



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.004.02.2018

P/18/010

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa

T + 48 22 444 52 31, F + 48 22 444 52 24

kbf@nik.gov.pl

Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

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. Sławomir Stężewski, Doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/68/2018 z dnia 04.09.2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Tomasz Kiercz, Specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/69/2018 z dnia 04.09.2018 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała
Kierownik jednostki kontrolowanej	Roman Kucharczyk, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w Bielsku Białej (dowód: akta kontroli str. 6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie¹ działalność kontrolowanej jednostki w zakresie identyfikowania mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie prowadzenia spraw dotyczących wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w tym podatku, w szczególności odnoszących się do odmów wydania interpretacji jak i w zakresie interpretacji indywidualnych, w których wnioskodawcy powoływali się zasadę *in dubio pro tributario* – w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r.

Sformułowane w wystąpieniu uwagi dotyczą kwestii formalnych lub uchybień, których skala jest niewielka w relacji do zagadnień objętych kontrolą i odnoszą się do potrzeby doskonalenia rozwiązań lub sfinalizowania działań już podjętych w jednostce. Uwagi wynikające z badania spraw merytorycznych związane są z kształtującą się linią orzekania sądów administracyjnych, w szczególności w przedmiocie postanowień odmawiających wydania interpretacji indywidualnej ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli z art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² (dalej ustawa – Ordynacja podatkowa). Reakcja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej też: Dyrektor KIS lub Organ) na kształtujące się orzecznictwo i przełożenie tych stanowisk na praktykę stosowania przepisów prawa w bieżącej działalności była prawidłowa.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność analityczną prowadzoną w Krajowej Informacji Skarbowej (dalej też: KIS) w zakresie identyfikowania

¹ 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.

² Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.

mechanizmów co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa oraz w zakresie przestrzegania praw podatników przy wydawaniu indywidualnych interpretacji podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: też podatek CIT lub CIT). Nie stwierdzono przypadków nieskutecznego czy nierzetelnego działania, w tym naruszenia praw podatników.

W Krajowej Informacji Skarbowej, w wyniku realizacji obowiązku identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., zdiagnozowano 30 mechanizmów co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa występowało do Szefa KAS o wydanie opinii na podstawie art. 14b § 5b i § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa. Rozbudowano aplikację kancelaryjną InterDok o moduł umożliwiający kategoryzowanie mechanizmów, przeszukiwanie otrzymanych opinii Szefa KAS według określonych kategorii zagadnień, danych podmiotu, zakresu dat opinii jak również przepisów prawa oraz konkretnego znaku sprawy.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. wnioskodawcy złożyli 4.427 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych. W tym samym okresie Dyrektor KIS wydał 4.658 interpretacji indywidualnych z tego podatku. Wydania interpretacji z podatku dochodowego od osób prawnych Dyrektor KIS odmówił w 869 przypadkach, co stanowiło 18,7% w relacji do wszystkich wydanych interpretacji, w tym:

- 138 odmowy ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa, tj. 15,8% wszystkich odmów,
- 304 odmowy ze względu na braki formalne, tj. 34,9% wszystkich odmów,
- 427 odmowy z innych przyczyn³, tj. 49,1% wszystkich odmów.

W okresie od 15 lipca 2016 r.⁴ do 30 czerwca 2018 r. interpretacji indywidualnych nie wydano w 180 sprawach, ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa. W okresie działalności prowadzonej przez Dyrektora KIS odmowy wydania interpretacji ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa stanowiły 3,0% (138) ogółu wydawanych przez Dyrektora KIS interpretacji indywidualnych (4.658).

Wszystkie badane sprawy zawierały uzasadnienie faktyczne oraz uzasadnienie prawne, które – poza przytoczeniem przepisów prawa – prezentowały wykładnię przepisów odniesioną do konkretnego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego sprawy, ze wskazaniem argumentów istotnych dla zastosowania konkretnych przepisów prawa.

W sprawach zaskarżonych odmów wydania interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych zapadło 14 prawomocnych orzeczeń w stosunku do 44 zaskarżonych postanowień, w których sądy administracyjne w żadnym przypadku nie uwzględniły skargi wnioskodawców na wydane postanowienia odmawiające wydania interpretacji ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli z art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa.

³ Do innych przyczyn należały między innymi: brak statusu zainteresowanego, żądanie wydania definicji ustawowej, żądanie interpretacji stanu faktycznego a nie przepisu, czy żądanie przeprowadzenia postępowania dowodowego.

⁴ 15 lipca 2016 r. wszedł w życie art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa.

Sponad 4 tysięcy wniosków w 36 wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych zainteresowani powoływali się na zasadę *in dubio pro tributario*. W związku z tym wydano 19 interpretacji indywidualnych, z czego trzy zostały zaskarżone do sądu administracyjnego. W analizowanych sprawach zapadł jeden wyrok prawomocny na korzyść Organu, jeden wyrok nieprawomocny na korzyść podatnika, na który to wyrok Organ złożył skargę kasacyjną, natomiast w jednej sprawie nie zapadło jeszcze żadne orzeczenie. We wszystkich sprawach zostały zachowane terminy na wydanie interpretacji wynikające z ustawy – Ordynacja podatkowa. W każdej interpretacji powołano właściwą podstawę prawną, pouczone stronę o możliwości zaskarżenia interpretacji do sądu, w sytuacji wniesienia skargi, udokumentowano przekazanie skargi wraz z aktami sprawy do właściwego sądu administracyjnego.

Dyrektor KIS przestrzegał terminowości prowadzonych spraw, kompletności wydawanych rozstrzygnięć oraz rzetelnie prowadził postępowania sądowo-administracyjne.

W celu zapewnienia zgodnej z prawem i jednolitej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonywano na bieżąco przeglądu interpretacji indywidualnych pod kątem eliminowania niejednorodnych interpretacji, w odniesieniu do zagadnień podatkowych, które budziły istotne wątpliwości interpretacyjne kierowano do Ministerstwa Finansów wystąpienia, w których wskazywano konkretne przepisy prawa podatkowego i możliwe linie interpretacyjne, cyklicznie przekazywano problemy do omówienia na spotkaniach konsultacyjnych i wykaz zdiagnozowanych ryzyk. Analizowano orzecznictwo sądów administracyjnych. Za pomocą narzędzi informatycznych prowadzono monitoring interpretacji indywidualnych pod kątem zachowania jednolitości udzielanych informacji i wydawanych interpretacji oraz przydatności do wykorzystania podczas udzielania informacji na infolinii. Systemy informatyczne umożliwiały pozyskanie potrzebnych dla działalności KIS informacji. Na bieżąco wdrażano nowe, potrzebne funkcjonalności. Problemem jest rozproszenie źródeł informacji w różnych narzędziach informatycznych. Źródła te funkcjonują niezależnie od siebie, brak jest procedur zabezpieczających aktualność i jednolitość materiałów informacyjnych. Rozproszone źródła informacji, znacznie utrudniają prezentowanie jednolitego, spójnego stanowiska, w szczególności w obszarze prowadzenia działań informacyjnych kierowanych do zainteresowanych podmiotów.

Od II kwartału 2018 r, wysokość nagród specjalnych dla zastępców Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej uzależniono od spełnienia kryterium jednolitości wydawania interpretacji. Od kryterium tego uzależnione jest 45% wysokości nagrody.

Interpretacje indywidualne odmienne w takich samych stanach faktycznych i prawnych i nieprawidłowe z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych były przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej rozpoznane i w toku kontroli Najwyższej Izby Kontroli albo znajdowały się na etapie wewnętrznej analizy w Krajowej Informacji Skarbowej albo zostały skierowane do Ministerstwa Finansów celem weryfikacji. Relacja tych interpretacji (28) do wszystkich wydanych indywidualnych interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w roku 2017 i I połowie 2018 r. (5.550⁵) wyniosła 0,5%.

W przypadku powzięcia wątpliwości co do prawidłowości wydanej interpretacji indywidualnej, stwierdzenia istnienia interpretacji indywidualnych odmiennych

⁵ Interpretacji wydanych przez dyrektorów izb skarbowych, a od 1 marca 2017 r. – Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

w takich samych stanach faktycznych i prawnych, w okresie od 1 marca 2017 r., tj. od dnia utworzenia Krajowej Informacji Skarbowej do 30 czerwca 2018 r., Dyrektor KIS skierował do Ministerstwa Finansów 20 pism, w których wskazał do weryfikacji 28 indywidualnych interpretacji. Do zakończenia kontroli NIK (23 listopada 2018 r.) zmieniono trzy interpretacje indywidualne⁶.

Najwyższa Izba Kontroli nie wnosi uwag do treści opracowanych w Krajowej Informacji Skarbowej zasad postępowania w przypadku zidentyfikowania rozbieżnych i nieprawidłowych interpretacji indywidualnych, uzgadniania stanowisk w komórkach wydawania interpretacji, czy identyfikowania ryzyka. Nie stwierdzono niekompletności czy wadliwości merytorycznej tych zasad. Nie stwierdzono też nieskuteczności działania wdrożonych rozwiązań.

Celowi poprawy jakości pracy w Krajowej Informacji Skarbowej, w tym przeciwdziałaniu wydawania rozbieżnych, czy nieprawidłowych interpretacji indywidualnych powinno służyć zrealizowanie zaplanowanej na III kwartał 2018 r., a nie wszczętej do końca zakończenia kontroli NIK, kontroli wewnętrznej pt. „Kontrola prawidłowości wydawanych interpretacji w kontekście zachowania ich jednolitości” oraz zwiększenie udziału pracowników w szkoleniach.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę rozważenia wprowadzenia, dla pracowników rozpatrujących wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, którzy muszą wykonać szereg czynności i pozyskać informacje z licznych, rozproszonych źródeł informacji, narzędzia ukierunkowującego (wspierającego) jakie czynności w określonych okolicznościach sprawy powinny być wykonane, z odnotowaniem (w formie papierowej lub elektronicznej) czy zostały wykonane. Celowi temu mogłaby służyć lista sprawdzająca (wykaz) obejmująca katalog czynności do wykonania, katalog obszarów merytorycznych na które pracownik powinien zwrócić uwagę, źródeł informacji do sprawdzenia itp. Najwyższa Izba Kontroli dostrzega również zasadność wdrożenia praktyki systematycznych spotkań i narad w komórkach organizacyjnych (pionach) kierownictwa komórek z pracownikami w celu omówienia istotnych zmian w przepisach, pism i stanowisk otrzymywanych z Ministerstwa Finansów, czy poleceń formułowanych przez kierownictwo KIS, najnowszej linii orzekania sądów, wdrażanych w jednostce rozwiązań organizacyjnych, informatycznych itp. Spotkania kierownictwa z pracownikami powinny odbywać się systematycznie. Praktykowane w KIS przekazywanie informacji drogą elektroniczną, czy poprzez doraźne spotkania nie wyklucza potrzeby poszukiwania innych formuł dyskusji, wymiany wiedzy i doświadczenia.

W planach działalności Krajowej Informacji Skarbowej w latach 2017-2018 nie ujęto mierników o liczbie oddalonych lub uwzględnionych skarg, rozstrzygnięciach skarg kasacyjnych, lub mierników odnoszących się do efektów podejmowanych działań w celu ograniczenia wydawania nieprawidłowych, czy niejednorodnych interpretacji indywidualnych. Mierniki te odnoszą się do podstawowych zadań Krajowej Informacji Skarbowej, pozostają w kręgu zainteresowania społeczeństwa i powinny być prezentowane w planie działalności jednostki.

⁶ Z 28 interpretacji indywidualnych dotyczyło to 17 interpretacji ocenionych przez Dyrektora KIS jako rozbieżne. Poza tym było 11 interpretacji wątpliwych ale nie rozbieżnych z innymi. Takich interpretacji było 11 z czego zmieniono trzy. Dotyczyło to w szczególności takich przypadków, gdy wydano interpretację, a późniejsza analiza interpretacji (pod wpływem np. szkoleń, analizy opracowań eksperckich i prasowych) wykazała wątpliwości co do zajętą stanowiska.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

Współpraca Krajowej Informacji Skarbowej z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej/Ministerstwem Finansów

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej współpracował z Ministerstwem Finansów w trybie przepisów Rozdziału 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” Działu II „Organy podatkowe i ich właściwość” ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zarządzenia nr 46 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania ogólnej informacji podatkowej⁷, a następnie od 19 grudnia 2017 r. zarządzenia 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 celnej⁸.

(akta kontroli str. 390-418 i 422-439)

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wystosował do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej 150 wystąpień dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 14b § 5b i § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa. W 18 przypadkach wykorzystano opinię Szefa KAS wydaną do innego wniosku z uwagi na to, że stan faktyczny/zdarzenie przyszłe odpowiadało zagadnieniu, które było już przedmiotem wydanej opinii.

(akta kontroli str. 59-60, 68-69, 450)

Ponadto w wyżej wskazanym okresie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przesłał do Ministerstwa Finansów pisma odnoszące się do problematyki podatku dochodowego od osób prawnych:

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

(akta kontroli str. 59-60, 478-574)

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

(akta kontroli str. 58-60, 265-272, 285-290, 448, 940-945, 1344-1349)

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2018 r. na polecenie Ministerstwa Finansów dyrektorzy izb skarbowych (w strukturach których znajdowały się Biura Krajowej Informacji Podatkowej do końca lutego 2017 r.), a następnie od dnia 1 marca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej na polecenia z Ministerstwa Finansów przekazali następujące dane i materiały:

⁷ Niepublikowane.

⁸ Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów z 2017 r. poz. 266.

- oszacowaną liczbę spraw jakie mogą być corocznie przedmiotem zapytania w zakresie wniosków, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że zaprezentowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe dotyczy czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej – w związku z procedowanym projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁹, w którym zaproponowano wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (kwiecień 2016 r.); dyrektorzy izb skarbowych oszacowali tę liczbę na ogółem około 3.700 wniosków¹⁰, w tym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych na około 1.400 wniosków;

(akta kontroli str. 66-67, 142-155)

- o zidentyfikowanych na podstawie indywidualnych interpretacji podatkowych wydanych w latach 2011-2016 schematach/transakcjach służących optymalizacji podatkowej, wraz z krótkim opisem; analizując wnioski szczególną uwagę zwracano na interpretacje dotyczące zdarzeń, w których występowały podmioty zagraniczne oraz podmioty należące do podatkowej grupy kapitałowej, a także przekształcenia i restrukturyzacje podmiotów (styczeń 2017 r.);

(akta kontroli str. 76-141, 385-389)

- o wydanych interpretacjach indywidualnych złożonych w latach 2010-2016, w których przedmiotem zainteresowania była podatkowa grupa kapitałowa, w szczególności przenoszenie składników (nieruchomości, przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wierzytelności itp.) w drodze darowizny (marzec 2017 r.); w przedmiotowej sprawie było 475 wniosków i wydano 739 interpretacji indywidualnych¹¹, dotyczyły one między innymi takich kwestii, jak: rozliczenie dochodu/straty z tytułu sprzedaży akcji spółki zależnej, przekazywania darowizny między podmiotami podatkowej grupy kapitałowej, stosowania przepisów dotyczących cen transferowych, zastosowania przepisów o tzw. cienkiej kapitalizacji, czy skutków podatkowych w związku z podziałem spółki i skutków podziału przez wydzielenie/połączenie spółek;

(akta kontroli str. 156-162)

- katalog tematów z podatku dochodowego od osób prawnych dotyczących podatkowych grup kapitałowych ze wskazaniem liczby interpretacji oraz wypracowanym podejściem do problemów i wskazanymi orzeczeniami sądów, jeśli takie były (marzec 2017); Dyrektor KIS przekazał 20 akt interpretacji indywidualnych, a także wykaz 89 tematów problemów podatkowych w powiązaniu z orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego;

(akta kontroli str. 163-170, 212-214)

- informację o wygaszaniu, na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, interpretacji indywidualnych niezgodnych z interpretacjami ogólnymi Ministra Finansów między innymi w sprawach wniesienia wkładu pieniężnego do

⁹ Druk sejmowy 367.

¹⁰ Łącznie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług.

¹¹ Różnica pomiędzy liczbą wniosków, a wydanych interpretacji wynika z faktu, że wnioski odnosiły się bądź do stanu faktycznego i do zdarzenia przyszłego, bądź w jednym wniosku opisano kilka stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych.

spółki lub spółdzielni oraz obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez zakład zagraniczny (kwiecień 2018 r.); Dyrektor KIS poinformował Ministerstwo Finansów, że w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie wydano interpretacji indywidualnych niezgodnych z interpretacją ogólną dotyczącą określenia, czy wniesienie wkładu pieniężnego do spółki lub spółdzielni powoduje powstanie przychodu po stronie podmiotu wnoszącego, że wydano pięć interpretacji niezgodnych z interpretacją ogólną w sprawie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez zakład zagraniczny (wszystkie interpretacje zostały wygaszone), a w związku z interpretacją ogólną w sprawie aktualizacji dokumentacji podatkowej – że trwają prace analityczne z uwagi na złożoność opisów stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) we wnioskach;

(akta kontroli str. 592-593)

- informację o sprawach sądowych mogących mieć istotne znaczenie dla sposobu interpretowania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (maj 2018 r.).

(akta kontroli str. 595-629)

Ponadto w latach 2017-2018 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w odpowiedzi na pisma z Ministerstwa Finansów, przekazywał akta wydanych interpretacji podatkowych, w których uznano, że istnieje potrzeba weryfikacji ich prawidłowości celem ewentualnej zmiany w trybie art. 14e § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Interpretacje dotyczyły między innymi takich kwestii jak: ulga podatkowa na działalność badawczo-rozwojową, uznanie za przychody zysków kapitałowych wytworzonych we własnym zakresie praw majątkowych, sporządzanie dokumentacji podatkowej o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i określenie limitów płatności gotówkowych zaliczanych w ciężar kosztów uzyskania przychodów (art. 15d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). W maju 2018 r. celem weryfikacji przekazano do Ministerstwa Finansów sygnatury indywidualnych interpretacji podatkowych wydanych w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 marca 2018 r. z zakresu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których wystąpiły między innymi takie zagadnienia jak: ograniczenie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych oraz odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych, sporządzanie dokumentacji podatkowej od zawartych umów pożyczek, nabycie przez spółkę prawa czeskiego udziałów w polskiej spółce, ukonstytuowanie zakładu na terytorium Polski i przypisanie zysku do zakładu. Natomiast w czerwcu 2018 r. – skany wniosków i wydanych interpretacji, w których poruszana była kwestia wnoszenia przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) w formie aportu do spółki kapitałowej lub nabywanie przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) w drodze kupna, gdy powstaje dodatnia wartość firmy.

(akta kontroli str. 171-211, 630-672)

Dokumenty i informacje były przekazywane do Ministerstwa Finansów we wskazanych terminach i zakresach.

W listopadzie 2017 r. Dyrektor KIS poinformował Ministerstwo Finansów (Departament Poboru Podatków)¹², że pracownicy KIS obserwują niepokojące zjawisko rozproszenia źródeł informacji, za pośrednictwem których udostępniana jest informacja podatkowa i celna. Źródła te funkcjonują niezależnie od siebie, brak jest koordynacji działań pomiędzy jednostkami odpowiedzialnymi za ich „obsługę”.

¹² Pismo z 28 listopada 2017 r., nr. 0110-KWP.0301.1.2017.1.

w szczególności zaś procedur zabezpieczających aktualność i jednolitość materiałów informacyjnych. Tak rozproszone, zdaniem Dyrektora KIS, źródła informacji, znacznie utrudniają prezentowanie przez organy Krajowej Administracji Skarbowej jednolitego, spójnego stanowiska, w szczególności w obszarze prowadzenia działań informacyjnych kierowanych do zainteresowanych podmiotów. Z konkluzji wystąpienia wynika, że Dyrektor KIS zwraca się z prośbą o rozważenie możliwości rozpoczęcia prac nad zbudowaniem spójnego i kompleksowego systemu obiegu i udostępniania informacji na temat podatków i cła obejmującego wszystkie jednostki KAS.

(akta kontroli str. 1094-1130)

Z wyjaśnienia Zastępczyni Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wynika, że Dyrektor KIS nie otrzymał z Ministerstwa Finansów do wykonania zadań analitycznych i prognostycznych odnoszących się do kwestii agresywnej optymalizacji podatkowej (za wyjątkiem wskazanej problematyki podatkowych grup kapitałowych), czy stosowania zasady *in dubio pro tributario*.

(akta kontroli str. 446, 454, 1276-1278)

Identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków w podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹³ (dalej też: ustawa o KAS) stanowi o obowiązku Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych.

W Krajowej Informacji Skarbowej opracowano dokument „Identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Krajowa Informacja Skarbowa”. Dokument został zamieszczony na stronie intranetowej KIS 27 września 2017 r. Nie przekazano kontrolerom NIK wewnętrznego zarządzenia lub innego dokumentu prawa wewnętrznego na okoliczność wdrożenia wskazanej procedury. Dyrektor KIS w piśmie z 19 kwietnia 2017 r. skierowanym do kierujących delegaturami oraz wydziałami obsługi klienta KIS wskazał zadanie wynikające z art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS oraz zwrócił się o przekazywanie zidentyfikowanych ryzyk w sposób bezzwłoczny po identyfikacji. Zobligował do przekazywania informacji o braku identyfikacji ryzyka do 10 dnia każdego miesiąca.

Do Ministerstwa Finansów przekazywano zestawienia ryzyk. Częstotliwość sporządzania zestawień uzależniona była od identyfikacji ryzyk. Pierwsze zestawienie sporządzono za wrzesień 2017 r. W kolejnych miesiącach od października 2017 r. do kwietnia 2018 r. zestawienia z identyfikowanymi ryzykami przekazywano co miesiąc, a za miesiące okres od maja do czerwca 2018 r. – sporządzono jedno zestawienie.

(akta kontroli str. 62-63, 216-230, 235-236, 440-465, 1157-1158, 1289)

Do ryzyk z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych zaliczono przykładowo: ryzyko niewykazania do opodatkowania całości osiąganych przychodów, poprzez nieewidencjonowanie całości lub części przychodów, zwolnienie podmiotowe zagranicznych instytucji wspólnego inwestowania, przenoszenie własności składników majątkowych jako ekwiwalent świadczeń pieniężnych należnych z tytułu, np. dywidend, likwidacji, umarzania udziałów/akcji, niepobranie podatku u źródła w przypadku nierezydentów fizycznie świadczących

¹³ Dz. U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.

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

(akta kontroli str. 60-63, 231-234, 237-247, 1039-1052, 1091-1093, 1289)

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie otrzymał informacji zwrotnych w związku z przekazywanymi ryzykami.

(akta kontroli str. 1044-1045, 1289)

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 28 lutego 2017 r. dyrektorzy izb skarbowych, w strukturach których funkcjonowały Biura Krajowej Informacji Podatkowej w: Bielsku-Białej, Lesznie, Piotrkowie Trybunalskim, Płocku i Toruniu zdiagnozowali 20 zdarzeń, jako zdarzeń, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa (zdarzeń, które zostały określone jako mechanizmy agresywnej optymalizacji)¹⁴ w 20 wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej (3 w 2014 r., 5 w 2015 r., 11 w 2016 i 1 do końca lutego 2017 r.). Wśród nich przede wszystkim te związane z: przekształceniem spółki kapitałowej w spółkę osobową, konstruowaniem umów najmu w sposób uniemożliwiający wyłączenie ograniczeń w zaliczaniu wydatków do kosztów podatkowych, zbyciem w tym w postaci darowizny i aportu pomiędzy podmiotami powiązanymi, zmianami udziałowymi i kapitałowymi w celu ominięcia przepisów o cienkiej kapitalizacji, umorzeniu udziałów w drodze wymiany i planami motywacyjnymi opartymi na instrumentach pochodnych.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., zdiagnozował 30 mechanizmów co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa w 30 wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej (w 2017 r. – 26, a w 2018 r. – 4). 10 z tych mechanizmów rozpoznali wcześniej dyrektorzy izb skarbowych.

Zdiagnozowane mechanizmy polegały między innymi na:

- przekształceniu spółki kapitałowej w spółkę osobową w sytuacji gdy strony przekształcenia są ze sobą powiązane kapitałowo, w szczególności w celu uniknięcia opodatkowania przekazania zysku osiągniętego przez osobę prawną jej wspólnikom;
- konstruowaniu umów najmu w sposób umożliwiający wyłączenie ograniczeń w zaliczeniu wydatków do kosztów podatkowych;
- zbyciu, w tym w postaci darowizny i aportu pomiędzy podmiotami powiązanymi, znaków towarowych i ich udostępnianie zbywającemu, np. poprzez

¹⁴ W toku analizy wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej diagnozowano przypuszczenie zdarzenia możliwego do zakwalifikowania jako mechanizmu agresywnej optymalizacji (art. 119a ustawa – Ordynacja podatkowa). Określenie czy dana czynność (zespół czynności) stanowi unikanie opodatkowania jest przedmiotem procedury wydawania opinii zabezpieczających oraz postępowania podatkowego.

licencjonowanie – zaliczenie w spółkach powiązanych w ciężar kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych, które u wytwarzającego nie podlegały uznaniu za wartości niematerialne i prawne oraz amortyzacji podatkowej;

- podziale przez wydzielenie i aport, w tym zorganizowanej części przedsiębiorstwa i oddanie do używania (w tym odpłatne) składników wydzielanego majątku spółce dzielonej lub majątku wnoszonego w drodze aportu na rzecz wnoszącego w celu sztucznego generowania kosztów uzyskania przychodów z tytułu zawieranych umów wynajmu;
- jednorazowym zaliczeniu do kosztów wydatków na nabycie nieruchomości – wykreowanie sytuacji, gdzie nabyte pierwotnie nieruchomości nie zostaną potraktowane jako środki trwałe ze względu na ich planowane posiadanie krócej niż 1 rok, co pozwoli na zaliczenie wydatków na ich nabycie jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów;
- jednorazowe zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów niezamortyzowanych części wartości podatkowych znaków towarowych dokonane na skutek rebrandingu – osiągnięcie korzyści podatkowej poprzez czynności polegające na nabyciu od spółki bezpośrednio zależnej praw ochronnych na znaki towarowe, zmianie formy prawnej podatnika, udzielaniu licencji na korzystanie ze znaków podmiotom powiązanym, a ostatecznie wycofaniu znaków z ewidencji wartości niematerialnych i prawnych przed ich pełną amortyzacją oraz zastąpienie ich nowymi (poddanymi rebrandingowi) znakami; możliwe osiągnięcie korzyści podatkowej polegające na rozpoznaniu przez wnioskodawcę jednorazowo kosztów uzyskania przychodów w postaci niezamortyzowanych części wartości podatkowych znaków towarowych, nabytych od spółki bezpośrednio zależnej, na skutek ich rebrandingu, w niedługim okresie od ich nabycia;
- wykupie lewarowym – podatnik osiąga oszczędności podatkowe poprzez zmniejszenie po połączeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym o koszty finansowe z tytułu odsetek od obligacji, pokrywane *de facto* z przychodów (dochodów) podmiotu przejmowanego, który pierwotnie zaciągnął dane zobowiązanie;
- emisji euroobligacji – pozyskanie zewnętrznego finansowania w drodze emisji instrumentów dłużnych (euroobligacji) przez spółkę zależną w innym państwie europejskim, a następnie kredytowanie tak uzyskanymi środkami działalności podmiotu w Polsce (udzielenie pożyczki);
- wypłacie premii motywacyjnej na rzecz członka zarządu – wypłata członkowi zarządu będącemu jednocześnie współnikiem wnioskodawcy premii motywacyjnej wynikającej z osiągnięcia przez zarządzany podmiot dobrych wyników finansowych może być uznana za formę przekazania tzw. ukrytej dywidendy, która będzie podlegała zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, zmniejszając tym samym dochód wnioskodawcy.

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

(akta kontroli str. 32-35, 58-65, 266-284, 291-301, 678-680)

Kwalifikowanie określonego zdarzenia, co do którego istniało przypuszczenie, że może być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa odbywało się w Krajowej Informacji Skarbowej z uwzględnieniem kryteriów jakie powinny charakteryzować rozpoznaną czynność

jako związaną z agresywną optymalizacją i wynikają z tego przepisu, ostrzeżeń publikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów i wiedzy pracowników. Zdiagnozowane zdarzenia konstruowane były z uwzględnieniem przepisów różnych gałęzi prawa, w szczególności: podatkowego, cywilnego i handlowego. W przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy wskazać przede wszystkim na przepisy odnoszące się do: przychodów (art. 5 i 12), kosztów uzyskania przychodów (art. 15), katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (art. 16), zwolnień przedmiotowych (art. 17), leasingu (art. 17a i 17f) oraz stawek podatkowych i zwolnień od przychodów (art. 21).

(akta kontroli str. 448, 1211-1214, 1268-1274)

Źródłem identyfikacji zdarzeń, które zostały zaliczone do mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej w KIS były głównie składane przez zainteresowanych wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych. Ponadto do źródeł tych należały m.in. rozmowy telefoniczne prowadzone przez konsultantów, jak również wnioski mailowe.

W okresie funkcjonowania KIS stwierdzono jeden przypadek – rozmowy mogącej dotyczyć optymalizacji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Przypadek ten zgłoszono do Ministerstwa Finansów¹⁵. Dotyczyło to sytuacji możliwości zapłacenia podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 15% a nie 19% w sytuacji utworzenia nowej spółki kapitałowej z wkładów pieniężnych i niepieniężnych.

(akta kontroli str. 1279)

Analiza wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, co do których zachodzi podejrzenie, że dotyczą mechanizmu optymalizacji, w tym tworzenia sztucznych stanów odbywa się każdorazowo w toku rozpatrywania konkretnej sprawy przy wykorzystaniu dostępnych informacji i systemu kancelaryjnego InterDok. Kojarzeniu podlegają wnioski od podmiotów o podobnych nazwach, wnioski podmiotów występujących we wskazanej we wniosku grupie kapitałowej lub reprezentowanych przez tych samych pełnomocników, czy też wnioski podmiotów powiązanych, których nazwy ujawnione są w ogólnodostępnej informacji Krajowy Rejestr Sądowy. Realizacja wykonania tych zadań znajduje odzwierciedlenie między innymi w aktach dotyczących interpretacji indywidualnych, tj. pismach o opinię kierowanych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i postanowieniach o odmowie wydania interpretacji. W treści odnotowywano czy nie wpłynęły interpretacje dotyczące podobnego problemu, tego samego podmiotu lub podmiotów powiązanych oraz czy nie zostały złożone inne wnioski przez podmioty powiązane.

W 2018 r. w Krajowej Informacji Skarbowej zdiagnozowano przypadek, gdy zaszło podejrzenie zaistnienia tworzenia przez wnioskodawców sztucznego stanu, a w jednostce podjęto różne rozstrzygnięcia. Z wnioskami o indywidualne interpretacje podatkowe wystąpiły trzy podmioty powiązane. Podmioty te złożyły trzy wnioski, w których zawarto pytania dotyczące problematyki PIT i CIT oraz VAT. Wnioski były rozpatrywane przez różne dwie delegatury¹⁶. W odniesieniu do podatków dochodowych, w dwóch przypadkach wydano indywidualne interpretacje podatkowe (z 25 maja 2018 r. oraz z 8 czerwca 2018 r.), a jednej, po uzyskaniu opinii Szefa KAS (z 18 lipca 2018 r.), postanowienie o odmowie wydania interpretacji indywidualnej (z 24 lipca 2018 r.). Dyrektor KIS, w wyniku ustalenia tego stanu

¹⁵ Pismo z 25 października 2017 r., 0110-KNR.4403.70.2017.1.

¹⁶ Wniosek w zakresie PIT był załatwiany w Delegaturze w Lesznie, a w zakresie CIT – Delegaturze w Bielsku-Białej.

rzeczy, wystąpił do Ministerstwa Finansów w celu dokonania weryfikacji i ewentualnego uchYLENIA wymienionych interpretacji. Do dnia 23 listopada 2018 r., tj. dnia zakończenia kontroli NIK, Dyrektor KIS nie uzyskał w sprawie stanowiska z Ministerstwa Finansów. Przyczyną niejedności postępowania było błędne odczytanie opisu sprawy wskazanego we wniosku, co miało wpływ na dalsze procedowanie z wnioskiem.

W wyniku zaistniałego zdarzenia Dyrektor KIS zobowiązał kierownictwo do objęcia szczególnym nadzorem spraw z wniosków dotyczących przekształceń i transakcji w obrębie powiązanych podatników, w szczególności do sprawdzania w systemie kancelaryjnym InterDok, czy ten sam wnioskodawca złożył inny wniosek i w jakim zakresie, czy zostały złożone wnioski przez inne podmioty, o których wnioskodawca pisze we wniosku. Pomocniczo do analizy należy wykorzystać zapisy w Krajowym Rejestrze Sądowym.

(akta kontroli str. 58-65, 268-272, 302-383, 450-451, 457)

W Krajowej Informacji Skarbowej dokonywano następujących typów analiz orzecznictwa sądowego:

- a) bieżące analizy wokand przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (w cyklach tygodniowych);
- b) kwartalne analizy wyroków zapadłych przed WSA i NSA;
- c) analizy w konkretnych indywidualnych sprawach w związku z wnoszonymi skargami kasacyjnymi (np. w 2018 r. Dyrektor KIS zajmował stanowisko co do zasadności wniesienia skargi kasacyjnej w związku z trzema wystąpieniami kierujących Delegaturami w: Bielsku-Białej – 1 wystąpienie i Toruniu 2 wystąpienia; Dyrektor KIS uznał, że we wszystkich trzech przypadkach wniesienie skargi kasacyjnej jest zasadne);
- d) bieżące analizy dotyczące konkretnego zagadnienia podatkowego.

Sprawozdania z bieżących i kwartalnych analiz wskazanych w pkt a)-b) sporządzane były w Pionie Nadzoru Nad Jednolitością Informacji Skarbowej i przesyłane do Ministerstwa Finansów Departamentu Poboru Podatków oraz do delegatur Krajowej Informacji Skarbowej.

(akta kontroli str. 452-453, 698-802)

Dyrektor KIS kierował do Ministerstwa Finansów zapytania o zajęcie stanowiska co do dalszego sposobu postępowania w sytuacji zapadłych wyroków sądów, w tym w sytuacji wystąpienia różnych poglądów w odniesieniu do tego samego problemu w wydawanych interpretacjach indywidualnych i/lub wyrokach sądów. Od sierpnia 2017 r. do maja 2018 r. przekazano sześć pism.

(akta kontroli str. 803-853)

Wsparcie informatyczne dla pracowników przygotowujących projekty indywidualnych interpretacji z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych stanowiły, głównie następujące narzędzia informatyczne:

- system kancelaryjny InterDok,
- System Informacji Podatkowej (SIP),
- Monitoring SIP,
- Poradnik Pytań i Odpowiedzi (PPiO),
- intranet KIS.

System kancelaryjny InterDok wdrażany był stopniowo w izbach skarbowych (w strukturach których funkcjonowały Biura Krajowej Informacji Podatkowej) w 2016 r., a w Krajowej Informacji Skarbowej stosowany jest od momentu powstania tej jednostki, tj. od 1 marca 2017 r. Służy do rejestru i obiegu dokumentów. Umożliwia

filtrowanie informacji według dat wpływu, nazwisk podatników, nazw podatników, numerów NIP i Pesel. Po rozpatrzeniu wniosku o indywidualną interpretację pracownik odnotowuje w ewidencji z jakich źródeł korzystał, tj. SIP, PPIO, wyjaśnień MF, czy wyroki sądów.

SIP to narzędzie, które służy do publikowania zanonimizowanych interpretacji indywidualnych oraz interpretacji ogólnych, zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 14i Ordynacji podatkowej. SIP umożliwia również znakowanie interpretacji specjalnymi komentarzami i zawiera wyszukiwarkę, przy pomocy której pracownicy mogą dotrzeć do wydanych wcześniej interpretacji ustawiając odpowiednie kryteria wyszukiwania, np. słowo kluczowe, typ dokumentu, autor, komentarz, data wydania, fraza itp.

Monitoring SIP to aplikacja wykorzystywana przez Wydziały Obsługi Klienta Krajowej Informacji Skarbowej. Za pomocą aplikacji prowadzony jest monitoring interpretacji indywidualnych wprowadzonych do SIP pod kątem zachowania jednolitości udzielanych informacji i wydawanych interpretacji oraz przydatności do wykorzystania podczas udzielania informacji na infolinii KIS.

Poradnik Pytań i Odpowiedzi jest aplikacją, w której gromadzone i udostępniane są inne niż interpretacje podatkowe informacje, które mogą być przydatne przy rozpatrywaniu wniosków o interpretację lub udzielaniu informacji podatkowych. W aplikacji tej umieszczane są m.in.: wystąpienia do Ministerstwa Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w sprawie zagadnienia budzącego wątpliwości, odpowiedzi Ministerstwa Finansów oraz inne pisma kierowane do KIS przez Ministerstwo Finansów (dotyczące zagadnień podatkowych), wybrane odpowiedzi na interpelacje poselskie, wyniki uzgodnień dokonywanych wewnątrz Krajowej Informacji Skarbowej, wybrane wypowiedzi przedstawicieli Ministerstwa Finansów dla mediów, ważne orzeczenia sądów itp.

Intranet Krajowej Informacji Skarbowej to jedno z podstawowych narzędzi komunikacji w Krajowej Informacji Skarbowej. Z perspektywy udostępniania informacji o charakterze podatkowym w narzędziu tym publikowane są m.in.: przegląd prasy opracowywany na zlecenie Ministerstwa Finansów, informacje o opublikowaniu aktów prawnych, informacje o istotnych komunikatach/artykułach udostępnionych na stronach internetowych Ministerstwa Finansów (np. ostrzeżenia przed optymalizacją podatkową, komunikaty, broszury, objaśnienia podatkowe), itp.

(akta kontroli str. 224, 459-460, 1156, 1308, 1333-1343)

System Informacji Podatkowej obejmuje interpretacje indywidualne wydane przed utworzeniem Krajowej Informacji Skarbowej. Dokumentacja związana z wydawaniem interpretacji do dnia 28 lutego 2017 r. znajduje się w archiwach izb administracji skarbowej, z wyjątkiem spraw niezakończonych, które zostały przekazane Dyrektorowi KIS. W KIS istnieje dostęp do wniosków i wydanych interpretacji indywidualnych poprzez aplikację kancelaryjną InterDok. Znajdują się w niej skany wniosków i interpretacji od września 2016 r. Za wcześniejsze okresy dokumentacja, w formie papierowej, znajduje się w archiwach izb administracji skarbowej w strukturach których funkcjonowały Biura Krajowej Informacji Podatkowej.

(akta kontroli str. 14-31)

W związku z mającą wejść w życie nowelizacją ustawy – Ordynacja podatkowa¹⁷ w zakresie art. 14b § 5c¹⁸ podjęto w KIS działania mające na celu stworzenie bazy, a przy tym mechanizmu przeszukiwania, otrzymanych od Szefa KAS¹⁹ opinii 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 ustawy – Ordynacja podatkowa²⁰. Rozbudowano aplikację kancelaryjną InterDok o moduł umożliwiający kategoryzowanie mechanizmów, przeszukiwanie, przeglądanie otrzymanych opinii. Efektem tego działania jest możliwość zidentyfikowania wniosków, w których stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przy pomocy nowej funkcjonalności systemu InterDok identyfikowane są wnioski, w których przedstawiono identyczny lub zbliżony mechanizm optymalizacyjny. Prace nad utworzeniem omawianego narzędzia informatycznego rozpoczęły się w maju 2017 r., a zakończyły lipcu 2017 r.

(akta kontroli str. 61, 450-451, 678-697)

Do ustalenia ewentualnych powiązań pomiędzy podmiotami służy baza Krajowego Rejestru Sądowego oraz baza SeRce (tj. Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników zawierający dane identyfikacyjne podatników, m.in. adres siedziby, adresy miejsca prowadzenia działalności, otwartych obowiązków podatkowych). Analiza orzeczeń sądów odbywa się przy wykorzystaniu ogólnodostępnej Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych²¹.

(akta kontroli str. 457, 1309)

W sierpniu 2018 r. w siedzibie Ministerstwa Finansów odbyła się publiczna prezentacja założeń projektu pn. *System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA* przygotowanego w odpowiedzi na konkurs w ramach Programu Operacyjnego Polska Cyfrowa na lata 2014-2020 II Oś priorytetowa E-administracja i otwarty rząd Działanie 2.2 Cyfryzacja procesów back-office w administracji rządowej. W ramach projektu ma być opracowany system zarządzania informacją podatkową i celną obejmujący procedury działania i współpracy pomiędzy Krajową Informacją Skarbową a innymi jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwem Finansów. Zbudowana ma być kompleksowa baza materiałów informacyjnych na temat podatków i cła, w której gromadzone będą materiały zawierające aktualne stanowisko resortu finansów dotyczące interpretacji i stosowania przepisów prawa podatkowego i celnego. Udostępnione ma też być narzędzie informatyczne umożliwiające tworzenie, gromadzenie, przechowywanie, wyszukiwanie, udostępnianie (na różnych poziomach dostępu) i archiwizowanie informacji. Według harmonogramu uruchomienie narzędzia informatycznego zaplanowano na czerwiec 2021 r., a zakończenie projektu na październik 2021 r.

(akta kontroli str. 1094-1130)

¹⁷ Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych oraz ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2017 poz. 1537.

¹⁸ Zgodnie z art. 14b § 5c ustawy - Ordynacja podatkowa organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, tj. 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.

¹⁹ Wcześniej Ministra Rozwoju i Finansów.

²⁰ Dz. U. z 2016 r. poz. 846 ze zm.

²¹ orzeczenia.nsa.gov.pl

W Krajowej Informacji Skarbowej, od 2 listopada 2018 r., uruchomiono elektroniczny System Uzgadniania Stanowisk (dalej: SUS). Celem systemu ma być usprawnienie wszystkich działań związanych z wypracowywaniem jednolitych stanowisk w Krajowej Informacji Skarbowej, a także konsolidacja wszelkich procesów towarzyszących tym działaniom. SUS ma pozwolić na przeprowadzenie w kompleksowy sposób postępowania uzgodnieniowego w oparciu o obowiązujące w Krajowej Informacji Skarbowej procedury. Wdrożenie systemu ma zapewnić w szczególności możliwość szybkiego wyszukania zainicjowanych spraw i uzgodnionych stanowisk i systemowego powiadamiania o zainicjowanym zagadnieniu, uzgodnionym stanowisku, wystąpieniu do Ministerstwa Finansów i odpowiedzi z Ministerstwa Finansów. System jest zintegrowany z aplikacją Monitoring SIP oraz pośrednio z systemem Poradnik Pytań i Odpowiedzi poprzez przysyłanie uzgodnień za pomocą tzw. metryczek do jednostki wprowadzającej uzgodnienia do Poradnika. W przyszłości planowane jest połączenie systemu z narzędziem *Eureka*. W efekcie uruchomienia aplikacji SUS mailowy obieg informacji zastąpiono obiegiem informacji przy użyciu tej aplikacji.

(akta kontroli str. 1039-1051, 1094-1130, 1158, 1310-1331, 2245-2247, 2305-2332)

Dyrektor KIS na bieżąco pozyskuje wiedzę na temat funkcjonowania wykorzystywanych przez pracowników narzędzi informatycznych. W roku 2017, w efekcie audytów wewnętrznych, zidentyfikowana została konieczność utworzenia aplikacji, w której zamieszczane byłyby uzgadniane interpretacje i stanowiska oraz wprowadzenia automatycznej dekretacji wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej na podstawie obciążenia poszczególnych delegatur. Obydwa rozwiązania zostały zaimplementowane w systemach, pierwsze poprzez uruchomienie SUS, a drugie wprowadzenie nowej funkcjonalności w systemie InterDok.

W najbliższym czasie planowane jest wprowadzenie zmian funkcjonalnych w:

- Systemie Uzgodnień Stanowisk w zakresie wyświetlania opinii wydanych przez delegatury i wydziały obsługi klienta w toku uzgadniania stanowisk;
- systemie InterDok w zakresie składu chronologicznego, co ma umożliwić składanie wniosków o wypożyczenie akt spraw (np. w związku postępowaniem sądowym) w formie elektronicznej, a nie papierowej, jak to ma miejsce dotychczas.

(akta kontroli str. 2245-2247, 2305-2322)

Działania na rzecz zapewnienia jednolitej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS do zadań Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej należy zapewnienie jednolitej informacji podatkowej i celnej.

W strukturze organizacyjnej Krajowej Informacji Skarbowej utworzono Referat Nadzoru nad Jednolitością w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Do jego zadań należą między innymi: monitorowanie indywidualnych interpretacji przepisów przy użyciu dostępnych aplikacji w zakresie ich prawidłowości i jednolitości, stały przegląd i analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatków oraz identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych. Według stanu na 30 czerwca 2018 r. w referacie pracowało 5 osób (kierownik i czterech pracowników).

(akta kontroli str. 1215-1220)

Ponadto w Krajowej Informacji Skarbowej wydano dwie procedury:

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

Pierwsza procedura dotyczy spraw, w których występują wątpliwości interpretacyjne, w szczególności nowe, nietypowe problemy, gdzie pracownik przygotowujący projekt interpretacji nie ma pewności co do prawidłowości stanowiska. Druga procedura odnosi się do sytuacji, w której nastąpiła już rozbieżność pomiędzy stanowiskami (interpretacje, karty Poradnika Pytań i Odpowiedzi, maile, broszury i inne) lub gdy stanowisko (interpretacje, karty i Poradnika Pytań i Odpowiedzi, maile, broszury i inne) budzi wątpliwości co do jego prawidłowości merytorycznej. Ustalono listę zagadnień, w odniesieniu do których występuje obowiązek uzgadniania stanowisk, w szczególności w odniesieniu do wniosków, złożonych przez podmioty o znaczeniu strategicznym, np. spółki węglowe, spółki energetyczne, Poczta Polska, działań na rzecz obronności lub działań restrukturyzacyjnych, które budzą wątpliwości co do prawidłowego zinterpretowania przepisów prawa, wniosków, w których przedstawiono do zaakceptowania mechanizm działania, który podlegałby zgłoszeniu do rejestru ryzyka zewnętrznego, wniosków w odniesieniu do których nie wypracowano wspólnego stanowiska w zakresie przepisów o jednakowym lub podobnym brzmieniu, np. zorganizowana część przedsiębiorstwa w CIT i VAT lub koszty uzyskania przychodów w CIT i PIT, a także wniosków w zakresie zwolnienia instytucji wspólnego inwestowania posiadających siedzibę za granicą oraz zwolnienia zagranicznych funduszy emerytalnych. Obowiązek uzgadniania dotyczył wniosków, które ww. tematach wpłynęły po raz pierwszy.

(akta kontroli str. 36-45, 58-65, 268-272)

Nie przedstawiono kontrolerom NIK zarządzenia Dyrektora KIS na okoliczność formalnego wdrożenia wskazanych procedur. Z ustaleń NIK wynika, że prace dotyczące procedur i uzgadniania stanowisk w zakresie interpretowania przepisów oraz zidentyfikowania rozbieżności interpretacyjnych rozpoczęto jeszcze w maju 2015 r. w Krajowych Biurach Informacji Podatkowej w związku z pracami legislacyjnymi dotyczącymi projektu nowej ustawy o Administracji Podatkowej²², następnie uzgadniano treść procedur, testowano procedury, a ostateczną wersję wdrożono 18 maja 2017 r. Poinformowano, że trwają prace dotyczące przeniesienia ww. procedur do zarządzenia.

W wyniku bieżącej realizacji wskazanych procedur, w okresie od maja 2017 r. do czerwca 2018 r. do Pionu Nadzoru nad Jednolitością (dalej: Pion KZDN) w Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęły łącznie 194 wnioski o uzgodnienie stanowiska w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Wnioski te zostały załatwione poprzez wydanie przez Pion KZDN stanowisk: w okresie od marca do grudnia 2017 r. – 46 stanowisk, w okresie od stycznia do czerwca 2018 r. – 116 stanowisk. Stanowiska te stanowią wytyczne w przypadku prowadzenia kolejnych spraw dotyczących tożsamej tematyki. Przy wykorzystaniu procedury dotyczącej interpretacji rozbieżnych i wątpliwych ujednolicono w sumie 25 zagadnień podatkowych poprzez opracowanie stanowisk do stosowania.

(akta kontroli str. 454-456, 933-934, 2245-2247, 2305-2322)

W toku kontroli NIK, 5 listopada 2018 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał zarządzenie w sprawie terminów oraz zasad uzgadniania stanowisk

²² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508 z późn. zm) weszła w życie 1 marca 2017 r.

wynikających z prowadzenia spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania informacji podatkowej i celnej w Krajowej Informacji Skarbowej²³. W załącznikach do zarządzenia wprowadzono:

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

W wyniku wydania tych procedur obieg dokumentów dostosowano do funkcjonalności wynikających z wdrożonego systemu SUS.

(akta kontroli str. 1310-1331)

Obowiązki, które pracownik Krajowej Informacji Skarbowej powinien wykonać w toku rozpatrywania wniosku o indywidualną interpretację wynikają z jego zakresu czynności, wskazanych wyżej procedur w sprawie uzgadniania stanowisk, stanowisk rozbieżnych i budzących wątpliwości oraz funkcjonalności systemu kancelaryjnego InterDok. Należą do nich w szczególności wyszukiwanie w bazie SIP odpowiednich rozstrzygnięć oraz analiza porównawcza stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, bieżące monitorowanie pod kątem jednolitości wydawanych interpretacji przepisów prawa podatkowego, wyszukiwanie odpowiednich kart w Poradniku Pytań i Odpowiedzi oraz analiza porównawcza stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku z kartą Poradnika pod kątem jednolitości wydawanych interpretacji przepisów prawa podatkowego, czy w kontekście mechanizmów optymalizacyjnych powiązań między podmiotami, a także analizie ostrzeżeń podatkowych publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

(akta kontroli str. 440-461, 1290-1309, 1333-1343)

W 2017 r. w KIS zidentyfikowano rozbieżności interpretacyjne w podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie 17 zagadnień wskazując 62 numery indywidualnych interpretacji²⁴. W I połowie 2018 r. zidentyfikowano 8 takich zagadnień podatkowych wskazując 38 numerów indywidualnych interpretacji. Podejrzania rozbieżnych interpretacji dotyczyły przepisów ustawy o podatku dochodowym dotyczących między innymi: kalkulacji kosztów kwalifikowanych, o których mowa w art. 18d ustawy CIT, sposobu dokonywania korekty bezpośrednich kosztów uzyskania przychodów, kwalifikowania do kosztów podatkowych kwot zapłaconych na rzecz podwykonawców, przychodów i kosztów z tytułu zbycia wierzytelności własnych, ustalenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych z likwidacji spółki kapitałowej, czy też kosztów uzyskania przychodów w przypadku konwersji wierzytelności własnych na udziały (akcje) w spółce.

(akta kontroli str. 453, 854-856, 1161)

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w przypadku powzięcia wątpliwości co do prawidłowości wydanej interpretacji indywidualnej, stwierdzenia istnienia interpretacji indywidualnych odmiennych w takich samych stanach faktycznych i prawnych lub w przypadku, o którym mowa w art. 14e § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, stosuje

²³ Zarządzenie nr 30/2018 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 listopada 2018 r. w sprawie terminów oraz zasad uzgadniania stanowisk wynikających z prowadzenia spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania informacji podatkowej i celnej w Krajowej Informacji Skarbowej.

²⁴ Numery interpretacji, w których stwierdzono niejednolite stosowanie przepisów ustawy o CIT.

tryb określony w § 5 ust. 1 zarządzenia 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, tj. przekazuje do Ministerstwa Finansów akta spraw celem dokonania weryfikacji i ewentualnej zmiany wydanej interpretacji indywidualnej. W trybie tym, w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Dyrektor KIS skierował do Ministerstwa Finansów 20 pism, w których wskazał do weryfikacji 28 interpretacji indywidualnych w podatku dochodowym od osób prawnych. Relacja tych interpretacji do wszystkich wydanych indywidualnych interpretacji w tym podatku w okresie 2017-I połowa 2018 r.²⁵ wyniosła 0,5%.

W związku z tymi pismami zmieniono trzy interpretacje²⁶.

(akta kontroli str. 1048, 1061, 1268-1278)

W przypadku 12 z 20 pism objętych szczegółowym badaniem NIK, powodami przekazania interpretacji indywidualnych do weryfikacji w Ministerstwie Finansów były:

- a) rozbieżność stanowisk w indywidualnych interpretacjach w stosunku do stanowisk wyrażonych w pismach Ministerstwa Finansów przed wydaniem interpretacji²⁷ (dwa przypadki); do dnia zakończenia kontroli NIK obydwie podlegały weryfikacji w Ministerstwie Finansów;
- b) odmienne stanowisko w indywidualnej interpretacji od stanowiska zajętego we wcześniej wydanych interpretacjach przez Dyrektora KIS²⁸ (jeden przypadek); do dnia zakończenia kontroli NIK interpretacja podlegała weryfikacji w Ministerstwie Finansów;
- c) odmienne stanowisko w indywidualnej interpretacji od stanowiska zawartego w interpretacji ogólnej Ministra Finansów²⁹ (jeden przypadek); interpretacja została zmieniona w Ministerstwie Finansów;
- d) powzięcie w KIS wątpliwości co do prawidłowości interpretacji i uznanie, że zachodzi potrzeba weryfikacji indywidualnej interpretacji w Ministerstwie Finansów (8 przypadków)³⁰.

Z ośmiu wyżej wskazanych przypadków:

- w jednym przypadku podatnik złożył skargę na interpretację i skarga została uwzględniona ze względu na zajęcie stanowiska przez Ministerstwo Finansów po wystąpieniu Dyrektora KIS;
- w dwóch przypadkach interpretacja została zmieniona w Ministerstwie Finansów;
- w dwóch przypadkach interpretacje Dyrektora KIS oceniono jako prawidłowe;
- w trzech przypadkach, do dnia zakończenia kontroli NIK (23 listopada 2018 r.),

²⁵ W roku 2017 wydano w CIT 3.896, a w I połowie 2018 r. 1.654 interpretacje indywidualne. W KIS od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. wydano w CIT 4.658 interpretacji indywidualnych.

²⁶ Z 28 indywidualnych interpretacji dotyczyło to 17 interpretacji ocenionych przez Dyrektora KIS jako rozbieżne. Poza tym było 11 interpretacji wątpliwych ale nie rozbieżnych z innymi. Takich interpretacji było 11 z czego zmieniono trzy. Dotyczyło to w szczególności takich przypadków, gdy wydano interpretację, a późniejsza analiza interpretacji (pod wpływem np. szkoleń, analizy opracowań eksperckich i prasowych) wykazała wątpliwości co do zajętego stanowiska.

²⁷ Pisma do Ministerstwa Finansów z 6 września 2017 r., 0110-KNC.4320.7.2017.2.TS oraz z 17 października 2017 r., 0110-KNC.4320.10.2017.2.TS.

²⁸ Pismo do Ministerstwa Finansów z 19 stycznia 2018 r., 0110-KNC.4320.30.2017.3.TS.

²⁹ Pismo do Ministerstwa Finansów z 1 marca 2018 r., 0110-KNC.4320.28.2017.7.JSK.

³⁰ Pisma do Ministerstwa Finansów z dnia: 30 października 2017 r., 0110-KNC.4300.23.2017.3.CS, 30 listopada 2017 r., 0110-KNC.4320.26.2017.11.JSK, 13 marca 2018 r., 0110-KNC.4320.4.2018.4.CS, 9 kwietnia 2018 r., 0110-KNC.5000.22.2018.1.JSK, 27 kwietnia 2018 r., 0110-KNC.4320.11.2018.3.TS, 21 maja 2018 r., 0110-KNC.4320.14.2018.4.JSK, dnia 4 czerwca 2018 r., 0110-KNC.4320.15.2018.4.TS i 14 czerwca 2018 r., 0110-KNC.4320.15.2018.4.JSK.

interpretacje podlegały weryfikacji w Ministerstwie Finansów.

Wątpliwości co do prawidłowości wydanych wyżej interpretacji wystąpiły w Krajowej Informacji Skarbowej głównie w wyniku monitoringu indywidualnych interpretacji, analizy problemów w ramach procedury „Stanowiska rozbieżne i budzące wątpliwości – schemat postępowania”, złożenia skarg przez wnioskodawców na indywidualne interpretacje i ustaleń Referatu Nadzoru Nad Jednolitością w Zakresie Podatku Dochodowego od Osób Prawnych.

(akta kontroli str. 2322, 2364-2366)

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przekazał do Ministerstwa Finansów indywidualne interpretacje z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych³¹ celem dokonania ich weryfikacji. W ramach przekazanych interpretacji:

- 46 interpretacji wydanych zostało przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej;
- 13 interpretacji wydanych było przed 1 marca 2018 r. przez właściwe organy interpretacyjne.

W roku 2015 do weryfikacji przekazano 111 interpretacji, a w 2016 – 83 interpretacje.

(akta kontroli str. 440-466, 854-856, 2307-2308)

Z analizy 22 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych³² dokonanych przez NIK, losowo dobranych, w odniesieniu do których to interpretacji zachodzi prawdopodobieństwo niejednolitego stosowania przepisów ustawy CIT wynika, że wnioskodawcy nie wskazywali na uprawnienie wynikające z art. 2a – ustawy Ordynacja podatkowa. Poza tym niejednolitość stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wynikała z niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów ustawy CIT.

(akta kontroli str. 2249)

Z powodu braku przesłanek, w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie zidentyfikował przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. W okresie tym nie wydano interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w których zastosowano przedmiotową zasadę³³.

(akta kontroli str. 32-35, 248-257, 268-272)

Głównymi problemami związanymi z realizacją zadania identyfikacji zdarzeń mogących być związanych z agresywną optymalizacją podatkową, czy zapewnieniem jednolitości interpretacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, zdaniem Dyrektora i Zastępczyni Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, są:

³¹ W odpowiedzi na pisma Ministerstwa Finansów, jak i z inicjatywy Dyrektora KIS.

³² Z 22 wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej złożonych w latach 2016-2018: 10 zostało podpisanych przez doradców podatkowych i radców prawnych, 6 przez prezesów zarządów spółek i/lub wiceprezesów, a 6 przez inne upoważnione osoby (pełnomocników spółek).

³³ Z wyjaśnienia Dyrektora KIS z 14 czerwca 2018 r., nr 0110-KNR.070.1.2018.5, przedstawionego kontrolerom NIK wynika, iż zasady tej nie zastosowano też w interpretacjach wydanych przed utworzeniem KIS, tj. przez dyrektorów izb skarbowych.

- mnogość źródeł z których pracownicy muszą czerpać wiedzę na temat aktualnych wytycznych co do rozumienia przepisów prawa podatkowego i celnego;
- brak jednolitej, pewnej, wspólnej dla całej administracji skarbowej bazy wiedzy, w której zawarte byłyby jednolite i aktualne stanowiska;
- niejednoznaczność przepisów prawnych – posługiwanie się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi czy odwoływanie się w przepisach do kryteriów subiektywnych;
- niejednorodność orzecznictwa sądów administracyjnych;
- brak doświadczonej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych kadry pracowniczej;
- brak przeszukania na etapie opracowania interpretacji bazy stanowisk, czy trudność w odnalezieniu ustalonego, uzgodnionego stanowiska.

(akta kontroli str. 1211-1214, 1268-1274, 1043-1047, 1333-1343, 2245-2247, 2305-2366)

Od II kwartału 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wdrożył zasady podziału nagród specjalnych dla zastępców uzależniające ich wysokość od spełnienia kryterium jednolitości wydawania interpretacji. Od spełnienia tego kryterium uzależniono 45% wysokości nagrody.

(akta kontroli str. 1157-1165, 2245-2247, 2305-2332)

W grudniu 2017 r. Dyrektor KIS wnioskował do Ministerstwa Finansów o zorganizowanie szkoleń dla pracowników w związku ze zmianami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które wchodziły w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.³⁴

Szkolenie pt. Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzone w 2018 r. zostało przeprowadzone w lutym 2018 r. W szkoleniu uczestniczyło 22 pracowników Krajowej Informacji Skarbowej. Według stanu na 30 czerwca 2018 r. wydawaniem indywidualnych interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zajmowało się w KIS 85 pracowników³⁵.

Ponadto, pracownicy Krajowej Informacji Skarbowej uczestniczyli w szkoleniach dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych w poniższych tematach:

- Połączenia, przekształcenia, podziały podatników podatku dochodowego od osób prawnych z uwzględnieniem przepisów prawa regulującego przekształcenie (np. kodeks spółek handlowych) oraz skutki na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (2017 r.);
- Podmioty powiązane (2017 r.);
- Zmiany w ustawie podatku dochodowym od osób prawnych, (2017 r.);
- Podatek dochodowy od osób prawnych (2017 r.);
- Mechanizmy optymalizacji podatkowej na podstawie danych z przeprowadzonych postępowań kontrolnych (2018 r.);
- Zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych (2018 r.).

Powyższe szkolenia zostały zorganizowane przez Krajową Szkołę Skarbowości.

(akta kontroli str. 1043-1044)

³⁴ Pismo z 13 grudnia 2017 r., 0110-KNC.5000.140.2017.1.TS (odpowiedź z 3 października 2017 r.).

³⁵ W centrali Krajowej Informacji Skarbowej 5 osób, w Delegaturze w Bielsku-Białej 51 osób, a w Delegaturze w Płocku 29 osób (wśród tych osób 12 pracowników zaliczono do kadry kierowniczej).

Ilość miejsc dla KIS na poszczególne szkolenia wynika z Planu szkoleń kadr Krajowej Administracji Skarbowej na dany rok, bez względu na ilość zgłoszeń jakie Krajowa Informacja Skarbowa przekazała w ankiecie badania potrzeb szkoleniowych. Przykładowo na szkolenie nt. Podatek dochodowy od osób prawnych - konsekwencje przekształceń spółek w ankiecie na 2017/2018 zgłosiła 21 osób, a przyznano dwa miejsca, natomiast na szkolenie pt. Interpretacja przepisów w zakresie cen transferowych otrzymano zaproszenie dla 15 osób i tyle też miejsc zostanie wykorzystanych.

W ankiecie na 2019 r. zgłoszono m.in. następujące zapotrzebowanie: Ceny transferowe – 12 osób i Podatek dochodowy od osób prawnych – konsekwencje przekształceń spółek – 19 osób. Tematy szkoleń, które będą w Planie centralnym na 2019 r. oraz ilość przyznaczonych miejsc dla pracowników KIS na poszczególne szkolenia zostanie przesłana przez Krajową Szkołę Skarbowości po zatwierdzeniu.

(akta kontroli str. 1333-1343, 2319-2320)

Kontrole zewnętrzne i wewnętrzne oraz audyt w Krajowej Informacji Skarbowej podatku dochodowego od osób prawnych

Od czasu powstania KIS nie było w jednostce kontroli zewnętrznej.

W latach 2017-2018 Dyrektor KIS nie prowadził wewnętrznej tematycznej kontroli, poświęconej wyłącznie podatkowi dochodowemu od osób prawnych, w tym problematyce optymalizacji podatkowej (stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania), jednolitości wydawanych interpretacji podatkowych dotyczących podatku CIT i stosowania zasady *in dubio pro tributario*.

W latach 2017-2018 zakończono dwie kontrole wewnętrzne. Dyrektor KIS prowadził w 2017 r. kontrolę terminowości wydawanych interpretacji podatkowych oraz terminowości wprowadzania wydanych interpretacji do SIP, a w roku 2018 kontrolę terminowości przekazywania do wojewódzkich sądów administracyjnych odpowiedzi na skargi oraz przyczyn uwzględniania skarg na interpretacje przez sądy. Wydane zalecenia pokontrolne zostały skierowane do wszystkich pracowników zajmujących się wydawaniem indywidualnych interpretacji podatkowych. Zalecenia te dotyczyły między innymi zapewnienia realizacji zadań związanych z terminowym wydawaniem interpretacji indywidualnych, zapewnienia wnikliwego analizowania stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego prezentowanego przez wnioskodawców, zwracania uwagi by wydana interpretacja nie przekraczała granic określonych opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego oraz zwracania uwagi aby stanowisko organu zawarte w interpretacji precyzyjnie odnosiło się do stanowiska zajętego w sprawie przez wnioskodawcę.

(akta kontroli str. 11-42-1144, 1162-1163, 1332)

Dyrektor KIS wyjaśnił, że powodem powyższego stanu rzeczy były wyznaczone priorytety kontroli w związku z faktem utworzenia w roku 2017 Krajowej Informacji Skarbowej, w szczególności realizacja działań celem uniknięcia sytuacji opisanej w art. 14o ustawy – Ordynacja podatkowa (zaistnienia zjawiska interpretacji milczącej). Wskazał też że od początku powstania Krajowej Informacji Skarbowej, w komórce kontroli wewnętrznej zatrudniona jest jedna osoba, która oprócz czynności *stricto* kontrolnych wykonuje zadania przypisane komórce w tym obsługa skarg, sprawozdania, planowanie, uczestniczenia w szkoleniach, naradach itp.

(akta kontroli str. 1162-1163, 2305-2306)

W latach 2017-2018 audytor wewnętrzny nie realizował zadania, którego jedynym przedmiotem byłby podatek dochodowy od osób prawnych, w tym problematyka optymalizacji podatkowej (stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania),

jednolitości wydawanych interpretacji podatkowych dotyczących podatku CIT i stosowania zasady *in dubio pro tributario*. W listopadzie 2017 r. zakończono zadanie zapewniające w temacie „Opracowywanie i wydawanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach oraz zapewnienie jednolitości informacji skarbowej”. Audytor zweryfikował 90 spraw, po 2 z każdego działu wydawania interpretacji w delegaturach. Wśród losowo wytypowanych spraw było 15 spraw CIT. Żadna z 90 spraw nie była przez audytora analizowana pod kątem merytorycznym, audytor badał sam proces wydawania interpretacji ze szczególnym uwzględnieniem czasu poświęcanego na poszczególne etapy procedowania sprawy. Wydano ocenę pozytywną z zastrzeżeniami. Wskazano między innymi na brak procedury/instrukcji wydawania interpretacji, która w jasny i zwięzły sposób określałaby działania na poszczególnych etapach wydawania interpretacji ze szczególnym uwzględnieniem czasu jaki jest potrzebny na poszczególne etapy analizy wniosku oraz tzw. „checklisty” prowadzonej dla każdej sprawy, która obrazowałaby realny czas i działania podejmowane przez każdego uczestnika procesu. Zalecenia audytora wewnętrznego przyjęto do realizacji. W wyniku zaleceń Dyrektor KIS wydał w dniu 5 listopada 2018 r. zarządzenie nr 30/2018 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w sprawie terminów oraz zasad uzgadniania stanowisk wynikających z prowadzenia spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielania informacji podatkowej i celnej w Krajowej Informacji Skarbowej.

(akta kontroli str. 1049-1050, 1131-1141, 1163-1164, 1173-1186, 1200-1210)

Stan zatrudnienia w komórce kontroli wewnętrznej i komórce audytu wewnętrznego, na dzień 30 czerwca 2018 r., wynosił po jednej osobie.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej poinformował, że w obydwu komórkach planuje zwiększenie zatrudnienia do końca 2018 r.

(akta kontroli str. 1211-1220)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. Najwyższa Izba Kontroli nie wnosi uwag do treści opracowanych w Krajowej Informacji Skarbowej zasad postępowania w przypadku zidentyfikowania rozbieżnych i nieprawidłowych interpretacji indywidualnych, uzgadniania stanowisk w komórkach wydawania interpretacji, czy identyfikowania ryzyka. NIK zauważa jedynie, że procedura określona w dokumencie „Identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Krajowa Informacja Skarbowa” powinna być wprowadzona w formie wewnętrznej regulacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (na przykład zarządzenia). Z regulacji powinno jednoznacznie wynikać na kogo (jake stanowiska pracy) i jakie nałożono obowiązki oraz jaki jest system kontroli/nadzoru. Dotychczas procedura ta była zamieszczona na stronie intranetowej jednostki bez takiej regulacji.

(akta kontroli str. 36-45, 216-230, 440-466, 1039-1052, 1157-1158, 2245-2247, 2305-2321)

2. W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., Dyrektor KIS skierował do Ministerstwa Finansów 20 pism, w których wskazał do weryfikacji 28 indywidualnych interpretacji. NIK przeanalizowała 12 ze wskazanych 20 pism i ustaliła, że zmieniono trzy interpretacje³⁶, których przedmiotem były: zwolnienie od opodatkowania dochodu uzyskanego przez wspólnotę mieszkaniową z tytułu

³⁶ SIP 517208, 526814 i 522574.

ustanowienia służebności gruntowej (art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), zwolnienie z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych (art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) i obowiązku przygotowania dokumentacji grupowej (art. 9a ust. 2 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Interpretacje te zostały rozpoznane przez Dyrektora KIS w wyniku przeprowadzonego monitoringu interpretacji, zgłoszenia przez Wydział Obsługi Klienta KIS w ramach procedury „Stanowiska rozbieżne i budzące wątpliwości – schemat postępowania” oraz w związku z informacją przekazaną przedstawicielom KIS na spotkaniu roboczym w Ministerstwie Finansów.

Poza tym w jednym przypadku³⁷, po złożeniu przez wnioskodawcę skargi na interpretację, z uwagi na stanowisko Ministerstwem Finansów, skarga podatnika została uwzględniona. Interpretacja dotyczyła korzystania ze zwolnienia z opodatkowania przez kościelną osobę prawną (art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

We wskazanych czterech przypadkach przyczynami rozbieżnych interpretacji indywidualnych była nieprawidłowa interpretacja przepisów przez pracowników.

(akta kontroli str. 1268-1278, 2364-2366)

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na potrzebę wzmocnienia nadzoru nad podległymi pracownikami w celu przeciwdziałania wydawaniu rozbieżnych, czy nieprawidłowych interpretacji indywidualnych.

3. Od 2008 r. Biura Krajowej Informacji Podatkowej a następnie Krajowa Informacja Skarbowa w wydawanych interpretacjach interpretacjach indywidualnych prezentowały niejednolite stanowisko w sprawie rozliczania wstępnej opłaty leasingowej. Prace nad ujednoliceniem stanowiska Dyrektor KIS podjął dopiero w 2018 r., przy czym do dnia zakończenia kontroli nie wypracowano ostatecznego, spójnego stanowiska w tej kwestii. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 czerwca 2018 r., nr 0111-KDIB2 – 1.4010.150.2018.1.JP gdy dla celów bilansowych wstępna opłata leasingowa rozliczana jest w czasie, to taki sam sposób rozliczenia powinien być stosowany dla celów podatku dochodowego. Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 17 stycznia 2017 r., nr 3063-ILPB2.4510.186.2016.1.ŁM, stwierdził, że podatnik może wstępną opłatę leasingową zaliczyć jednorazowo w koszty uzyskania przychodów, mimo że dla celów bilansowych opłatę tę rozlicza w czasie. W obydwu przypadkach zawarta umowa stanowiła leasing operacyjny zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych. W obydwu sprawach organy podatkowe zajęły odmienne stanowisko. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 kwietnia 2008 r., nr ILPB3/423-92/08-3/HS, stwierdzono, że przepisy dotyczące rachunkowości regulują materię związaną z księgowością i w związku z tym nie mogą być bezpośrednio stosowane w sprawach podatkowych. Stanowisko takie wynika także z licznych orzeczeń sądów, np. WSA z 29 marca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1970/11 i NSA z 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1112/12. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej podzielił takie stanowisko w interpretacji indywidualnej z 27 marca 2017 r., nr 1462-IPPB3.4510.1147.2016.2EŻ.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, wydając interpretację indywidualną z dnia 19 czerwca 2018 r. znak 0111-KDIB2- 1.4010.150.2018.I.JP, wziął pod uwagę, że podatnik ujął opłatę wstępną na koncie czynnych rozliczeń międzyokresowych i sam podjął decyzję o rozliczaniu jej w czasie uzasadniając

³⁷ SIP 515248.

to koniecznością zachowania zasad współmierności kosztów i przychodów, z uwagi na wysoką kwotę tej opłaty.

Dyrektor KIS poinformował Najwyższą Izbę Kontroli, że zgodnie z aktualnym stanowiskiem wstępna opłata leasingowa może być zaliczana do kosztów podatkowych jednorazowo w momencie poniesienia. Dyrektor podkreślił, że kwestia wpływu prawa bilansowego na moment uznania wydatku za koszt podatkowy budziła wątpliwości interpretacyjne. Wątpliwości związane ze stosowaniem przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie potrącalności kosztów pośrednich zostały zgłoszone do Ministerstwa Finansów pismem z 24 maja 2018 r., nr 0110-KNC.5000.27.2018.2.TS. Do dnia zakończenia kontroli Najwyższej Izby Kontroli, w związku z odpowiedzią Ministerstwa Finansów z dnia 17 października 2018 r. DPP13.8223.12.2018.MZO, prowadzona była w KIS analiza zmierzająca do ujednolicenia podejścia w zakresie potrącalności kosztów pośrednich z uwzględnieniem ekonomiki postępowania. W dniu 31 października 2018 r. do centrali KIS wpłynęły akta spraw (łącznie 36) dotyczące interpretacji wydanych zarówno w Biurach Krajowej Informacji Podatkowej jak i przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

(akta kontroli str. 1040-1041, 1048-1049, 1166-1172, 2320-2321, 2356-2362)

Zdaniem NIK należy zintensyfikować prace zmierzające do ujednolicenia podejścia w zakresie omawianego zagadnienia.

4. Pracownik rozpatrujący wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej musi wykonać szereg czynności i ma pozyskać informacje z licznych, rozproszonych źródeł informacji. W Krajowej Informacji Skarbowej nie było listy sprawdzającej (wykazu) bądź innego narzędzia, które na przykład dla określonych problemów merytorycznych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych by ukierunkowała działania i wyeliminowała ryzyko zaniechania określonych czynności, czy popełnienia błędów. Narzędzie takie mogłoby stanowić nie tylko pomoc dla opracowujących projekt interpretacji podatkowej, ale także pomoc dla nadzoru, w celu sprawdzenia czy wszystkie wymagane czynności w określonych okolicznościach zostały wykonane.

Zastępczyni Dyrektora KIS poinformowała, że przed tzw. centralizacją Biur Krajowej Informacji Podatkowej do akt sprawy prowadzona była tzw. analiza do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W tym okresie akta sprawy prowadzone były papierowo. Z dniem 1 marca 2017 r. w Krajowej Informacji Skarbowej wprowadzono obieg elektroniczny.

(akta kontroli str. 444, 457)

W systemie kancelaryjnym InterDok pracownik powinien wskazać w polu Systemu Informacji Podatkowej – nr SIP interpretacji przydatnych wprowadzonej sprawie, w polu Poradnika Pytań i Odpowiedzi – nr Kart Poradnika Pytań i Odpowiedzi mających zastosowanie w sprawie itd., a w polu „Uwagi” pozostałe czynności sprawdzające, o których mowa wyżej.

(akta kontroli str. 2320-2321)

Zdaniem NIK konieczne jest doskonalenie narzędzi wsparcia pracowników rozpatrujących wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, w tym także w kontekście identyfikowania mechanizmów co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa.

5. W Delegaturach Krajowej Informacji Skarbowej praktykuje się doraźne spotkania

i narady wewnętrzne w zależności od potrzeb celem omówienia istotnych zmian przepisów, pism i stanowisk kierownictwa jednostki, precedensowego orzecznictwa sądów, aktualnych wytycznych, przekazywanych na naradach kierownictwa KIS lub spotkaniach konsultacyjnych odbywających się w Ministerstwie Finansów. Informacje, w tym związane z realizacją zadań merytorycznych są przekazywane w formie elektronicznej.

(akta kontroli str. 2320-2321)

Zdaniem NIK spotkania kierownictwa komórek organizacyjnych z pracownikami powinny odbywać się cyklicznie, systematycznie. Praktykowane w KIS przekazywanie informacji drogą elektroniczną, czy poprzez doraźne spotkania nie wyklucza potrzeby poszukiwania innych formuł dyskusji, wymiany wiedzy i doświadczenia.

6. Kontrolę wewnętrzną pt. „Kontrola prawidłowości wydawanych interpretacji w kontekście zachowania ich jednolitości” zaplanowano na III kwartał 2018 r., jednak do dnia zakończenia kontroli NIK nie została rozpoczęta. Dyrektor KIS poinformował, że jako najważniejsze uznał sprawdzenie terminowości przekazywania skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych, w kontekście zapewnienia obywatelskiego prawa do instancyjności postępowania, jak również poznanie przyczyn uchylania interpretacji przez sądy, celem poprawy jakości wydawanych interpretacji. Kolejnym etapem niezbędnym do realizacji głównego celu KIS, związanego z zapewnieniem jednolitości wydawanych interpretacji Dyrektor KIS uznał sprawdzenie, czy po wydaniu interpretacji ogólnej następuje wygaszanie interpretacji indywidualnych, ewentualnie ustalenie przyczyn niewygaszania tych interpretacji. Jako kolejny etap zaplanowano przeprowadzenie kontroli w zakresie prawidłowości wydawanych interpretacji w kontekście zachowania ich jednolitości, jednakże ze względu na ograniczenia czasowe i osobowe nie została ona podjęta w III kwartale 2018 r. Realizacja zadań z zakresu tematów kontroli zaplanowanych na III i IV kwartał 2018 r., nastąpi w pierwszej kolejności w roku 2019.

(akta kontroli str. 1039-1052, 1143-1144, 2305-2332)

7. W planach działalności Krajowej Informacji Skarbowej na rok 2017 i rok 2018 ujęto cel „Zapewnienie jednolitej, zgodnej z prawem i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej”. W roku 2018 zrezygnowano z rozliczania jednostki z miernika „Liczba zaskarżonych interpretacji indywidualnych wydanych przez KIS do liczby wszystkich wydanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (w %)³⁸” i miernika „Liczba sprostowań dotyczących informacji mailowych w stosunku do ogólnej liczby maili wysłanych (w %)³⁹”, które były w planie roku 2017. W obydwu latach nie ujęto w planach działalności mierników o liczbie oddalonych lub uwzględnionych skarg, rozstrzygnięciach skarg kasacyjnych, lub mierników odnoszących się do efektów podejmowanych działań w celu ograniczenia wydawania nieprawidłowych, czy niejednorodnych interpretacji.

(akta kontroli str. 1039-1042, 1145-1155)

Dyrektor KIS poinformował między innymi, że plan działalności Krajowej Informacji Skarbowej na lata 2017 i 2018 sporządzony został na podstawie zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie sporządzania planu działalności jednostki, sprawozdania z jego wykonania

³⁸ Z raportu za rok 2017, wynika, że planowany na rok 2017 miernik poniżej 8% zrealizowano w wysokości 7,34%.

³⁹ Z raportu za rok 2017 wynika, że planowany na rok 2017 miernik poniżej 10% zrealizowano w wysokości 0,22%.

i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek w działach administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe⁴⁰, w oparciu o zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020⁴¹, które stanowiło podstawę do wydania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zarządzenia nr 59 z dnia 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2017. Dyrektor KIS poinformował też, że po dokonaniu podsumowania działalności jednostki za 2018 rok i analizie poziomu zrealizowanych mierników przyjętych w planie działalności, kierownictwo KIS rozważy przyjęcie do Planu działalności na rok 2019 innych mierników służących ocenie stopnia realizacji celów określonych w Kierunkach działania i rozwoju KAS.

(akta kontroli str. 1050-1051, 1164-1165, 1187-1204)

Omawiane mierniki odnoszą się do podstawowych zadań Krajowej Informacji Skarbowej i pozostają w kręgu zainteresowania społeczeństwa. Zdaniem NIK powinny być prezentowane w planie działalności jednostki.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie⁴² działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

W Krajowej Informacji Skarbowej, w wyniku realizacji obowiązku identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., zdiagnozowano 30 mechanizmów co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa. Podejmowano działania na rzecz zapewnienia zgodnej z prawem i jednolitej interpretacji przepisów prawa. Interpretacje sprzeczne były przez Dyrektora KIS rozpoznane i w toku kontroli NIK albo znajdowały się na etapie wewnętrznej analizy w KIS albo zostały skierowane do Ministerstwa Finansów celem weryfikacji. Relacja tych interpretacji (28) do wszystkich wydanych indywidualnych interpretacji w CIT w latach 2017-I połowa 2018 r. (5.550) wyniosła 0,5%.

2. Stosowanie w Krajowej Informacji Skarbowej przepisów odnoszących się do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i zasady *in dubio pro tributario*

Opis stanu faktycznego

Wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych i odmowy wydania interpretacji indywidualnych

W myśl art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej należy prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego wydaje w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

⁴⁰ Dz.Urz.MRiF poz 121.

⁴¹ Dz.Urz.MRiF poz.144.

⁴² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen cząstkowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny cząstkowej 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 okresie od 2014 – I połowa 2018 wnioskodawcy złożyli 22.648 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. W tym okresie wydano 26.854⁴³ interpretacji indywidualnych. W 308 przypadkach wnioskodawcy wycofali swoje wnioski, tj. w 1,3% złożonych wniosków. W 3.734 przypadkach organy odmówiły wydania interpretacji, co stanowiło 13,9% ogółu wydanych interpretacji. Odmowy uzasadniono, w szczególności:

- brakami formalnymi – 1.397 przypadków (37,4% wszystkich odmów),
- ryzykiem zastosowania klauzuli z art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa – 180 przypadków (4,8% wszystkich odmów),
- innymi przyczynami – 2.157 (57,7% wszystkich odmów).

W analizowanym okresie najwięcej wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej z zakresu podatku CIT złożono w 2015 r., tj. 6.265, a najmniej w 2017 r. 3.240 (co stanowi spadek o 48% w stosunku do roku 2015 r.). Najwięcej interpretacji wydano w 2015 r. – 7.323, natomiast najmniej w 2017 r., tj. 3.896, co stanowi 53,2% w stosunku do 2015 r.

(akta kontroli str. 1404)

Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na spadek liczby składanych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych mogły mieć wpływ różne czynniki, m.in. legislacyjne (nowelizacje przepisów), jak i informacyjne (wdrażane różne formy informacji podatkowej przez KIS, jak: informacja telefoniczna, mailowa, chat).

(akta kontroli str. 2206-2210)

Najwięcej odmów wydania interpretacji – 1.085 było w 2016 r., co stanowiło 15% w stosunku do liczby wydanych interpretacji w tym roku. Mniej ilościowo, ale proporcjonalnie więcej odmów w stosunku do liczby wydanych interpretacji wydano w 2017 r., tj. 724 co stanowi 18,5% w relacji do wydanych w tym roku interpretacji (3.896), w tym 112 odmów z uwagi na ryzyko zastosowania klauzuli z art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 1404)

W okresie od 1 marca 2017 r., tj. od dnia utworzenia Krajowej Informacji Skarbowej do 30 czerwca 2018 r. do Dyrektora KIS wpłynęło w sumie 4.427 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych z CIT, w tym 2.720 w 2017 r. oraz 1.707 w pierwszym półroczu 2018 r. W tym samym okresie Dyrektor KIS wydał 4.658 interpretacji indywidualnych z CIT. Wydania interpretacji odmówił w 869 przypadkach, co stanowiło 18,7% w relacji do wszystkich wydanych interpretacji, w tym:

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

(akta kontroli str. 939, 2308)

⁴³ Podana liczba obejmuje również wnioski złożone przed 2014 r., w sprawach tych interpretacje zostały wydane po tej dacie, tj. we wskazanym okresie. Termin na wydanie interpretacji wynosi 90 dni, w związku z powyższym powstała różnica pomiędzy liczbą wniosków a liczbą interpretacji.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa)

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania weszła w życie 15 lipca 2016 roku na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.⁴⁴ Zdefiniowana została w art. 119a § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jako czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (unikanie opodatkowania).

Zgodnie z obowiązującym od 15 lipca 2016 r. art. 14b § 5b ustawy – Ordynacja podatkowa 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.

W okresie od 15 lipca 2016 r. do połowy 2018 r. odmówiono wydania interpretacji w 180 przypadkach, ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa. Wśród tych 180 spraw, 58 wniosków zostało złożonych w 2016 r., 95 w 2017 r., a w pierwszej połowie 2018 r. – 27 wniosków. W stosunku do wydanych interpretacji indywidualnych w danym roku liczba odmów wyniosła odpowiednio:

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

(akta kontroli str. 1404, 1405-1428)

Dyrektor KIS w 187⁴⁵ sprawach wystąpił do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię, o której mowa w art. 14b § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa. W 48 przypadkach wystąpień, Szef KAS nie potwierdził stanowiska Dyrektora KIS (nie stwierdził uzasadnienia do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania/odmowie wydania interpretacji) i przedstawił własne stanowisko w sprawie. Zdaniem Dyrektora KIS głównymi przyczynami tego stanu była odmienna ocena zidentyfikowanych korzyści podatkowych oraz sztuczności zawieranych transakcji.

W 18 przypadkach nie wystąpiono o opinię ze względu na uprzednio wydane opinie, co było zgodnie z art. 14b § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa.

Spośród odmów wydania interpretacji indywidualnych w CIT w zakresie elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, ze względu na uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa wytypowano do badania 5 spraw spośród 180 zakończonych postanowieniem o odmowie wydania interpretacji, które nie zostały zaskarżone do sądów administracyjnych. Miano na uwadze w szczególności: stopień złożoności poszczególnych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, liczbę podmiotów występujących we wniosku i różnorodną formę organizacyjną wnioskodawców, przedmiot i ilość występujących zagadnień.

Wszystkie badane akta spraw były kompletne i zawierały:

- wniosek wraz dowodem uiszczenia opłaty,

⁴⁴ Dz. U. poz. 846 ze zm.

⁴⁵ Dane na 8 października 2018 r.

- pismo Delegatury w Bielsku-Białej lub w Płocku do Pionu Nadzoru nad Jednolitością Skarbową KIS z informacją o konieczności uzyskania opinii na podstawie art. 14b § 5b i § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa,
- pismo Dyrektora KIS do Szefa KAS w sprawie wydania opinii zawierającej opis sprawy wraz z własnym stanowiskiem,
- opinię Szefa KAS,
- postanowienie Dyrektora KIS.

W badanych sprawach przestrzegane były zasady regulujące postępowania o wydanie interpretacji zawarte w Dziale II Rozdział 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” ustawy – Ordynacja podatkowa. Wszystkie postępowania zakończyły się przed upływem maksymalnego 3 miesięcznego terminu przewidzianego do wydania interpretacji indywidualnych. Wnioskodawcami w dwóch przypadkach były spółki akcyjne, w jednej spółka z ograniczoną odpowiedzialności, w jednej spółka zagraniczna, w jednej podatkowa grupa kapitałowa. W jednej z pięciu badanych spraw na podstawie art. 14r ustawy – Ordynacja podatkowa wniesiono wniosek wspólny, który dotyczył wnioskodawcy oraz dwóch podmiotów zainteresowanych należących do tej samej grupy spółek. We wszystkich badanych sprawach pytanie wnioskodawcy dotyczyło zdarzeń przyszłych, w jednej sprawie było wskazane zarówno zdarzenie przyszłe jak i stan faktyczny. W dwóch sprawach wnioskodawcy byli reprezentowani przez profesjonalnych pełnomocników (w jednym przypadku przez doradę podatkowego, w drugim przez radcę prawnego). W jednej sprawie Organ wezwał wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku. W dwóch sprawach wnioski zawierały po jednym pytaniu, w jednej sprawie dwa pytania, w jednej – cztery pytania, a w jednej – sześć pytań. Wszystkie postanowienia zawierały pouczenie o prawie do złożenia zażalenia w terminie 7 dni od dnia doręczenia przedmiotowego postanowienia ze wskazaniem właściwej podstawy prawnej.

(akta kontroli str. 1434-1645)

Z przeprowadzonego badania wynika, że w każdej badanej sprawie, Dyrektor KIS na podstawie art. 14b § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa występował do Szefa KAS o opinię. Opinia ta była brana pod uwagę przy wydaniu postanowienia o odmowie wydania interpretacji. W uzasadnieniu postanowienia Dyrektor KIS odnosił się do stanowiska wnioskodawców i przedstawiał argumentację, mając na uwadze opinię Szefa KAS, iż opisywany we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe zawierały elementy/mechanizmy, które zdaniem Organu stanowiły uzasadnione przypuszczenie zastosowania art. 119a ww. ustawy. Uzasadnienia odmów nie zawierały czynności odpowiedniej oraz nie oszacowano i nie podano korzyści podatkowej. Kwestia badania korzyści podatkowej była przedmiotem licznych nieprawomocnych wyroków, jak np. wyrok WSA w Gliwicach z 15 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/GI 853/17, z 19 października 2017 r., sygn. akt I SA/GI 796/17, wyrok WSA w Łodzi z 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 780/17, z 26 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 705/17, kwestionujących brak badania przesłanki przekroczenia progu 100 tys zł w odmowach wydania interpretacji. Natomiast odmienne stanowisko zostało zaprezentowane w nieprawomocnych wyrokach: WSA w Gdańsku z 25 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1264/17, wyrok WSA w Poznaniu z 22 sierpnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 281/17, wyrok WSA w Krakowie z 24 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 236/17. Poza ww. nieprawomocnymi wyrokami w tej materii zostało wyrażone stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyrokach z dnia 21 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 3819/17 oraz II FSK 3820/17. Sąd stwierdził, że przedmiotem postępowania interpretacyjnego nie mogą być wszystkie przesłanki oraz wyłączenia stosowania przywoływanej klauzuli, które wymagają analizy związanej z postępowaniem

dowodowym, prowadzonym co do zasady w postępowaniu podatkowym, nie prowadzonym w postępowaniu interpretacyjnym. Przesłanka czynności odpowiedniej nie była przedmiotem sporów przed sądami administracyjnymi, a brak jej wskazania uzasadnia stanowisko NSA we wskazanych wyżej wyrokach. Zgodnie z art. 119a § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Dyrektor KIS poinformował, że w przekazanych do badania sprawach niewskazywano czynności odpowiedniej, ponieważ Organ w ramach postępowania interpretacyjnego nie prowadzi postępowania w zakresie ustalenia stanu faktycznego, lecz dokonuje wyłącznie oceny zdarzenia przedstawionego przez podatnika, w związku z czym nie istnieje obowiązek wskazania czynności odpowiedniej.

(akta kontroli str. 1270, 2211-2226)

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła szczegółową analizę 5 akt postępowania zakończonych postanowieniami o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (odmowie wydania interpretacji).

1) Postanowienie⁴⁶ zostało wydane w zakresie skutków podatkowych wniesienia aportu w postaci wierzytelności wynikających z kwoty głównej pożyczki na kapitały własne spółki. Zdaniem wnioskodawcy wniesienie aportu w postaci przysługującej mu wierzytelności wynikających z kwoty głównej pożyczki nie spowoduje powstania z tego tytułu po stronie wnioskodawcy przychodu opodatkowanego w Polsce. Akta zawierają opinię Szefa KAS z dnia 9 sierpnia 2017 r., nr SP3.8012.443.201. Organ za opinią Szefa KAS przyjął, że zdarzenie przyszłe stanowi w istocie zespół powiązanych czynności w rozumieniu art. 119f ustawy – Ordynacja podatkowa i na dowód tego wskazał następujące elementy:

- udziałowcy finansowali działalność innej spółki poprzez udzielanie pożyczek,
- większościowy udziałowiec – sprzedał pakiet udziałów za symboliczną kwotę 1 Euro,
- podmiot kupujący udziały spółki nabył także wierzytelności pożyczkowe przysługujące im byłemu właścicielowi wobec spółki,
- wierzytelności pożyczkowe przysługujące udziałowcom mają zostać przekonwertowane na kapitał zakładowy spółki.

Organ wskazał na inny analogiczny wniosek udziałowca spółki wnioskodawcy. Zdaniem Organu przedstawiona konstrukcja mogłaby skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Organ wykazał, że zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że elementy zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa. Organ zwrócił jednak uwagę, że powyższe nie przesądza, że w ww. przypadku na pewno zostałaby wydana decyzja z art. 119a i wskazał, że ustalenie, czy dana czynność stanowi unikanie opodatkowania może być dokonane tylko w toku procedury dotyczącej opinii zabezpieczającej lub postępowania podatkowego prowadzonego w oparciu o przepisy Rozdziału 2 Działu IIIa ustawy – Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 1434-1478)

⁴⁶ Postanowienie z 11 sierpnia 2017 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.96.2017.2.AJ.

2) Postanowienie⁴⁷ dotyczyło wniosku wspólnego złożonego przez wspólników należących do jednej grupy spółek. We wniosku przedstawiono zdarzenie przyszłe zawierające szereg czynności obejmujących: przekształcenie spółki kapitałowej w osobową, przystąpienie nowego wspólnika, wystąpienie ze spółki komandytowej dotychczasowych wspólników bez wynagrodzenia, alternatywnie utworzenie spółki kapitałowej przez wydzielenie, dokonanie wkładu niepieniężnego do innej spółki kapitałowej w zamian za wyemitowane udziały/akcje spółki nabywającej. Organ wskazał, że wnioskodawca złożył wcześniej dwa wnioski dotyczące skutków podatkowych wystąpienia dwóch innych wspólników ze spółki komandytowej. Dyrektor KIS wskazał, że wystąpienie ze spółki komandytowej jest korzystniejsze od utraty statusu udziałowca w spółce z o.o. poprzez zbycie udziałów w tej spółce na zasadach rynkowych. Zdaniem Organu trudno jest racjonalnie uzasadnić celami gospodarczymi i ekonomicznymi wystąpienie ze spółki osobowej bez wynagrodzenia, tj. bez zwrotu wkładów wniesionych do spółki. Organ natomiast wskazał, że naturalnie bardziej bezpośrednim działaniem byłoby, albo powstrzymanie się od przekształcenia spółki kapitałowej w komandytową lub po prostu prowadzenie działalności gospodarczej bez wykorzystania spółki zależnej jako podmiotu pośredniczącego, o czym mowa jest w przepisie art. 119c § 2 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 1532-1581)

3) Postanowienie⁴⁸ zostało wydane w zakresie ustalenia czy odsetki od pożyczek będą stanowiły koszt uzyskania przychodu wnioskodawcy na moment ich zapłaty lub kapitalizacji, tj. w szczególności czy nie będą miały w odniesieniu do nich zastosowania ograniczenia w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT. Wnioskodawca przywołał 6 interpretacji z 2015 i z 2016 r. Organ odniósł się do wyroku NSA z dnia 28 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 699/11. Organ wskazał, że zmiana formy prawnej spółek operacyjnych (ze spółek kapitałowych na osobowe) brak jest prawnych podstaw do opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów uzyskiwanych przez te jednostki organizacyjne. W ocenie Organu opisany we wniosku sposób działania może dawać (wnioskodawcy) nieograniczoną możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek co może skutkować obniżeniem podstawy opodatkowania. Zdaniem Organu chronologia zdarzeń, spółki operacyjne przed rozpoczęciem udzielania pożyczek funkcjonowały w formie spółek z o.o., zbieżność w czasie udzielania pożyczek oraz zmiany formy prawnej (na spółki komandytowe) tych spółek w połączeniu z wprowadzeniem do struktury grupy kapitałowej jest w ocenie Organu w oczywisty sposób skorelowana i w ocenie Szefa KAS w uzasadniony sposób może być nakierowana na odniesienie korzyści podatkowej.

(akta kontroli str. 1583-1621)

4) Postanowienie⁴⁹ w tej sprawie dotyczyło obowiązków płatnika podatku dochodowego w przypadku realizacji przez posiadacza obligacji będącego inwestorem zagranicznym praw z obligacji zarówno w drodze wykupu jak i konwersji. Organ odnotował, mając na uwadze opinię Szefa KAS, że wskazane we wniosku obligacje i sposób ich realizacji stanowią w istocie swoistą hybrydę, której konstrukcja nieprzypadkowo ma zostać oparta na prawie obcym. Konsekwencje podatkowe takich zmian mogą skutkować powstaniem korzyści podatkowej, w szczególności poprzez wykorzystanie zasady opodatkowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, zysków kapitałowych jedynie w państwie

⁴⁷ Postanowienie z 17 stycznia 2018 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.292.2017.2.JF.

⁴⁸ Postanowienie z 8 grudnia 2017 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.167.2017.3.AM.

⁴⁹ Postanowienie z 4 grudnia 2017 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.280.2017.2.JKT.

rezydencji odbiorcy, podczas gdy odsetki podlegają co do zasady opodatkowaniu u „źródła”. Organ wskazał, że wnioskodawca osiągnąłby ten sam rezultat poprzez ustanowienie podmiotu będącego polskim rezydentem podatkowym jako podmiotu pośredniczącego.

(akta kontroli str. 1518-1531)

5) Postanowienie⁵⁰ zostało wydane w zakresie skutków podatkowych związanych z zawieraniem umów leasingu dotyczących wartości niematerialnych i prawnych. Wnioskodawca był podatkową grupą kapitałową. Ustalono, że został złożony kolejny wniosek jednej ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową. Organ uznał, że działania wnioskodawcy może cechować sztuczność uzasadniając to wykorzystaniem struktury, w której strony umowy leasingu finansowego są powiązane kapitałowo. Dyrektor KIS stwierdził, że wnioskodawca będzie występował zarówno w pozycji podmiotu korzystającego, jak i finansującego w ramach zawartej umowy leasingu finansowego.

(akta kontroli str. 1622-1645)

W okresie od 15 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. wnioskodawcy w 44 sprawach zaskarżyli do wojewódzkich sądów administracyjnych postanowienia odmawiające wydania interpretacji indywidualnych ze względu na ryzyko zastosowania klauzuli art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa, co stanowiło 24,4% odmów z tego zakresu. Według stanu na dzień 25 października 2018 r. liczba zaskarżonych odmów wyniosła 47.

(akta kontroli str. 1404)

W 14 przypadkach spośród wskazanych 44 spraw wyroki uprawomocniły się, a zatem zakończyły się postępowania. W 12 przypadkach wojewódzkie sądy administracyjne oddaliły skargi podatników, w 1 przypadku umorzono postępowanie, a w 1 przypadku skargę odrzucono.

Zapadły 2 orzeczenia NSA oddalające skargi kasacyjne wnioskodawców. Podatnicy wnieśli 7 skarg kasacyjnych od wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych. Na wszystkie te skargi Organ udzielił odpowiedzi. Ponadto Organ wniósł 11 kasacji od wyroków WSA.

Na pytanie kontrolerów o rodzaj przyczyn uchylenia postanowień przez sądy administracyjne, Organ wskazał, że wśród przyczyn uchylenia postanowień dominowały przyczyny formalne. NSA⁵¹ stwierdził, że przyjęta przez Organ formuła uchylenia się od wydania interpretacji indywidualnej, poprzez odmowę wszczęcia postępowania nie znajduje oparcia w przepisach obowiązującego prawa. Sąd uznał, że dotychczasowa praktyka stosowania odmowy wszczęcia postępowania jest niewłaściwa i wskazał, że postępowanie wszczyna i toczy się na podstawie złożonego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W związku z powyższym postępowanie powinno się zakończyć w uzasadnionych przypadkach postanowieniem odmawiającym wydania interpretacji, a nie odmową wszczęcia postępowania. Sąd również odniósł się do podstaw prawnych wskazanych przez Organ w wydanych postanowieniach i uznał, że art. 14b § 5b ustawy – Ordynacji podatkowej będzie stanowił samodzielną podstawę orzeczenia kończącego to postępowanie bez potrzeby powoływania, a w zasadzie bez możliwości odpowiedniego stosowania art. 165a § 1 w związku z art. 14h ustawy – Ordynacji podatkowej.

⁵⁰ Postanowienie z 7 lutego 2018 r., nr 0115-KDIT2-3.4010.310.2017.2.AD.

⁵¹ Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 3819/17 oraz sygn. akt II FSK 3820/17.

(akta kontroli str. 2208)

Zdaniem NIK skutkowało to tym, że wnioskodawcy aby zaskarżyć dane postanowienie do sądu najpierw musieli złożyć zażalenie, które rozpatrywał ten sam organ, a dopiero po wyczerpaniu tego środka zaskarżenia mogli złożyć skargę do sądu, co przedłużało całe postępowanie i opóźniało uzyskanie przez zainteresowanego rozstrzygnięcie w sprawie.

Sądy wojewódzkie zarzucały także, że opinia Szefa KAS, wydana w sprawie nie była dla Organu wiążąca. Opinia Szefa KAS nie ma dla organu interpretacyjnego charakteru wiążącego, Organ uprawniony do wydawania interpretacji indywidualnej prowadzi postępowanie w sposób niezależny. Ponadto sądy zarzucały uchybienia procesowe w postaci niewezwania podatnika o wskazanie korzyści podatkowej oraz ustalenie przez Organ schematu optymalizacyjnego, na podstawie kilku złożonych przez podatnika wniosków, zamiast analizy wyłączenie jednego wniosku.

(akta kontroli str. 2209)

Organ nie zgodził się z argumentami wojewódzkich sądów administracyjnych i w związku z tym zaskarżył do II instancji przedmiotowe wyroki.

Dyrektor KIS wskazał delegaturom⁵², że w przypadku gdy w trakcie prowadzonego postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej zostanie stwierdzone, że w zakresie określonych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji, istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a ustawy – Ordynacji podatkowej, Organ winien na podstawie art. 14b § 5b ww. ustawy wydać postanowienie o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Postanowienie to kończy postępowanie administracyjne o wydanie indywidualnej interpretacji.

(akta kontroli str. 446-477)

Ponadto Dyrektor KIS poinformował delegatury⁵³, mając na uwadze prezentowaną przez wojewódzkie sądy administracyjne linię interpretacyjną, że formułując uzasadnienie postanowienia o odmowie wydania interpretacji, zasadnym jest zrezygnowanie z przedstawienia argumentacji opartej wyłącznie na treści opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wydanej w trybie art. 14b § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa. Uzyskanie opinii nie zwalania Organu z obowiązku przedstawienia w uzasadnieniu postanowienia przesłanek „uzasadnionego przypuszczenia” zaistnienia przesłanek wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a ww. ustawy.

Dyrektor KIS poinformował NIK, że nie wydaje już postanowień o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a § 1 Ordynacji podatkowej, a postanowienia o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Organ w postanowieniu o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego obok poinformowania strony o uzyskaniu opinii Szefa KAS i przywołania jej treści, przedstawia własną ocenę czy w sprawie zasadne jest wydanie wspomnianego postanowienia. Sprawdzone aktualną praktykę organu, w tym celu przeanalizowano dwa postanowienia dobrane losowo. Stwierdzono, że Organ prawidłowo powołał art. 13 § 2a, art. 14b § 5b i § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa i w konsekwencji wydał postanowienie o odmowie wydania interpretacji

⁵² Pismo z dnia 25 kwietnia 2018 r., znak 0110-KNO.4327.2.2018AŻ.

⁵³ Pismo z 15 czerwca 2018 r., znak 0110-KNO.5007.13.2018.2.DK.

przepisów prawa podatkowego oraz pouczył stronę o możliwości wniesienia skargi na postanowienie do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

(akta kontroli str. 1532-1557, 1583-1608, 2209, 2132-2156)

NIK zbadała 5 spraw spośród 44 postanowień zaskarżonych do sądów administracyjnych. Organ wydając postanowienia o odmowie wydania interpretacji w żadnej sprawie nie przekroczył 3-miesięcznego terminu, o jakim mowa w art. 14d § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W 4 analizowanych sprawach sądy uchyliły postanowienia Organu, a w jednej – sąd oddalił skargę strony.

(akta kontroli str. 1731-1745)

Organ w 4 sprawach złożył skargi kasacyjne do NSA, w 2 sprawach organem podatkowym skarżącym był Szef KAS, a w dwóch Dyrektor KIS.

W 4 zbadanych sprawach sądy w wyrokach uchyliły postanowienie o odmowie wydania interpretacji, ze względu na:

- 1) brak ustalenia korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa,
- 2) brak wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku poprzez podanie danych pozwalających na ocenę możliwości wydania decyzji, o której mowa w art. 119a przez pryzmat przesłanki zawartej w art. 119b § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa,
- 3) brak uzasadnienia, że opinia Szefa KAS jest wiążąca dla Dyrektora KIS.

(akta kontroli str. 1649-1900)

Analiza akt postępowania, w których uchylone zostały postanowienia o odmowie wydania interpretacji wykazała, że na 5 spraw objętych badaniem jedna sprawa została zakończona prawomocnie wyrokiem WSA oddalającym skargę wnioskodawcy, natomiast w pozostałych sprawach zapadły wyroki WSA, które uchyły postanowienia Dyrektora KIS. Organ złożył skargi kasacyjne od wszystkich niekorzystnych wyroków poparte stanowiskami sądów, które rozstrzygały podobne kwestie na korzyść organów podatkowych.

Analiza zaskarżonych przez wnioskodawców postanowień o odmowie wydania interpretacji wykazała, że w 2 sprawach odmiennie od pozostałych w sporządzonych przez Organ skargach kasacyjnych wskazano, jako organ podatkowy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dyrektor KIS podał, że Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 31 października 2017 r., sygn. akt I FZ 234/17, zwrócił uwagę na powyższą kwestię i jednocześnie wywiódł, iż ewentualne błędne wskazanie strony postępowania powinno skutkować wyłącznie koniecznością opowiedzenia się przez Organ co do ewentualnego omyłkowego wskazania strony postępowania i uzupełniania braków w tym zakresie.

(akta kontroli str. 1215-1217)

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przysyłał do Ministerstwa Finansów cykliczne informacje o liczbie: postanowień o odmowie wszczęcia postępowania w związku z art. 14b § 5b ustawy – Ordynacja podatkowa, zażaleń na te postanowienia, skarg na postanowienia i wyroków sądów w sprawie postanowień. W związku z tymi informacjami nie przekazywano Dyrektorowi KIS wytycznych, czy też uwag. W lipcu 2018 r. odbyło się w Ministerstwie Finansów spotkanie konsultacyjne z pracownikami Krajowej Informacji Skarbowej w trakcie którego omówiono zagadnienia związane z procedurą odmowy wydania interpretacji indywidualnych ze względu na wystąpienie uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji w zakresie

klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w aspekcie orzecznictwa sądów administracyjnych.

(akta kontroli str. 260-262, 1039-1090, 1157, 1332)

Zasada *in dubio pro tributario* (art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa)

Zgodnie z art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Zasada ta (*in dubio pro tributario*) funkcjonuje w polskim porządku prawnym od 1 stycznia 2016 r.

Z przekazanych przez Dyrektora KIS materiałów wynika, że w okresie od 1 stycznia 2016 r. do połowy 2018 r. nie stwierdzono zastosowania art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa w wydanych interpretacjach indywidualnych. Wnioskodawcy w ww. okresie w 36 wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych powoływali się na zasadę *in dubio pro tributario*. W tych też sprawach zostało wydanych 19 interpretacji indywidualnych, w okresie od 2016 r. do połowy 2018 r. (9 interpretacji wydanych w 2016 r., 7 w 2017 r., 3 w I połowie 2018 r.). W pozostałych 17 przypadkach Organ odmówił wydania interpretacji indywidualnych dotyczących wniosków, w których wnioskodawcy powołali się na art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa, od 2016 r. do I połowy 2018 r. (15 odmów w 2016 r., 2 w 2017 r.). Powodem tych odmów zdaniem Dyrektora KIS były przyczyny, które wykraczały poza kompetencje organu interpretacyjnego. Złożone wnioski o wydanie interpretacji nie spełniały wymagań formalnych określonych w ustawie – Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 1429, str. 2207)

Dyrektor KIS w odpowiedzi na zapytanie kontrolerów NIK o stosowanie zasady z art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa podał, że zasada rozstrzygania na korzyść podatnika niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa nie może być rozumiana w ten sposób, że w przypadku jakiegokolwiek rozbieżności w wykładni określonego przepisu podatkowego, pierwszeństwo musi mieć wykładnia korzystna dla podatnika, choćby była nieprawidłowa. Organ przywołał stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w wyroku z dnia 25 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 269/17 (orzeczenie nieprawomocne) stwierdzając, że „Zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów”. Organ odniósł się do wyroku WSA w Szczecinie z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 663/17 (orzeczenie nieprawomocne), w którym podkreślono, że: (...) w przepisie art. 2a O.p. chodzi o wątpliwości organu podatkowego, a nie wątpliwości podatnika oraz, że podatnik nie może oczekiwać, aby art. 2a O.p. był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne niż zakładał (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30.03.2017 r., sygn. akt ISA/GI 1509/16; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23.03.2017 r., sygn. akt ISA/Po 1261/16). (...). Zdaniem Organu zasada ta ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Analiza w tym zakresie dokonywana jest zatem na bieżąco w toku procedowania wniosków, Zdaniem Organu w sprawach tych trudno wskazać jakąkolwiek najczęstszą przyczynę powoływania się przez wnioskodawców na art. 2a, ponieważ sprawy dotyczyły różnych przepisów, a argument rozstrzygania wątpliwości na korzyść

podatnika nigdy nie był podstawowym i jedynym argumentem wnioskodawców. Podsumowując, zdaniem Dyrektora KIS, powoływanie się na zasadę *in dubio pro tributario* miało charakter uzupełniający i wnioskodawcy dopiero po argumentach merytorycznych w określonej sprawie, dodatkowo wskazywali na art. 2a ustawy – Ordynacji podatkowej, co ich zdaniem miało wzmocnić prezentowane stanowisko. W ocenie Dyrektora KIS brak było przesłanek do stosowania tego artykułu, a tym samym konsekwentnie nie wymagało to podejmowania jakichkolwiek działań mających na celu wyeliminowanie wskazywanych we wnioskach wątpliwości i raportowania jednostce nadrzędnej.

(akta kontroli 1268-1269)

Szczególnym badaniem NIK objęła 5 spraw spośród 19 zakończonych wydaniem interpretacji indywidualnych, w których podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych powoływali się na art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa. W wyniku analizy stwierdzono:

- w trzech przypadkach Organ uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe i dlatego odniesienie się do art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa było niecelowe, a w pozostałych dwóch organ uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe;
- Organ w wydanych interpretacjach odniósł się do orzeczeń sądowych i interpretacji wskazanych przez wnioskodawców;
- przestrzegane były zasady postępowania określone w ustawie – Ordynacja podatkowa;
- 5 spraw dotyczyło zdarzeń przyszłych, 2 – zarówno zdarzeń przyszłych jak i stanów faktycznych;
- kwestia zastosowania art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa nie była w badanych sprawach decydująca, ponieważ zarówno wnioskodawcy jak i Organ koncentrowali się na pytaniu wnioskodawcy o interpretację przepisów CIT w świetle opisanego zdarzenia przyszłego lub stanu faktycznego, a dopiero jeżeli stanowisko Organu było inne niż stanowisko wnioskodawcy, Organ w pierwszej kolejności interpretował przepisy CIT, a dopiero w dalszej kolejności odnosił się do przywołanego we wniosku art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli str. 1917-1994)

Ze szczegółowego badania przez NIK spraw, w których Organ nie podzielił stanowiska wnioskodawcy, w zakresie zastosowania art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa, wynika:

- w interpretacji indywidualnej z dnia 19 czerwca 2017 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.109.2017.1.MR, w zakresie zaliczenia do kosztów kwalifikowanych wydatków poniesionych na wynagrodzenia z tytułu umów o pracę, jeżeli wydatki te są związane z prowadzoną przez spółkę działalnością badawczo-rozwojową – Organ uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe, natomiast w zakresie tego samego pytania z tytułu umów innego rodzaju zawieranych przez spółkę ze specjalistami niebędącymi pracownikami spółki za – nieprawidłowe. W opinii wnioskodawcy treść art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy CIT jednoznacznie wskazuje, że koszty wynagrodzeń wypłacanych w oparciu o umowy o świadczenie usług i umowy zlecenia/o dzieło dotyczące przygotowania ekspertyz i opinie związanych z działalnością badawczo-rozwojową, oraz za usługi doradcze świadczone w związku z tego rodzaju działalnością, powinny być uznane za wydatki kwalifikowane. Wnioskodawca wskazał, że nawet w przypadku uznania, że treść wskazanej regulacji nie jest jednoznaczna, zastosowanie w tym zakresie

znaleźć powinien art. 2a ustawy – Ordynacji podatkowej. Organ stwierdził że stanowisko wnioskodawcy jest częściowo nieprawidłowe oraz przedstawił własne stanowisko w uzasadnieniu. Podkreślił, że ustawodawca wyraźnie wskazał w art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, że za koszty kwalifikowane uznaje się ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki⁵⁴ na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej. Organ zaznaczył, że w odniesieniu do powołanego przez wnioskodawcę przepisu art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa nie miał żadnych wątpliwości co do treści oraz zastosowania przepisów prawa podatkowego.

(akta kontroli str. 1904-1916)

- w interpretacji indywidualnej z dnia 27 marca 2017 r., nr 1462-IPPB3.4510.1139.2016.1.JBB, w zakresie kosztów uzyskania przychodów – zaliczenie opłaty ostrożnościowej wpłacanej przez bank do kosztów uzyskania przychodów – art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 68 ustawy o CIT, art. 16 ust. 1 pkt 71 ustawy o CIT. Wnioskodawca zadał pytanie czy opłata ostrożnościowa wpłacona przez bank za I, II i III kwartał 2016 roku, w tym dopłaty za I i II kwartał 2016 roku, stanowią koszt uzyskania przychodów banku. Zdaniem wnioskodawcy, opłata ostrożnościowa wpłacona przez bank za I, II i III kwartał 2016 roku, w tym dopłaty za I i II kwartał 2016 roku, stanowią koszt uzyskania przychodów banku. W ocenie wnioskodawcy, wprowadzona przez ustawodawcę zmiana przepisów (tj. uchylenie art. 16 ust. 1 pkt 68 ustawa CIT w trakcie roku podatkowego) budzi wątpliwości interpretacyjne i tym samym – jeżeli organ podatkowy miałby wątpliwości co do zajętego powyżej stanowiska wnioskodawcy – istnieje możliwość zastosowania art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa w niniejszej sprawie. Organ uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Odnosząc się do argumentu wnioskodawcy w zakresie konieczności zastosowania zasady zawartej w art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa, Organ wskazał, że analiza treści przepisu prawa materialnego znajdującego zastosowanie w sprawie nie rodzi niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Dyrektor KIS stwierdził, że skoro art. 16 ust. 1 pkt 68 CIT obowiązywał do dnia 9 października 2016 r., to przepis ten powinien zostać uwzględniony w zeznaniu podatkowym banku za rok 2016 za okres, w którym obowiązywał.

(akta kontroli str. 1972-1981)

We wszystkich sprawach Dyrektor KIS pouczył wnioskodawców o prawie wniesienia skargi na wydane interpretacje i w żadnej sprawie nieskorzystano z tego uprawnienia.

Z przekazanych przez Krajową Informację Skarbową danych wynika, że zaskarżono do sądów administracyjnych 3 interpretacje indywidualne z zakresu podatku CIT, w których podatnicy powoływali się na zasadę *in dubio pro tributario*, co stanowi około 13% wydanych interpretacji, w której wnioskodawcy we wniosku wskazali na zasadę z art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa.

NIK zbadała wszystkie ww. sprawy zakończone wydaniem interpretacji indywidualnych, które następnie przez wnioskodawców zostały zaskarżone do sądu administracyjnego.

⁵⁴ Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249 i 1268 oraz z 2016 r. poz. 1020 i 1311.

W jednej sprawie zapadł prawomocny wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 lipca 2018 r., sygn. I SA/OI 238/18, oddalający skargę strony w zakresie wydanej interpretacji indywidualnej dotyczącej pytania wnioskodawcy o możliwość skorzystania z ulgi podatkowej na działalność badawczo-rozwojową, o której mowa w art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd pomimo przeciwstawnych orzeczeń w tej kwestii podzielił stanowisko Organu, że wydatki na zakup ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, świadczonych lub wykonywanych przez podmioty inne niż jednostki naukowe nie należy zaliczać do kosztów kwalifikowanych wymienionych w art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd tak jak i Organ nie odniósł do art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa w uzasadnieniach swoich rozstrzygnięć. Sąd wywiódł swoje stanowisko w oparciu o interpretację przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

(akta kontroli str. 1995-1998)

W drugiej badanej sprawie w dniu 30 maja 2018 r. został wydany wyrok WSA w Warszawie, sygn. III SA/Wa 2595/17. Sąd uchylił interpretację indywidualną, w zakresie zaliczenia opłaty ostrożnościowej wnoszonej przez bank na podstawie art. 14a ustawy z dnia 14 grudnia 1994 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym na rzecz Funduszu. Bank zadał w złożonym wniosku pytanie czy wniesiona opłata na rzecz BFG za I, II, III, IV kwartał 2016 r. stanowi koszt uzyskania przychodów. Sąd w wydanym wyroku, uznał, że Organ dopuścił się błędu wykładni art. 16 ust. 1 pkt 71 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do opłaty ostrożnościowej za IV kwartał 2016 r. Sąd za niezasadny uznał natomiast zarzut skargi podatnika co do niewłaściwej oceny zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do opłat ostrożnościowych wniesionych w I, II, III kwartale 2016 r. W ocenie sądu uchylenie w trakcie roku podatkowego art. 16 ust. 1 pkt 68 ww. ustawy nie zwalnia banku z obowiązku stosowania tego przepisu do momentu jego wykreślenia (czyli do dnia 9 października 2016 r.). Organ złożył od tego wyroku skargę kasacyjną do NSA, w której przedstawił zarzut prawa materialnego, tj. wykładni art. 16 ust. 1 pkt 71 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, powołał się na właściwe przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz przedstawił w uzasadnieniu argumentację popierającą stanowisko zawarte w wydanej interpretacji. Organ powołał się na wyrok WSA w Gliwicach w analogicznej, co do stanu faktycznego, sprawie o sygn. I Sa/GI 687/17, w której sąd wskazał, że intencją ustawodawcy w zakresie uchylenia pkt 68 w art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie było wprowadzenia nowych rozwiązań instytucjonalnych i umożliwienie bankom zaliczenia opłaty za okres IV kwartału 2016 r. do kosztów uzyskania przychodów. Strona wniosła odpowiedź na ww. skargę kasacyjną powołując się na zasadę *in dubio pro tributario*. W aktach sprawy brak jest informacji o wydanym wyroku bądź o wyznaczeniu terminu rozprawy.

Organ odniósł się w uzasadnieniu interpretacji do argumentu wnioskodawcy o konieczności zastosowania zasady z art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa, wskazując że analiza treści przepisu prawa materialnego znajdującego zastosowanie w sprawie nie rodzi niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

(akta kontroli str. 2083-2145)

Trzecia zaskarżona interpretacja z 13 grudnia 2017 r. dotyczyła ustalenia, czy przedstawione we wniosku wydatki wynikające z ugody oraz porozumienia (zawarte na skutek prawomocnego wyroku sądu apelacyjnego w zakresie skargi pauliańskiej dotyczącej uznania za bezskuteczne zawiązanie spółki i przeniesienie

nieruchomości na spółkę) będą stanowiły dla spółki koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Organ wyraził stanowisko, że wskazane we wniosku świadczenia podstawowe, dodatkowe oraz wynagrodzenia z tytułu umowy zlecenia wnioskodawcy z bankiem nie będą stanowiły dla spółki kosztów uzyskania przychodów. W złożonej skardze strona podniosła zarzuty prawa procesowego oraz prawa materialnego powołując przy tym obszerną argumentację swojego stanowiska. Organ odpowiedział na ww. skargę wnosząc o jej oddalenie przytaczając odpowiedź na zarzuty wnioskodawcy. W aktach sprawy brak informacji o wydanym wyroku bądź o wyznaczeniu terminu rozprawy oraz brak odniesienia się do art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa w uzasadnieniu interpretacji.

Zdaniem Dyrektora KIS ww. sprawie wątpliwości wnioskodawcy dotyczyły nie tyle interpretacji wskazanego we wniosku art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co w istocie, oceny przedstawionego zdarzenia przyszłego, tj. ustalenia czy ponoszone przez wnioskodawcę opłaty, świadczenia wypełniają przesłanki wynikające z tego przepisu pozwalające na zaliczenie ponoszonych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Treść analizowanego art. 15 ust. 1 ustawy o CIT w kontekście zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę nie budziła zatem wątpliwości ani Organu, ani wnioskodawcy, a tylko taka mogłaby stać u podstaw zastosowania wynikającej z art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa zasady *in dubio pro tributario*. Ze stanowiska wnioskodawcy zawartego we wniosku wynikało, że zarówno Organ, jak i wnioskodawca rozumieją tak samo przepis art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Przedmiotem wątpliwości wnioskodawcy nie była zdaniem Organu treść przepisu prawa podatkowego, lecz skutki podatkowe jakie poniesie podejmując dane zdarzenie gospodarcze, które należało przez pryzmat tego przepisu ocenić. Organ wskazał z jakich przyczyn uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Wydał zatem interpretację w oparciu o takie zdarzenie przyszłe, jakie opisał wnioskodawca. Wątpliwością wnioskodawcy było bowiem nie brzmienie przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, lecz fakt możliwości jego zastosowania w rozpatrywanej sprawie.

(akta kontroli str. 1271- 1272, 1999-2016)

Podsumowując NIK zauważa, że w 3 zaskarżonych sprawach zapadł jeden wyrok prawomocny na korzyść Organu, jeden wyrok nieprawomocny na korzyść podatnika, na który to wyrok Organ złożył skargę kasacyjną, natomiast w jednej sprawie nie zapadło jeszcze żadne orzeczenie. Organ w dwóch zaskarżonych interpretacjach nie odniósł się do powołanego przez wnioskodawcę art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa.

Ustalone
nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. W okresie od 1 marca 2017 r. do 15 czerwca 2018 r.⁵⁵ Dyrektor KIS w postanowieniach o odmowie wydania interpretacji indywidualnych oraz w postanowieniach o odmowach wszczęcia postępowania wskazywał, że związany jest opinią Szefa KAS, o której mowa w art. 14b § 5c ustawy – Ordynacja podatkowa, pomimo ugruntowanego orzecznictwa w tym zakresie co do charakteru prawnego instytucji opinii, wyrażonego również w orzecznictwie NSA⁵⁶ gdzie sąd zauważył, że organ zobowiązany do zasięgnięcia opinii, nie jest prawnie związany stanowiskiem organu opiniującego. Współdziałanie, którego istotą jest wyrażenie opinii, zbliżone jest do konsultacji czy też doradztwa. Inną

⁵⁵ Pismo Dyrektora KIS z 15 czerwca 2018 r., znak 0110-KN0.5007.13.2018.2.DK.

⁵⁶ Uchwała NSA z dnia 15 lutego 1999 r. sygn. akt OPK 14/98.

formą współdziałania organów administracji publicznej są działania określone w przepisach prawnych jako podjęte "w porozumieniu", "w uzgodnieniu"⁵⁷.

(akta kontroli str. 1672-1691, 1837-1850, 1861-1876, 1886-1900)

Organ powinien uwzględnić powyższe stanowisko NSA. Praktyka w tym względzie została zmieniona dopiero w piśmie Dyrektora KIS z 15 czerwca 2018 r.⁵⁸

2. Uchybieniem formalnym było wydawanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, które zdaniem NSA nie znajduje oparcia w przepisach obowiązującego prawa. Zdaniem sądów administracyjnych art. 14b § 5b ustawy – Ordynacja podatkowa stanowi samodzielną podstawę orzeczenia kończącego to postępowanie bez potrzeby, a w zasadzie bez możliwości odpowiedniego stosowania art. 165a § 1 w związku z art. 14h ustawy – Ordynacji podatkowej. Praktyka stosowana przez Organ do kwietnia 2018 r. skutkowała tym, że podatnicy, aby zaskarżyć dane postanowienie do sądu najpierw musieli złożyć zażalenie, które rozpatrywał ten sam Organ, a dopiero potem mogli złożyć skargę do sądu, co przedłużało całe postępowanie. Praktyka ta wynikała z pisma Ministerstwa Finansów⁵⁹, skierowanego do funkcjonujących w ówczesnym okresie organów interpretacyjnych (upoważnionych Dyrektorów Izb Skarbowych), a następnie została przejęta przez Dyrektora KIS. Na uwagę zasługuje fakt, że Dyrektor KIS niespełna miesiąc po orzeczeniach NSA, zmienił zakwestionowaną pratykę w tym zakresie.

(akta kontroli str. 2209)

3. Zgodnie z interpretacją ogólną z dnia 29 grudnia 2015 r., nr PK4.8022.44.2015, umiejscowienie art. 2a w przepisach ogólnych ustawy – Ordynacja podatkowa wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego. Należy jednak mieć na uwadze, że rozstrzyganie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia). Analogicznie dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów. W interpretacji z 13 grudnia 2017 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.333.2017.1.MM oraz interpretacji z dnia 15 lutego 2018 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.9.2018.1.MS, nie stwierdzono w uzasadnieniu odniesienia się do powołanego w ocenie stanowiska wnioskodawcy art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa. W związku z powyższym niniejsza uwaga nie sprowadza się do wniosku, że Organ nie zastosował zasady z art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa, lecz pomimo powołania we wniosku przez wnioskodawcę tej zasady, Organ nie odniósł się do braku możliwości zastosowania tej zasady w uzasadnieniu wydanej interpretacji. NIK zwraca uwagę, że w zależności od zajętego przez Organ stanowiska zachodzi konieczność realizowania wytycznych Ministra Finansów zgodnie z interpretacją ogólną z 29 grudnia 2015 r., zarówno co do spornych kwestii powstałych na tym tle, jak również co do braku przesłanek zastosowania zasady *in dubio pro tributario*.

(akta kontroli str. 1995-2016)

⁵⁷ W sytuacji, gdyby ustawodawca chciał związać Dyrektora KIS stanowiskiem Szefa KAS, to w treści normy prawnej użyłby zamiast „opinia” innego zwrotu np. „w porozumieniu” lub „w uzgodnieniu”.

⁵⁸ Pismo z 15 czerwca 2018 r., znak 0110-KN0.5007.13.2018.2.DK.

⁵⁹ Pismo z 23 sierpnia 2016 r., nr SP3.8012.3.2016.

4. W jednej badanej sprawie dotyczącej postanowienia Dyrektora KIS o odmowie wydania interpretacji z uwagi na ryzyko zastosowania art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa, na etapie sporządzenia skargi kasacyjnej błędnie wskazano organ podatkowy, tj. Szefa KAS zamiast Dyrektora KIS. Dyrektor KIS poinformował, że przypadki takie były przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych i skargi kasacyjne nie podlegały odrzuceniu. Niemniej, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli zasadne jest wskazanie i wyeliminowanie tego rodzaju błędów, w kontekście zapewnienia prawidłowego działania Organu w sprawach przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

(akta kontroli str. 1731-1745)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w badanym obszarze.

Przedmiotem oceny częściowej była działalność Dyrektora KIS w zakresie prowadzenia spraw dotyczących wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w szczególności odnoszących się do odmów wydania interpretacji na podstawie art. 14b § 5b ustawy – Ordynacja podatkowa, zarówno niezaskarżonych jak i zaskarżonych do sądów administracyjnych, jak i wydanych interpretacji indywidualnych, na podstawie art. 14b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, gdy we wnioskach zainteresowani powoływali art. 2a ustawy – Ordynacji podatkowej, niezaskarżonych jak i zaskarżonych do sądów administracyjnych.

Wszystkie badane sprawy zawierały uzasadnienie faktyczne oraz uzasadnienie prawne, które – poza przytoczeniem przepisów prawa – prezentowały wykładnię przepisów odniesioną do konkretnego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego sprawy, ze wskazaniem argumentów istotnych dla zastosowania konkretnych przepisów prawa. Organ oprócz prowadzenia spraw dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych, brał również aktywny udział w postępowaniach sądownoadministracyjnych, które to działania przełożyły się na kształtowanie linii orzecznej wykorzystywanej w bieżącej działalności stosowania prawa podatkowego przez Dyrektora KIS.

IV. Uwaga

Kontrola Najwyższej Izby Kontroli w Krajowej Informacji Skarbowej prowadzi do uwagi systemowej, której zakres nie dotyczy tylko kontrolowanej jednostki.

Proponowanym wnioskiem *de lege ferenda* wynikającym z kontroli NIK w Krajowej Informacji Skarbowej jest rozważenie zmiany legislacyjnej o charakterze formalnym, tj. treści przepisu art. 14b § 5b ustawy – Ordynacja podatkowa. W przepisie tym zasadnym byłoby zastąpienie zwrotu „nie wydaje się interpretacji indywidualnej” zwrotem „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie wydania interpretacji” 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 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Organy obrały niewłaściwy kierunek stosowania formy odmowy wydania interpretacji w postaci stosowania – postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania do odmów wydania interpretacji indywidualnych w związku z przypuszczeniem zastosowania art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa. Praktykę w tej materii zakwestionował Naczelnny Sąd Administracyjny w dwóch wyrokach z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 3819/17 oraz sygn. akt II FSK 3820/17 i wskazał, że organ powinien na podstawie art. 14b § 5b ustawy – Ordynacja podatkowa wydawać postanowienia o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa

podatkowego, a nie jak to wcześniej czynił odmawiał wszczęcia postępowania. Stosowanie takiej praktyki mogły uzasadniać niedookreślone zwroty użyte w art. 14b 5b ustawy – Ordynacja podatkowa – „*nie wydaje się interpretacji*” – mając na uwadze, że takie sformułowanie spowodowało dodatkowe nieprawidłowe działanie organu zakwestionowane przez Naczelnny Sąd Administracyjny i w konsekwencji pouczenie wnioskodawców o prawie złożenia zażalenia i wydanie kolejnego postanowienia, które przedłużało zbędnie całe postępowanie od 2 miesięcy nawet do pół roku, zamiast wydania postanowienia kończącego sprawę i pouczenie o możliwości wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Powyższa zmiana uporządkowałaby stan, w okresie od 15 lipca 2016 r. do 25 kwietnia 2018 r.⁶⁰ gdy wydawane były postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, a po tym okresie – postanowienia o odmowie wydania interpretacji. Te dwie odmienne z punktu widzenia prawnego formy były stosowane w odniesieniu do jednej instytucji prawa podatkowego, tj. odmowy wydania interpretacji. Najwyższa Izba Kontroli podzieliła stanowisko sądu w tym zakresie, że przyjęta przez Organ formuła uchylenia się od wydania interpretacji indywidualnej, poprzez odmowę wszczęcia postępowania nie znajduje oparcia w przepisach obowiązującego prawa. Art. 14b § 5b ustawy – Ordynacji podatkowej będzie stanowił samodzielną podstawę orzeczenia kończącego to postępowanie, bez potrzeby, a w zasadzie bez możliwości odpowiedniego stosowania art. 165a § 1 w związku z art. 14h ustawy – Ordynacja podatkowa.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli realizacja tej uwagi może też nastąpić przez alternatywne rozwiązanie, tj. podjęcie działań zarządczo-kontrolnych w celu zapewnienia wydawania postanowień o odmowie wydania interpretacji.

V. 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 Kontroli⁶¹, wnosi o:

1. Kontynuowanie działań na rzecz zapewnienia prawidłowych, jednolitych indywidualnych interpretacji podatkowych, w szczególności przez wzmocnienie nadzoru nad podległymi pracownikami oraz zwiększenie udziału pracowników w szkoleniach i naradach zewnętrznych i wewnętrznych.
2. Wyjaśnianie w prowadzonych sprawach, w których wnioskodawcy powołali się na zasadę *in dubio pro tributario*, w przypadku braku podstaw do zastosowania, przesłanek braku uwzględnienia art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa w wydawanych interpretacjach podatkowych.
3. Rozważenie wprowadzenia narzędzia wspierającego pracownika rozpatrującego wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, które by ukierunkowało jakie czynności w określonych okolicznościach sprawy powinny być wykonane, z odnotowaniem (w formie papierowej lub elektronicznej) czy zostały wykonane. Celowi temu mogłaby służyć lista sprawdzająca (wykaz) obejmująca katalog czynności do wykonania, katalog obszarów merytorycznych na które pracownik powinien zwrócić uwagę, źródeł informacji do sprawdzenia itp.
4. Zwiększenie zakresu mierników w rocznym planie działalności, o te które się odnoszą do podstawowych zadań Krajowej Informacji Skarbowej i pozostają w kręgu zainteresowania społeczeństwa (w szczególności miernika lub

⁶⁰ Pismo z dnia 25 kwietnia 2018 r., znak 0110-KNO.4327.2.2018AŻ.

⁶¹ Dz. U. z 2017 r., poz. 524 ze zm.

mierników odnoszących się do efektów działań w celu ograniczenia wydawania nieprawidłowych, czy niejednorodnych interpretacji).

VI. 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 Departamentu Budżetu i Finansów 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 24 grudnia 2018 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Kontroler
Sławomir Stężewski
Doradca ekonomiczny

.....
podpis

Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis