



Krajowa Administracja  
Skarbowa



program  
współdziałania

**Wytyczne  
w zakresie  
Ram Wewnętrznego  
Nadzoru Podatkowego**

*Wersja 2.0*

*Czerwiec 2020r.*

## Spis treści

I. WSTĘP.....	3
II. SŁOWNIK POJĘĆ.....	3
III. CEL DOKUMENTU .....	4
IV. RAMY WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO A INNE WYTYCZNE I WYMAGANIA .....	5
V. RAMY WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO .....	5
1. Definicja RWNP.....	5
2. Zakres RWNP .....	5
3. Cel RWNP.....	5
4. Cechy RWNP (Wymagania wobec RWNP) .....	6
5. Budowa Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego .....	8
6. RWNP w zakresie zarządzania strategicznego.....	8
6.1. Strategia przedsiębiorstwa i strategia podatkowa .....	8
6.2. Ład podatkowy .....	10
6.2.1. Przykład z góry.....	10
6.2.2. Role i odpowiedzialności .....	11
6.2.2.1. Rola organu zarządzającego .....	11
6.2.2.2. Rola organu nadzorczego.....	13
6.2.2.3. Rola dyrektora finansowego (podatkowego).....	14
7. RWNP w zakresie procesów funkcji podatkowej i kontroli przebiegu tych procesów .....	14
7.1. Funkcja podatkowa.....	14
7.2. Outsourcing i kwestie podatkowe.....	15
7.3. System zarządzania ryzykiem podatkowym.....	16
7.4. Kontrola i monitorowanie.....	19
8. RWNP w zakresie zarządzania kadrami, informacjami oraz infrastrukturą IT.....	20
8.1. Zarządzanie kadrami funkcji podatkowej.....	20
8.2. RWNP w zakresie zarządzania informacjami i danymi podatkowymi .....	22
8.3. RWNP w zakresie systemów IT .....	23

## I. WSTĘP

Wszyscy podatnicy są zobowiązani do przedkładania organom podatkowym prawidłowo wypełnionych deklaracji podatkowych, ale w Programie Współdziałania kładzie się dodatkowy nacisk na ujawnianie i transparentność, które wychodzą daleko poza obowiązki, nałożone przepisami prawa podatkowego, do informowania organów podatkowych o swojej bieżącej oraz planowanej działalności. Ujawnianie oznacza wolę podatnika do uświadamiania organu podatkowego o przyjętych założeniach wobec każdej pozycji w deklaracji podatkowej mogącej być wg organu niepewną lub kontrowersyjną, w tym również o transakcjach, które na te pozycje wpływają. Transparentność związana jest z dzieleniem się z organami podatkowymi informacjami o systemie kontroli wewnętrznej, włączając w to kwestie zaprojektowania, wdrożenia i efektywności Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego (dalej: RWNP), który pozwala podatnikowi być w pełni świadomym swych działań i ich konsekwencji podatkowych oraz kontrolować wszystkie kwestie podatkowe i zagadnienia, które powinny być ujawniane.

OECD wskazuje na istotność Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, jako kluczową część kontroli wewnętrznej największych podatników, często międzynarodowych spółek, która zapewnia wiarygodność i kompletność deklaracji podatkowych i ujawnianych przez nich informacji. Istotność Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego polega na możliwości zagwarantowania pewności co do wiarygodności i kompletności informacji i deklaracji. Pewność ta jest weryfikowalna, co oznacza, że istnieje możliwość sprawdzenia jej stopnia.

Wiarygodność i kompletność Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego oraz funkcjonowanie całego Programu Współdziałania opiera się o wprowadzoną przez OECD koncepcję **uzasadnionego zaufania**, która zakłada, że wdrożone przez podatnika RWNP będą przetestowane przez administrację skarbową, co zagwarantuje podatnikom pewność ustalonych przez strony efektów podatkowych w zakresie ujawnionych działań biznesowych.

Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego” (dalej Wytyczne) nie mają mocy obowiązującej, a ich wdrożenie jest dobrowolne. Dokument ten nie niesie ze sobą nakazów i zakazów egzekwowanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego mogą być wdrożone nie wypełniając wskazań zawartych w tych Wytycznych. Spółka aplikująca do Programu Współdziałania przystępując do Programu Współdziałania powinna zgodnie z zasadą **comply or explain** (stosuj, albo wyjaśnij) wskazać przyczyny odstąpienia od danego wymogu oraz czy zostało wdrożone inne alternatywne rozwiązanie albo czy w przyszłości planowane jest dokonanie zmian w danym zakresie.

## II. SŁOWNIK POJĘĆ

**KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa

**KNF** – Komisja Nadzoru Finansowego

**GPW** – Giełda Papierów Wartościowych

**RWNP** – Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego

**Program Współdziałania** – forma współpracy służąca zapewnieniu przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności

**Apetyt na ryzyko** – maksymalny poziom lub rodzaj ryzyka, jakie organizacja jest w stanie zaakceptować dla osiągnięcia finansowego lub strategicznego celu

**Profil ryzyka** – opisuje rodzaje ryzyka, na które narażona jest dana organizacja oraz stopień narażenia na te ryzyka

**Ryzyko** – niepewne zdarzenie / zbiór zdarzeń, które jeśli nastąpią, będą miały wpływ na osiągnięcie celów; kombinacja możliwości wystąpienia dowolnego zdarzenia oraz jego konsekwencje

**Ryzyko podatkowe** – ryzyko działania z naruszeniem przepisów prawa podatkowego lub w sprzeczności z zasadami lub celami systemu podatkowego

### III. CEL DOKUMENTU

Dokument ten stanowi opis ramowych wymagań dotyczących organizacji i działań wewnętrznych podatnika w zakresie funkcji podatkowej dla podmiotów aplikujących o przystąpienie do Programu Współdziałania. Organizacja i działania wewnętrzne obejmują dużą część działalności podatnika i jako wymagania przedstawione są w formie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego stanowią wytyczne określające zbiór elementów oraz narzędzi wspierających skuteczny nadzór nad kwestiami podatkowymi w przedsiębiorstwie. Przestrzeganie przedmiotowych wytycznych pozwoli firmom minimalizować ryzyko podatkowe, co jednocześnie będzie przekładać się na wzrost terminowości i poprawności składanych rozliczeń podatkowych, a także pozwoli traktować daną firmę jako solidnego i rzetelnego partnera, zarówno przez innych uczestników rynku, jak i organy administracji skarbowej.

Przedmiotowe wytyczne są zbiorem zasad określających relacje wewnętrzne i zewnętrzne w przedsiębiorstwach, ich organizację, funkcjonowanie nadzoru wewnętrznego oraz kluczowych systemów i funkcji wewnętrznych, a także organów statutowych i zasad ich współdziałania w zakresie kontroli wewnętrznej nad ryzykiem dotyczącym prawidłowego rozliczania się z podatków.

Mając na uwadze fakt, że podmioty, które wdrożyły dobrze funkcjonujące Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego powinny prowadzić działalność z zachowaniem należytej staranności, należy szczególną wagę przykładać do profesjonalizmu i etyki osób wchodzących w skład kierownictwa przedmiotowych przedsiębiorstw, a od ich udziałowców wymagać odpowiedzialnego i lojalnego postępowania.

Wzmocnienie roli nadzoru wewnętrznego przyczynia się do zwiększenia efektywności i przejrzystości działania danego przedsiębiorstwa oraz zachowania jego bezpieczeństwa. Skuteczna realizacja przyjętych przez firmę celów strategicznych wymaga posiadania adekwatnej struktury organizacyjnej ze skutecznymi i adekwatnymi Ramami Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

## **IV. RAMY WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO A INNE WYTYCZNE I WYMAGANIA**

Adresatem niniejszych wytycznych są strategiczne przedsiębiorstwa, które postanowią przystąpić do Programu Współdziałania, stawiając sobie za cel m.in. wypracowywanie zysku i prawidłowe jego opodatkowanie, zgodnie z zasadą sprawiedliwości społecznej. W związku z powyższym przedmiotowe wytyczne z jednej strony stanowią wymagania jakie muszą spełnić uczestnicy Programu Współdziałania, z drugiej stanowią podatkowy element koncepcji odpowiedzialności społecznej biznesu.

Niezależnie od powyższego należy podkreślić, że przystępując do Programu podatnik nie ma obowiązku być podmiotem, który wdrożył zasady odpowiedzialności społecznej biznesu. Istotne jest jednak aby podatnik chciał działać na rzecz dobra społeczności, której zasobami dysponuje i dzięki któremu osiąga swoje cele biznesowe.

Należy również zaznaczyć, że podmioty do których adresowany jest Program Współdziałania mogą być objęte wytycznymi w zakresie ładu korporacyjnego wskazanymi przez KNF lub Giełdę. Wytyczne te nie są konkurencyjne wobec tych dokumentów, ale stanowią uzupełnienie wymagań stawianych przez KNF i GPW w zakresie funkcji podatkowej, określając jak powinny wyglądać wdrożone skuteczne i adekwatne Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

## **V. RAMY WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO**

### **1. Definicja RWNP**

RWNP tworzą część wewnętrznego nadzoru nad prowadzeniem przedsiębiorstwa i obejmują: audyt i kontrolę wewnętrzną, zarządzanie ryzykiem podatkowym oraz funkcję zgodności (compliance) w zakresie postępowania podatnika oraz jego pracowników z przepisami prawa podatkowego i innymi regulacjami, w tym również wewnętrznymi. RWNP powinny także gwarantować weryfikację kwestii podatkowych przez odpowiednie podmioty zewnętrzne.

### **2. Zakres RWNP**

Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego obejmują przyjętą strategię podatkową, ład podatkowy, system zarządzania ryzykiem podatkowym, system zarządzania kadrami i organizacją w zakresie funkcji podatkowej oraz zarządzanie dokumentacją i danymi podatkowymi, a także systemy informatyczne wspierające działanie poszczególnych elementów Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

### **3. Cel RWNP**

Celem RWNP jest uzyskanie całkowitej kontroli nad wszystkimi sprawami podatkowymi, co ma skutkować zapewnieniem zgodności z przepisami podatkowymi i wymogami w zakresie sprawozdawczości oraz zarządzania ryzykiem w tym obszarze.

Wdrożone Ramy mają dawać gwarancję, że przedsiębiorstwo ma odpowiednią kontrolę nad swoimi procesami podatkowymi, co zapewnia bieżące identyfikowanie ryzyk oraz terminowe składanie deklaracji podatkowych zawierających prawidłowe dane. Zatem RWNP służą

efektywnemu zarządzaniu ryzykami podatkowymi, które mogą mieć potencjalnie negatywny wpływ na realizację celów przedsiębiorstwa.

W związku z powyższym podstawowym celem utworzenia RWNP jest stworzenie efektywnej, wydajnej oraz transparentnej funkcji podatkowej w przedsiębiorstwie, która w efekcie zagwarantuje zgodność postępowania podatnika (compliance) z przepisami podatkowymi.

Z punktu widzenia Szefa KAS istotne jest pokazanie przez podatnika, że ma możliwość i chęć prawidłowo wypełniać swe obowiązki podatkowe. Możliwość wskazuje na prawidłowo wdrożone RWNP pokazując, że kwestie podatkowe podatnika są prawidłowo zarządzane i nadzorowane. Dla Szefa KAS istotna jest chęć podatnika do etycznego postępowania w zakresie opodatkowania. To jest pokazywane poprzez „przykład z góry” i decyzje strategiczne w obszarze opodatkowania podejmowane przez podatnika.

#### 4. Cechy RWNP (Wymagania wobec RWNP)

Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego muszą być **skuteczne i adekwatne**.

Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego są **adekwatne**, gdy są dostosowane do wielkości, struktury oraz działalności podatnika, w tym sektora gospodarczego i skali prowadzonych krajowych i zagranicznych transakcji. Adekwatność ram wewnętrznego nadzoru podatkowego pozwala na zachowanie efektywnej zdolności do ich prawidłowego funkcjonowania.

Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego powinny być dostosowane do strategii i operacji biznesowych podatnika oraz wymogów prawnych w zakresie kwestii podatkowych.

Adekwatne ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego mają zapewnić wysoką jakość prowadzonych rejestrów i zapewnić prawidłowy przebieg wdrażania nowych systemów i procesów oraz zmian w elementach istniejących we wdrożonym już środowisku, mających wpływ na działanie funkcji podatkowej poprzez odpowiednie planowanie, szacowanie ryzyka oraz działania w zakresie ich wdrażania i oceny powdrożeniowej.

**Skuteczne** Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego powinny dawać pewność kontrolowania przez firmę ryzyka podatkowego i produktów tworzonych w wyniku realizacji obowiązków podatkowych oraz pozwalać na udoskonalanie działania podatnika w zakresie funkcji podatkowej i nadzoru nad jej działaniem.

RWNP muszą być wdrożone kompleksowo, udokumentowane i poddawane regularnemu sprawdzeniu.

Kompleksowość ram wewnętrznego nadzoru podatkowego wskazuje na objęcie nimi całej organizacji i uwzględnia różne role i zakresy odpowiedzialności. Ramy muszą obejmować wszystkie transakcje oraz odnosić się do całej funkcji podatkowej, nie wyłącznie do działań departamentu podatkowego.

Udokumentowanie wskazuje na konieczność pełnego poparcia dokumentami ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, w tym w zakresie procedur, polityk podatkowych i procesów. Udokumentowanie powinno obejmować również opis zasad postępowania i raportowania zapewniający zgodny z oczekiwaniami przebieg transakcji oraz zdarzeń.

Zgodność postępowania z politykami i procedurami objętymi Ramami powinna być regularnie testowana, monitorowana i podtrzymywana poprzez m.in. monitorowanie profilu ryzyka,

apetytu na ryzyko organizacji, monitorowanie ryzyka podatkowego i raportowanie w jego zakresie, prowadzenie przeglądów kwestii nadzoru nad podatkami, informowanie wyższej kadry zarządzającej o wynikach testów.

RWNP powinny być przedmiotem przeglądu, realizowanego co najmniej raz w roku, przez audytora zewnętrznego lub wewnętrznego, który przedkładałby swój raport bezpośrednio do organu nadzorczego. Niezależny audyt funkcji podatkowej (NAFP) w zakresie RWNP powinien być okresowo realizowany na zlecenie Spółki, przy czym częstotliwość realizacji tego audytu zależy od wewnętrznych procedur Spółki. Dodatkowo do realizacji RWNP oraz dokonywania ich bieżącego monitorowania w ramach kontroli wewnętrznej, systemu zarządzania ryzykiem oraz tax compliance - powinny zostać przypisane odpowiednie zasoby ze strony podatnika.

Ramy (w tym procedury, polityki, procesy itp.) mają dać pewność kontrolowania przez podmiot ryzyka podatkowego i produktów tworzonych w wyniku realizacji obowiązków podatkowych oraz gwarantować kontrolę nad procesami podatkowymi podmiotu, zapewniając przy tym bieżące identyfikowanie ryzyk oraz terminowe składanie deklaracji podatkowych zawierających prawidłowe dane.

Dla celów prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych we wszystkich istotnych aspektach dotyczących utworzenia i utrzymania rozwiązań w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, przedsiębiorstwo powinno prowadzić:

- badanie powtarzalności zawieranych transakcji i prawdopodobieństwa nieprawidłowego ich ujęcia;
- wpływu transakcji lub grupy transakcji przetwarzanych nieprawidłowo.

Badanie powtarzalności transakcji prowadzone jest w celu ustalenia stopnia wystąpienia ewentualnych błędów w systemach. Uznaje się, że jeżeli jest to rutynowa transakcja to systemy są w stanie przetwarzać ją w sposób prawidłowy.

Badanie prawdopodobieństwa nieprawidłowego ujęcia transakcji dotyczy sprawdzenia stopnia nieprawidłowości przebiegu transakcji oraz sprawdzenia konieczności wdrożenia rozwiązań mających na celu zminimalizowanie możliwości wystąpienia w przyszłości takich sytuacji.

Badanie wpływu transakcji lub grupy transakcji przetwarzanych nieprawidłowo pokazuje wpływ na istotność skutków podatkowych dotyczących zobowiązania podatkowego oraz czy istnieje konieczność wdrożenia rozwiązań mających na celu zapewnienie prawidłowego przetwarzania transakcji.

Zakłada się, że wystąpienie sporadycznych i nieprzewidywalnych błędów jest nieuniknione.

Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego muszą precyzyjnie wskazywać zakres odpowiedzialności za kwestie podatkowe i funkcjonowanie Ram.

Kompleksowy proces w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego obejmuje określenie polityki firmy i odpowiedzialności, odpowiednie zasoby kadrowe i procedury wdrożone w celu zarządzania ryzykiem nieprzestrzegania przepisów prawa podatkowego oraz systemy i procesy, które praktycznie wdrażają te ramy.

Do rozwiązań w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego zalicza się również zaprojektowanie systemu kontroli pozwalającego na ograniczenie ryzyka obejmującego

np. rozdzielanie zakresu odpowiedzialności, powierzanie obowiązków pracownikom lub podmiotom trzecim, prowadzenie oceny działań wpływających na opodatkowanie oraz monitoring prowadzony w celu zapewnienia skuteczności działania środków kontroli.

## 5. Budowa Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego

Budowa wytycznych oparta jest o trzy poziomy zarządzania, które obejmują bloki składające się na Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

Pierwszy poziom odnosi się do **zarządzania strategicznego**, które obejmuje strategię podatkową, ład podatkowy oraz role i odpowiedzialności. Poziom ten pokazuje kierunki i cele działania podatnika w obszarze podatkowym oraz odnosi się do kultury organizacyjnej podmiotu, propagowanych przez podmiot wartości etycznych, w szczególności przez zarząd i wyższe kierownictwo jako osoby dające przykład z góry dla pozostałych pracowników spółki i kształtujące w ten sposób postępowanie ogółu osób zaangażowanych w realizację i nadzór nad funkcją podatkową przedsiębiorstwa.

Drugi poziom odnosi się do **procesów funkcji podatkowej i kontroli przebiegu tych procesów**. Poziom ten obejmuje planowanie podatkowe, zarządzanie ryzykiem podatkowym, kontrolę oraz inne procesy i procedury regulujące działanie funkcji podatkowej. Procesy i procedury wskazują jak przedsiębiorstwo działa w zakresie funkcji podatkowej i jak realizuje wyznaczone cele i kierunki działania.

Trzeci poziom to **kwestia zarządzania kadrami, informacjami i danymi podatkowymi oraz zagadnienia związane z infrastrukturą IT**. Ten poziom wskazuje czy podmiot posiada odpowiednie zasoby do kontrolowania i zarządzania funkcją podatkową, w tym zapewnienia wiarygodności raportowania tak na zewnątrz jak i wewnątrz organizacji.

Wszystkie poziomy muszą pokazać, że podmiot ma wdrożone zarządzanie funkcją podatkową na podstawie pełnego procesu (z ang. End-to-end process) wypełniania obowiązków podatkowych, w tym record to report.

## 6. RWNP w zakresie zarządzania strategicznego

### 6.1. Strategia przedsiębiorstwa i strategia podatkowa

Strategia podmiotu powinna wskazywać, że kwestie podatkowe traktowane są jako zagadnienie odpowiedzialności przedsiębiorstwa, a płacenie podatków w kwocie i w czasie wymaganymi przepisami prawa jest traktowane jako należny zwrot części zysku do społeczeństwa, w którym podmiot funkcjonuje i wykorzystuje jego zasoby.

Strategia podatkowa podmiotu wskazuje wizję i misję podatkową oraz cele podatkowe (długoterminowe), uwzględniając jednocześnie ich wpływ na realizację celów biznesowych podmiotu. Jest ona spójna z zasadami wskazanymi w strategii podmiotu oraz wartościami etycznymi przyjętymi przez podmiot.

W tworzenie strategii podatkowej powinno zostać zaangażowane wyższe kierownictwo, w tym również osoby zarządzające departamentami niepodatkowymi.

Strategia podatkowa powinna **podlegać regularnemu przeglądowi** i być dostosowywana do zmian zachodzących w otoczeniu i wewnątrz organizacji oraz do zidentyfikowanych nowych ryzyk i pojawiających się wyjątkowych sytuacji.



Podmiot powinien posiadać odpowiednio udokumentowaną procedurę rewizji strategii wraz z opisanymi odpowiedzialności za kontrolowanie i monitorowanie jej realizacji, w tym reakcji na ryzyko i zmiany.

Strategia podatkowa powinna być w postaci dokumentu zaakceptowanego na poziomie organu zarządzającego po uprzedniej akceptacji organu nadzorczego.

Strategia podatkowa powinna być katalogiem formuł decyzyjnych, obejmujących cele oraz środki umożliwiające prawidłową i terminową realizację obowiązków podatkowych. Organizacja powinna uwzględnić w strategii podatkowej, że jej celem jest zapewnienie zgodności podatkowej. W konsekwencji czego, proces księgowania oraz raportowania powinien zostać zorganizowany tak, aby zapewnić zachowanie zgodności podatkowej. Strategia podatkowa powinna odnosić się do takich kwestii jak:

- ryzyko podatkowe – które jest ogólną orientacją co do zagrożeń podatkowych, jakie mogą pojawiać się w ramach działalności danej firmy lub wynikać z samego faktu działania w określonej branży; strategia ryzyka podatkowego powinna określać podejście organizacji do ograniczania ryzyka podatkowego poprzez minimalizację zagrożeń ze strony otoczenia podatkowego oraz wykorzystania szans, jakie daje prawo podatkowe;
- tzw. apetyt na ryzyko (pożądany poziom ryzyka podatkowego, które firma jest gotowa zaakceptować w swojej działalności, z ang. risk appetite) – strategia podatkowa powinna opisywać gotowość przedsiębiorstwa do podjęcia ryzyka, w tym gotowość do uwzględniania pozycji podatkowych, które mogą zostać niezaakceptowane/podważone przez administrację skarbową;
- poziom zaangażowania organu zarządzającego w proces podejmowania decyzji z zakresu planowania podatkowego;
- raportowanie;
- składanie deklaracji;
- strategia płatności zobowiązań podatkowych.

Strategia podatkowa powinna być dopasowana do wielkości i struktury przedsiębiorstwa oraz branży w jakiej ono działa, tak żeby zachować efektywną zdolność do realizowania jej założeń. Powinna również zapewnić prawidłowe udokumentowanie podejmowanych decyzji oraz ich skutków finansowych i podatkowych, a także ich odpowiednie przekazywanie interesariuszom.

Strategia podatkowa powinna **wspierać proces zarządzania ryzykiem podatkowym** wpływając na zapobieganie powstaniu ryzyk podatkowych poprzez prezentację m.in. podejścia spółki do relacji biznesowych z podmiotami z rajów podatkowych, podmiotów powiązanych oraz kwestii unikania i uchylania się od opodatkowania.

Spółka powinna systematycznie dokonywać **oceny wpływu podejmowanych** decyzji biznesowych na kwestie podatkowe oraz decyzji podatkowych na ich skutki dla podmiotu, w tym poprzez stosowanie **benchmarkingu**, tj. np. porównywania swoich wyników w przedziałach czasowych.

Wdrażanie strategii podatkowej powinno odbywać się za pomocą odpowiednich procesów pozwalających na jego efektywne przeprowadzenie, w tym w zakresie edukacji, szkoleń i opracowania odpowiednich procedur dotyczących działań niezgodnych z przyjętą przez podatnika strategią podatkową.

Upublicznienie strategii podatkowej nie jest wymogiem koniecznym, ale **traktowane jest jako dobra praktyka prezentująca transparentność podatnika.**

Strategia podatkowa powinna uwzględniać też kwestie zarządzania relacjami z Krajową Administracją Skarbową i innymi organami podatkowymi oraz zarządzania relacjami biznesowymi, włączając w to zasady zewnętrznej i wewnętrznej komunikacji. Powinna też wskazywać podejście podatnika do transparentności oraz regulacje i wymagania dotyczące prowadzonej działalności.

Strategia podatkowa musi mieć odniesienie do zewnętrznych regulacji i wymagań dotyczących działalności danego podmiotu.

## 6.2. Ład podatkowy

Podmiot powinien mieć uregulowany ład podatkowy obejmujący określenie zadań, ról, uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności w zakresie kwestii podatkowych oraz opis funkcji podatkowej, w tym struktury komórki odpowiedzialnej za prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych. Innymi słowy ład podatkowy powinien być zbiorem zasad określających relacje wewnętrzne i zewnętrzne w przedsiębiorstwach, w tym relacje z udziałowcami i klientami, ich organizację, funkcjonowanie nadzoru wewnętrznego oraz kluczowych systemów i funkcji wewnętrznych, a także organów statutowych i zasad ich współdziałania w zakresie kontroli wewnętrznej nad ryzykiem dotyczącym prawidłowego rozliczania się z podatków.

Ład podatkowy jest częścią ładu korporacyjnego, do którego należą m.in.: wytyczne dotyczące dyrektorów wykonawczych i niewykonawczych, przejrzystość ustalania wynagrodzeń kluczowych osób na stanowiskach zarządczych (w tym organu zarządzającego i organu nadzorczego), czy funkcjonowania komitetów audytu.

Ład podatkowy reguluje kwestie zadań, ról, uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności w zakresie kwestii podatkowych organów, kierownictwa i pracowników podmiotu. Elementem ładu podatkowego jest określenie zasad delegowania uprawnień.

### 6.2.1. Przykład z góry

Organ zarządzający i kierownictwo wyższego szczebla powinno zapewnić skuteczną i adekwatną kontrolę organizacji, co oznacza dążenie do posiadania kompetentnej kadry pracowniczej, zaszczepianie postawy uczciwości w całej organizacji i kontrolowanie świadomości strategii jak i wartości jakimi kieruje się organizacja oraz ustalanie pozytywnego wzoru zachowania.

Organ zarządzający i kierownictwo wyższego szczebla powinni wskazywać (identyfikować) jakie priorytety ma organizacja w danym procesie decyzyjnym w odniesieniu do celów organizacji wynikających z jej misji i wizji. Powinni również być proaktywni w zakresie wskazywania wartości i budowania kultury organizacji oraz oczekiwać takiego samego podejścia od pozostałych pracowników podmiotu.

Organ zarządzający i kierownictwo wyższego szczebla musi zapewnić w całej organizacji zrozumienie norm i wartości podmiotu oraz dawać przykład, który będzie je wzmacniał. Zachowanie organu zarządzającego i wyższego kierownictwa powinno wpływać na

wzmocnienie zaufania pracowników do nich i do firmy oraz chęć przestrzegania przez pracowników norm i wartości organizacji.

Wartości organizacji powinny równoważyć potrzeby i obawy różnych zainteresowanych stron, takich jak pracodawcy, dostawcy, kontrahenci, konkurencja, KAS i inne organy regulacyjne, inwestorzy, społeczność lokalna i całe społeczeństwo.

Zachowanie organu zarządzającego i kierownictwa wyższego szczebla powinno bezpośrednio oddziaływać na otwartość w organizacji, wpływającą na budowanie w niej kultury, która pozwala działać i rozwiązywać problemy, w tym spory, w sposób dojrzały oraz na budowanie zaufania w organizacji, a także motywować i zachęcać pracowników do kreatywności. Organ zarządzający i kierownictwo wyższego szczebla powinni dawać przykład poprzez odpowiednie postępowanie ze „złymi wieściami”, zachęcając pracowników do niezwłocznego informowania o ryzyku i przekazywania „złych wieści”, poprzez wspieranie i stawianie jako przykład do naśladowania sygnalistów i osoby zgłaszające problemy.

W zakresie ochrony sygnalistów rekomendowane jest wdrożenie przez Spółkę wymogów wynikających z Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 w sprawie ochrony osób zgłaszających przypadki naruszenia prawa Unii.

## 6.2.2 Role i odpowiedzialności

### 6.2.2.1 Rola organu zarządzającego

Organ zarządzający jest odpowiedzialny za zidentyfikowanie oraz zarządzanie ryzykami towarzyszącymi strategii i działalności firmy, w tym ryzykiem podatkowym. Powinien on stale współpracować z dyrektorem odpowiadającym za kwestie podatkowe danej firmy.

Organ zarządzający powinien zidentyfikować oraz analizować ryzyko podatkowe towarzyszące strategii i działalności firmy oraz podmiotów powiązanych. Jest również odpowiedzialny za ustalenie poziomu tzw. apetytu na ryzyko, a także za środki jakie są podejmowane do niwelowania potencjalnego ryzyka podatkowego. Organ zarządzający powinien uaktualniać raz do roku poziom apetytu na ryzyko.

Każda istotna transakcja, która:

- jest nietypowa, albo
- generuje istotne ryzyko podatkowe, albo
- jest zawierana z nowym dostawcą

- powinna być zatwierdzona przez organ zarządzający oraz dyrektora odpowiadającego za kwestie podatkowe w danej firmie.

Organ zarządzający określa próg istotności transakcji wymagającej jego zatwierdzenia.

Organ zarządzający zatwierdza również krótkookresowe plany podatkowe na dany rok podatkowy, które określają wpływ planów operacyjnych i finansowych na następny rok podatkowy na kwestie podatkowe. Plany podatkowe na następny rok podatkowy powinny być spójne ze strategią podatkową i polityką podatkową oraz zawierać kalkulację podatku na następny rok podatkowy oraz odroczonego w odniesieniu do wyniku bilansowego wraz z uzasadnieniem.

Organ zarządzający współpracuje też z organem nadzorczym na etapie tworzenia strategii podatkowej. Po przygotowaniu strategii podatkowej organ zarządzający przekazuje organowi

nadzorcemu pisemne coroczne sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej wraz z wyjaśnieniami.

W corocznym pisemnym sprawozdaniu dotyczącym realizacji strategii podatkowej organ zarządzający powinien zawrzeć:

- pogłębione wyjaśnienia dotyczące wizji strategii podatkowej;
- opis realizacji strategii ryzyka podatkowego, w tym podjętych działań wynikających z oceny ryzyka podatkowego, z opisem głównych ryzyk, z którymi przyszło się mierzyć firmie, w odniesieniu do jej apetytu na ryzyko;
- plany jej realizacji w bieżącym i następnym roku podatkowym wraz z opisem, jakie działania zostały wdrożone w tym zakresie w ubiegłych latach podatkowych;
- poziom wrażliwości osiągniętych przez firmę rezultatów na istotne zmiany zewnętrznych czynników w zakresie opodatkowania;
- wdrożone i planowane zmiany dokonane w zakresie określania poziomu apetytu na ryzyko oraz w zakresie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym;
- inne zmiany wprowadzone w strategii podatkowej, w szczególności zmiany w zakresie wizji strategii podatkowej oraz planów jej realizacji.

Organ zarządzający powinien dodatkowo oświadczyć w ww. sprawozdaniu, że:

- sprawozdanie zawiera wszelkie istotne ryzyka podatkowe i niepewności, które są znaczące dla kondycji finansowej firmy na okres nadchodzących 12 miesięcy.

Powyższe oświadczenie musi być poparte faktami potwierdzającymi przyjęte stanowisko.

W oparciu o ocenę ryzyka podatkowego, organ zarządzający powinien zaplanować, wdrożyć i utrzymywać odpowiednie do potrzeb firmy adekwatne i skuteczne RWNP. Organ zarządzający monitoruje na bieżąco działanie RWNP, a także, co najmniej raz w roku, przeprowadza ich systematyczną ocenę w zakresie poziomu ich adekwatności i skuteczności, w sprawozdaniu z funkcjonowania RWNP dla organu nadzorczego.

W pisemnym sprawozdaniu z funkcjonowania RWNP organ zarządzający, powinien oprócz oceny poziomu ich adekwatności i skuteczności zawrzeć:

- aktualny schemat i opis sposobu działania RWNP;
- każdą istotną nieprawidłowość w działaniu RWNP zaobserwowaną w obecnym roku podatkowym, jej przyczynę oraz podjęte działania naprawcze;
- każdą znaczącą zmianę poczynioną w RWNP, a także każde istotne planowane w ich usprawnienie lub dostosowanie do zmian zachodzących w przedsiębiorstwie lub jej otoczeniu;
- opis ewentualnych zmian w zakresie matrycy odpowiedzialności za funkcję podatkową i funkcjonowanie Ram.

Organ zarządzający powinien dodatkowo oświadczyć w ww. sprawozdaniu, że:

- sprawozdanie organu zarządzającego przedstawia informacje o wszystkich istotnych nieprawidłowościach w funkcjonowaniu RWNP;
- zmiany w zakresie RWNP były zaakceptowane przez Komitet Audytu i organ nadzorczy;

- według jego stanu wiedzy, w warunkach dochowania należytej staranności, wdrożone ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego dają zapewnienie, że nie pojawią się istotne nieprawidłowości w zakresie realizacji obowiązków podatkowych
- według jego stanu wiedzy, w warunkach dochowania należytej staranności, w pełni usprawiedliwione jest stwierdzenie, iż sprawozdania finansowe są przygotowywane na zasadzie ciągłości (przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej).

Powyższe oświadczenie musi być poparte faktami potwierdzającymi przyjęte stanowisko.

Organ zarządzający raz do roku przekazuje Szefowi KAS sprawozdanie z funkcjonowania RWNP i sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej wraz z oceną ww. sprawozdań dokonaną przez organ nadzorczy.

#### *6.2.2.2. Rola organu nadzorczego*

Organ nadzorczy podmiotu dokonuje **regularnej** oceny stosowania zasad wynikających z RWNP, oraz nadzoruje realizację strategii podatkowej oraz skuteczność i adekwatność RWNP. Dokonuje oceny sprawozdań organu zarządzającego z realizacji strategii oraz z funkcjonowania RWNP.

W celu zachowania najwyższej dbałości o kwestie podatkowe w skład Komitetu Audytu w danej firmie powinna wchodzić co najmniej jedna osoba posiadająca odpowiednie doświadczenie i wiedzę z zakresu zagadnień podatkowych. Stanem pożądanym jest aby kwalifikacje w zakresie zagadnień podatkowych były potwierdzone posiadaniem tytułu biegłego rewidenta, doradcy podatkowego lub analogicznym uznanym certyfikatem międzynarodowym, lub tytułem naukowym z dziedziny prawa podatkowego, rachunkowości lub rewizji finansowej.

Komitet Audytu powinien sporządzać cyklicznie raport o działalności i rozwoju współpracy z zewnętrznym audytorem w zakresie badania kwestii podatkowych i przedłożyć go organowi nadzorczemu. Raport ten powinien być sporządzany nie rzadziej niż raz na 3 lata oraz w przypadku rozwiązania /wypowiedzenia umowy z audytorem zewnętrznym.

Komitet Audytu powinien doradzać organowi nadzorczemu w sprawie wyboru kandydata do przeprowadzenia zewnętrznego audytu, jego ponownego wyboru lub odwołania. Dodatkowo Komitet Audytu powinien przygotować listę kandydatów do przeprowadzenia zewnętrznego audytu. Komitet Audytu powinien rozważyć uwagi organu nadzorczego podczas powyższych prac. W oparciu o powyższe organ nadzorczy powinien ustalić swojego kandydata do przeprowadzenia zewnętrznego audytu, przedstawianego następnie na Walnym Zgromadzeniu.

Komitet Audytu powinien przekazać propozycję przeprowadzenia audytu zewnętrznego RWNP do organu nadzorczego. Organ Nadzorczy powinien zachowywać się w sposób ułatwiający i usprawniający pracę zewnętrznego audytora realizującego badanie kwestii podatkowych. Tworząc warunki umowy z ww. audytorem, należy zwrócić uwagę na zakres audytu, zastosowaną w metodyce zasadę istotności (materiality) oraz kwestię wynagrodzenia za audyt. Organ nadzorczy powinien zdecydować o kształcie umowy.

### 6.2.2.3 Rola dyrektora finansowego (podatkowego)

Dyrektor finansowy/podatkowy powinien przygotować strategię podatkową i strategię płatności podatkowych.

Dyrektor finansowy/podatkowy odpowiada za zapewnienie efektywnego zarządzania ryzykiem podatkowym i świadomości organizacji w zakresie wszystkich podatków, za które odpowiada spółka.

Dyrektor finansowy/podatkowy odpowiada za wdrożenie odpowiednich środków umożliwiających sporządzenie deklaracji podatkowych na odpowiednim poziomie pewności. Zapewnia dostępność opinii i porad umożliwiających dokonywanie ocen działań mających wpływ na kwestie podatkowe oraz podejmowanie racjonalnych decyzji w tym zakresie.

Decyzje mające wpływ na kwestie podatkowe powinny być podejmowane w oparciu o racjonalną interpretację prawidłowych informacji, z pełną znajomością prawa podatkowego.

Dyrektor finansowy/podatkowy, lub inna osoba odpowiedzialna za funkcję podatkową, odpowiada za wdrożenie rozwiązania w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, w tym księgowości podatkowej obejmujące kompleksowy proces, od wprowadzenia danych wstępnych do systemów księgowości aż po osiągnięcie danych liczbowych, które stanowią podstawę wypełniania obowiązków podatkowych.

Dyrektor finansowy/podatkowy przy zachowaniu należytej staranności, jest odpowiedzialny we współpracy z komórką HR za zapewnienie zasobów kadrowych lub zaangażowanie podmiotów trzecich na odpowiednim poziomie, zarówno w zakresie liczebnym jak i merytorycznym.

## 7. RWNP w zakresie procesów funkcji podatkowej i kontroli przebiegu tych procesów

### 7.1. Funkcja podatkowa

Prawidłowo działająca funkcja podatkowa powinna być oparta o działanie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

Funkcja podatkowa jest związana z prawidłowym naliczaniem podatków i dokonywaniem płatności, w tym z zapewnieniem zgodności z prawem i obejmuje także interakcje między różnymi działami biznesowymi przedsiębiorstwa (innymi niż finanse i księgowość), które w wyniku podejmowanych działań mają ostateczny wpływ (bezpośredni lub pośredni) na podatki. Prawidłowo działająca funkcja podatkowa musi być zintegrowana z innymi funkcjami biznesowymi i wymaga synergii wielu elementów, w tym procesów, struktury organizacyjnej, komunikacji, zarządzania danymi, personelu, technologii, przywództwa oraz kontroli i zarządzania ryzykiem.

RWNP powinny zawierać opis pełnego procesu i poszczególnych przebiegów w obszarach istotnych dla kwestii podatkowych oraz postępowania w poszczególnych typowych przypadkach, ważnych z punktu widzenia podatkowego.

Procesy zachodzące w ramach funkcji podatkowej oraz pośrednio lub bezpośrednio wpływające na jej działanie powinny spełnić kryterium zgodności z przepisami prawa, wymaganiami regulacyjnymi i postanowieniami umów, które oddziałują na prowadzoną przez podatnika działalność i jego kwestie podatkowe.

Organizacja funkcji podatkowej ma obejmować Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, w tym zarządzanie i sprawowanie kontroli, systemy sprawozdawczości wewnętrznej, przepływu i ochrony informacji oraz obiegu dokumentów.

Organizacja funkcji podatkowej powinna być odzwierciedlona w strukturze organizacyjnej podatnika oraz w opisie procesów i ról. Procesy, role i struktura funkcji podatkowej muszą być udokumentowane. Podatnik powinien mieć nadzór nad kwestią jurysdykcji podatkowej swojej jak i podmiotów zależnych. Powinien regularnie – nie rzadziej niż raz w roku, przedstawiać Szefowi KAS raport w zakresie tytułów podatkowych i zapłaconych podatków w poprzednim roku podatkowym w innej jurysdykcji podatkowej, w takim zakresie w jakim informacje te nie zostały przekazane do KAS na podstawie raportowania CFC lub CbCR.

Raport ten powinien zawierać również szczegółowe informacje dotyczące podmiotów zależnych w rajach podatkowych, w tym informacje o placówkach handlowych według kraju i konkretne szczegóły dotyczące obrotów, liczby pracowników, zysków i podatków płaconych w rajach podatkowych.

Podmiot powinien również wdrożyć politykę podatkową odnoszącą się do poszczególnych podatków. Polityka podatkowa powinna być spójna ze strategią podatkową oraz być udokumentowana i obejmować kwestię zarządzania ryzykiem podatkowym, planowania podatkowego, raportowania i monitorowania.

## 7.2. Outsourcing i kwestie podatkowe

Strategiczna i kluczowa odpowiedzialność oraz funkcje organu zarządzającego nie mogą być outsourcowane, gdyż w przypadku zawarcia umowy outsourcingu odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem podatkowym pozostaje po stronie organu zarządzającego podatnika.

Podatnik outsourcując zadania z zakresu funkcji podatkowej (lub mającej wpływ na kwestie podatkowe) powinien uważać w szczególności na czynności istotne, których słabość lub wadliwe wykonywanie może mieć znaczący wpływ na niespełnienie lub nieprawidłowe spełnienie wymagań ustawodawcy i/lub zachowanie ciągłości działalności.

Podatnik powinien posiadać strategię działania w stosunku do outsourcingu, w szczególności okresowe badania, plany awaryjne (rozwiązywania sytuacji kryzysowych) oraz sposoby zakończenia współpracy, a także powinien mieć ustalone metody zarządzania ryzykiem podatkowym związanym z umowami outsourcingowymi, w tym brać pod uwagę koncentrację ryzyka, gdy jeden usługodawca świadczy usługi dla kilku podmiotów lub uczestniczy w outsourcingu łańcuchowym (gdy usługodawca zleca wykonanie pewnych czynności innemu podmiotowi).

Umowa outsourcingu powinna być sporządzona w formie pisemnej i spełniać określone wymagania, m.in. umowa taka powinna określać operacyjny obszar, który ma być outsourcowany, dokładne wymagania dotyczące jakości usług oraz możliwości usługodawcy

do wypełnienia tychże standardów, prawa i obowiązki podatnika oraz usługodawcy, zasady dotyczące monitoringu wykonywanych czynności, klauzule zakończenia umowy.

Umowa outsourcingu powinna gwarantować jednostce audytu wewnętrznego podatnika lub jej zewnętrznemu audytorowi pełne i nieograniczone prawo do audytu. Umowa powinna zapewnić także efektywny dostęp do informacji organom nadzoru podatnika, poprzez zagwarantowanie prawa do informacji, inspekcji oraz dostępu do baz danych w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia audytu. Poziom monitoringu i audytu wymaganego umową powinien być dostosowany proporcjonalnie do ryzyka związanego z rozmiarem i zakresem czynności powierzonych innemu podmiotowi.

### 7.3. System zarządzania ryzykiem podatkowym

Podmiot powinien mieć wdrożony efektywny system zarządzania ryzykiem podatkowym, który wspiera podejmowanie decyzji przez organ zarządzający, organ nadzorczy oraz wyższe kierownictwo.

Zarządzanie ryzykiem podatkowym powinno odnosić się do:

- specyficznych jednorazowych transakcji zrealizowanych przez podatnika, w których może wystąpić niepewność dotycząca oceny prawnej na gruncie prawa podatkowego oraz niepewności powstającej z poszczególnych wyroków sądowych. Im bardziej transakcje są nietypowe tym większe ryzyko;
- stosowania przepisów prawa podatkowego, regulacji i decyzji do rutynowej działalności, codziennych operacji podatnika;
- kwestii nieprawidłowego wypełniania obowiązków związanych z przygotowaniem i wypełnianiem deklaracji podatkowych, dokonywania płatności, odpowiadania na pytania organów podatkowych oraz wypełniania wszelkich ustawowych obowiązków, włączając w to informacje o osobach trzecich;
- obszaru księgowości w zakresie dokładnego określenia zobowiązania podatkowego w księgach podatnika;
- zagregowanego poziomu ryzyka skupiającego w sobie kombinacje ryzyk transakcyjnych, operacyjnych i zgodności.

Podatnik powinien w swoim modelu zarządzania ryzykiem brać pod uwagę również ryzyko niewłaściwego zarządzania ww. ryzykami oraz ryzyko związane z możliwością zmniejszenia wartości marki firmy lub zepsucie opinii o firmie w wyniku negatywnych informacji o sprawach podatkowych podatnika, które pojawiają się w publicznej domenie.

Efektywny system zarządzania ryzykiem podatkowym jest zbudowany z następujących komponentów:

1. ustalanie celów,
2. identyfikacja ryzyka,
3. ocena ryzyka,
4. reakcja na ryzyko,
5. informacja i komunikacja,
6. kontrola i monitorowanie



- które zapewniają realizację celów w obszarach strategicznym, operacyjnym, sprawozdawczości i zgodności.

Ustalenie celów:

Aby zidentyfikować ryzyko podatkowe w pierwszej kolejności należy ustalić rzeczywiste cele organizacji, w tym cele w zakresie podatków. Cele powinny dotyczyć procesów lub obszarów, a nie komórek organizacyjnych. Dodatkowo powinny być one konkretne, mierzalne, osiągalne, istotne i określone w czasie.

Identyfikacja ryzyka:

Ryzyko podatkowe powinno być identyfikowane w kontekście rzeczywistych celów organizacji, a nie komórek organizacyjnych lub zadań do wykonania.

Podmiot powinien zidentyfikować obszary ryzyka w zakresie procesów i procedur wynikających nie tylko z interpretacji i wdrożenia przepisów podatkowych, ale również związane z zasobami ludzkimi przedsiębiorstwa i jego systemem księgowym (informatycznym). Dokonując identyfikacji ryzyka podmiot powinien wziąć pod uwagę m.in.: analizę danych historycznych przedsiębiorstwa, analizę raportów powstałych w oparciu o prace systemów IT oraz analizę danych zewnętrznych, w tym orzeczeń sądowych i interpretacji podatkowych. Dodatkowo pomoc w identyfikacji ryzyka podatkowego związanego z działaniami nietypowymi bądź nieznanymi wcześniej przedsiębiorstwu mogą stanowić porady ekspertów w dziedzinie opodatkowania, czyli księgowych, doradców podatkowych, radców prawnych czy biegłych rewidentów oraz KAS.

Identyfikacja i analiza ryzyka to proces, który powinien być regularnie powtarzany, a jego wyniki udokumentowane.

Ocena ryzyka:

W przypadku podmiotów prowadzących działalność zagranicą bezpośrednio lub poprzez podmioty kontrolowane, podmiot powinien przyjąć zasady oceny ryzyka związanego z poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi, przyjmując kategoryzację krajów dla celów podatkowych i profilowanie podmiotów w grupie, obejmujące zarówno podmioty krajowe jak i zagraniczne.

Ocena podjęta na podstawie powyższych kryteriów nie będzie negatywnie rzutowała na opinię KAS na temat prawidłowości wdrożonych Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego. W przypadku innego stanowiska KAS, podmiot może wejść w spór z KAS w ramach innych instytucji prawa podatkowego, poza Programem Współdziałania.

Zanim kierownictwo organizacji podejmie decyzję, jak postępować ze zidentyfikowanym ryzykiem podatkowym, konieczne jest określenie akceptowalnego poziomu ryzyka (tzw. apetytu na ryzyko). Apetyt na ryzyko podatkowe musi być mierzalny, żeby można było się do niego odnieść.

Organ zarządzający powinien wymagać i egzekwować od kadry kierowniczej działanie wyłącznie w granicach określonych apetytem. Należy też określić zasady postępowania w sytuacjach, gdy ryzyko zbliża się lub przekracza wyznaczone poziomy krytyczne.

Reakcja na ryzyko:

Podmiot powinien mieć określone procedury reakcji na ryzyko podatkowe wpływające na zmniejszenie jego skutków lub prawdopodobieństwa jego wystąpienia.

Przedsiębiorstwo może wybrać jedną z czterech możliwych postaw wobec ryzyka:

- podjąć decyzję o unikaniu danego ryzyka podatkowego (w tym rezygnacja z działań);
- podjąć decyzję o braku reakcji, gdy ryzyko jest nieistotne dla przedsiębiorstwa;
- podjąć decyzję o przerzuceniu skutków ryzyka podatkowego na inny podmiot;
- podjąć decyzję o braku reakcji i akceptacji istnienia ryzyka, z uwagi na bardzo niską istotność danego ryzyka;
- podjąć działania wpływające na ograniczenie ryzyka.

Dokonując porównania poziomu danego rodzaju ryzyka podatkowego, jaki związany jest z przedsiębiorstwem i z akceptowanym przez nie poziomem ryzyka, należy brać pod uwagę poziom ryzyka wynikający ze wszystkich czynności, a nie tylko z jednostkowych zdarzeń.

Szczegółowa analiza sposobu reakcji na ryzyko podatkowe musi obejmować szereg kolejnych działań w tym między innymi:

- wybór możliwych metod ograniczenia ryzyka podatkowego;
- porównanie skuteczności alternatywnych metod;
- ocenę kosztu stosowania określonego narzędzia oraz analizę jego efektywności;
- analizę wpływu poszczególnych metod ograniczenia ryzyka na całość funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Informacja i komunikacja:

Podmiot powinien mieć określone zasady komunikacji ryzyka podatkowego. Należy też określić mechanizmy informacyjne, które zapewnią m.in., że najistotniejsze zasady zarządzania ryzykiem podatkowym oraz ich modyfikacje są odpowiednio komunikowane, istnieją odpowiednie kanały informacyjne zapewniające dostępność informacji właściwym osobom i w odpowiednim czasie, a także dające możliwość konsultacji z poszczególnymi uczestnikami systemu zarządzania ryzykiem. Jednostka powinna określić wewnętrzne i zewnętrzne kanały komunikacyjne oraz mechanizmy raportowania. Komunikacja wewnątrz organizacji w zakresie ryzyka podatkowego powinna być pozioma i pionowa. Podmiot powinien zapewnić spójność pomiędzy obiegiem informacji w jednostce a systemem informatycznym.

Monitorowanie i kontrola:

Celem działań w zakresie kontroli i monitoringu ryzyka jest ocena, jak na poziom ryzyka podatkowego wpłynęły wykorzystane narzędzia zarządzania ryzykiem podatkowym. Ocena ta

polega na ponownym porównaniu poziomu ryzyka podatkowego z akceptowanym w danej jednostce poziomem ryzyka podatkowego.

Monitorowanie i kontrola ryzyka podatkowego powinna być realizowana m.in. przy wykorzystaniu wewnętrznego i zewnętrznego audytu, poprzez wdrożenie elektronicznych procedur kontroli, podnoszenie kwalifikacji pracowników oraz kontakty z organami KAS.

Efektywność procesu kontroli powinna być mierzona jej stopniem zawansowania oraz kompleksowością. Stopień zawansowania kontroli zależy od zakresu kontrolowanych dokumentów, skuteczności kontroli oraz raportów tworzonych na ich podstawie. Kompleksowość kontroli jest mierzona zakresem czynności będących przedmiotem kontroli.

Zarówno cele jak i same ryzyka oraz działania podejmowane w celu ich ograniczenia czy uniknięcia powinny być monitorowane. Ryzyko może bowiem zmieniać się w czasie np. z powodu zmian wewnątrz organizacji lub w jej otoczeniu.

Podobnie ocena ryzyka też musi być monitorowana, ponieważ wpływ i prawdopodobieństwo nie są stałe w czasie. W związku z powyższym zarządzanie ryzykiem podatkowym powinno być monitorowane na każdym etapie: od celów, przez identyfikację i ocenę ryzyka, po reakcję - każdy z tych elementów może się zmienić, mogą się pojawić nowe ryzyka, reakcja może się okazać nieskuteczna. W szczególności organizacja powinna określić zasady monitorowania zmian legislacyjnych i alertów o ryzykach podatkowych.

W sposób ciągły powinien być prowadzony monitoring, który ma na celu okresową kontrolę oceny ryzyka jak i efektywności działań podjętych w ramach reakcji na ryzyko podatkowe.

System zarządzania ryzykiem podatkowym powinien posiadać następujące elementy:

- rejestr ryzyk podatkowych;
- procedury reakcji na ryzyko podatkowe wpływające na zmniejszenie jego skutków lub prawdopodobieństwa (analiza ryzyk pod kątem ich zminimalizowania powinna być dołączona do rejestru ryzyk poprzez sformułowanie planu działań następczych, ewaluacji profilu ryzyka oraz integracji z procesem planowania strategicznego);
- zasady komunikacji ryzyka podatkowego;
- zasady monitorowania zmian legislacyjnych i działań alertów o ryzykach podatkowych;
- kluczowe wskaźniki ryzyka podatkowego dla wszystkich ryzyk podatkowych (tzn. wskaźnik działania/efektywności KPI ang. key performance indicators oraz wskaźnik ryzyka, tzw. KRI ang. key risk indicators).

#### 7.4. Kontrola i monitorowanie

Organ zarządzający powinien wdrożyć politykę kontroli dokumentacji i procesów wchodzących w skład funkcji podatkowej. Procedura kontroli funkcji podatkowej powinna objąć kontrolę wewnętrzną, audyt wewnętrzny oraz audyt zewnętrzny.

Czynności kontrolne powinny stanowić integralną część codziennej działalności podatnika. Efektywny system kontroli wymaga ustanowienia odpowiednich struktur kontrolnych, z czynnościami kontrolnymi zdefiniowanymi na każdym poziomie działalności.

System kontroli wewnętrznej w zakresie funkcji podatkowej obejmuje wszystkie te polityki i procedury, które razem wzięte, wspierają efektywne działanie funkcji podatkowej i obejmuje

m.in. takie zagadnienia, jak procesy zatwierdzania i autoryzacji, ograniczenia dostępu i kontrola transakcji, uzgodnienia kont i bezpieczeństwo fizyczne, podział obowiązków.

Procedury kontroli wewnętrznej w zakresie funkcji podatkowej powinny być udokumentowane w jasny i prosty sposób, aby możliwe było określenie wszelkich odchyłeń. Kontrole wewnętrzne funkcji podatkowej powinny podlegać regularnym przeglądom w ramach procesu zarządzania ryzykiem, a także stałemu usprawnianiu w świetle nowych zagrożeń, takich jak nowe rynki i technologie, zmiany w strukturze lub nowi kontrahenci.

Zarówno kontrole indywidualne, jak również system kontroli wewnętrznej jako całość powinny być regularnie monitorowane i oceniane. Identyfikacja niedopuszczalnie wysokiego poziomu ryzyka, błędów w kontroli lub zdarzeń, które nie znajdują się w określonych granicach podejmowanego ryzyka przez firmę audytorską mogą oznaczać, że kontrola indywidualna lub system kontroli wewnętrznej są nieskuteczne i wymagają poprawy.

Podatnik powinien zapewnić działanie funkcji audytu wewnętrznego jako działania niezależnego i obiektywnego, którego celem w kwestiach podatkowych oraz innych procesów i procedur wpływających pośrednio i bezpośrednio na nie jest usprawnienie działalności funkcji podatkowej oraz jej interakcji z innymi funkcjami podatnika oraz dostarczanie wartości firmie.

Rolą audytu wewnętrznego w zakresie kwestii podatkowych jest niezależne monitorowanie, weryfikacja i ocena skuteczności procesów zarządzania ryzykiem podatkowym, kontroli wewnętrznej i ładu podatkowego. W konsekwencji audyt wewnętrzny wspomaga system kontroli wewnętrznej poprzez niezależne spojrzenie na funkcjonowanie, adekwatność i efektywność kontroli, czyli ocenę istnienia i działania systemu kontroli wewnętrznej.

Organizacje mogą wykorzystywać prace audytorów zewnętrznych do uzyskania zapewnienia odnośnie działań wchodzących w zakres audytu wewnętrznego.

Monitorowanie powinno obejmować badanie wydarzeń i innych przypadków aby określić, jakie rezultaty osiągnęły kontrole i jak można je poprawić. Istniejące kontrole są również oceniane w ramach każdej oceny ryzyka i ponownej oceny.

## **8. RWNP w zakresie zarządzania kadrami, informacjami oraz infrastrukturą IT.**

### **8.1. Zarządzanie kadrami funkcji podatkowej**

W celu prawidłowego wykonywania funkcji podatkowej organizacja powinna zadbać o sprawne i dobrze przygotowane zasoby kadrowe. Utrzymanie odpowiednich kadr podatkowych powinno skupić się na:

1. zarządzaniu,
2. wykorzystaniu zdolności,
3. odpowiednich zachętach i motywacji.

Zarządzanie:

W celu zapewnienia prawidłowego działania funkcji podatkowej, w tym struktur odpowiedzialnych za prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych podmiot powinien posiadać wdrożony system zarządzania kadrami funkcji podatkowej, w tym w zakresie zarządzania ich karierą i rozwojem.

Poprzez zarządzanie kadrami funkcji podatkowej należy rozumieć powierzanie wykonywania zadań z zakresu funkcji podatkowej osobom posiadającym niezbędną wiedzę i umiejętności, nad którymi nadzór sprawowany jest przez osoby posiadające odpowiednie doświadczenie oraz odpowiednie zbilansowanie zasobów kadrowych.

System zarządzania kadrami funkcji podatkowej obejmuje:

- określenie potrzeb i wdrożenie odpowiednich zasobów pozwalających na prawidłowe działanie funkcji podatkowej;
- opracowanie i przyjęcie wymagań na poszczególne stanowiska;
- opracowanie i przyjęcie planu szkoleń;
- opracowanie i przyjęcie zasad delegowania zadań.

System doskonalenia kadr (plan szkoleń):

Prawidłowe funkcjonowanie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego wymaga odpowiedniego przeszkolenia, kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia pracowników realizujących funkcję podatkową, w tym pracowników struktury podatkowej.

Podmiot powinien zapewnić kształcenie zespołów wewnętrznych, w tym na najwyższym szczeblu (ale również zapewnienie konsultatów zewnętrznych doradzających przedsiębiorstwu) w zakresie nowych zagrożeń związanych z „reputacją podatkową” i szerzej w zakresie zagadnień związanych z „odpowiedzialnością fiskalną”. Jednym z celów będzie rozwój informacji i szkoleń wewnętrznych, aby uniknąć spojrzenia częściowego na kwestie podatkowe, lecz promować podejście poziome (transdyscyplinarne) w kwestii podatków.

Delegowanie zadań:

Delegowanie zadań wymaga m.in. rozważenia ryzyka delegowania nowych zadań lub nieznanymi zadaniami oraz ryzyka niewykonania zadań lub błędów w ich realizacji przez ludzi, którym powierzono te zadania i podjęcie kroków, aby zapewnić zaangażowanym osobom odpowiednie szkolenia. Podmiot powinien podjąć kroki mające na celu kontrolowanie i monitorowanie osób wykonujących na ich rzecz usługi zleczone. W tym celu powinien identyfikować ryzyka wynikające z innych priorytetów osób realizujących te usługi lub z braku czasu uniemożliwiającego właściwe wykonanie.

W ramach systemu zarządzania kadrami powinien zostać określony zakres realizacji doradztwa i powierzenia realizacji zadań podmiotom zewnętrznym, obejmujący m.in. audyt zewnętrzny, doradztwo podatkowe, usługi księgowe oraz usługi dotyczące ocen prowadzonych przez biegłych rewidentów.

Powierzenie zadań podmiotom zewnętrznym musi być oparte o umiejętności i wiedzę wskazane w wymaganiach określonych w systemie zarządzania kadrami funkcji podatkowej.

W zaangażowanie podmiotów zewnętrznych, podmiot powinien podjąć racjonalne kroki zapewniające prawidłową realizację tych zadań, w tym dokonać oceny kompetencji, kwalifikacji osób trzecich, którym zlecane są zadania. Ocena ta ma na celu zapewnienie prawidłowego ujmowania transakcji mających wpływ na kwestie podatkowe.

Zlecenie zadań do podmiotów zewnętrznych musi również opierać się o badanie, czy dany podmiot, osoba jest odpowiednio kontrolowana.

Wykorzystanie zdolności:

Wykorzystanie zdolności dotyczy brania pod uwagę możliwości właściwego i rzetelnego wykonania zadań na danym stanowisku przez odpowiednio przygotowanych do tego pracowników, przy określaniu zakresu powierzanych zadań odnoszących się do realizacji funkcji podatkowej.

System motywacyjny:

Istotnym elementem zarządzania kadrami funkcji podatkowej jest motywacja, która należy do zakresu odpowiedzialności dyrektora departamentu podatkowego i odnosi się do kwestii zapewnienia odpowiedniego poziomu komunikacji, możliwości dyskusji, dostarczania informacji zwrotnej (tzw. feedback) oraz wyznaczania realnych celów pracownikom.

Pojęcie odpowiednich zachęt odnosi się do odpowiednich opisów zadań/pracy, jasno określonych ścieżek kariery, rozwoju oraz możliwości doksztalcania przygotowanych dla pracowników funkcji podatkowej. Odpowiednie zachęty dotyczą również właściwej polityki wynagrodzeń i wskazują na możliwości podatnika w zakresie pozyskania i utrzymania wysokiej klasy specjalistów z dziedziny podatków lub innych dziedzin, których praca może wpływać na prawidłowość działania funkcji podatkowej lub rozliczeń podatkowych.

## 8.2. RWNP w zakresie zarządzania informacjami i danymi podatkowymi

Podmiot powinien zarządzać dokumentacją, informacjami i danymi podatkowymi.

Procesy związane z funkcją podatkową dotyczą m.in. procesów zbierania, zarządzania, publikowania i składowania informacji i danych podatkowych.

Procesy związane z funkcją podatkową powinny być opisane i udokumentowane wraz ze wskazaniem zakresu ich informatyzacji i automatyzacji.

Informacje i dane dla wsparcia prawidłowego działania funkcji podatkowej powinny być adekwatne i istotne dla procesów podatkowych, dostarczane terminowo, w prawidłowy, spójny i użyteczny sposób.

Informacje i dane powinny być dostarczane przy optymalnym wykorzystaniu zasobów.

Podmiot powinien zapewnić dostępność danych niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania poszczególnych procesów funkcji podatkowej. W celu ochrony informacji i danych podmiot powinien wdrożyć adekwatne mechanizmy ochrony niezbędnych zasobów i związanych z nimi możliwościami oraz ochrony wrażliwych informacji przed nieautoryzowanym użyciem.

Podmiot powinien zapewnić odpowiedni poziom dokładności i kompletności informacji, a także ich poprawności w odniesieniu do wartości i oczekiwań związanych z funkcją podatkową oraz zapewnić dostarczanie kierownictwu wiarogodnych i odpowiednich informacji, aby umożliwić mu prowadzenie firmy i wypełnianie swoich obowiązków powierniczych i nadzorczych.

Dla prawidłowego działania funkcji podatkowej podmiot powinien wdrożyć adekwatne do wymogów prawnych i specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej zarządzanie danymi i informacjami.

Przyjęte rozwiązania dotyczące zarządzania funkcją podatkową oraz nadzoru nad jej działaniem powinny odpowiadać wymaganiom nadzoru zgodnie z oczekiwaniami organu zarządzającego. Podmiot powinien przyjąć **politykę kontroli dokumentacji i procesów podatkowych** oraz innych, mogących wpłynąć na prawidłowość realizacji przez podmiot obowiązków podatkowych i wytworzonych przez funkcję podatkową produktów.

Zarządzanie danymi i informacjami powinno spełniać określone wymogi dotyczące jakości, zasad powiernictwa i bezpieczeństwa oparte o kryteria efektywności, wydajności, poufności, integralności, dostępności, zgodności i wiarygodności.

Podmiot powinien przyjąć wewnętrzny model raportowania wyników podatkowych, w tym w odniesieniu do gromadzonych danych i analiz sprawozdań dotyczących działania funkcji podatkowej i przekładanie ich na sprawozdania zarządcze.

### 8.3. RWNP w zakresie systemów IT

Skuteczność Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego wymaga zapewnienia **odpowiednich procesów i właściwego poziomu ich automatyzacji**. Dla prawidłowego zarządzania kwestiami podatkowymi niezbędne jest, aby również **strategia informatyzacji** podmiotu odpowiadała na wymagania prawidłowego działania funkcji podatkowej i realizację strategii podatkowej.

Wdrożone rozwiązania informatyczne w zakresie funkcji podatkowej powinny zapewniać prawidłowe przygotowanie i wypełnienie deklaracji podatkowych, sprawozdań finansowych i innej ustawowo nałożonej dokumentacji, wyliczenie podatku oraz zarządzanie płatnościami podatku.

Dla umożliwienia prawidłowego działania funkcji podatkowej podmiot powinien zapewnić:

- elastyczność;
- zintegrowanie;
- niezawodność;
- bezpieczeństwo działania
  - wsparcia informatycznego procesów podatkowych, w tym w zakresie zasobów, infrastruktury i systemów informatycznych.

Podatnik powinien posiadać opis workflow procesów funkcji podatkowej<sup>1</sup> określający poziom automatyzacji i dostępności informatycznej dla różnych poziomów zarządzania oraz określony proces zbierania, zarządzania, publikowania i składowania informacji podatkowych, w tym zakres danych i źródeł tych danych wykorzystywanych dla celów raportowania podatkowego.

---

<sup>1</sup> Workflow procesów funkcji podatkowej czyli przepływ pracy w ramach procesów dotyczących kwestii podatkowych obejmujący opis oprogramowania, które wspomaga pracę pracowników poprzez m.in. określenie ról, jakie w przetwarzaniu dokumentów pełnią poszczególne osoby oraz poprzez uściślenie, jakie są stany pośrednie plików.

Podmiot powinien wprowadzić odpowiednie rozwiązania zapewniające **prawidłowość** danych stałych przechowywanych w systemach IT i wykorzystywanych do przygotowania raportów finansowo-podatkowych, w tym sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych i innych informacji wewnętrznych i zewnętrznych. **Brak wiarygodności danych stałych traktowane jest jako błąd systemowy.**

Prawidłowe **wsparcie informatyczne dla funkcji podatkowej** powinno:

1. zawierać opisy procesów informatycznych,
2. mieć określony zestaw wymagań, które kierownictwo firmy powinno uwzględniać dla skutecznej kontroli tych procesów,
3. posiadać wytyczne w zakresie zarządzania funkcją informatyczną w odniesieniu do powierzania odpowiedzialności, uzgadniania celów, oceny wydajności,
4. umożliwiać zilustrowanie wzajemnych powiązań z procesami funkcji podatkowej.

RWNP powinny być wspierane przez informatyczne narzędzia kontroli. Informatyczne mechanizmy kontrolne można uznać za skuteczne, jeśli pozwalają uzyskać wystarczającą pewność co do wiarygodności danych znajdujących się w systemie informacyjnym. Kontrole te powinny być wykonywane automatycznie przez programy na różnych etapach przetwarzania informacji i obejmować następujące obszary:

- kontrole dostępu do aplikacji zapewniające ochronę informacji oraz ich poufność;
- kontrole dokonywane przy wprowadzaniu danych;
- kontrole operacji przetwarzania danych (tj. kontrole sprawdzające, czy wszystkie dane są przetwarzane, czy żadne dane nie znikają lub nie są sztucznie tworzone, czy procesy są wykonywane z poprawnymi wersjami plików oraz czy obliczenia wykonywane w toku przetwarzania danych są dokładne);
- kontrole wyjść, przy czym na wyjścia składają się rezultat operacji przetwarzania i formatowanie wygenerowanych informacji (kontrole wyjść muszą dawać pewność co do tego, że objęte kontrolą raporty są kompletne i dokładne, jak również pewność co do tego, że są rzeczywiście przesyłane do adresatów).

Ponadto systematycznie powinno być sprawdzane czy automatyczne kontrole informatyczne są dobierane adekwatnie do zakładanego celu, czy rzeczywiście są wdrażane oraz czy na takim lub innym poziomie nie mogą być one nieuczciwie omijane, czy obchodzone.

Kontrole informatyczne mogą być przeprowadzane w trybie ręcznym tj. nieautomatycznym, na podstawie raportów generowanych przez systemy informatyczne. W przypadku przeprowadzania w trybie manualnym kontroli raportów sporządzonych w postaci informatycznej, konieczne jest systematyczne weryfikowanie wiarygodności tych raportów, pod względem:

- czy źródło pochodzenia informacji jest adekwatne;
- czy aplikacje, z których wygenerowano raporty posiadają stosowne atesty ważności;
- czy dane mogą być modyfikowane lub ponownie przetwarzane przed ich wyświetlaniem lub drukowaniem? (Przez kogo? Kiedy? Jakie są poziomy autoryzacji?).

Wdrożone zarządzanie systemami IT, w tym mechanizmy kontrolne powinny minimalizować ryzyka w zakresie m.in.:



- możliwości uzyskania nieautoryzowanego dostępu;
- niewłaściwego sposobu zarządzania uprawnieniami dostępu do danych, sprzyjającego utrzymywaniu się ryzyka (brak rozdziału funkcji, korekta a posteriori);
- modyfikacji danych lub aplikacji;
- nadmiernej sztywności systemów uniemożliwiającej wprowadzanie korekt;
- przerwy w łańcuchu informatycznym;
- bezpieczeństwa danych;
- zależności od systemów lub programów, które niepoprawnie przetwarzają dane, przetwarzają nieprawidłowe dane lub obciążone są tymi nieprawidłowościami łącznie;
- zaniechania w zakresie dokonywania niezbędnych zmian w systemach lub programach;
- niewłaściwej obsługi;
- możliwości utraty danych lub niemożności uzyskania dostępu do wszystkich potrzebnych danych.

Weryfikacja wdrożenia ww. wymogów w zakresie systemów IT, realizowana w ramach audytu wewnętrznego lub zewnętrznego, może być dokonywana przy zastosowaniu standardów COBIT®.