczyła podmiotu wytypowanego na podstawie oszacowania wysokiego ryzyka stosowania przez ten podmiot agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 271)

2.2. K-PUS w zakresie CIT nie prowadził jednoczesnych kontroli podatkowych oraz kontroli podatkowych za granicą, o których mowa w rozdziale 8 i 9 Konwencji

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

²⁴ Pierwsze sprawozdanie obejmowało okres od 1 stycznia do 30 września 2016 r.

²⁵ Z 4 kwietnia 2018 r.

²⁶ Za I i II kwartał 2018 r.

²⁷ Na podstawie pisma z 5 kwietnia 2016 r. Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów.

²⁸ Dalej: „CIT”.

o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych²⁹. Dokonywał natomiast wymiany informacji podatkowych.

W okresie objętym kontrolą wysłano 15 wniosków do administracji podatkowych innych państw o udzielenie informacji w zakresie podatku CIT³⁰, w tym 10 do krajów UE i 5 do pozostałych państw. K-PUS otrzymał 14 wniosków od innych państw o udzielenie informacji w zakresie podatku CIT³¹. Nie wysłano informacji dotyczących interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumieniach cenowych. Otrzymano natomiast dziewięć takich informacji³².

(dowód: akta kontroli str. 272)

2.3. Liczba podatników CIT zarejestrowanych w K-PUS według stanu na koniec 2014 r., 2015 r., 2016 r., 2017 r. i 30 czerwca 2018 r. wyniosła odpowiednio: 2172, 2248, 1956, 1996 i 2011.

Zarejestrowani podatnicy zadeklarowali należny podatek CIT w łącznej wysokości 684 180 tys. zł w 2014 r., 847 055,7 tys. zł w 2015 r., 733 040,3 tys. zł w 2016 r. i 670 999,1 tys. zł w 2017 r.

Zaliczki na podatek CIT za okres od I-VI 2018 r. otrzymano od 809 podatników w łącznej kwocie 317 741 tys. zł

(dowód: akta kontroli str. 59-60, 239-240)

K-PUS dokonywał analizy efektywności opodatkowania podatkiem CIT w oparciu o składane deklaracje. Wynikiem tych analiz były wezwania podatników do udzielenia wyjaśnień, co do wysokości wpłaconych zaliczek oraz wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 272-273, 477-489)

2.4. W okresie objętym kontrolą decyzjami dotyczącymi CIT zakończono sześć³³ z 93 przeprowadzonych kontroli w tym zakresie³⁴. Łączny wymiar finansowy na podstawie wydanych decyzji I instancji wyniósł 4 092, 8 tys. zł³⁵.

Od dwóch decyzji wniesiono odwołania do Dyrektora IAS³⁶. Decyzje, od których złożono odwołania, zostały w II instancji utrzymane w mocy. Żadna z powyższych decyzji nie została wydana w odniesieniu do art. 2a, 119a, 199a O.p., art. 10 ust. 4, art. 11 ustawy CIT oraz postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 41-42)

2.5. Od decyzji II instancji nie wniesiono odwołań do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy.

(dowód: akta kontroli str. 43-44)

²⁹ Dz. U. 1998 Nr 141, poz. 913 ze zm.

³⁰ W 2014 r. – dwa wnioski, 2017 r. – siedem i 2018 (I półrocze) – sześć.

³¹ W 2014 r. – jeden wniosek, 2015 r. – dwa, 2016 r. – trzy, 2017 r. – sześć i 2018 r. (I półrocze) – dwa.

³² Wszystkie w I połowie 2018 r.

³³ Trzy w 2015 r., trzy w 2017 r.

³⁴ Cztery w 2014 r., 10 w 2015 r., 31 w 2016 r., 36 w 2017 r. i 12 w I połowie 2018 r.

³⁵ 3 593 tys. zł w 2015 r. i 499,9 tys. zł w 2017 r.

³⁶ Jedno w 2015 r. na kwotę 624,9 tys. zł i jedno w 2017 r. na kwotę 174,1 tys. zł.

2.6. Łączna uzyskana kwota wynikająca z ostatecznych decyzji podatkowych wydanych w związku z przeprowadzonymi kontrolami rozliczeń CIT zrealizowana przez K-PUS wyniosła 181,5 tys. zł³⁷, co stanowiło 4,4% łącznej kwoty przypisów.

(dowód: akta kontroli str. 47-49)

Naczelnik podał, że przyczynami niezrealizowania zobowiązań wynikających z decyzji pokontrolnych była upadłość jednego podmiotu oraz umorzenie trzech postępowań egzekucyjnych z powodu braku majątku u zobowiązanych.

(dowód: akta kontroli str. 240)

2.7. W 70³⁸ przypadkach złożono deklaracje CIT korygujące będące następstwem prowadzonych kontroli podatkowych na łączną kwotę 5 562,7 tys. zł³⁹, z czego 10 korekt⁴⁰ na łączną kwotę 448,8 tys. zł⁴¹ dotyczyło nieprawidłowości w rozliczeniu transakcji z podmiotami krajowymi i zagranicznymi.

Nie złożono żadnej korekty deklaracji CIT w odniesieniu do art. 2a, 119a, 199a O.p., art. 10 ust. 4 ustawy CIT oraz postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 58)

2.8. W kontrolowanym okresie K-PUS nie wydawał decyzji w zakresie CIT, w których zastosowano: art. 2a, 119a, 199a O.p., art. 10 ust. 4, art. 11 art. 22c ustawy CIT oraz postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zastosowania klauzul antyabuzyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 19-20, 35-36)

K-PUS prowadził trzy postępowania podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (za rok 2015), w których zebrany materiał dowodowy wskazywał na możliwość wykorzystania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. Postępowania te do czasu zakończenia czynności kontrolnych przez NIK (tj. do 19 listopada 2018 r.) pozostawały w toku.

Ze względu na to, że okres objęty kontrolą poprzedza wprowadzenie przepisów dotyczących unikania opodatkowania (art. 199a-199f O.p.) K-PUS nie mógł zastosować procedury wynikającej z art. 119g związanej z przejęciem prowadzonych postępowań przez Szefa KAS. W związku z tym zobowiązany jest je zakończyć we własnym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 359-362, 365-372, 495-540)

2.9. W kontrolowanym okresie pracownicy K-PUS uczestniczyli łącznie w 26 szkoleniach związanych z tematyką agresywnej optymalizacji podatkowej CIT, z czego w 2014 r. w dwóch, 2015 r. - sześciu, 2016 r. - 11, 2017 r. - trzech, 2018 r. (I połowa) – czterech.

W zakresie metod agresywnej optymalizacji podatkowej odbyły się trzy szkolenia, z transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi – 19, dotyczące współpracy z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych –

³⁷ Dotyczy dwóch decyzji wydanych w 2017 r.

³⁸ Sześć w 2014 r., pięć w 2015 r. 18 w 2016 r., 31 w 2017 r. i 10 w I połowie 2018 r.

³⁹ 87,5 tys. zł w 2014 r., 10,4 tys. zł w 2015 r., 3 799,4 tys. zł w 2016 r., 910,5 tys. zł w 2017 r. i 752,3 tys. zł w I półroczu 2018 r.

⁴⁰ Trzy w 2016 r. i siedem w 2017 r.

⁴¹ 82 tys. zł w 2016 r. i 366,8 tys. zł w 2017 r.

jedno. Pozostałe szkolenia ukierunkowane na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej – trzy.

Pracownicy nie uczestniczyli w szkoleniach w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Łącznie – w latach 2014 – 2018 (I połowa) przeszkolonych zostało 50 pracowników, a łączna liczba dni szkoleniowych wyniosła 69. Wskaźnik przeszkolonych pracowników do ogólnej liczby uprawnionych wyniósł w 2014 r. – 4,4%, 2015 r. – 23,3%, 2016 r. – 39,1%, 2017 r. – 7,1% i 41,5% w 2018 r. (I połowa roku).

(dowód: akta kontroli str.51)

Weryfikacja skuteczności i efektywności szkoleń dokonywana była po zakończeniu szkolenia przez uczestnika szkolenia oraz jego bezpośredniego przełożonego za pomocą Arkusza Oceny Efektywności Szkolenia⁴². AOES sporządzano w celu przeprowadzenia analizy przydatności szkolenia podczas wykonywania obowiązków służbowych przez pracownika oraz wykorzystania przez niego w praktyce wiedzy i umiejętności zdobytych na szkoleniu.

(dowód: akta kontroli str. 370-372)

Pracownicy K-PUS nie uczestniczyli w międzynarodowych konferencjach poświęconych tematyce agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 359-362)

W jednostce nie były prowadzone nabory na specjalistyczne stanowiska ukierunkowane na tematykę wykrywania i przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 367-372)

W K-PUS nie wyodrębniono grupy pracowników, która zajmowałaby się wykrywaniem i przeciwdziałaniem agresywnej optymalizacji podatkowej. Nie zostały wprowadzone odrębne zasady wynagradzania i promowania oraz pomiaru efektywności pracy pracowników w tym zakresie.

Średnie wynagrodzenie brutto pracowników komórki kontroli podatkowej⁴³ wykonujących zadania m.in. w ww. zakresie wyniosło 5 673,24 zł.

(dowód: akta kontroli str. 367-372)

Pracownicy K-PUS 29 maja 2018 r. uczestniczyli w zorganizowanej przez IAS naradzie dotyczącej omówienia funkcjonowania modelu postępowania w sytuacji wydawania decyzji na podstawie art. 119a O.p. W Urzędzie nie podejmowano innych działań w celu zapewnienia dostatecznego przygotowania merytorycznego i kadrowego w celu wykrywania i przeciwdziałania stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 460-475, 361)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w powyższym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

W Urzędzie wdrożono procedury dotyczące typowania i planowania kontroli podatkowych pozwalające na wskazanie podmiotów, w których wystąpiło podwyższone ryzyko podatkowe. Procedury te nie pozwalały jednak na wytypowanie podmiotów, w odniesieniu do których występowało wysokie ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej CIT. W okresie objętym kontrolą

⁴² Dalej: „AOES”.

⁴³ Stan na 30 czerwca 2018 r.

K-PUS realizował zadania zlecone przez IAS, które dotyczyły m.in. przeprowadzenia dla wskazanych podmiotów, analiz dotyczących problematyki uwzględniającej ceny transferowe oraz optymalizację podatkową, a następnie zrealizowania w tych podmiotach kontroli. O wynikach tej działalności zlecający byli na bieżąco informowani.

Urząd efektywnie prowadził kontrole w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem z tytułu podatku od osób prawnych. W wyniku tych kontroli wydano decyzje podatkowe lub podatnicy złożyli korekty deklaracji CIT na łączną kwotę 9 655,5 tys. zł, z czego kwota 448,8 tys. zł (4,6%) dotyczyła stwierdzonych nieprawidłowości w stosowaniu cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Ponadto w wyniku kontroli w podmiotach wytypowanych w 2016 r. przez Izbę Skarbową w Łodzi, K-PUS stwierdził uszczuplenia w podatku CIT w kwocie 6 486,8 tys. zł, dotyczące stosowania cen transferowych. W tym jednak przypadku, do dnia zakończenia kontroli NIK, nie wydano decyzji podatkowych ani podatnicy nie złożyli deklaracji korygujących.

Izba pozytywnie ocenia fakt, że stanowiska Naczelnika K-PUS w wydanych przez niego decyzjach, były podtrzymywane na etapie procedury odwoławczej. Jako prawidłowe NIK oceniła umożliwienie podnoszenia kwalifikacji przez pracowników Urzędu. W zakończonych postępowaniach podatkowych, prowadzonych przez Urząd, nie ujawniono naruszenia przepisów wskazujących na zastosowanie mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w zakresie CIT, jednakże Izba wskazuje, że obecnie prowadzone są postępowania, które koncentrują się na tych zagadnieniach.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Była Naczelnik K-PUS podała, że zapewnienie jednolitego stosowania prawa w zakresie wszystkich wydawanych decyzji, w tym w przedmiocie CIT, to zespół działań podejmowanych na wielu płaszczyznach: przygotowania zawodowego każdego z pracowników, dostępu do źródeł informacji, wsparcia merytorycznego pracownika, a także wielopoziomowej weryfikacji i akceptacji decyzji. Weryfikacja decyzji dokonywana była przez pracownika prowadzącego przedmiotowe postępowanie, jego przełożonego oraz kierownika referatu lub naczelnika. Jednakże według byłej Naczelnik proces ten nie był sformalizowany lub zatwierdzony do stosowania w formie procedury czy też wytycznych.

(dowód: akta kontroli str. 19-20, 365-459)

3.2. W badanym okresie w K-PUS nie wydawano decyzji w zakresie podatku CIT, w których miała zastosowanie zasada in dubio pro triburatio (wskazana w art. 2a O.p.) Podatnicy nie powoływali się także na tę zasadę w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 19-20, 551)

3.3. Na etapie planistycznym w Urzędzie nie analizowano podmiotów wyłącznie pod kątem ryzyka stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej (w rozumieniu art. 119a O.p.) W kontrolowanym okresie w K-PUS nie wytypowano do kontroli podmiotów, w odniesieniu, do których oszacowano wysokie ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 359-362, 365-372, 458-459)

Ustalone nieprawidłowości

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

W związku z brakiem - w kontrolowanym przez NIK okresie - decyzji dotyczących stosowania zasady in dubio pro tributario oraz klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od oceny w kontrolowanym obszarze.

IV. Uwagi i wnioski

Przedstawiając powyższą ocenę wynikającą z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania wniosków pokontrolnych, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴⁴.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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

Najwyższa Izba Kontroli, odstępując od formułowania wniosków pokontrolnych, nie oczekuje przedstawienia przez Pana Naczelnika informacji, o której mowa w art. 62 ustawy o NIK.

Bydgoszcz, grudnia 2018 r.

Kontroler:

Lucyna Cierzniaowska-Morzyńska
Główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy
Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
Podpis

.....
Podpis

⁴⁴ Dz. U. z 2017 r., poz. 524 ze zm., dalej: „ustawa o NIK”.