

Wyjaśnienia w zakresie przepisów dotyczących realizacji Programu Współdziałania

Ministerstwo Finansów przekazuje wyjaśnienia w zakresie przepisów dotyczących realizacji Programu Współdziałania

 16.04.2024

1. Możliwość przeprowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej przed dniem 1 lipca 2020r.

Zgodnie z art. 130 pkt 3 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200) dodane przepisy działu IIB Ordynacji podatkowej wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2020 r. Jednocześnie w art. 127 tej ustawy przewidziano możliwość ograniczenia w okresie 3 lat od dnia wejścia w życie przepisów o współdziałaniu liczby umów o współdziałanie, które zostaną podpisane z podatnikami. Ustawa ta nie zawiera przepisów przejściowych odnoszących się do przepisów o współdziałaniu.

Z przywołanych przepisów wynika jednoznacznie, że umowa o współdziałanie może zostać podpisana po wejściu w życie przepisów o współdziałaniu. Podobnie należy ocenić możliwość złożenia wniosku i przeprowadzenia audytu podatkowego. Nie można bowiem skutecznie przed wejściem w życie przepisów przewidujących możliwość zawarcia umowy wnioskować o jej zawarcie, jak również podejmować działań w ramach audytu podatkowego mających na celu jej podpisanie. Audyt wstępny przeprowadza Szef KAS przed zawarciem umowy o współdziałanie (art. 20zg Ordynacji podatkowej) w oparciu o ocenę ryzyka podatkowego zidentyfikowanego u podatnika wnioskującego o zawarcie umowy o współdziałanie (art. 20zj § 1 Ordynacji podatkowej). Należy jednak rozdzielić wskazane w dziale IIB Ordynacji podatkowej obowiązki i uprawnienia Szefa KAS i podatnika, których powstanie wiąże się w sposób ścisły z terminem wejścia w życie przepisów (1 lipca 2020 r.), od okoliczności uwzględnianych w realizacji tych obowiązków i uprawnień.

Zwrócić należy uwagę na wynikający z art. 20zj § 4 Ordynacji podatkowej obowiązek zbadania w ramach audytu wstępnego poprawności wypełniania obowiązków podatkowych obejmującego 2 lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatek wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie. Przyjęcie założenia, że wszystkie elementy stanu faktycznego objęte audytem podatkowym mają wystąpić po wejściu w życie przepisów skutkowałoby dopuszczalnością złożenia wniosku przez podatnika dopiero trzeciego roku obowiązywania tych przepisów, co pozostaje w sprzeczności z treścią przywołanego wyżej art. 127 ustawy wprowadzającej przepisy o współdziałaniu w zakresie w jakim wskazują na możliwość zawarcia umowy w okresie pierwszych trzech lat od wejścia w życie tych przepisów. Dodatkowo, uwzględniając brak przepisów przejściowych dedykowanych przepisom o współdziałaniu przyjąć należy, że dopuszczalne jest uwzględnianie w ramach audytu wstępnego okoliczności, które miały miejsce przed 1 lipca 2020 r. Nie oznacza to działania prawa wstecz a jedynie retrospektywne stosowanie przepisów polegające na uwzględnieniu w ramach czynności podejmowanych po wejściu w życie przepisów okoliczności, które wystąpiły wcześniej. Za dopuszczalnością takiego podejścia przemawia fakt, że jest to rozwiązanie korzystne dla podatnika, gdyż dzięki temu będzie mógł złożyć wniosek niezwłocznie po wejściu w życie przepisów. Takie rozumienie oddaje też wierniej intencje stojące za ustaleniem terminu wejścia w życie przepisów zakładającego ponad półroczny okres

vacatio legis. Gdyby pierwsza umowa miała zostać podpisana 2 lata po wejściu w życie przepisów, to nie było potrzeby ustalania ponad półrocznego okresu vacatio legis. Należy uwzględnić fakt, że z istoty vacatio legis wynika konieczność przewidzenia odpowiednio długiego okresu poprzedzającego wejście w życie przepisów umożliwiającego podatnikowi podjęcie niezbędnych działań mających na celu przystosowania się do wprowadzonych przepisów, w tym przypadku do podpisania umowy.

Nie ulega wątpliwości, że audyt podatkowy może zostać rozpoczęty po złożeniu wniosku o zawarcie umowy o współdziałanie, a więc najwcześniej od 1 lipca 2020 r. Przyjęcie odmiennego założenia prowadzącego do naruszenia zakazu działania prawa wstecz nie jest dopuszczalne bez wyraźnego przesądzenia w ustawie. **Weryfikowane w ramach tego audytu poziom wdrożenia i funkcjonowania przez podatnika przed 1 stycznia 2020 r. m.in. mechanizmów nadzoru zewnętrznego w odniesieniu do spraw podatkowych, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, nie oznacza naruszenia tego zakazu. Są to jedynie okoliczności, które należy zbadać przed podpisaniem umowy bez względu na to czy wystąpiły przed czy po wejściu w życie przepisów.**

Należy jednak zastrzec, że niezależny audyt funkcji podatkowej dokonany zarówno przed jak i po terminie wejścia w życie przepisów o współdziałaniu będzie weryfikowany w toku audytu wstępnego przez pryzmat wymogów wynikających z tych przepisów, w tym w szczególności art. 20zo Ordynacji podatkowej.

Reasumując, możliwość realizacji niezależnego audytu funkcji podatkowej, stanowiącego elementem ram wewnętrznego nadzoru podatkowego nie jest ograniczona czasowo datą wejścia w życie przepisów regulujących Program Współdziałania.

2. **Brak możliwości przeprowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej przez spółkę doradztwa podatkowego w przypadku świadczenia na rzecz podatnika, w okresie objętym audytem wstępnym, usługi doradztwa podatkowego sporadycznie (kilka razy do roku).**

Zgodnie z art. 20zo § 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2020 r., niezależny audyt funkcji podatkowej jest przeprowadzany na zlecenie podatnika przez niezależnego audytora podatkowego.

Stosownie do § 2 pkt 1 tego artykułu, niezależnym audytorem podatkowym może być spółka doradztwa podatkowego, firma audytorska, doradca podatkowy lub biegły rewident, z wyjątkiem podmiotu wykonującego na rzecz podatnika czynności rewizji finansowej, usługi doradztwa podatkowego lub prawnego - w okresie objętym tym audytem podatkowym oraz w trakcie jego przeprowadzania.

Z powyższego wynika, że **wyłączenie spółki doradztwa podatkowego z możliwości bycia niezależnym audytorem podatkowym przepis art. 20zo § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej wiąże wyraźnie z wykonywaniem na rzecz podatnika usług doradztwa podatkowego w okresie objętym tym audytem podatkowym i nie uzależnia tego wyłączenia od częstotliwości wykonywania tych usług. Wykonanie sporadycznej usługi doradztwa podatkowego wyklucza zatem spółkę doradztwa podatkowego z możliwości przeprowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej, gdy spółka ta wykonywała w podmiocie czynności doradztwa podatkowego, prawnego lub rewizji - w okresie objętym audytem lub w trakcie jego przeprowadzenia.**

3. **Brak konieczności realizacji niezależnego audytu funkcji podatkowej (NAFP) przed audytem wstępnym**

Zgodnie z art. 20zl pkt 5 Ordynacji podatkowej audyt podatkowy w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego obejmuje ocenę możliwości prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych poprzez weryfikację poziomu wdrożenia i funkcjonowania mechanizmów nadzoru zewnętrznego, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, w odniesieniu do spraw podatkowych. Audyt ten jest przeprowadzany przez Szefa KAS zarówno przed zawarciem umowy o współdziałanie jak i w trakcie jej obowiązywania (art. 20zg Ordynacji podatkowej).

Przepisy działu IIB Ordynacji podatkowej uzależniają zawarcie umowy o współdziałanie od złożenia wniosku przez podatnika spełniającego kryterium przychodowe (art. 20s § 1 i 3 Ordynacji podatkowej) oraz otrzymania pozytywnej opinii audytu wstępnego (art. 20s § 4 Ordynacji podatkowej). Ocena spełnienia pierwszego ze wskazanych warunków nie powinna nastroczać trudności ze względu na jego obiektywny charakter. Odmienne przedstawia się sytuacja w odniesieniu do drugiego warunku.

Ustalenie spełnienia drugiego warunku ze swej istoty ma charakter subiektywny, gdyż uzależnione jest od stanowiska organu w zakresie wykonywania lub też zdolności do wykonywania przez podatnika obowiązków podatkowych w sposób prawidłowy. Charakter tego warunku jest pochodną kryteriów oceny stosowanych podczas dokonywania audytu wstępnego. Celem audytu podatkowego (a więc również wstępnego) jest bowiem sprawdzenie prawidłowości wypełnienia obowiązków podatkowych oraz skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego (art. 20zg Ordynacji podatkowej). **Niedookreśloność wymogów odnoszących się do audytu podatkowego nie oznacza dowolności jego wykonywania.** Audyt ten powinien wskazywać na przyczyny wydania opinii pozytywnej albo negatywnej, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości uzasadniać konieczność podjęcia dodatkowych czynności w formie zaleceń (art. art. 20zi § 1 Ordynacji podatkowej). Ostatecznie, audyt (a w zasadzie jego skutek) warunkuje zawarcie umowy. W przypadku braku opinii pozytywnej audytu wstępnego odmowa zawarcia umowy będzie wskazywała jej przyczyny wraz z uzasadnieniem (art. 20s § 5 Ordynacji podatkowej). Podpisanie umowy stanowi czynność o charakterze uznaniowym, nie oznacza to jednak dowolności, gdyż podstawą do jej zawarcia lub odmowy jej zawarcia powinny być dające się wyartykułować okoliczności wskazujące obiektywnie na wykonywanie i na możliwość prawidłowego wykonywania przez podatnika obowiązków podatkowych.

Wskazane w art. 20zg Ordynacji podatkowej zagadnienia podlegające weryfikacji w ramach audytu wstępnego wykazują istotne różnice, w tym przede wszystkim w odniesieniu do okresu objętego tym audytem. Sprawdzenie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych obejmuje okres ponad 2 lat poprzedzających wystąpienie z wnioskiem o zawarcie umowy (art. 20zj § 4 Ordynacji podatkowej). Tymczasem wymóg taki nie został sformułowany w odniesieniu do sprawdzenia skuteczności i adekwatności RWNP. O ile bowiem **w przypadku poprawności wypełnienia obowiązków podatkowych ocena ukierunkowana jest na przeszłość, o tyle w przypadku ram ocena zmierza do oceny zdolności wykonywania przez podatnika w sposób prawidłowy tych obowiązków w przyszłości.** Nie zmienia to faktu, że w zakresie RWNP przedmiotem oceny są konkretne okoliczności zaistniałe na dzień wykonywania audytu wstępnego, bowiem ocena ta jest dokonywana poprzez weryfikację poziomu wdrożenia i funkcjonowania m.in. mechanizmów nadzoru wewnętrznego, w tym NAFP (art. 20zl pkt 5 Ordynacji podatkowej). W przeciwieństwie jednak do audytu wstępnego w zakresie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych podatnik nie musi przed zawarciem umowy, na etapie audytu wstępnego, **mieć w sposób „pełny” wdrożonych i funkcjonujących RWNP.** Ramy to pewien zbiór procedur, polityk, procesów, które mają umożliwić podatnikowi kontrolowanie ryzyka podatkowego i gwarantować kontrolę nad zachodzącymi u podatnika procesami podatkowymi (por. Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, str. 7.), które podlegają wdrożeniu. Ocena skuteczności i adekwatności ram obejmuje aspekt teoretyczny (opracowanie ram) i praktyczny (wdrożenie i funkcjonowanie). **Przepisy działu IIB Ordynacji podatkowej nie nakładają obowiązku posiadania ściśle określonego poziomu wdrożonych i funkcjonujących ram w okresie poprzedzającym zawarcie umowy.** W związku z tym, uzasadnione jest przyjęcie:

- z jednej strony, że obowiązek posiadania skutecznych i adekwatnych ram jest adresowany do podatników, którzy podpisali umowę (art. 20u pkt 2 Ordynacji podatkowej), a więc obowiązek ten wiąże strony od momentu podpisania umowy,
- z drugiej strony, że wyznaczenie minimalnego „poziomu wdrożenia i funkcjonowania” ram gwarantującego, że po podpisaniu umowy podatnik będzie prawidłowo wykonywał obowiązki podatkowe pozostaje w gestii Szefa KAS, który

decyduje nie tylko o tym czy audyt wstępny zostanie przeprowadzony, ale przede wszystkim o zakresie tego audytu (art. 20zj § 1 Ordynacji podatkowej).

W związku z powyższym, art. 20zl Ordynacji podatkowej należy interpretować w ten sposób, że NAFP jest obowiązkowym elementem ram warunkujących podpisanie i trwanie umowy o współdziałanie. Niemniej jednak, obowiązek posiadania skutecznych i adekwatnych ram wiąże podatnika od podpisania umowy, a dokonywana w trakcie audytu wstępnego ocena poziomu wdrożenia i funkcjonowania ram, w tym NAFP, jest ukierunkowana na przyszłość i ma na celu ustalenie, w oparciu o obiektywne okoliczności, czy podatnik po podpisaniu umowy będzie miał w oparciu o opracowane przez siebie RWNP (aspekt teoretyczny) możliwość prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych (aspekt praktyczny). **Przepisy działu IIB Ordynacji podatkowej nie obligują podatników do przeprowadzenia NAFP w określonym czasie poprzedzającym podpisanie umowy, a więc nie można wykluczyć, że za wystarczającą podstawę do sporządzenia opinii pozytywnej w zakresie w jakim audyt wstępny ma weryfikować „poziom wdrożenia i funkcjonowania” NAFP zostanie uznane, np. podpisanie z niezależnym audytorem funkcji podatkowej umowy o jego sporządzanie w przyszłości lub zobowiązanie do przeprowadzania audytu w umowie o współdziałanie. O tym czy poziom wdrożenia i funkcjonowania NAFP jest w danych okolicznościach wystarczający decyduje Szef KAS na etapie audytu wstępnego i podpisania umowy.**

Jak wskazano powyżej, zgodnie z art. 20s § 4 i 5 Ordynacji podatkowej podpisanie umowy stanowi czynność o charakterze uznaniowym, nie oznacza to jednak dowolności, gdyż podstawą do jej zawarcia lub odmowy jej zawarcia powinny być dające się wyartykułować okoliczności wskazujące obiektywnie na wykonywanie i na możliwość prawidłowego wykonywania przez podatnika obowiązków podatkowych.

Ponadto należy podkreślić, że zgodnie z art. 127 ustawy z dnia 16 października 2019r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych - w okresie trzech lat od wejścia w życie działu IIB Ordynacji podatkowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ograniczyć do 20 liczbę podmiotów, z którymi zostanie podpisana umowa o współdziałanie, jeżeli okaże się to niezbędne do zapewnienia sprawnego i terminowego wykonywania zadań Krajowej Administracji Skarbowej. Przy dokonywaniu wyboru podmiotów, z którymi zostanie podpisana umowa o współdziałanie, Szef Krajowej Administracji Skarbowej uwzględni gospodarcze i społeczne znaczenie tych podmiotów oraz zróżnicowanie tych podmiotów pod względem prowadzonej działalności gospodarczej, a także może uwzględnić kolejność wpływu wniosków.

4. Brak możliwości ustanowienia na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa pełnomocników do reprezentowania podatników aplikujących i uczestniczących w Programie Współdziałania.

Procedury zawarte w rozdziale 1 (Umowy o Współdziałanie), rozdziale 2 (Porozumienia Podatkowe) oraz rozdziale 3 (Audyt Podatkowy) Działu IIB ustawy Ordynacja podatkowa nie są prowadzone w oparciu o reguły przewidziane dla postępowania podatkowego. W ramach tych procedur, inaczej niż w przypadku postępowania podatkowego, pozycja podatnika jest nieporównywalnie bardziej niezależna od organu administracji. Zawarcie umowy o współdziałanie oraz porozumienia podatkowego polega na zgodnym oświadczeniu woli dwóch podmiotów – podatnika oraz Szefa KAS. Stosownie do postanowień art. 20x. § 1 ustawy Ordynacja podatkowa podatnik może w każdym czasie wypowiedzieć umowę o współdziałanie. Podobnie w przypadku porozumienia podatkowego, podatnik może je wypowiedzieć w każdym czasie (art. 20ze. § 1 ustawy Ordynacja podatkowa). Tym samym więzy wynikające z zawartych umów i porozumień pomiędzy podatnikiem, a Szefem KAS mogą zostać zerwane na skutek niczym nie skrupowanej decyzji podatnika. Tego typu sytuacja nie występuje w postępowaniu podatkowym, gdzie organ wykonuje czynności władcze z zakresu imperium polegające na jednostronnym rozstrzygnięciu.

Mając na uwadze okoliczności wskazane powyżej, ustawodawca w odniesieniu do procedur, o których mowa w Dziale IIB ustawy Ordynacja podatkowa, zdecydował się wprowadzić odesłanie do stosowania jedynie wybranych norm regulujących postępowanie podatkowe. W konsekwencji, zgodnie z treścią art. 20zr. ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie nieuregulowanym w Dziale IIB przepisy art. 168, art. 172, art. 173 i art. 175 – 177 oraz działu IV rozdziału 1 z wyłączeniem art. 127, rozdziałów 5 i 10 stosuje się odpowiednio. Brak odesłania w art. 20zr. ustawy Ordynacja podatkowa do odpowiedniego stosowania przepisów o pełnomocnictwie w postępowaniu podatkowym, należy odczytać jako jednoznaczną deklarację ustawodawcy w zakresie braku możliwości reprezentowania podatnika przez pełnomocnika, ustanowionego na podstawie przepisów zawartych w Dziale IV Rozdziale 3a ustawy Ordynacja podatkowa, w ramach wspomnianych procedur. Rozwiązanie legislacyjne zastosowane w przepisie art. 20zr. ustawy Ordynacja podatkowa, które wyłącza możliwość zastosowania przepisów Działu IV Rozdziału 3a ustawy Ordynacja podatkowa wynika z istoty Programu Współdziałania, który zakłada ścisłą i stałą oraz odformalizowaną współpracę z podatnikami, opartą na wzajemnym zaufaniu, zrozumieniu i transparentności. Realizacja tych zasad wymaga bezpośredniego kontaktu z podatnikiem. Podstawą do budowy zaufania względem podatnika jest wdrożenie przez niego ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, które obejmują elementy ładu korporacyjnego, kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem i które mają na celu zapewnienie prawidłowości postępowania w kwestiach podatkowych. Innymi słowy, ponieważ kompleksowość ram wewnętrznego nadzoru podatkowego zakłada objęcie nimi całej organizacji, ramy te muszą odnosić się do całej funkcji podatkowej, a nie wyłącznie do działań departamentu lub działu odpowiedzialnego za kwestie podatkowe. Z tego także względu bardzo istotny jest bezpośredni udział w Programie członków organów zarządzających podatników, ich kadry kierowniczej, jak również innych członków organizacji, zaangażowanych w procesy wykraczające poza obszary stricte podatkowe. Jedynie takie podejście pozwala na budowę trwałych, pozytywnych relacji z uczestnikami Programu Współdziałania, pozwoli zwiększyć ich zaangażowanie i zaufanie oraz umożliwi sprawną komunikację pomiędzy stronami umowy.

Reasumując, idea uczestnictwa w Programie Współdziałania zakłada bezpośrednią, aktywną interakcję z podatnikiem, a nie prowadzenie spraw związanych z Programem przez pełnomocnika, które mogłoby doprowadzić do ograniczenia zaangażowania podatnika w realizację Programu. Ponadto bezpośredni kontakt KAS z uczestnikami Programu jest kluczowy do tego, aby dokonać rzetelnej oceny nie tylko prawidłowości rozliczania się z podatków, ale aby dokonać kompleksowej oceny również innych obszarów, które mogą generować ryzyko podatkowe (takich jak np. kultura organizacyjna, zarządzanie strategiczne, system compliance i kontroli wewnętrznej, a także obszar IT).

Dlatego też system wartości i założeń, na których opiera się Program Współdziałania, nie uzasadnia udziału w Programie pełnomocnika ustanowionego na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa.