

AUDYT PODATKOWY JAKO ZEWNĘTRZNY MECHANIZM NADZORCZY

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/1>



Edyta Małecka-Ziemińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Edyta.Malecka-Ziembinska@ue.poznan.pl

Tax audit as an external supervisory mechanism

Abstract

Purpose: The purpose of the chapter is to identify, characterize and compare types of tax audit and their location in the structure of the internal tax supervision framework. In addition, the role of tax advisory companies, audit companies, tax advisers and statutory auditors in this process was highlighted.

Design/methodology/approach: To achieve the purpose, an analysis of legal acts was used, including in particular the Tax Ordinance, as well as the documents of the National Revenue Administration (KAS) operationalizing the shape of the Cooperation Programme and its components. Initial data on the number of cooperation agreements and entities submitting applications for such agreements were also collected and analysed.

Findings: In the light of the presented analyses and statistics, the tax audit institution is at the initial stage of development. In the case of an audit carried out by the Head of KAS, only pre-audit procedures are developed and verified, which is aimed at checking the taxpayer's settlements in terms of potential risks related to the fulfillment of tax obligations and allows to determine whether the taxpayer has not only the willingness, but also the ability to effectively supervise tax function. There is no—so far—practice of monitoring audits aimed at ensuring that the Head of KAS can exercise effective and efficient supervision over the correct implementation of the cooperation agreement. There is a strong feedback loop between the latter type of audit and the audit of the tax function. The higher the level of effectiveness and adequacy of internal tax supervision, and the higher the level of tax function audit, the lower will be the scope and form of supervision carried out by the Head of KAS, especially in the form of a monitoring audit. Taking into account the complexity, high dynamics, as well as interpretative divergences and ambiguous jurisprudence of tax law, the development of the tax audit service can be expected in the near future—not only within the framework of the cooperation agreement, but also outside such an agreement.

Keywords: Cooperation Programme, internal tax supervision framework, tax audit.

Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziemińska, E. (2022). Audyt podatkowy jako zewnętrzny mechanizm nadzorczy. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym* (s. 15–26). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/1>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Od 1 lipca 2020 r. do Ordynacji podatkowej wprowadzono nową konsensualną formę działania organów podatkowych w ramach Programu Współdziałania, która może przyczynić się do szybszego i skutecznego załatwiania spraw podatkowych¹.

Zawarcie umowy o współdziałanie, stanowiącej element Programu Współdziałania, jest poprzedzone weryfikacją dojrzałości mechanizmów samokontroli podatkowej wdrożonej przez podatnika oraz poprawności dotychczasowego realizowania obowiązków podatkowych. Weryfikacja ta jest dokonywana w ramach wstępnego audytu podatkowego przeprowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), który w swej ocenie opiera się m.in. na niezależnym audycie funkcji podatkowej wykonanym przez doradców podatkowych lub biegłych rewidentów i stanowiącym obligatoryjny element ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Wprowadzony na potrzeby Programu Współdziałania audyt podatkowy jest nową formą nadzoru nad mechanizmami wewnętrznymi u podatnika, dotychczas niepraktykowaną przez organy skarbowe. Z kolei wytyczne normatywne oraz wypracowane procedury i standardy niezależnego audytu funkcji podatkowej mogą być stosowane także przez podatników nieprzystępujących do Programu Współdziałania, lecz dążących do zwiększenia swojego bezpieczeństwa prawnego i finansowego. Celem rozdziału jest identyfikacja, charakterystyka i porównanie rodzajów audytu podatkowego oraz ich umiejscowienie w strukturze ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. W procesie tym wyeksponowano rolę spółek doradztwa podatkowego, firm audytor-skich, doradców podatkowych i biegłych rewidentów.

1. Składowe Programu Współdziałania oraz jego podstawy normatywne i proceduralne

Normatywna definicja audytu podatkowego pojawiła się wraz z nową instytucją podatkową, jaką jest Program Współdziałania. W tabeli 1 przedstawiono zakres regulacji poszczególnych elementów składowych tego Programu, na który składają się: umowa o współdziałanie, porozumienia podatkowe i audyt podatkowy.

W Ordynacji podatkowej zawarto jedynie najważniejsze przepisy stanowiące ramy prawne Programu Współdziałania. Zoperacjonalizowany kształt Programu

¹ Szerzej na temat założeń Programu Współdziałania i jego powiązań z koncepcją Horizontal Monitoring Compliance w: (Małecka-Ziemińska, 2020).

Tabela 1. Struktura działu IIB Współdziałanie w Ordynacji podatkowej i zakres jego regulacji

Tytuł rozdziału	Zakres przepisów	Zakres regulacji
Rozdział 1 Umowa o współdziałanie	art. 20s–art. 20za	– cel, zakres podmiotowy i przedmiotowy, warunki, forma i czas zawarcia umowy – obowiązki stron umowy – warunki wypowiedzenia umowy
Rozdział 2 Porozumienia podatkowe	art. 20zb–art. 20zf	– zakres przedmiotowy porozumień – zasady zawierania i wypowiedzania porozumień – zakres i zasady ochrony z tytułu zastosowania się do porozumień
Rozdział 3 Audyty podatkowe	art. 20zg–art. 20zq	– rodzaje, cele, zasady i zakres audytu podatkowego – zasady postępowania z dokumentami i informacjami zawierającymi tajemnicę przedsiębiorstwa – korzyści wynikające z zastosowania się do zaleceń audytu podatkowego – uprawnieni do przeprowadzania audytu podatkowego – cele niezależnego audytu funkcji podatkowej – zakres podmiotowy niezależnych audytorów podatkowych
Rozdział 4 Przepisy wspólne	art. 20zr	– odesłania do odpowiedniego stosowania niektórych przepisów Ordynacji podatkowej w celu zawarcia i wykonywania umowy o współdziałanie, porozumień podatkowych i audytu podatkowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dział IIB, art. 20s–20zr).

i jego elementów składowych determinuje natomiast praktyka wypracowana przez administrację skarbową. Stąd też oprócz regulacji normatywnych Krajowa Administracja Skarbowa opublikowała również dokumenty związane z Programem Współdziałania (KAS, 2020a):

- wniosek o zawarcie umowy o współdziałanie (ma na celu ustandaryzowanie informacji w nim zawartych i może być wykorzystany przez podmioty aplikujące do Programu);
- kwestionariusz samooceny przedsiębiorcy (wypełniany dobrowolnie; może posłużyć podatnikowi do przeprowadzenia wstępnej oceny poziomu wdrożenia ram wewnętrznego nadzoru podatkowego);
- *Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego* (nie mają mocy obowiązującej i dlatego nie niosą za sobą nakazów i zakazów egzekwowanych przez organy KAS; w przypadku, gdy podatnik nie stosuje danej zasady, powinien zgodnie z regułą *comply or explain* („stosuj albo wyjaśnij”) wskazać: przyczyny odstąpienia od danego wymogu, czy zostało wdrożone alternatywne rozwiązanie albo czy w przyszłości przewidywane

są zmiany w danym zakresie, a jeśli tak, to kiedy i w jaki sposób planowane jest ich wdrożenie);

- *Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania* (KAS, 2020b) wraz z załącznikami (zawiera wytyczne w zakresie: ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, których skuteczność i adekwatność wdrożenia i funkcjonowania są oceniane przed podpisaniem umowy między podatnikiem a Szefem KAS oraz w trakcie jej trwania; przyjęcia zasad audytu podatkowego i niezależnego audytu funkcji podatkowej; przyjęcia zasad współpracy po podpisaniu umowy o współdziałanie).

Choć wskazane wytyczne, co do zasady, są skierowane do przyszłych uczestników Programu, mogą mieć praktyczne znaczenie dla ogółu podatników, stanowiąc proponowany przez KAS wzorzec procedur rozliczeń podatkowych, a także odegrać rolę edukacyjną, podnosząc świadomość podatkową społeczeństwa. I tak *Otwarty katalog przykładowych ryzyk*, stanowiący załącznik nr 1 do *Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania*, choć został opracowany na potrzeby badania podatnika w ramach niezależnego audytu funkcji podatkowej, może być przydatny w codziennej weryfikacji poprawności rozliczeń podatkowych. Wskazano w nim na możliwe ryzyka nieprzestrzegania przepisów prawa podatkowego, które mogą wystąpić w związku z wykonywaniem obowiązków podatkowych, a także w zakresie funkcjonowania ram nadzoru nad procesem rozliczeń podatkowych w danym przedsiębiorstwie. Z kolei w samym *Podręczniku dla uczestnika Programu Współdziałania* opisano metody analizy ryzyka oraz wyboru próby do audytu.

Uniwersalnym elementem Programu Współdziałania, wykraczającym poza jego ramy, jest audyt podatkowy. Choć stanowi on filar tej procedury podatkowej, to jednak coraz powszechniej jest oferowany i świadczony przez firmy doradztwa finansowego oraz coraz częściej jest zamawiany przez podatników chcących ograniczyć ryzyko podatkowe.

2. Audyt podatkowy jako element Programu Współdziałania

W tabeli 2 przedstawiono rodzaje i ogólną charakterystykę audytów podatkowych wyróżnionych w Ordynacji podatkowej. Instytucji tej poświęcono rozdział 3 w dziale IIB Ordynacji podatkowej, zatytułowany „Audyt podatkowy”.

Zawarcie umowy o współdziałanie i jej realizacja wymagają od podatnika poddania się audytowi podatkowemu. Taki audyt przeprowadza Szef KAS wobec podatnika przed zawarciem umowy o współdziałanie (audyt wstępny) oraz w trakcie obowiązywania umowy o współdziałanie (audyt monitorujący) w celu

Tabela 2. Rodzaje i charakterystyka audytu podatkowego w Ordynacji podatkowej

Rodzaj	Przeprowadzający	Czas przeprowadzenia	Cel	Zakończenie	Zakres przepisów w dziale IIB Ordynacji podatkowej
Audyt wstępny – pozytywna opinia z audytu wstępnego warunkuje zawarcie umowy o współdziałanie	Szef KAS	przed zawarciem umowy o współdziałanie	sprawdzenie: 1) prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych; 2) skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego	Szef KAS sporządza: 1) opinię pozytywną albo 2) zalecenia wskazujące, jakie czynności podatnik powinien podjąć w celu usunięcia stwierdzonych w ramach tego audytu nieprawidłowości, wraz z uzasadnieniem, albo 3) opinię negatywną	art. 20s § 4; art. 20zg; art. 20zi § 1
Audyt monitorujący	Szef KAS	w trakcie obowiązywania umowy o współdziałanie; w sposób ciągły	jw.	jw.	art. 20zg; art. 20zi § 1 i 2
Niezależny audyt funkcji podatkowej	niezależny audytor podatkowy (spółka doradztwa podatkowego, firma audytorska, doradca podatkowy lub biegły rewident, z wyjątkami) – na zlecenie podatnika	jw.	jw.	raport zawierający wynik niezależnego audytu funkcji podatkowej	art. 20zo § 1 i 2; art. 20zp § 1 i 2

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., dział IIB, rozdział 3, art. 20zg-20zq).

sprawdzenia: 1) prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych; 2) skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zg, art. 20zk, art. 20zl). Audyt podatkowy w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych obejmuje analizę ryzyka i badanie dokumentacji dotyczącej zidentyfikowanych u podatnika obszarów ryzyka podatkowego. Natomiast audyt podatkowy w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego obejmuje ocenę możliwości prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych poprzez weryfikację poziomu wdrożenia i funkcjonowania:

- systemu zarządzania ryzykiem;
- kontroli wewnętrznej;
- audytu wewnętrznego;
- nadzoru nad zgodnością działalności z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i dobrowolnie przyjętymi standardami;
- mechanizmów nadzoru zewnętrznego, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, w odniesieniu do spraw podatkowych.

Samo złożenie przez podatnika wniosku o zawarcie umowy o współdziałanie nie jest równoznaczne z obowiązkiem przeprowadzenia wstępnego audytu podatkowego. O jego przeprowadzeniu i zakresie decyduje Szef KAS, biorąc pod uwagę ocenę ryzyka podatkowego zidentyfikowanego u podatnika wnioskującego o zawarcie umowy o współdziałanie. Audyt wstępny w zakresie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych obejmuje 2 lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie, oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem, do dnia zakończenia tego audytu (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zj § 1 i 4).

Podatnik jest zobowiązany do przekazywania na wniosek Szefa KAS dokumentów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego. Jednocześnie – na wzór rozwiązań przyjętych we Francji – przepisy Ordynacji podatkowej przewidują procedurę niszczenia dokumentacji uzyskanej w wyniku audytu podatkowego, co ma na celu zwiększenie bezpieczeństwa pozyskiwanych danych, a tym samym zwiększenie zaufania przedsiębiorców uczestniczących w Programie do organów administracji podatkowej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zh § 1 i 2; Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., s. 62).

W Polsce przyjęto centralizację działań audytowych. Regionalizacja tych działań niesła bowiem ryzyko konieczności konsultowania zgłoszonych wątpliwości podatkowych z administracją centralną w celu zapewnienia jednolitości udzielanych odpowiedzi. Czynności w zakresie audytu podatkowego wykonują

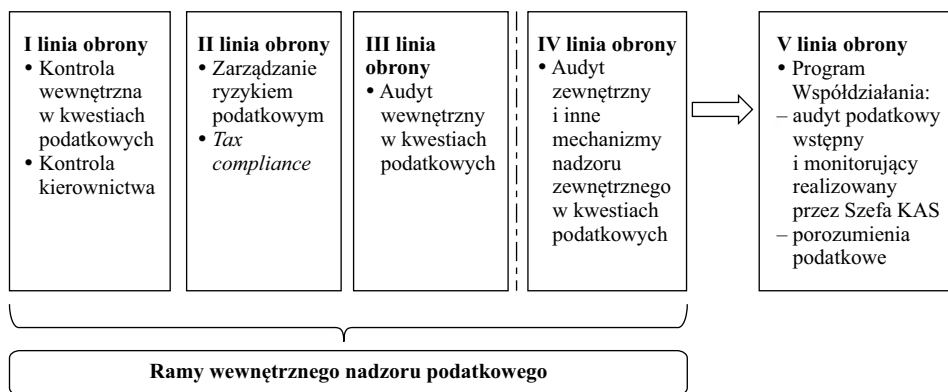
zasadniczo pracownicy zatrudnieni w wyodrębnionej komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Szefa KAS, działający z jego upoważnienia. Jednak z uwagi na dobrowolność przystąpienia do Programu Współdziałania i – co za tym idzie – na trudności dokładnego określenia liczby osób niezbędnych do realizacji zadań audytowych wprowadzono możliwość zwiększenia liczby tych osób (Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., s. 68). W konsekwencji czynności w zakresie audytu podatkowego mogą także być wykonywane z upoważnienia Szefa KAS przez pracowników i funkcjonariuszy jednostek KAS. Jednocześnie w celu zapewnienia bezpieczeństwa informacji pozyskanych podczas czynności audytowych pracownicy i funkcjonariusze wykonujący te czynności nie mogą uczestniczyć w przeprowadzaniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz w postępowaniu podatkowym wobec podatnika objętego tym audytem przez okres 3 lat od dnia jego zakończenia (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zn. § 1–3).

Audyt podatkowy przeprowadzany jest w sposób ukierunkowany na usprawnienie działania organizacji, a nie wskazanie nieprawidłowości, czym różni się od kontroli. Powinien służyć kreowaniu pozytywnego wizerunku administracji skarbowej i kształtowaniu wzajemnych relacji opartych na dobrej woli i zaufaniu (KAS, 2020b, s. 11).

Korzyści przystąpienia do współdziałania wynikają także z preferencyjnych zasad naliczania bądź pomijania odsetek od zaległości podatkowych. W przypadku stwierdzenia w trakcie audytu podatkowego prowadzonego przed podpisaniem umowy o współdziałanie (audyt wstępny) nieprawidłowości w zakresie realizacji obowiązków podatkowych i złożenia – w terminie 14 dni od dnia otrzymania zaleceń – deklaracji lub korekty deklaracji usuwającej te nieprawidłowości oraz wpłacenia związanej z tą korektą zaległości podatkowej w terminie 7 dni od daty złożenia tej deklaracji albo korekty deklaracji – odsetki naliczane są w połowie wysokości. Preferencja ta dotyczy także deklaracji i korekt deklaracji złożonych za okresy nieobjęte audytem wstępnym, jeżeli złożone zostały w celu usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku tego audytu (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zm § 1 pkt 1 oraz § 2). Ponadto przepisy przewidują uprawnienie nienaliczania odsetek za zwłokę w przypadku skorygowania nieprawidłowości za okres rozliczeniowy objęty audytem monitorującym, jeżeli podatnik dokona wpłaty zaległości podatkowych w ciągu 7 dni od dnia złożenia deklaracji lub jej korekty. Wówczas nie wszczynają się także postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zm § 1 pkt 2 oraz § 3). Rozwiązania te mają zachęcać do podpisania umowy o współdziałanie i są zgodne z istotą współdziałania, które wymaga od podatnika pełnej transparentności i stałego monitoringu ze strony organów KAS.

3. Audyt podatkowy jako element wewnętrznego nadzoru podatkowego

Strukturę ram wewnętrznego nadzoru podatkowego proponowaną przez KAS zaprezentowano na rysunku 1. Pionowa linia oddziela działania wdrażane w ramach własnej struktury organizacyjnej i te poza tą strukturą – zewnętrzne. Audyt funkcji podatkowej może być wspierany innymi – zlecanymi podmiotom zewnętrznym – czynnościami nadzorczymi w stosunku do funkcji podatkowej, np. korzystaniem z zewnętrznych usług doradztwa podatkowego, zasięgnięciem opinii prawnej w przypadku wątpliwości w zakresie stosowania prawa podatkowego czy badaniem sprawozdania finansowego. W przypadku przystąpienia do Programu Współdziałania niezależny audyt funkcji podatkowej jest obligatoryjny. Korzyść ze stosowania audytu podatkowego mogą jednak odnieść także podmioty nieaspirujące do Programu Współdziałania czy wręcz niekwalifikujące się do niego (np. nieosiągające odpowiednich przychodów), gdyż przyczynia się on do podniesienia bezpieczeństwa prawnego i finansowego podatników. Jego wymiernym rezultatem jest bowiem ocena ryzyka podatkowego i stanowiąca podstawę tej oceny analiza całości lub części (próbki) dokumentacji źródłowej oraz szczegółowy przegląd procesów i procedur wdrożonych i faktycznie stosowanych przez podatnika w celu prawidłowego realizowania obowiązków podatkowych.



Rysunek 1. Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie (KAS, 2020b, s. 7).

W przypadku zawarcia umowy o współdziałanie niezależny audyt funkcji podatkowej jest obligatoryjnym elementem ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, a jego warunki są obwarowane prawnie. Jest on przeprowadzany na zlecenie podatnika przez niezależnego audytora podatkowego, którym może

być: spółka doradztwa podatkowego, firma audytorska, doradca podatkowy lub biegły rewident. Aby zapewnić niezależność i obiektywność tego audytu, wprowadzono dodatkowe kryteria, zawężające zakres podmiotów uprawnionych do jego przeprowadzenia. Służą one przede wszystkim wyeliminowaniu sytuacji konfliktu interesu między podatnikiem a przeprowadzającym audyt funkcji podatkowej. Z kolei ograniczenie podmiotowe grupy niezależnych audytorów jest uzasadnione posiadaniem przez te grupy zawodowe niezbędnej wiedzy i umiejętności, które zapewnią wysoką jakość świadczonej usługi, wzmacniając tym samym skuteczność ram wewnętrznego nadzoru podatkowego (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zo; Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., s. 68).

Celem niezależnego audytu funkcji podatkowej – analogicznie jak audytów przeprowadzanych przez Szefa KAS – jest sprawdzenie prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz skuteczności i adekwatności wdrożonych ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Niezależny audyt funkcji podatkowej kończy się raportem, który zawiera jego wynik i podpis przeprowadzającego go audytora, poświadczający rzetelność badania audytowego. Co więcej, planowane jest wprowadzenie w odrębnych przepisach odpowiedzialności dyscyplinarnej za niedopełnienie należytej staranności w realizacji przedmiotowego audytu. Raport wraz z dokumentacją audytu zawierającą testy i procedury przeprowadzone w jego trakcie są przekazywane niezwłocznie podatnikowi (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20zp § 1–3; Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., s. 69).

Stosownie do ukonstytuowania nowej usługi podatkowej, od 1 lipca 2020 r. rozszerzono zakres czynności doradztwa podatkowego o wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej. Analogicznie jak w Ordynacji podatkowej zastrzeżono, że podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania tych czynności są jedynie osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych i biegli rewidentów (Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r., art. 2 ust. 1 pkt 5 oraz art. 3 ust. 3). Ponadto do zawodowego wykonywania niezależnego audytu funkcji podatkowej uprawniono:

- firmy audytorskie uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do badania sprawozdań finansowych oraz
- spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, które spełniają łącznie następujące warunki: 1) większość członków zarządu stanowią doradcy podatkowi, a jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż dwóch osób, to jedna z nich jest doradcą podatkowym, 2) większość głosów w zgromadzeniu wspólników (akcjonariuszy) oraz w organach nadzoru przysługuje doradcom podatkowym, 3) w spółce akcyjnej wydawane są wyłącznie akcje imienne, 4) zbycie akcji lub udziałów albo ustanowienie na nich zastawu wymaga zezwolenia udzielonego przez zarząd spółki;

przy czym wykonywanie tych czynności zastrzeżono wyłącznie dla doradców podatkowych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach (Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r., art. 4 ust. 3).

Podobnie jak w przypadku innych sporządzanych na piśmie opinii, kopie raportów z niezależnego audytu funkcji podatkowej doradca podatkowy jest obowiązany przechowywać przez okres 5 lat (Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r., art. 39).

Wskazane wytyczne odnośnie do procedur i standardów audytu funkcji podatkowej są wymagane przy zawieraniu umowy o współdziałanie. W przypadku audytu zlecanego przez podatnika, który takiej umowy nie zawarł, ich implementacja jest dobrowolna. Warto jednak rozważyć poniesienie zarówno kosztów finansowych, jak i organizacyjnych, warunkujących spełnienie tych norm, gdyż służą one jakości i skuteczności audytu jako zewnętrznego mechanizmu nadzorczego. Jakość tę determinują (KAS, 2020b, s. 12):

- procedury wyboru niezależnego audytora;
- jego niezależność i obiektywizm w wydawaniu opinii;
- raport wraz z pełną dokumentacją zawierającą przeprowadzone testy i procedury, który w swej treści powinien zawierać w szczególności: obszary i okres objęty badaniem; zidentyfikowane obszary oceny ryzyka podatkowego wraz z informacją o zmianie oceny poszczególnych obszarów ryzyka w toku badania i przyczynach dokonanych zmian; ustalenia, zalecenia oraz wynik; poziom wdrożenia ustaleń wynikających z niezależnego audytu.

Podsumowanie

Szef KAS został zobowiązany do prowadzenia ewidencji podatników, z którymi zawarł umowę o współdziałanie. Ewidencja ta jest jawna i udostępniana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., art. 20za § 1 i 3). Przepis ten realizuje zasadę transparentności i ma na celu promowanie wśród obywateli i podmiotów gospodarczych podatników wia-rygodnych i realizujących zasady społecznej odpowiedzialności w zakresie podatków (Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., s. 54).

Według stanu na wrzesień 2021 r. ewidencja ta nie była jeszcze dostępna. Z informacji Ministerstwa Finansów wynika, że prowadzone są audyty wstępne w podmiotach, które wniosły o zawarcie umowy o współdziałanie (Pokojska, 2021). Według stanu na styczeń 2021 r. podatników o strategicznym znaczeniu, którzy złożyli wniosek o zawarcie takiej umowy, było 15 (Ministerstwo

Finansów, 2020; Musiał, 2021). Jest to liczba bliska przewidzianemu możliwemu ograniczeniu liczbowemu podmiotów uczestniczących w tym Programie na jego początkowym etapie. Szef KAS ma bowiem prawo do ograniczenia w okresie trzech lat od dnia wejścia w życie instytucji współdziałania do 20 liczby podmiotów, z którymi zostanie podpisana umowa. Jako przesłankę takiej decyzji wskazano zapewnienie sprawnego i terminowego wykonywania zadań Krajowej Administracji Skarbowej, natomiast jako kryterium doboru podatników podano ich gospodarcze i społeczne znaczenie oraz zróżnicowanie pod względem prowadzonej działalności gospodarczej, a także kolejność wpływu wniosków. Początkowe ograniczenie liczby uczestników Programu nadaje mu charakter pilotażowy i pozwala na lepszą współpracę między stronami i ustalenie praktyki działania Szefa KAS na wstępnym etapie obowiązywania tych przepisów (Ustawa z dnia 16 października 2019 r., art. 127; Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., s. 77).

W świetle przedstawionych statystyk instytucja audytu podatkowego jest na początkowym etapie rozwoju. W przypadku audytu prowadzonego przez Szefa KAS wypracowywane i weryfikowane są dopiero procedury audytu wstępnego, który ma na celu sprawdzenie rozliczeń podatnika pod względem potencjalnych ryzyk związanych z wypełnianiem obowiązków podatkowych oraz pozwala ustalić, czy podatnik ma nie tylko chęć, lecz także możliwość sprawowania skutecznego nadzoru nad funkcją podatkową. Nie ma – jak dotąd – praktyki audytu monitorującego, który ma umożliwić sprawowanie przez Szefa KAS skutecznego i efektywnego nadzoru nad prawidłową realizacją umowy o współdziałanie. Między tym ostatnim typem audytu i audytem funkcji podatkowej występuje silne sprzężenie zwrotne. Im wyższy będzie bowiem poziom skuteczności i adekwatności wewnętrznego nadzoru podatkowego, a w jego ramach audytu funkcji podatkowej, tym niższe będą zakres i forma nadzoru realizowanego przez Szefa KAS, w tym zwłaszcza audyt monitorujący.

Złożoność, duża dynamika oraz rozbieżności interpretacyjne i niejednoznaczne orzecznictwo prawa podatkowego skutkują istotnym wzrostem ryzyka podatkowego. Zapewnienie prawidłowości rozliczeń podatkowych (*tax compliance*) wymaga nie tylko dobrej woli czy zaangażowania podatnika, lecz często także profesjonalnej obsługi. W celu zwiększenia bezpieczeństwa podatkowego (prawnego i finansowego) podatnika, osób kierujących tym podmiotem i uczestniczących w jego rozliczeniach podatkowych może być m.in. przeprowadzony audyt podatkowy (formalnie określany przez ustawodawcę jako niezależny audyt funkcji podatkowej), stanowiący zewnętrzny mechanizm nadzorczy. Biorąc pod uwagę wskazane okoliczności, w najbliższej przyszłości można spodziewać się rozwoju tej instytucji.

Bibliografia

- KAS (Krajowa Administracja Skarbowa). (2020a). *Dokumenty Programu Współdziałania*. Pobrane z <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/dokumenty-programu-wspoldzialania/>
- KAS (Krajowa Administracja Skarbowa). (2020b). *Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania*. Pobrane z <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/dokumenty-programu-wspoldzialania/>
- Małecka-Ziembińska, E. (2020). Istota i perspektywy współdziałania jako nowej procedury podatkowej. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 20(1), 117–129. Pobrane z <http://piz.san.edu.pl/index.php?id=290>
- Ministerstwo Finansów. (2020). Pobrane z <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/ogloszenia-i-informacje-biezace/aktualny-stan-realizacji-programu-wspoldzialania/>
- Musiąg, M. (2021). *Umowa o współdziałanie z Szefem KAS – 15 firm zainteresowanych*. Infor. Pobrane z <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5164776,Umowa-o-wspoldzialanie-z-Szefem-KAS-15-firm-zainteresowanych.html>
- Pokojska, A. (2021, 1 marca). Umowa o współdziałanie z fiskusem: Próżno szukać podatników, którzy ją podpisali. *Dziennik Gazeta Prawna*. Pobrane z <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8107825,umowy-o-wspoldzialanie-kas-ministerstwo-finansow.html>
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 130 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540).
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 2200).
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Druk nr 3788. Pobrane z <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788>