

Usługi i czynności planowania podatkowego

Pracownicy IESBA Pytania i odpowiedzi

maj 2025 r.

Część I: Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód i zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

Rola zawodowego księgowego w działaniu na rzecz interesu publicznego

Pyt. 1. W jaki sposób zawodowy księgowy może świadczyć wysokiej jakości usługi planowania podatkowego na rzecz klienta lub wykonywać wysokiej jakości czynności planowania podatkowego na rzecz organizacji zatrudniającej, a także przestrzegać obowiązku działania w interesie publicznym podczas świadczenia takich usług lub wykonywania takich czynności?

- A. Jak wyjaśniają Sekcje 380 i 280¹, zawodowi księgowi odgrywają ważną rolę w działaniu na rzecz interesu publicznego w planowaniu podatkowym, wnosząc swoją specjalistyczną wiedzę, aby pomóc klientom lub organizacjom zatrudniającym w osiągnięciu ich celów w zakresie planowania podatkowego przy jednoczesnym przestrzeganiu przepisów i regulacji podatkowych. Świadczenie wysokiej jakości usług lub wykonywanie wysokiej jakości czynności planowania podatkowego w najlepszym interesie klienta lub organizacji zatrudniającej wymaga zastosowania specjalistycznej wiedzy, która jest współmierna do charakteru potrzeb klienta lub organizacji zatrudniającej w zakresie planowania podatkowego.

Jednocześnie, zgodnie z Kodeksem, zawodowi księgowi mają nadrzędny obowiązek działania w interesie publicznym. Oznacza to, że oprócz pomocy klientowi lub organizacji zatrudniającej w wywiązaniu się z obowiązków zapłaty ustalonych zgodnie z prawem należności podatkowych, zawodowy księgowy musi brać pod uwagę szersze implikacje rozwiązań w zakresie planowania podatkowego w odniesieniu do reputacji, konsekwencji handlowych i szerszych konsekwencji ekonomicznych, które mogą wynikać ze sposobu, w jaki interesariusze mogą postrzegać takie rozwiązania. Wynika to stąd, że publiczna kontrola rozwiązań podatkowych znacznie wzrosła w odpowiedzi na globalne skandale podatkowe ujawnione przez takie afery, jak Pandora Papers² oraz Paradise Papers³ oraz że w interesie publicznym leży, aby klienci i organizacje zatrudniające prowadzili swoje sprawy podatkowe nie tylko zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, ale także, gdy przepisy podatkowe są niejasne lub niepewne, zgodnie z intencją tych przepisów.

Przestrzeganie postanowień sekcji 380 lub 280, w zależności od przypadku, umożliwia zawodowym księgowym świadczenie wysokiej jakości usług planowania podatkowego na rzecz klienta lub wykonywanie wysokiej jakości czynności planowania podatkowego na rzecz organizacji zatrudniającej, jednocześnie umożliwiając im wypełnianie obowiązku działania w interesie publicznym.

Fakt, że klient lub organizacja zatrudniająca są ostatecznie odpowiedzialni za rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, nie zwalnia zawodowych księgowych z konieczności przestrzegania Kodeksu i wypełniania obowiązku działania w interesie publicznym.

Zobacz również pytanie 9.

¹ Paragrafy 380.4 A1, 280.4 A1

² Zobacz na przykład <https://www.bbc.com/news/world-58780561>.

³ Zobacz na przykład dokument brytyjskiej Izby Gmin [Briefing Paper](#) the Paradise Papers (listopad 2017 r.).

Niniejsza publikacja „Pytania i odpowiedzi” (Q&A) została wydana przez pracowników International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Niniejszy dokument ma na celu pomóc zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód i zatrudnionym w przedsiębiorstwach, krajowym organom ustanawiającym standardy i zawodowym organizacjom księgowym w przyjmowaniu, wdrażaniu lub stosowaniu postanowień sekcji, odpowiednio, 380 i 280 zawartych w wydanym przez IESBA [Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowe standardy niezależności\)](#) (Kodeks). Inne osoby, które dobrowolnie stosują sekcje 380 lub 280 przy świadczeniu usług lub wykonywaniu czynności planowania podatkowego, również mogą uznać tę publikację za pomocną. IESBA opublikowała ostateczną wersję w kwietniu 2024 r.

Międzynarodowe standardy etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) (IESBA) zawierają sekcję 5380, która jest równoważna z sekcją 380. Sekcja 5380 ma zastosowanie do praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju, którzy świadczą usługi planowania podatkowego na rzecz tych samych klientów, dla których wykonują również usługi atestacji zrównoważonego rozwoju w ramach Międzynarodowych standardów niezależności IESSA. Tacy praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju mogą również uznać niniejszą publikację za pomocną w zrozumieniu i zastosowaniu sekcji 5380 IESSA.

Publikacja może być również interesująca dla organów podatkowych, organów ustanawiających standardy, ustawodawców i innych osób zainteresowanych pracą doradców podatkowych lub pełniących w niej jakąś rolę.

Niniejsza publikacja ma na celu podkreślenie, zilustrowanie lub wyjaśnienie aspektów postanowień sekcji 380 i 280, a tym samym pomoc w ich właściwym stosowaniu. Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie zastępuje Kodeksu, którego treść jest wiążąca. Zapoznanie się z niniejszą publikacją nie zastępuje zapoznania się z Kodeksem. Pytania i odpowiedzi z założenia nie są wyczerpujące i zawsze należy odwoływać się do samego Kodeksu. Niniejsza publikacja nie stanowi autorytatywnego ani oficjalnego oświadczenia IESBA.

Rozróżnienie między usługami lub czynnościami w zakresie planowania podatkowego a usługami lub czynnościami związanymi z przestrzeganiem przepisów podatkowych

Pyt. 2. W usługach lub czynnościach podatkowych terminy „planowanie podatkowe” i „przestrzeganie przepisów podatkowych” są często używane, czasami zamiennie. Jaka jest różnica między usługami lub czynnościami w zakresie planowania podatkowego a usługami lub czynnościami związanymi z przestrzeganiem przepisów podatkowych i jak to rozróżnienie wpływa na stosowanie wymogów zawartych w sekcjach 380 i 280?

A. Usługi lub czynności w zakresie planowania podatkowego i zgodności z przepisami podatkowymi różnią się znacznie pod względem zakresu i celów. W ramach planowania podatkowego zawodowy księgowy doradza klientom lub organizacjom zatrudniającym w kwestiach planowania lub konstruowania ich działań w sposób efektywny podatkowo⁴. Z kolei usługi lub czynności związane z przestrzeganiem przepisów podatkowych obejmują zadania takie, jak przygotowywanie lub składanie zeznań podatkowych, dokonywanie terminowych płatności podatków i przestrzeganie określonych wymogów sprawozdawczych⁵. Usługi lub czynności związane z przestrzeganiem przepisów podatkowych są zazwyczaj bardziej rutynowe, skupione na procesach i mają charakter powtarzalny. Nie wchodzą one w zakres sekcji 380 i 280.

Oznacza to na przykład, że w przypadku, gdy usługa lub czynność w zakresie zgodności z przepisami podatkowymi obejmuje przygotowanie lub złożenie zeznania podatkowego w oparciu o wcześniej wdrożoną strategię podatkową, zawodowy księgowy nie musi stosować, odpowiednio, sekcji 380 lub sekcji 280. Jednakże, jeśli czynność podatkowa obejmuje zarówno planowanie podatkowe, jak i przestrzeganie przepisów podatkowych, sekcja 380 lub 280 będzie miała zastosowanie do części dotyczącej planowania podatkowego.

Pyt. 3. Sekcje 380 i 280 dotyczą zawodowych księgowych, którzy doradzają klientom lub organizacjom zatrudniającym w zakresie „minimalizacji podatków”. Czy termin „minimalizacja podatków” oznacza „unikanie opodatkowania”?

A. Terminy „minimalizacja podatków” i „unikanie opodatkowania” nie zostały zdefiniowane w sekcjach 380 i 280. Terminy te mają różne znaczenie w różnych jurysdykcjach. Czasami, podobnie jak w dyskursie publicznym, terminy te są używane bez rozstrzygnięcia, czy rozwiązania w zakresie planowania podatkowego są zgodne z przepisami podatkowymi. W praktyce oba terminy zależą od kontekstu i każdy z nich może być użyty do opisanego czegoś, co jest niekontrowersyjne lub potencjalnie wątpliwe w różnych kontekstach. Na przykład, w kontekście par. 3 [Podstawy wniosków](#), oba terminy wskazują, że dane rozwiązania w zakresie planowania podatkowego mogą być wątpliwe:

⁴ Zobacz przykłady ilustrujące w paragrafach 380.5 A1-A2 i 280.5 A1-A2.

⁵ Paragrafy 380.5 A3 i 280.5 A3

⁶ Paragrafy R380.12 i R280.12

⁷ Paragrafy 380.12 A4 i 280.12 A4

„W ostatnich latach uwaga opinii publicznej skupiała się w znacznym stopniu na *unikaniu opodatkowania*, ze względu na rewelacje takie jak: „Paradise Papers” i „Pandora Papers”, niezależnie od legalności schematów ograniczania opodatkowania lub związanych z tym transakcji w celu osiągnięcia pożądanego wyniku podatkowego. Pojawiały się pytania dotyczące etycznych implikacji dla profesjonalnego postępowania, gdy poszczególni zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach i zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód są zaangażowani w opracowywanie strategii *minimalizacji* podatków, które są postrzegane jako „agresywne” lub gdy firmy doradzają swoim klientom w zakresie takiej strategii” [kursywa dodana].

Zgodnie z sekcjami 380 i 280 zawodowi księgowi powinni zapewnić wiarygodną podstawę w przepisach prawa i regulacjach dla wszelkich rozwiązań w zakresie planowania podatkowego⁶.

Zasada wiarygodnej podstawy

Pyt. 4. Paragrafy R380.12 i R280.12 wymagają od zawodowego księgowego ustalenia, czy istnieje „wiarygodna podstawa” w przepisach prawa i regulacjach dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego w celu przedstawienia rekomendacji lub doradzenia w inny sposób klientowi lub organizacji zatrudniającej. Czy IESBA rozważała inne terminy i jaki ilościowy próg prawdopodobieństwa ma reprezentować „wiarygodna podstawa”?

A. Określając odpowiednią terminologię do opisanego progu w paragrafach R380.12 i R280.12, IESBA rozważała różne terminy stosowane w różnych jurysdykcjach, takie jak „racjonalna podstawa” i „racjonalnie uzasadnione”. IESBA zdecydowała się na „wiarygodną podstawę”, ponieważ jest to termin neutralny, który jest powszechnie akceptowany w kontaktach z interesariuszami jako odpowiednio przekazujący intencje zasady etycznej zawartej w paragrafach R380.12 i R280.12. Co ważne, termin ten odzwierciedla pogląd, że zawodowy księgowy musi być przekonany, w momencie udzielania porady, że istnieje wystarczające uzasadnienie lub racjonalne podstawy dla przyjętego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, i potrafi to uzasadnić, jeśli zostanie o to poproszony lub gdy rozwiązanie zostanie zakwestionowane, szczególnie w okolicznościach niepewności.

Proóg wiarygodnej podstawy jest progiem jakościowym, który opiera się na profesjonalnym osądzie zawodowego księgowego, z uwzględnieniem ram prawnych i regulacyjnych oraz ustalonych praktyk podatkowych w odpowiednich jurysdykcjach. To, co stanowi wiarygodną podstawę, będzie się różnić w zależności od jurysdykcji, a sekcje 380 i 280 zawierają szczegółowe wytyczne ułatwiające taką ocenę⁷.

IESBA nie uznała, aby właściwe było przypisywanie liczbowej miary prawdopodobieństwa do tego progu, ponieważ dałoby to fałszywe poczucie dokładności, tym bardziej, że przepisy i regulacje podatkowe różnią się w różnych częściach świata. W niektórych jurysdykcjach, takich jak Stany Zjednoczone, ogólnie akceptowany próg może być niższy niż 50%, jeśli jest połączony z innymi kryteriami, takimi jak przejrzystość rozwiązań w zakresie planowania podatkowego dla odpowiedniego organu podatkowego. W innych jurysdykcjach ogólnie przyjęty próg może być wyższy niż 50%. Na przykład w Australii próg „racjonalnie uzasadniony” to taki, którego prawdopodobieństwo przekracza 50%. Przykłady te pokazują, że to, co jest uważane za akceptowalne, różni się na całym świecie i wyjaśniają, dlaczego IESBA przyjęła próg jakościowy.

Pyt. 5. Co oznacza wyrażenie „w inny sposób doradzać” w zasadzie wiarygodnej podstawy (paragrafy R380.12 i R280.12)?

- A. Wyrażenie „w inny sposób doradzać” ma odnosić się do sytuacji, w których rada zawodowego księgowego nie byłaby postrzegana lub opisywana jako faktyczna „rekomendacja”, ale jednak jest to porada, która w istocie utwierdza lub wspiera klienta lub organizację zatrudniającą w decyzji o przyjęciu rozwiązania w zakresie planowania podatkowego.

Na przykład, klient lub organizacja zatrudniająca może analizować rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Analizując i oceniając opcje, które spełniałyby ich potrzeby, zawodowy księgowy prowadzi klienta lub organizację zatrudniającą w kierunku jednej lub kilku opcji, które zgodnie z zawodowym osądem zawodowego księgowego miałyby wiarygodną podstawę w przepisach prawa i regulacjach. Taka porada byłaby zgodna z zasadą wiarygodnej podstawy, nawet jeśli nie stanowiłaby wyrażonej rekomendacji.

Zasada wiarygodnej podstawy nie uniemożliwia zawodowemu księgowemu oferowania klientowi lub organizacji zatrudniającej porad co do rozwiązań w zakresie planowania podatkowego, w których konstrukcję zawodowy księgowy nie był początkowo zaangażowany i które nie spełniły wymogu wiarygodnej podstawy. W takim przypadku zaangażowanie zawodowego księgowego pomaga klientowi w osiągnięciu wiarygodnej podstawy dla danego rozwiązania⁸.



Pyt. 6. Paragrafy R380.12 i R280.12 wymagają, aby zawodowy księgowy sporządzał rekomendacje lub w inny sposób doradzał w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego tylko wtedy, gdy ustali, że istnieje dla danego rozwiązania wiarygodna podstawa w przepisach prawa i regulacjach. Dlaczego sekcje 380 i 280 używają progu „wiarygodnej podstawy”, a nie „prawdopodobnego pierwszeństwa”, który jest już stosowany w paragrafach R604.4, 604.4 A1 i 604.12 A2 Kodeksu?⁹

- A. Termin „prawdopodobnego pierwszeństwa” jest używany w Międzynarodowych standardach niezależności w odniesieniu do:

- (a) usługi podatkowej lub transakcji związanej z marketingiem, planowaniem lub wyrażaniem opinii na korzyść rozwiązania podatkowego dla klienta badania, których istotnym celem jest uniknięcie opodatkowania (paragraf R604.4); oraz
- (b) okoliczności, w których świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego nie stwarza zagrożenia związanego z autokontrolą (paragraf 604.12 A2(c)).

IESBA stoi na stanowisku, że próg „prawdopodobnego pierwszeństwa” jest wyższy niż próg „wiarygodnej podstawy”, ponieważ w kontekście zlecenia badania interesariusze mają podwyższone oczekiwania co do niezależności biegłego rewidenta.

Wyższy próg w „prawdopodobieństwie pierwszeństwa” jest wzmocniony w sekcji 604, gdzie odnosi się do potrzeby, aby firma audytorska była przekonana, że ma podstawę w prawie podatkowym, która prawdopodobnie będzie miała pierwszeństwo. W kontekście planowania podatkowego próg „wiarygodnej podstawy” wyznacza bardziej odpowiednią poprzeczkę dla zawodowego księgowego, ponieważ wymaga od niego ustalenia racjonalnych podstaw dla jego rekomendacji lub porady w zakresie planowania podatkowego. Ustalenie takich podstaw będzie wymagało zawodowego osądu, biorąc pod uwagę różne działania, które zawodowy księgowy może podjąć w danej jurysdykcji, aby sformułować pogląd, że istnieje wiarygodna podstawa dla danego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego.

⁸ Paragrafy 380.12 A3, 280.12 A3

⁹ Numery paragrafów w innych sekcjach Kodeksu odnoszą się do numerów w wersji Kodeksu z 2024 r.

Pyt. 7. Jednym z działań, które zawodowy księgowy może podjąć w celu ustalenia wiarygodnej podstawy dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, jest przegląd postępowań legislacyjnych, które wyjaśniają intencje stojące za odpowiednimi przepisami podatkowymi¹⁰. W jaki sposób zawodowy księgowy może uzyskać takie zrozumienie?

A. Zrozumienie intencji stojących za odpowiednimi przepisami podatkowych może być szczególnie istotne dla zawodowego księgowego przy określaniu wiarygodnej podstawy, gdy intencje przepisów nie wynikają wyraźnie z uchwalonego tekstu. W takich okolicznościach jest istotne i ważne określenie, czy rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest zgodne z intencjami organu ustawodawczego, który stworzył te przepisy. Zrozumienie to, jeśli zamysł ustawodawcy nie jest jasny, można osiągnąć poprzez zbadanie i analizę szerszych celów, które leżą u podstaw odpowiednich przepisów podatkowych. Może to obejmować przegląd debat parlamentarnych, not wyjaśniających i innych materiałów legislacyjnych, aby zrozumieć cele, które ustawodawcy chcieli osiągnąć przy opracowywaniu przepisów podatkowych.

Przegląd innych istotnych materiałów, takiej jak orzeczenia sądowe, czasopisma branżowe lub profesjonalne oraz orzeczenia lub wytyczne organów podatkowych (co jest działaniem, które również służy ustanowieniu wiarygodnej podstawy) może również przyczynić się do lepszego zrozumienia przez zawodowego księgowego intencji stojących za odpowiednimi przepisami podatkowymi, o ile materiały te mówią o pierwotnych celach ustawodawcy przy uchwalaniu tych przepisów.

Pyt. 8. W niektórych jurysdykcjach organ podatkowy może wydawać wytyczne, takie jak powiadomienia administracyjne, orzeczenia, okólniki lub często zadawane pytania (FAQ). W jaki sposób zawodowy księgowy powinien oceniać rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego w jurysdykcji, w której takie wytyczne są przekazywane podatnikom?

A. W jurysdykcjach, w których organ podatkowy wydał wytyczne dla podatników, zawodowy księgowy powinien zachować ostrożność oraz zawodowy osąd przy ocenie takich wytycznych w ramach ustalania wiarygodnej podstawy dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Chociaż wytyczne organu podatkowego często odzwierciedlają jego interpretację prawa, wytyczne te mogą nie mieć mocy prawnej, a zatem nie dają pewności prawnej. Niemniej jednak, mogą one dostarczyć cennych informacji na temat oczekiwań organu podatkowego co do prowadzenia planowania podatkowego przez podatników w kontekście odpowiednich przepisów podatkowych. Dlatego takie wytyczne mogą przyczynić się do ustalenia racjonalnych podstaw dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, pod warunkiem, że są one adekwatne lub odnoszą się do specyfiki rozwiązania.

¹⁰ Paragrafy 380.12 A4, 280.12 A4

¹¹ Zobacz na przykład <https://www.bbc.com/news/world-58780561>.

¹² Zobacz na przykład dokument brytyjskiej Izby Gmin [Briefing Paper the Paradise Papers](#) (listopad 2017 r.).

¹³ Zobacz na przykład [raporty publiczne](#) dotyczące dochodzeń brytyjskiej komisji ds. rachunków publicznych.

Wymóg „zachowania dystansu”

Pyt. 9. Paragrafy R380.14 i R280.14 wymagają, aby poza ustaleniem, że istnieje wiarygodna podstawa dla rozwiązań w zakresie planowania podatkowego, zawodowy księgowy dokonywał zawodowego osądu i rozważał konsekwencje reputacyjne, handlowe i szersze konsekwencje ekonomiczne, które mogą wynikać ze sposobu, w jaki interesariusze mogą postrzegać te rozwiązania. Dlaczego potrzebny jest „wymóg zachowania dystansu” (ang. „stand-back consideration”)?

A. IESBA zdecydowała się na uwzględnienie wymogu zachowania dystansu w paragrafach 380 i 280 w uznaniu faktu, że nastawienie opinii publicznej do tak zwanego „agresywnego unikania opodatkowania” przez spółki i indywidualnych podatników zmieniło się znacząco w ostatnich latach. Dzieje się tak w świetle rewelacji, takich jak Pandora Papers¹¹ i Paradise Papers¹² oraz poważnych obaw publicznych dotyczących unikania opodatkowania przez osoby fizyczne i przedsiębiorstwa wielonarodowe¹³.

Upowszechniając wymóg zachowania dystansu, IESBA miała na celu wzmocnienie zaufania publicznego do podatków, w uznaniu faktu, że płacenie podatków należnych zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi jest podstawowym obowiązkiem organizacji zatrudniających i klientów wobec społeczeństwa.

Co ważne, wymóg zachowania dystansu odzwierciedla fakt, że zgodnie z Kodeksem zawodowy księgowy ma obowiązek działania w interesie publicznym, a nie tylko obowiązek wobec swoich klientów lub organizacji zatrudniających. IESBA uważa, że wymóg zachowania dystansu pomoże chronić rolę i reputację zawodu księgowego w planowaniu podatkowym, co leży również w interesie publicznym.

Pyt. 10. Czy przy wymogu zachowania dystansu, o którym mowa w paragrafach R380.14 i R280.14, uwzględnienie szerszych konsekwencji gospodarczych rozwiązania w zakresie planowania podatkowego obejmuje badanie i analizę wpływu rozwiązania na gospodarkę danej jurysdykcji?

A. IESBA nie oczekuje, że uwzględnienie szerszych konsekwencji ekonomicznych w wymogu zachowania dystansu będzie wiązało się ze szczegółowymi badaniami ilościowymi lub złożoną analizą ekonomiczną. Zamiarem IESBA było natomiast, aby zawodowy księgowy należycie przeanalizował rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego w oparciu o swoją ogólną wiedzę i zrozumienie aktualnego środowiska gospodarczego w kontekście planowania podatkowego. Jak wyraźnie zaznaczono w paragrafach R380.14 i R280.14, analiza ta będzie wymagała od zawodowego księgowego dokonania odpowiedniego zawodowego osądu.



Z praktycznego punktu widzenia, jeśli rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest stosunkowo proste, a związany z nim podatek stosunkowo nieznaczący, potrzeba rozważenia szerszych konsekwencji ekonomicznych może być niewielka. I odwrotnie, jeśli rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest złożone, a podatek z nim związany jest stosunkowo wysoki, analiza powinna być odpowiednio obszerniejsza.

Ostatecznie, rozważenie szerszych konsekwencji ekonomicznych i wymóg zachowania dystansu służą wyposażeniu zawodowego księgowego, aby mógł udzielić odpowiednich informacji i porad potrzebnych klientowi lub organizacji zatrudniającej do podjęcia świadomej decyzji w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego.

Pyt. 11. Czy zawodowy księgowy musi najpierw ustalić, czy istnieje wiarygodna podstawa dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego przed zastosowaniem wymogu „wymóg zachowania dystansu” określonego w paragrafach R380.14 i R280.14?

A. Wymóg „wymóg zachowania dystansu” wypełnia swój cel dopiero wówczas, gdy zawodowy księgowy ustali, czy istnieją wiarygodne podstawy prawne i regulacyjne dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Jeśli nie ma wiarygodnej podstawy dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, nie ma powodu, aby kontynuować jego realizację, a tym samym stosować zasadę zachowania dystansu, chyba że porozumienie zostanie przebudowane lub przeprojektowane w celu uzyskania wiarygodnej podstawy.

Wymóg „zachowania dystansu” ma na celu zachęcenie do rozważenia szerszych implikacji rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, tj. konsekwencji reputacyjnych, handlowych i szerszych konsekwencji ekonomicznych, które mogą wystąpić zależnie od tego, jak interesariusze mogą postrzegać rozwiązanie.

Sekcje 380 i 280 nie mają charakteru normatywnego, jeśli chodzi o moment uwzględnienia wymogu „zachowania dystansu”. W praktyce może on zostać zainicjowany podczas ustalania przez zawodowego księgowego, czy istnieje wiarygodna podstawa dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, ale będzie służył zamierzonemu celowi tylko wtedy, gdy zostanie zastosowany do rozwiązania, które osiągnęło tę wiarygodną podstawę.

Pyt. 12. Rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego może być postrzegane jako „agresywne” w kontekście obowiązujących przepisów podatkowych. W jaki sposób zawodowy księgowy powinien podchodzić do takiego rozwiązania z etycznego punktu widzenia, zakładając, że nie narusza ono przepisów podatkowych?

- A. Nawet jeśli rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest uznawane za zgodne z prawem, może istnieć ryzyko etyczne dla zawodowego księgowego, jeśli jego konstrukcja jest postrzegana jako „agresywna”. Zawodowy księgowy powinien ustalić, czy istnieje wiarygodna podstawa dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego i zastosować zasadę szerszej perspektywy zgodnie z sekcjami, odpowiednio, 380 i 280. Może to obejmować, na przykład:
- Ocenę, czy rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest zgodne z intencją odpowiednich przepisów podatkowych w przypadku, gdy istnieje niepewność lub brak jasności w tekście przepisów. Jeśli rozwiązanie wydaje się wykorzystywać niejasności w przepisach w sposób, który jest sprzeczny z intencją stojącą za odpowiednimi przepisami podatkowymi, może to stanowić podstawę dla zawodowego księgowego do ponownego rozważenia podejścia do rozwiązania.
 - Rozważenie, czy rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego ma wyraźny cel i treść ekonomiczną¹⁴. Ulgi podatkowe są zwykle zaprojektowane tak, aby osiągnąć określony cel gospodarczy. Jeśli takie ulgi są stosowane w rozwiązaniu w zakresie planowania podatkowego, zawodowy księgowy powinien ocenić, czy stosowanie ulg jest zgodne z tym celem. Jeśli wydaje się, że rozwiązanie nie ma wyraźnego celu i treści ekonomicznej, zawodowy księgowy powinien odpowiednio doradzić klientowi lub organizacji zatrudniającej¹⁵ i zbadać alternatywne podejścia, które mogłyby zaradzić ryzyku etycznemu.
 - Uzyskanie niezależnych opinii od radcy prawnego lub skonsultowanie się z innymi ekspertami w firmie lub organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego lub poza nią w sprawie tego, co uważają za rozsądną interpretację odpowiednich przepisów podatkowych lub, jeśli jest to wykonalne, omówienie proponowanego rozwiązania podatkowego z odpowiednim organem podatkowym.

¹⁴ Paragrafy 380.12 A4, 280.12 A4

¹⁵ Paragrafy R380.18 do R380.20 i R280.18 do R280.20

- Stosowanie wymogu „zachowania dystansu” w celu rozważenia szerszych implikacji rozwiązania z punktu widzenia reputacji, konsekwencji handlowych i szerszych konsekwencji ekonomicznych. Obejmuje to rozważenie, w jaki sposób rozwiązanie może być postrzegane przez interesariuszy, jeśli wszystkie fakty i okoliczności zostaną im ujawnione, w tym potencjał negatywnego rozgłosu, szkody dla reputacji i postępowania regulacyjnego.

Sekcje 380 i 280 sugerują zawodowemu księgowemu omówienie ryzyka z klientem lub organizacją zatrudniającą¹⁶, jeżeli rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie ma wiarygodnej podstawy lub może nie przejść pomyślnie kontroli publicznej.

Sekcje 380 i 280 zachęcają też zawodowego księgowego do terminowego sporządzania dokumentacji¹⁷ obejmującej analizy zawodowego księgowego, dyskusje z klientem lub organizacją zatrudniającą i innymi odpowiednimi stronami, udzielone porady i odpowiedzi klienta lub odpowiedzialnych stron w organizacji zatrudniającą. Dokumentacja ta służy jako zapis należytej staranności zawodowego księgowego i zgodności z sekcjami 380 i 280, chroniąc zarówno zawodowego księgowego, jak i klienta lub organizację zatrudniającą w przypadku przyszłych problemów lub sporów z odpowiednimi organami podatkowymi.

Konsultacje z radcą prawnym lub innymi ekspertami nie zmniejszają ostatecznej odpowiedzialności zawodowego księgowego za porady w zakresie planowania podatkowego.



Na przykład, może istnieć zagrożenie dla przestrzegania przez zawodowego księgowego zasad uczciwości i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności, jeśli zawodowy księgowy doradza w sprawie kontynuowania rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, podczas gdy istnieją wątpliwości co do celu i treści ekonomicznej rozwiązania lub co do tego, jaka może być rozsądna interpretacja odpowiednich przepisów podatkowych. Wynika stąd, że pojawienie się szarej strefy wymaga od zawodowego księgowego dociekliwego umysłu i zwiększonej staranności oraz zawodowego osądu.

Sekcje 380 i 280 wymagają, aby zawodowy księgowy omówił sytuację niepewności z klientem lub kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór (TCWG) w organizacji zatrudniającą¹⁹. Sekcje 380 i 280 zawierają również kompleksowe wytyczne, które mają pomóc zawodowemu księgowemu w poruszaniu się w obszarze niepewności, w tym:

- Przykłady niepewności, które mogą wystąpić przy stosowaniu przepisów i regulacji podatkowych²⁰.
- Wskazówki, w jaki sposób omówienie niepewności z klientem lub kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w organizacji zatrudniającą może uświadomić im ryzyko i pomóc w rozwiązaniu lub zajęciu się niepewnością²¹.
- Przykłady czynników, które mogą mieć znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń, takich jak stopień złożoności i przejrzystości transakcji biznesowych lub okoliczności leżących u ich podstaw²².
- Przykłady działań mających na celu przeciwdziałanie zagrożeniom, takich jak skonstruowanie lub przebudowa rozwiązania w zakresie planowania podatkowego w celu uniknięcia niepewności lub konsultacje z radcą prawnym lub innymi ekspertami w odpowiednich obszarach podatkowych²³.

Poruszanie się w obszarach niepewności

Pyt. 13. Co określa się potocznie mianem „szarej strefy” i jakie jest jej etyczne znaczenie z perspektywy planowania podatkowego?

- A. „Szara strefa” odnosi się do każdej sytuacji, w której występuje niepewność podczas opracowywania rozwiązania w zakresie planowania podatkowego lub doradzania klientowi lub organizacji zatrudniającą w sprawie takiego rozwiązania. Sekcje 380 i 280 wyjaśniają różne rodzaje niepewności, które mogą wystąpić, w tym niejednoznaczność odpowiednich przepisów podatkowych, trudności w ustaleniu wszystkich istotnych faktów dotyczących proponowanego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, niejasny cel ekonomiczny rozwiązania oraz niepewność co do tego, kto może być beneficjentem rzeczywistym rozwiązania¹⁸.

Z etycznego punktu widzenia okoliczności w szarej strefie wiążą się z szeregiem wyzwań, które utrudniają ustalenie, czy istnieje wiarygodna podstawa dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. To z kolei może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania przez zawodowego księgowego podstawowych zasad.

¹⁶ Paragrafy R380.15 i R380.20 oraz R280.15 i R280.20.

¹⁷ Paragrafy 380.26 A1-A2, 280.23 A1-A2

¹⁸ Paragrafy 380.17 A2, 280.17 A2

¹⁹ Paragrafy R380.18 i R280.18

²⁰ Paragrafy 380.17 A2, 280.17 A2

²¹ Paragrafy 380.18 A1, 280.18 A1

²² Paragrafy 380.19 A2, 280.19 A2

²³ Paragrafy 380.19 A3-A5, 280.19 A3-A5



Pyt. 14. Paragrafy 380.17 A2 i 280.17 A2 wskazują, że okolicznością, która może powodować niepewność przy ustalaniu wiarygodnej podstawy rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, jest trudność w ustaleniu odpowiedniej podstawy faktycznej. Co oznacza „odpowiednia podstawa faktyczna”?

A. „Odpowiednia podstawa faktyczna” odnosi się do zrozumienia faktów i okoliczności związanych z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego, które są wystarczające, aby umożliwić zawodowemu księgowemu ustanowienie wiarygodnej podstawy dla rozwiązania.

Pyt. 15. Jakie kroki, jeśli w ogóle, powinien podjąć zawodowy księgowy, gdy zmieniają się przepisy i regulacje podatkowe, na których opierało się rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego?

A. Gdy przepisy i regulacje podatkowe, na których opierało się rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego, ulegają zmianie, np. poprzez nowe ustawodawstwo, orzeczenia sądowe lub nowe lub zmienione regulacje organów podatkowych, sekcje 380 lub 280, w zależności od przypadku, nie wymagają od zawodowego księgowego ponownej oceny rozwiązania w zakresie planowania podatkowego opracowanego na podstawie poprzednich przepisów i regulacji podatkowych. Jednakże, jeśli to samo rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego będzie stosowane w przyszłości, zawodowy księgowy powinien ocenić, czy będzie ono miało wiarygodną podstawę zgodnie ze zmienionymi przepisami i regulacjami podatkowymi²⁴. Kroki, które zawodowy księgowy może podjąć, obejmują na przykład:

- Przegląd zmian w odpowiednich przepisach i regulacjach podatkowych w celu zrozumienia wpływu tych zmian na wiarygodną podstawę, która została ustalona zgodnie z poprzednimi przepisami i regulacjami podatkowymi.

- Jeśli ponowna ocena doprowadzi do ustalenia, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie ma już wiarygodnej podstawy, zawodowy księgowy powinien poinformować klienta lub organizację zatrudniającą o zmianach w przepisach i regulacjach podatkowych oraz o tym, jak mogą one wpłynąć na rozwiązanie. Może to obejmować doradztwo w zakresie zmian w rozwiązaniu w zakresie planowania podatkowego lub alternatywnego rozwiązania, które zapewniłoby wiarygodną podstawę w świetle zmienionych przepisów podatkowych.
- Jeśli zmiany w odpowiednich przepisach i regulacjach podatkowych powodują niepewność, należy rozważyć skonsultowanie się z radcą prawnym lub innymi ekspertami w celu rozstrzygnięcia niepewności lub rozważenie uzyskania od organu podatkowego uprzedniej interpretacji dotyczącej zgodności rozwiązania ze zmienionymi przepisami i regulacjami. Dodatkowo, zawodowy księgowy będzie musiał poinformować o niepewności klienta lub organizację zatrudniającą.

Kroki te są oczekiwane tylko w kontekście aktywnego i trwającego zlecenia i nie obejmują doradztwa świadczonego w przeszłości, które znajduje się poza zakresem bieżącego zlecenia.

Potencjalne zagrożenia wynikające ze świadczenia usług lub wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego

Pyt. 16. Czy wytyczne zawarte w podrozdziale „Potencjalne zagrożenia wynikające ze świadczenia usług (lub wykonywania czynności w zakresie) planowania podatkowego” mają zastosowanie tylko w przypadku „szarej strefy” planowania podatkowego?

A. Nie, wytyczne zawarte w podrozdziale „Potencjalne zagrożenia wynikające ze świadczenia usług (lub wykonywania czynności w zakresie) planowania podatkowego”²⁵ nie ograniczają się do sytuacji w „szarej strefie”. Wytyczne mają zastosowanie do każdej usługi lub czynności w zakresie planowania podatkowego, ponieważ potencjalne zagrożenia dla przestrzegania przez zawodowego księgowego podstawowych zasad, takie jak zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli, promowania interesów i zastraszenia, mogą powstać niezależnie od charakteru usługi lub czynności w zakresie planowania podatkowego. Wytyczne umożliwiają zawodowemu księgowemu identyfikację, ocenę i reakcję na zagrożenia w każdej sytuacji dotyczącej planowania podatkowego, zgodnie ramowymi założeniami koncepcyjnymi Kodeksu.

Na przykład, nawet jeśli odpowiednie przepisy i regulacje podatkowe są jasne i można ustalić wiarygodną podstawę dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, zagrożenie czerpania korzyści własnych dla uczciwości i profesjonalnego postępowania zawodowego księgowego może powstać, jeśli zawodowy księgowy ma bezpośredni interes finansowy w firmie klienta i jest zaangażowany w projektowanie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które ma znaczący wpływ na wyniki finansowe klienta.

24 Paragrafy R380.13 i R280.13

25 Paragrafy 380.19 A1-A5, 280.19 A1-A5

Pyt. 17. Paragrafy 380.19 A4 i 280.19 A4 wskazują, że działaniem, które może stanowić zabezpieczenie przed zagrożeniami, jakie mogą powstać podczas wykonywania usługi lub czynności planowania podatkowego, jest ustalenie tożsamości beneficjentów rzeczywistych. Jakie jest znaczenie beneficjentów rzeczywistych w przypadku zagrożeń w kontekście planowania podatkowego?

- A. Sekcje 380 i 280 wskazują, że okolicznością, która może powodować niepewność, jest brak jasności co do tego, kim są beneficjenci rzeczywisti rozwiązania w zakresie planowania podatkowego²⁶. Uzyskanie takiego zrozumienia jest ważne, ponieważ pomaga zawodowemu księgowemu w zrozumieniu celu i treści ekonomicznej rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, co z kolei umożliwia zawodowemu księgowemu ustalenie wiarygodnej podstawy dla rozwiązania. W zdecydowanej większości przypadków będzie jasne, kto jest beneficjentem rzeczywistym. Jednak w niektórych przypadkach rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego może obejmować złożone struktury i transakcje obejmujące wiele jurysdykcji, a w takich okolicznościach może nie być od razu jasne, kto jest beneficjentem rzeczywistym.

W związku z tym ustalenie tożsamości beneficjentów rzeczywistych umożliwia zawodowemu księgowemu zajęcie się zagrożeniami dla przestrzegania zasad uczciwości, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania.

Spory

Pyt. 18. Między zawodowym księgowym a klientem lub między zawodowym księgowym a jego bezpośrednim przełożonym lub inną odpowiedzialną osobą w organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego może powstać spór dotyczący wiarygodności rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Jaką dokumentację powinien przygotować zawodowy księgowy, aby odnotować taki spór, zwłaszcza gdy klient, przełożony zawodowego księgowego lub inna odpowiedzialna osoba w organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego zdecyduje się postąpić wbrew radzie zawodowego księgowego?

- A. Po pierwsze, należy zauważyć, że sekcje 380 i 280 nie wymagają dokumentacji podczas wykonywania usługi lub czynności planowania podatkowego. Zachęcają natomiast zawodowego księgowego do terminowego sporządzania dokumentacji, ponieważ wiąże się to z szeregiem korzyści dla zawodowego księgowego²⁷.

Sekcje 380 i 280 określają wymogi i wytyczne, które mają pomóc zawodowemu księgowemu w radzeniu sobie z sytuacjami sporu z klientem lub z bezpośrednim przełożonym zawodowego księgowego lub inną odpowiedzialną osobą w organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego w odniesieniu do rozwiązania w zakresie planowania podatkowego²⁸. Sekcje 380 i 280 zachęcają do dokumentowania takich sytuacji. Sprawy, które zawodowy księgowy może udokumentować w przypadku zaistnienia takich okoliczności, obejmują na przykład:

- Charakter sporu, w tym dokonaną przez zawodowego księgowego ocenę rozwiązania w zakresie planowania podatkowego oraz powody, dla których zawodowy księgowy uważa, że nie ma ono wiarygodnej podstawy.
- Porada zawodowego księgowego dla klienta lub przełożonego, lub innych odpowiednich osób w organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego, a także ryzyko i potencjalne konsekwencje kontynuowania rozwiązania.
- Jeśli klient lub przełożony zawodowego księgowego zdecyduje się postąpić niezgodnie z poradą zawodowego księgowego, każde uzasadnienia dostarczone przez klienta lub przełożonego.

Taka dokumentacja, zwłaszcza jeśli jest sporządzana na bieżąco, może pomóc w wykazaniu, że zawodowy księgowy przestrzegał Kodeksu i może być ważna w przypadku przyszłych sporów, problemów prawnych lub kontroli organów regulacyjnych.

Transgraniczne planowanie podatkowe

Pyt. 19. Rozwiązania w zakresie planowania podatkowego obejmujące wiele jurysdykcji mogą wymagać złożonej analizy. Czy zawodowy księgowy powinien zawsze brać pod uwagę potencjalny wpływ rozwiązania w zakresie planowania podatkowego na interes publiczny, gdy zaangażowanych jest wiele jurysdykcji?

- A. Tak. Nawet jeśli planowanie podatkowe obejmuje wiele jurysdykcji, zawodowy księgowy ponosi nadrzędną odpowiedzialność za działanie w interesie publicznym zgodnie z Kodeksem.

Planowanie podatkowe obejmujące wiele jurysdykcji może powodować komplikacje ze względu na różne przepisy i regulacje podatkowe. Nie oznacza to jednak, że od zawodowego księgowego oczekuje się dokonywania zgodnie z Kodeksem osądów dotyczących polityki podatkowej lub oceny, jaki poziom przychodów jest odpowiedni do celów podatkowych w każdej jurysdykcji. Są to kwestie dla ustawodawców i organów podatkowych.

²⁶ Paragrafy 380.17 A2, 280.17 A2

²⁷ Paragrafy 380.26 A1-A2, 280.23 A1-A2

²⁸ Paragrafy R380.21 do R380.23 i R280.21 do 280.22 A2

Działanie w interesie publicznym w takich okolicznościach wiąże się z zapewnieniem, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest zgodne z odpowiednimi przepisami i regulacjami podatkowymi w każdej jurysdykcji, w tym z ogólnymi zasadami przeciwdziałania unikaniu opodatkowania²⁹. Wiąże się to również z ustaleniem wiarygodnej podstawy rozwiązania³⁰ i zastosowaniem wymogu „zachowania dystansu”³¹ w celu rozważenia względnego wpływu rozwiązania na podstawy opodatkowania w różnych jurysdykcjach. Ponieważ transgraniczne planowanie podatkowe może być złożone, ważne jest, aby zawodowy księgowy posiadał odpowiednią wiedzę specjalistyczną, aby kompetentnie doradzać klientowi lub organizacji zatrudniającej, lub angażować lub konsultować się z odpowiednimi ekspertami w odpowiednich jurysdykcjach.

Sekcje 380 i 280 zajmują się także okolicznościami, w których zawodowy księgowy dowiadyuje się, że klient lub organizacja zatrudniająca uzyskuje korzyści podatkowe z rozliczania tej samej transakcji w więcej niż jednej jurysdykcji, zwłaszcza jeśli nie ma umowy podatkowej między jurysdykcjami. W takich okolicznościach sekcje 380 i 280 sugerują, że zawodowy księgowy może doradzić klientowi lub kierownictwu organizacji zatrudniającej ujawnienie faktów, okoliczności i korzyści podatkowych uzyskanych w różnych jurysdykcjach³².

Zastosowanie sekcji 380 i 280 do konkretnych scenariuszy

Pyt. 20. Zawodowy księgowy pracuje dla lokalnego klubu na zasadzie wolontariatu. Jeśli zawodowy księgowy udziela klubowi porad w zakresie planowania podatkowego, to czy powinien stosować sekcję 280, czy sekcję 380?

- A. To, czy zawodowy księgowy powinien zastosować sekcję 280, czy 380, zależy od jego relacji zawodowych z klubem i charakteru działalności zawodowej. Jeśli relacja zawodowa ma bardziej charakter pracownika (choć nie pobierającego wynagrodzenia), a wykonywane czynności nie są zasadniczo zarezerwowane dla zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód (np. usługa audytu), wówczas zastosowanie ma sekcja 280. Jak wskazano w paragrafie 200.3 Kodeksu, zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie może być wolontariuszem organizacji zatrudniającej. Paragraf 200.3 wyjaśnia również, że forma prawna relacji zawodowego księgowego z organizacją zatrudniającą nie ma wpływu na obowiązki etyczne zawodowego księgowego.

²⁹ Paragrafy R380.8 i R280.8

³⁰ Paragrafy R380.12 i R280.12

³¹ Paragrafy R380.14 i R280.14

³² Paragrafy 380.16 A1-A2 i 280.16 A1-A2

³³ Paragraf 200.3



Z drugiej strony, jeśli zawodowy księgowy nie działa w charakterze pracownika klubu (nawet na zasadzie wolontariatu), ale w rzeczywistości udziela klubowi porad planowania podatkowego w ramach profesjonalnej usługi (w tym przypadku bez wynagrodzenia), to występuje w charakterze zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód. W takich okolicznościach zawodowy księgowy powinien postępować zgodnie z sekcją 380.

Zobacz również pytanie 21.

Pyt. 21. Zawodowy księgowy jest zatrudniony w instytucji finansowej. Jeśli zawodowy księgowy udziela porady planowania podatkowego klientowi organizacji zatrudniającej, to czy powinien przestrzegać sekcji 280, czy sekcji 380?

- A. Zawodowy księgowy powinien postępować zgodnie z sekcją 280.

W przypadku, gdy zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie świadczy usługi doradztwa w zakresie planowania podatkowego w ramach swojej roli w organizacji zatrudniającej, w tym na rzecz klientów zewnętrznych tej organizacji, zastosowanie mają postanowienia sekcji 280. Chociaż porada jest udzielana osobie trzeciej (tj. klientowi instytucji finansowej), zawodowy księgowy działa w charakterze pracownika, a nie członka praktyki zawodowej. W związku z tym w odniesieniu do tej porady planowania podatkowego jest traktowany jako zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie i ma do niego zastosowanie sekcja 280.

Część 2 Kodeksu wyjaśnia również, że forma prawna relacji zawodowego księgowego (czy to jako pracownika, wykonawcy, partnera, dyrektora, wolontariusza itp.) z organizacją zatrudniającą nie ma wpływu na obowiązki etyczne zawodowego księgowego wynikające z Kodeksu³³. W tym przypadku można uznać, że zawodowy księgowy działa w istocie jako wykonawca na rzecz klienta za pośrednictwem instytucji finansowej, a zatem jest zawodowym księgowym zatrudnionym w przedsiębiorstwie w odniesieniu do klienta.

Zobacz również pytanie 20.

Część II: Tylko zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Rozróżnienie między usługami planowania podatkowego a usługami związanymi z przestrzeganiem przepisów podatkowych

Pyt. 22. Jeśli zawodowy księgowy jest zaangażowany do wykonania dla klienta prac związanych z przestrzeganiem przepisów podatkowych, ale nie doradzał przy tworzeniu rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, do którego odnoszą się prace związane z przestrzeganiem przepisów podatkowych, to czy musi stosować sekcję 380?

- A. Nie. Jeśli zawodowy księgowy jest zaangażowany wyłącznie do wykonywania prac związanych z przestrzeganiem przepisów podatkowych bez doradzania co do rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, sekcja 380 nie ma zastosowania. Zawodowy księgowy musi jednak nadal stosować założenia koncepcyjne zawarte w Kodeksie do identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad podczas wykonywania prac związanych z przestrzeganiem przepisów podatkowych. Zobacz również pytanie 2.

Wymóg „zachowania dystansu”

Pyt. 23. Czy zawodowy księgowy jest zobowiązany do stosowania się do wymogu „zachowania dystansu” określonego w paragrafie R380.14 podczas świadczenia usługi powiązanej zgodnie z sekcją 380?

- A. Tak, wymóg „zachowania dystansu” będzie miał zastosowanie do rozwiązania w zakresie planowania podatkowego w powiązanej usłudze. Sekcja 380 wyjaśnia, że gdy zawodowy księgowy jest zaangażowany do świadczenia powiązanej usługi na rzecz klienta, która jest oparta lub powiązana z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego opracowanym przez klienta lub zewnętrznego dostawcę, postanowienia paragrafu mają zastosowanie do tego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego³⁴.

Potencjalne zagrożenia wynikające ze świadczenia usług planowania podatkowego

Pyt. 24. Paragraf 380.19 A1 wskazuje, że zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać, gdy zawodowy księgowy przyjmuje wynagrodzenie, które może być postrzegane jako wygórowane, za zlecenie opracowania planu podatkowego, dla którego interpretacja odpowiednich przepisów i regulacji podatkowych jest niepewna lub niejasna. W jaki sposób zawodowy księgowy powinien ocenić, czy wynagrodzenie pobierane za usługę planowania podatkowego jest wygórowane?

- A. Oceniając, czy wynagrodzenie pobierane za usługę planowania podatkowego może być postrzegane jako wygórowane, zawodowy księgowy powinien dokonać zawodowego osądu, uwzględniając charakter, zakres i złożoność usługi, czas i wiedzę specjalistyczną potrzebne do kompetentnego wykonania usługi oraz doświadczenie w kwestii

wynagrodzenia pobieranego za porównywalne usługi przez firmę zawodowego księgowego, z uwzględnieniem lokalnego kontekstu jurysdykcyjnego. Zawodowy księgowy powinien również stosować test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, zgodnie z wymogami ramowych założeń koncepcyjnych Kodeksu³⁵. IESBA nie uważa, że właściwe byłoby określanie progu ilościowego dla ustalenia, kiedy wynagrodzenie jest wygórowane, ponieważ nie uwzględniałoby to zmienności charakteru, zakresu i złożoności różnych usług planowania podatkowego, a także różnic w bazach kosztowych na rynkach lokalnych na całym świecie.

Skierowanie klienta do zewnętrznego usługodawcy

Pyt. 25. W przypadku, gdy zawodowy księgowy kieruje klienta do zewnętrznego dostawcy usług planowania podatkowego, czy ma obowiązek ocenić kompetencje tego dostawcy i czy jest odpowiedzialny za zapewnienie, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego opracowane przez zewnętrznego dostawcę będzie miało wiarygodną podstawę?

- A. Po pierwsze, IESBA uznaje, że mogą istnieć uzasadnione powody, dla których zawodowy księgowy może skierować klienta do zewnętrznego dostawcy usług planowania podatkowego, na przykład, gdy zawodowy księgowy nie posiada wiedzy specjalistycznej lub umiejętności do wykonania usługi.

Po drugie, sekcja 380 nie wymaga od zawodowego księgowego oceny kompetencji lub umiejętności dostawcy zewnętrznego, ponieważ zawodowy księgowy nie korzysta z usług tego dostawcy w celu świadczenia usługi planowania podatkowego, a zatem nie ponosi odpowiedzialności za jego pracę. Niemniej jednak, zasady uczciwości i profesjonalnego postępowania wymagają od zawodowego księgowego zachowania należytej staranności przy poleceniu dostawcy, tak aby dostawca zewnętrzny posiadał odpowiednią wiedzę i umiejętności, aby spełnić potrzeby klienta.

Jednakże zawodowy księgowy nie ponosi odpowiedzialności za zapewnienie, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego opracowane przez zewnętrznego dostawcę będzie miało wiarygodną podstawę, ponieważ zawodowy księgowy nie jest zaangażowany w jego opracowanie. Natomiast w celu zachowania przejrzystości zawodowy księgowy powinien poinformować klienta o wszelkich relacjach zawodowych lub biznesowych, które ma z zewnętrznym dostawcą. Ponadto, jeśli zawodowy księgowy otrzymuje jakiegokolwiek wynagrodzenie lub prowizję z tytułu polecenia zewnętrznego dostawcy, powinien przestrzegać postanowień sekcji 330 dotyczących takiego wynagrodzenia lub prowizji³⁶.

34 Paragraf 380.6 A1

35 Paragrafy R120.5 i 120.5 A9

36 Paragrafy R380.25 do 380.25 A2



Część III: Tylko zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

Zewnętrzni eksperci

Pyt. 26. Organizacja zatrudniająca zawodowego księgowego skorzystała z usług zewnętrznego eksperta podatkowego, który doradzał organizacji zatrudniającej w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Czy zawodowy księgowy ponosi jakąkolwiek odpowiedzialność zgodnie z sekcją 280 w związku z poradami zewnętrznego eksperta podatkowego?

- A. Tak, w zakresie, w jakim zawodowy księgowy jest odpowiedzialny za rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. W takich okolicznościach zawodowy księgowy powinien postępować zgodnie z sekcją 280. Obejmuje to (a) zapewnienie, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego uwzględniające porady eksperta zewnętrznego ma wiarygodną podstawę w przepisach prawa i regulacjach³⁷ oraz (b) zastosowanie zasady „zachowania dystansu”³⁸.

[Sekcja 290](#) opublikowana w styczniu 2025 r. dotyczy korzystania z pracy zewnętrznego eksperta. Sekcja 290 obowiązuje od 15 grudnia 2026 r., przy czym wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone i zalecane.

³⁷ Paragraf R280.12

³⁸ Paragraf R280.14

³⁹ Paragrafy R380.14 i 380.19 A1-A5 oraz R280.14 i 280.19 A1-A5

Część IV: Pozostałe kwestie

Nowe trendy w planowaniu podatkowym

Pyt. 27. Technologie takie, jak generatywna sztuczna inteligencja (AI) są coraz częściej włączane do procesów planowania podatkowego. W jaki sposób zawodowy księgowy powinien oceniać rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego obejmujące wykorzystanie takiej technologii?

- A. Korzystanie z technologii takich, jak generatywna sztuczna inteligencja w opracowywaniu lub doradzaniu w zakresie planowania podatkowego, nie zwalnia zawodowego księgowego z konieczności przestrzegania zasad określonych w sekcjach 380 i 280. Oznacza to, że zawodowy księgowy musi upewnić się, że wszelkie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które wykorzystują taką technologię, mają wiarygodną podstawę w przepisach prawa i regulacjach oraz że zawodowy księgowy rozumie i potrafi wyjaśnić argumentację stojącą za wynikami prac z zastosowaniem technologii, które stanowią podłoże tej wiarygodnej podstawy.

Narzędzia technologiczne oparte na sztucznej inteligencji mogą być biegłe w innowacyjnych sposobach planowania podatkowego, aby zaspokoić potrzeby klienta lub organizacji zatrudniającej, w tym wykorzystując nowatorskie interpretacje przepisów podatkowych lub luk w takich przepisach. Obowiązkiem zawodowego księgowego jest dokładne sprawdzenie wyników prac takich narzędzi i przestrzeganie przepisów sekcji, odpowiednio, 380 i 280, w tym stosowanie wymogu „zachowania dystansu”, a także identyfikacja, ocena i reakcja na wszelkie zagrożenia wynikające z takich rozwiązań w zakresie planowania podatkowego³⁹.

Opublikowane przez IESBA [w kwietniu 2023 r.](#) zmiany do Kodeksu związane z technologią zawierają również cenne wskazówki, które pomogą zawodowym księgowym w radzeniu sobie z wyzwaniami etycznymi związanymi z wykorzystaniem technologii.

Stosowanie sekcji 380 i 280 przez doradców podatkowych innych niż zawodowi księgowi

Pyt. 28. Doradcy podatkowi wywodzą się z różnych środowisk i mogą nie być zawodowymi księgowymi. Czy postanowienia zawarte w sekcjach 380 i 280 mają zastosowanie do doradców podatkowych, którzy nie są zawodowymi księgowymi?

- A. Sekcje 380 i 280 mają zastosowanie w szczególności do zawodowych księgowych, którzy są związani wymogami etycznymi Kodeksu.

Chociaż sekcje 380 i 280 nie obejmują swoim zakresem osób niebędących zawodowymi księgowymi, IESBA zdecydowanie zachęca osoby niebędące zawodowymi księgowymi do przestrzegania postanowień tych sekcji, ponieważ IESBA uznaje, że w interesie publicznym leży, aby wszyscy doradcy podatkowi przestrzegali wysokich standardów etycznego postępowania, niezależnie od ich doświadczenia zawodowego lub wykształcenia. IESBA jest przekonana, że Kodeks może służyć jako globalny punkt odniesienia, który może zainspirować doradców podatkowych innych niż zawodowi księgowi do przyjęcia wyższych standardów etycznych w swojej praktyce.

Wykaz akronimów i skrótów

AI	Sztuczna inteligencja
Kodeks	Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardach niezależności)
FAQ	Często zadawane pytania
IESSA	Międzynarodowe standardy etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)
IESBA	Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants)
Q&A	Pytania i odpowiedzi
ZK	Zawodowy księgowy
PAIB	Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie
PAPP	Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód
SAP	Praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju
TCWG	Osoby sprawujące nadzór
PP	Planowanie podatkowe

KLUCZOWE OSOBY KONTAKTOWE

James Gunn, Managing Director, Professional Standards (jamesgunn@ProfStds.org)

Ken Siong, IESBA Program and Senior Director (kensiong@ethicsboard.org)

Carla Vijian, IESBA Principal (carlavijian@ethicsboard.org)

O IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®) jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służenie interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości międzynarodowych norm etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora jako podstawy etycznego postępowania w biznesie i organizacjach oraz zaufania publicznego do informacji finansowych i niefinansowych, które ma fundamentalne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania i zrównoważonego rozwoju organizacji, rynków finansowych i gospodarek na całym świecie.

Wraz z [International Auditing and Assurance Standards Board](#) (IAASB), IESBA jest częścią [Międzynarodowej Fundacji Etyki i Audytu](#) (IFEA). Public Interest Oversight Board ([Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym](#)) (PIOB) nadzoruje działania IESBA i IAASB oraz zgodność standardów z interesem publicznym.

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym *Międzynarodowe standardy niezależności*), projekty do dyskusji, materiały do konsultacji oraz inne publikacje IESBA są publikowane przez IFAC i IFAC jest właścicielem praw autorskich do tych dokumentów.

IESBA, IFEA i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

„*International Ethics Standards Board for Accountants*”, „*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*”, „*International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards)*”, „nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji”, „*International Federation of Accountants*”, „IESBA”, „IFAC”, „IESA”, „NOCLAR” oraz logo IESBA stanowią znaki handlowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów. „*International Foundation for Ethics and Audit*” i „IFEA” stanowią znaki towarowe IFEA lub zastrzeżone znaki towarowe i usługowe IFEA na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

Prawa autorskie © maj 2025 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu, z wyjątkiem jego wykorzystania wyłącznie do celów osobistych i niekomercyjnych, wymagana jest pisemna zgoda IFAC. Kontakt permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA - Usługi i czynności planowania podatkowego*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w maju 2025 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w styczniu 2026 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA - Usługi i czynności planowania podatkowego* w języku angielskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA - Usługi i czynności planowania podatkowego* w języku polskim © 2026 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *IESBA Staff Questions & Answers - Tax Planning Services and Activities*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

