

WDRAŻANIE PROCEDUR PODATKOWYCH W FIRMIE

Łukasz Kempa

WDRAŻANIE PROCEDUR PODATKOWYCH W FIRMIE

Łukasz Kempa

Stan prawny na 1 grudnia 2024 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-187-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluger.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	15
Przedmowa	17
Wstęp	21

Część I

Wdrażanie procedury podatkowej w firmie – od czego zacząć przed pisaniem procedury?

Rozdział I	
Kolejność działań przed wdrożeniem procedury podatkowej	33
Rozdział II	
Nakłonienie do wdrożenia procedury (sprzedaż)	35
1. Sprzedaż procedur podatkowych – uwagi ogólne	35
2. Sprzedaż dyrektorowi finansowemu / księgowemu / dyrektorowi podatkowemu	36
3. Sprzedaż zarządowi/właścicielowi	41
4. Argument dla wszystkich – Kodeks karny skarbowy	43
Rozdział III	
Dokąd zmierzamy? Zdefiniowanie celu wdrożenia procedury	50
1. Cele towarzyszące wdrażaniu procedur podatkowych	50

2. Wypełnienie wymogu obligatoryjnego posiadania procedur podatkowych	52
3. Ochrona przed odpowiedzialnością karnoskarbową	55
3.1. Uwagi ogólne	55
3.2. Obrona przed zarzutem popełnienia czynu	57
3.3. „Uniwersalne” ryzyka Kodeksu karnego skarbowego	57
3.4. „Szczególne” ryzyka Kodeksu karnego skarbowego	95
3.4.1. Uwagi ogólne.....	95
3.4.2. Niezłożenie informacji o pojazdach.....	95
3.4.3. Naruszenia z obszaru prawa akcyzowego.....	95
3.4.4. Naruszenia z obszaru cen transferowych.....	97
3.4.5. Naruszenia z obszaru WHT.....	98
3.4.6. Naruszenia z obszaru MPP	100
3.4.7. Naruszenia obowiązków tzw. raportujących operatorów platform.....	101
3.4.8. Naruszenie obowiązków MDR.....	102
3.4.9. Naruszenia z obszaru prawa celnego.....	105
4. Procedury należytej staranności podatkowej jako środki zmniejszenia ryzyka stwierdzenia winy zarządzających jednostką na gruncie Kodeksu karnego skarbowego	107
4.1. Znaczenie przypisania winy i wpływ procedur należytej staranności	107
4.2. Współpraca z organami kontrolnymi	109
4.3. Zakres dokumentacji	110
4.4. Szkolenia dla pracowników	111
4.5. Weryfikacja kontrahentów	111
4.6. Systemy informatyczne	112
4.7. Procedury awaryjne	113
4.8. Dokumentowanie działań	114
4.9. Audyty wewnętrzne	115
4.10. Komunikacja wewnętrzna	115
4.11. Współpraca z doradcami podatkowymi	116
5. Odciążenie jednostki odpowiedzialnej za rozliczenia podatkowe	117

Rozdział IV

Analiza stanu obecnego	124
1. Sens i cel analizy stanu zastanego	124
2. Analiza materialna – podstawy audytu podatkowego	126
2.1. Audyt podatkowy w CIT	126
2.1.1. Uwagi ogólne	126
2.1.2. Cel i zakres audytu	126
2.1.3. Metodyka przeprowadzania audytu w CIT	127
2.1.3.1. Analiza przychodów.....	127
2.1.3.2. Analiza KUP	127
2.1.3.3. Alokacja kosztów do źródeł przychodów	128
2.1.3.4. Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.....	130
2.1.3.5. Amortyzacja nieruchomości w spółkach nieruchomościowych	131
2.1.3.6. Ulgi podatkowe i zwolnienia	132
2.1.3.7. Podatek minimalny	133
2.1.3.8. Podatek od przerzuconych dochodów....	134
2.1.4. Dokumentacja audytowa audytu w CIT	135
2.1.5. Inne praktyczne aspekty przeprowadzania audytu.....	135
2.1.6. Wnioski i rekomendacje	136
2.2. Audyt podatkowy w VAT	137
2.2.1. Uwagi ogólne	137
2.2.2. Cel i zakres audytu	138
2.2.3. Metodyka przeprowadzania audytu w VAT	138
2.2.3.1. Analiza transakcji sprzedaży i zakupu... ..	138
2.2.3.2. Weryfikacja dokumentacji	139
2.2.3.3. Kontrola poprawności rozliczeń VAT	140
2.2.3.4. Analiza stosowania stawek VAT.....	140
2.2.3.5. Weryfikacja odliczeń VAT naliczonego.....	141
2.2.3.6. Analiza transakcji wewnątrzwspólnotowych i eksportowych	141
2.2.3.7. Kontrola stosowania MPP	142

2.2.4. Dokumentacja audytowa	143
2.2.5 Wnioski i rekomendacje	144
2.3. Prowadzenie audytu MDR	145
2.3.1. Uwagi ogólne	145
2.3.2. Etapy audytu MDR	145
2.3.3. Rodzaje audytów MDR	147
2.3.4. Metody zbierania danych	148
2.3.5. Kluczowe obszary ryzyka	148
2.3.6. Raport z audytu MDR	149
2.3.7. Rekomendacje	150
3. Analiza stanu obecnego – obowiązujące uregulowania	151
4. Źródła wiedzy o istniejących procedurach – źródła ogólnodostępne	153
5. Informacje uzyskane od jednostki	156
5.1. Procedury „podatkowe”	156
5.1.1. Uwagi ogólne	156
5.1.2. Rzeczy wspólne dla wszystkich procedur	157
5.1.3. Obszary charakterystyczne dla konkretnych procedur	162
5.1.3.1. Indywidualizacja podejścia	162
5.1.3.2. Procedury należytej staranności w VAT	163
5.1.3.3. Procedury należytej staranności w WHT	165
5.1.3.4. Procedury MDR	167
5.1.3.5. Procedury rozliczania CIT	170
5.1.3.6. Procedury związane z podatkiem od nieruchomości	172
5.1.3.7. Procedury dotyczące obowiązków płatnika PIT	173
5.2. Procedury regulujące obszary niepodatkowe wpływające na podatki	174
5.2.1. Wpływ procedur „niepodatkowych” na obszary podatkowe	174
5.2.2. Procedura zakupowa	175
5.2.3. Procedury AML	176
5.2.4. Regulacje dotyczące wynagrodzeń	178

Rozdział V

Określenie ról i odpowiedzialności jednostek w firmie	180
1. Charakterystyka obszarów odpowiedzialności	180
2. Dział podatkowy, finansowy, księgowy	182
3. Dział kontrolingu	186
4. Dział administracji	187
5. Dział IT	189
6. Zarząd (właściciele)	191
7. Dział zakupów	194
8. Dział sprzedaży	196
9. HR (<i>payroll</i>)	198

Rozdział VI

Zidentyfikowanie interesariuszy	200
1. Rola i wpływ interesariuszy	200
2. Klasyfikacja jednostek jako interesariuszy	200

Rozdział VII

Zbadanie podejścia interesariuszy	202
1. Metodyka badania podejścia interesariuszy	202
2. Jednostki jako interesariusze – możliwe scenariusze	203
3. Dział podatków, finansów, księgowości	203
4. Kontroling	204
5. Dział administracji	206
6. Dział IT	207
7. Zarząd (właściciele)	208
8. Dział zakupów	209
9. Dział sprzedaży	210
10. Dział HR (<i>payroll</i>)	211

Rozdział VIII

Zapewnienie współpracy interesariuszy	214
1. Zakres działań z interesariuszami	214
2. Działania edukacyjne i zwiększenie świadomości	214
3. Komunikacja z kierownictwem	216
4. Unikanie decyzji wbrew interesom interesariuszy	217

5. Jak zmieniać nastawienie interesariuszy? Zasady komunikacji	218
---	-----

Część II

Tworzenie procedury podatkowej

Rozdział I

Podstawy tworzenia procedur podatkowych	229
--	------------

Rozdział II

Praca nad konspektem (krok 1)	230
1. Konspekt jako narzędzie pracy nad procedurami podatkowymi	230
2. Praca nad konspektem – etapy	231
3. Zawartość konspektu	233
4. Praca z wykorzystaniem konspektu – korzyści dla doradcy zewnętrznego	236

Rozdział III

Ustalenie poziomu apetytu na ryzyko (krok 2)	238
1. Apetyt na ryzyko – wyjaśnienie pojęcia	238
2. Adresowanie apetytu na ryzyko w procedurach podatkowych	238
3. Metoda odwołania do wartości pozycji ryzykownych	240
4. Metoda odwołania do poziomu merytorycznej oceny ryzyka	243
5. Metody kombinowane	247

Rozdział IV

Napisanie procedury (krok 3)	250
1. Przystąpienie do „właściwej” pracy	250
2. Wprowadzenie do procedury	250
3. Definicje	253
3.1. Znaczenie definicji w procedurach podatkowych	253
3.2. Co powinno znaleźć się w definicjach?	253
3.3. Dwie szkoły formułowania definicji	254
3.4. Podsumowanie	257

4. Zarządzanie strategiczne i podejmowanie decyzji	257
4.1. Wstęp do zagadnień zarządczych w procedurach podatkowych	257
4.2. Ustalenie odpowiedzialności za podejmowanie działań	257
4.3. Podejmowanie decyzji w sytuacjach spornych	258
4.4. Rola kierowników jednostek biznesowych	259
4.5. Podsumowanie	259
5. Procesy funkcji podatkowej	260
5.1. Zakres procesów uwzględnianych w procedurach podatkowych	260
5.2. Weryfikacja transakcji – podział na kategorie	261
6. Nadzór wewnętrzny w zakresie systemów IT	265
7. Zasady przechowywania dokumentów i informacji	267
8. Upowszechnianie wiedzy o procedurze i szkolenia podatkowe	270
9. Ochrona sygnalistów	272
10. Monitorowanie, audyt i rewizja procedury	274
11. Zasady audytu materialnego	277
11.1. Rola audytu materialnego	277
11.2. Rodzaje audytów podatkowych	278
11.3. Wytyczne w zakresie audytów wewnętrznych – wybór czynników ryzyka	280
12. Wytyczne w zakresie audytów wewnętrznych – dobór próby	303
13. Przydatny wzorzec – praktyczny poradnik metod doboru próby	304
13.1. Ogólny zarys zagadnienia doboru próby	304
13.2. Przed doбором próby – wybór populacji	306
13.3. Metody próbkowania	307
13.4. Statystyczny dobór próby	308
13.5. Niestatystyczne metody doboru próby	311
13.5.1. Ogólna charakterystyka metod niestatystycznych	311
13.5.2. Jakościowy dobór próby.....	311
13.5.3. Dobór na podstawie osądu.....	313
13.5.4. Dobór przypadkowy.....	314

13.6. Małe populacje a dobór próby	316
13.7. Stratyfikacja, czyli unikanie zafałszowania obrazu	316
13.7.1. Uwagi ogólne	316
13.7.2. Losowanie warstwowe (stratyfikacja) – kroki ...	318
13.8. Próg istotności, czyli właściwa reakcja na ograniczone zasoby	320

Rozdział V

Jak szkolić, by wdrożyć procedurę podatkową?	324
1. W jakim celu szkolić?	324
2. Wpływ szkoleń na efektywność wdrażania procedur	325
3. W jaki sposób szkolić?	326
3.1. Szkolenia dla pracowników prowadzących księgi podatkowe	326
3.2. Szkolenia dla pozostałych pracowników	328
3.3. Wskazówki dotyczące prowadzenia szkoleń i zarządzania nimi	330
3.4. Wskazówki dotyczące narzędzi	331

Część III

Przykłady – konkretne procedury

Rozdział I

Procedura MDR	335
1. Wprowadzenie do rozdziału	335
2. Wstęp (do procedury)	337
3. Definicje	339
4. Działania podejmowane w celu wywiązania się z obowiązków	342
5. Obowiązki jednostki jako promotora	345
6. Obowiązki wspomagającego	348
7. Obowiązki korzystającego	351
8. Określenie obszarów ryzyka	354
9. Zasady przechowywania dokumentów i informacji	364
10. Szkolenia i upowszechnianie wiedzy	367
11. Zasady zgłaszania naruszeń	370
12. Zasady kontroli wewnętrznej	373

13. Wejście w życie, zatwierdzanie i zmiana procedur	376
14. Załączniki – instrukcje wypełniania konkretnych informacji MDR	380

Rozdział II

Procedura WHT	385
1. Wprowadzenie do rozdziału	385
2. Wstęp (do procedury)	386
3. Definicje	388
4. Opodatkowanie należności	391
5. Przesłanki uprawniające do zastosowania preferencji WHT	395
6. Proces weryfikacji	399
7. Transakcje o wartości powyżej 2 000 000 zł rocznie. Zasady szczególne	404
8. Obowiązki sprawozdawcze	407
9. Dokumentacja i archiwizacja	408
10. Zasady zgłaszania naruszeń, kontroli wewnętrznej, stosowania procedury i aktualizacji	410
11. Materiały pomocnicze – załączniki	410
11.1. Znaczenie załączników w procedurze WHT	410
11.2. Oświadczenie o spełnieniu wymagań do zastosowania zwolnienia	411
11.3. Kwestionariusz niezależności od podmiotów trzecich	412
11.4. Kwestionariusz wewnętrznej oceny okoliczności transakcji z osobą prawną	413

Rozdział III

Procedura VAT	415
1. Wprowadzenie do rozdziału	415
2. Wstęp (do procedury)	417
3. Definicje	419
4. Proces weryfikacji kontrahentów spółki – zakupy	422
5. Polityka płatności	426
6. Dokumentowanie transakcji, weryfikacji oraz ich archiwizacja	429

7. Zasady zgłaszania naruszeń, kontroli wewnętrznej, stosowania procedury i aktualizacji	431
8. Materiały pomocnicze – załączniki	431
Posłowie	437
Bibliografia	439
Orzecznictwo	441

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- DAC-7** – dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z 22.03.2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 104, s. 1)
- k.k.s.** – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.)
- o.p.** – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- u.p.d.o.f.** – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
- u.p.d.o.p.** – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- u.p.t.u.** – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)

Inne

- AI** – *artificial intelligence* – sztuczna inteligencja (zbiorcze określenie dla programów komputerowych wyposażonych w zdolności wykonywania zadań wymagających inteligencji ludzkiej, takich jak rozpoznawanie obrazów, przetwarzanie języka naturalnego, podejmowanie decyzji czy uczenie się na podstawie danych)
- CEIDG** – Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
- CFC** – *controlled foreign corporation* – zagraniczna jednostka kontrolowana

CIT	– podatek dochodowy od osób prawnych
CRM	– <i>customer relationship management</i> – zarządzanie relacjami z klientami
EBIT	– <i>earnings before deducting interest and taxes</i> – zysk operacyjny (przed spłatą odsetek i opodatkowaniem)
EBITDA	– <i>earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</i> – zysk operacyjny przed odliczeniem odsetek od procentowanych zobowiązań, podatków oraz amortyzacji
ERP	– <i>enterprise resource planning</i> – planowanie zasobów przedsiębiorstwa
HR	– <i>human resources</i> – wszystkie działania związane z rekrutacją, szkoleniem, motywacją i zarządzaniem personelem
JPK	– jednolity plik kontrolny
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
KSeF	– Krajowy System e-Faktur
KUP	– koszty uzyskania przychodów
MDR	– <i>Mandatory Disclosure Rules</i> – informacje o schematach podatkowych
MPP	– mechanizm podzielonej płatności (<i>split payment</i>)
NIP	– numer identyfikacji podatkowej
NKUP	– wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NSP	– numer schematu podatkowego
NZSPT	– numer zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego
PCC	– podatek od czynności cywilnoprawnych
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych
SA	– sąd apelacyjny
SO	– sąd okręgowy
SR	– sąd rejonowy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UPO	– umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania
VAT	– podatek od towarów i usług
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WHT	– <i>withholding tax</i> – podatek u źródła
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

PRZEDMOWA

Gdy w 2018 r. zaczynałem tworzyć procedury podatkowe, wydawało mi się to zupełnie proste. Jako doradca podatkowy znałem przecież (albo raczej zdawało mi się, że znam) doskonale przepisy, których zastosowanie procedury te mają umożliwić. Żaden problem przełożyć te przepisy na język instrukcji do zastosowania, a tam, gdzie wprost nie ma w nich mowy, co robić (bo nie ma np. w ustawie o podatku od towarów i usług w ogóle takiego pojęcia jak „należyta staranność”, a przecież to wokół niego buduje się w tym podatku procedury), wyjaśnić, co mówi praktyka Ministerstwa Finansów, biznesu, doradców i zdrowy rozsądek. Przecież jeżeli napiszę procedury podatkowe (w miarę) prostym językiem, to wszyscy przeczytają, zrozumieją, pokiwają głowami, wyrażą uznanie dla wiedzy doradcy, po czym zakażą rękawy i wezmą się do pracy.

Zaczynając pierwsze projekty, miałem napisane gotowe drafty całych procedur – świetne, dopracowane w najdrobniejszych szczegółach, kilkudziesięciostronicowe, merytorycznie bezbłędne, zweryfikowane na poziomie partnera renomowanej firmy doradczej, w jakiej wtedy pracowałem. Wystarczyło zmienić w nich nazwę firmy, dla której są przewidziane.

Pierwszy projekt tworzenia i wdrażania procedury podatkowej, który prowadziłem, dotyczył należytej staranności w VAT (weryfikacja dostawców) w firmie handlowej i szybko pozbawił mnie złudzeń o łatwości zadania, jakim jest doradzanie firmom w tworzeniu procedur podatkowych. Projekt poszedł fatalnie. Dość powiedzieć, że draft, który przesłałem klientowi, praktycznie „poszedł do kosza” i wy-

magał pisanie od nowa. Okazało się bowiem, że nie uwzględnił on w ogóle charakterystyki podmiotu, dla którego tworzyłem procedurę i podziału obowiązków wewnątrz organizacji. Moja instrukcja nakładała szerokie obowiązki, w 100% zgodne z Metodyką VAT opublikowaną przez Ministerstwo Finansów¹. Nie przewidywała tylko jednej, drobnej rzeczy – kto i kiedy ma to zrobić. I o to rozbiło się wdrożenie tej procedury, wymagając „restartu” projektu.

Pani radca prawny współpracująca ze mną w imieniu klienta, odpowiedzialna za cały obszar *compliance* (w tym podatkowego), z otrzymaną szczerością powiedziała mi, że to, co dostarczyłem, nadaje się tylko do szuflady, a nie do praktycznego zastosowania, bo nikt się do tych wszystkich obowiązków nie będzie stosował. Stwierdziła, że „przecież lepiej mieć procedurę nie idealną, tylko dobrą, ale stosowaną, niż perfekcyjnie napisaną, ale taką, której nikt nie stosuje”.

To zapadło mi w pamięć i zawsze przyświecało przy tworzeniu kolejnych procedur dla klientów we wszystkich obszarach. Uświadomiło mi to, że wdrażanie w firmach procedur podatkowych nie może ograniczać się (choć niejedyn „doradca” tak by chciał) do zmiany w drafcie procedury nazwy podmiotu, wysłania jej i (jeżeli działamy jako doradca, nie *in-house*) wystawienia faktury, że musi odpowiadać specyfice podmiotu, „mocom przerobowym” i kompetencjom osób je stosujących, że czasem (często) te kompetencje trzeba podnieść, przeszkalając te osoby, a często jedno szkolenie dla wszystkich to za mało – trzeba zróżnicować zakres i poziom, bo innej wiedzy potrzebuje asystent działu zakupów składający bieżące zamówienia, a innej członek zarządu podejmujący ostateczną decyzję, czy kupujemy od „ryzykownego” dostawcy, czy nie.

Kilka lat później żyjemy w innej rzeczywistości. W 2018 r. wdrażanie specjalnych procedur należytej staranności w podatkach było ewenementem, fanaberią największych korporacji. Teraz w wielu obszarach

¹ Metodyka VAT – metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych z 30.08.2019 r. (wersja zaktualizowana 16.04.2019 r.), <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 25.11.2024 r.).

jest normą, a po narzędzie, jakim jest procedura podatkowa, sięgają także polskie firmy rodzinne (np. wdrażanie procedur podatkowych w piekarni – wcale nie największej).

Po drodze popełniłem masę błędów, które jako profesjonalny doradca musiałem naprawiać i jako menedżer odpowiedzialny za efektywność pracy – nauczyć się eliminować. W każdym z obszarów, w którym wdrażanie procedur jest praktykowane (WHT, MDR, VAT, „strategia podatkowa”, ale też CIT, PIT czy podatek od nieruchomości) wdrożyłem – sam lub jako manager zespołu – dziesiątki procedur, łączną ich liczbę ustalając na poziomie trzycyfrowym. Staram się tu przekazać wiedzę, którą w tym procesie zgromadziłem. Na pewno nie wiem wszystkiego o tworzeniu procedur podatkowych, nikt nie wie. Cały czas, czy to realizując projekty, czy to wykładając, znajduję nowe inspiracje, ale wierzę, że w tej książce zamieściłem dość wiedzy, by czytelnik mógł znaczną część lekcji o tworzeniu procedur podatkowych odrobić bezboleśnie, korzystając z doświadczeń innych.

Dziękuję za stworzenie okazji do napisania tej książki mojej pierwszej (w podatkach) Szefowej Małgorzacie Samborskiej, za powierzenie mi praktyki tworzenia procedur należytej staranności podatkowej. Uwzględniając mój poziom wiedzy i doświadczenia, gdy podejmowałem się tego zadania, była to odważna decyzja, a zapewnienie mi wsparcia merytorycznego na takim poziomie, jak na początku potrzebowałem, stanowiło wyzwanie. Dziękuję również Profesor Edycie Małeckiej-Ziemińskiej, która przekonała mnie, że prezentuję wiedzę pozwalającą zmierzyć się z napisaniem takiej publikacji. Nade wszystko jednak dziękuję mojej Żonie Oldze, która, sama budując swoją pozycję zawodową jako radca prawny, wykazała ogromne zrozumienie dla chęci podjęcia się tego zadania, dla ilości czasu, jakie mi ono zajęło, i okazała wsparcie. Bez Ciebie nie dałbym rady.

WSTĘP

To opracowanie powstało z myślą o wszystkich, którzy zamierzają wdrażać w firmach procedury podatkowe. Powinno być pomocne zarówno dla specjalistów *in-house*, jak i dla doradców, chcących poszerzyć swoją praktykę o tworzenie i wdrażanie procedur podatkowych dla swoich klientów.

Jego celem nie jest wyznaczenie wzorów wdrażania jakichś konkretnych procedur w z góry określonych obszarach podatków (choć zawiera wzory wybranych procedur – ufam jednak, że po przeczytaniu książki od deski do deski każdy będzie wiedział, że takie wzory trzeba dostosować do potrzeb organizacji i będzie rozumiał, jak to robić). Przeciwnie, tworząc je, miałem jako cel zebrać, uporządkować i zdefiniować możliwie uniwersalne i odporne na zmiany otoczenia prawnego i biznesowego zasady, jakimi powinno się kierować przy wdrażaniu procedur podatkowych w firmie.

Zasady te są tym trudniej uchwytne, że w przepisach podatkowych w zdecydowanej większości obszarów nie ma mowy o tym, co tak naprawdę powinny zawierać procedury podatkowe. Najbardziej skodyfikowanym obszarem jest tutaj MDR, gdzie treści procedury, mającej na celu zapewnienie zgodności z obowiązkami, poświęcono cały jeden artykuł Ordynacji podatkowej. W pozostałych względach ustawodawca niestety popada ze skrajności w skrajność – z jednej strony sprowadzając wszystkie wskazówki, jakie daje podatnikom, do nałożenia na nich obowiązku należytej staranności (jak WHT), a z drugiej strony tworząc wytyczne tak skomplikowane, że ich przestrzeganie w całości byłoby dla biznesu nieosiągalne lub co najmniej

doprowadziłyby do skrajnego zbiurokratyzowania procesów podatkowych (jak np. wytyczne w zakresie wewnętrznego nadzoru podatkowego, opublikowane w ramach Programu współdziałania²).

Ten brak pomocy ze strony ustawodawcy powoduje u podatników i ich doradców potrzebę uporządkowania zasad, jakimi powinno rządzić się tworzenie procedur podatkowych i ich treść. I odpowiedzią na te potrzeby jest niniejsza publikacja, w której mowa o tym, o czym przepisy wprost nie stanowią, a co w praktyce jest konieczne, by efektem procedury podatkowej było zapewnienie bezpieczeństwa i udokumentowanie jej stosowania w taki sposób, że podczas kontroli podatkowej mamy co pokazać.

To słowo „wdrażanie” tak podkreślone w tytule jest nieprzypadkowe i właśnie różnica między napisaniem procedury a jej wdrożeniem przyświecała tworzeniu tej pracy. Doświadczenie doradcy, który wdrażał i pomagał wdrażać lub ulepszać wiele procedur podatkowych w firmach, mówi bowiem, że między samym napisaniem procedury, której treść będzie zgodna z przepisami, a takim wdrożeniem, że rzeczywiście ona działa i zapewnia bezpieczeństwo podatkowe, które potem w razie kontroli danego obszaru się obroni, często zielej olbrzymia przepaść. Wierzę, że książka ta będzie pomocna zarówno początkującym, jak i doświadczonym specjalistom, którzy na przykład przy okazji aktualizacji procedury będą chcieli poprawić jej jakość.

Przez „procedury podatkowe” rozumiem wszystkie procedury, instrukcje, zbiory zasad itp., odnoszące się zarówno do obowiązków podatkowych dotyczących podatków materialnych (VAT, CIT), jak i obowiązków czysto sprawozdawczych (MDR, DAC-7). Procedurę podatkową definiuję jako wszystkie zbiory procedur, instrukcji, zasad i zaleceń wpływających na pozycję podatkową firmy.

To od razu prowadzi do pierwszego wniosku, że nie można pojęcia procedury podatkowej rozumieć zbyt wąsko. Procedurą podatkową

² Dokumenty dotyczące Programu współdziałania dostępne są pod adresem <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/dokumenty-programu-wspoldzialania/> (dostęp: 24.07.2024 r.).

będzie nie tylko taka procedura, która ma w tytule „podatek”, na przykład procedura należytej staranności w WHT, ale każda procedura, która może dotyczyć przede wszystkim danego obszaru operacyjnego działalności, ale jej stosowanie wpływa na pozycję podatkową. Co za tym idzie, w ramach szerszego procesu zapewniania zgodności podatkowej, należy uwzględnić w niej potrzeby podatkowe. Jeżeli zaś za tworzenie procedur należytej staranności podatkowej bierzemy się w momencie, kiedy taka procedura, regulująca również obszar wpływający na podatki, obowiązuje, w ramach procesu tworzenia procedur podatkowych należy dokonać w tych istniejących procedurach odpowiednich zmian. Najlepszym przykładem będą tutaj wszelkie procedury zakupowe lub bardziej specjalistyczne, na przykład proces zbierania wiedzy o kontrahentach. Stosowanie tych procedur może i powinno być używane do zapewnienia zgodności podatkowej wielu obszarów, gdzie wiedza o kontrahencie, jego rzetelności i skali działania jest istotna, na przykład należyta staranność w VAT, WHT czy kryterium prowadzenia rzeczywistych działalności dla celów podatku od przerzuconych dochodów.

Patrzenie na procedury podatkowe wąsko, tj. jako na te, które w całości dotyczą wyłącznie kwestii podatkowych, prowadzi nieuchronnie do ich nieskuteczności, a w mniej szkodliwym wydaniu do zdublowania obowiązków i większego obciążenia pracą. Na przykład tworzenie procedury WHT w oderwaniu od procedury zakupowej może spowodować, że dwa zespoły równolegle będą badały sytuację kontrahenta pod kątem podobnych kryteriów. Dobry proces wdrażania procedur pozwala uniknąć takich skutków.

Właściwe wdrożenie procedur podatkowych może i powinno prowadzić do uzyskania wielu korzyści. Pierwszą i najbardziej oczywistą, która zazwyczaj przyświeca firmom i zespołom decydującym się na wdrażanie procedur podatkowych, jest podwyższenie poziomu bezpieczeństwa w newralgicznych obszarach. W ostatnich latach ustawodawca drastycznym obniżaniem poziomu bezpieczeństwa i pewności podatników doprowadził do sytuacji, w której bez pomocy w postaci uporządkowanych, zdefiniowanych zasad działania, zapewnienie

bezpieczeństwa jest praktycznie niemożliwe. Komplikowanie przepisów, zwłaszcza w obszarze podatku dochodowego, bardzo przyczyniło się do tego.

„Dochowanie należytej staranności” w podatkach jest tym trudniejsze, że podatnicy rzadko otrzymują od ustawodawcy jasne wytyczne, co należy robić – poziom szczegółowości regulacji bywa tu bardzo różny. W niektórych obszarach ustawodawca wprost narzucił obowiązek tworzenia procedur, na przykład MDR, gdzie dla promotorów lub jednostek ich zatrudniających czy też wypłacających im wynagrodzenie (a więc nawet tylko zamawiających niektóre opinie doradców) o określonych przychodach stworzenie procedury jest obowiązkowe. W innych obszarach takiego obowiązku wprost nie narzucił, jednak przez nałożenie obowiązków należytej staranności wymusił to na podatnikach. Tu oczywiście mowa na przykład o WHT. W jeszcze innych teoretycznie żadnych obowiązków – nawet ogólnie w przepisach sformułowanych – nie narzucił, jednak przerzucając na podatników obowiązek dowodzenia określonych faktów, wymusił wdrażanie w tym obszarze procedur przez wszystkich potencjalnie zagrożonych opodatkowaniem lub sankcjami, chcących tego uniknąć. Sztandarowym przykładem może być podatek od przerzuconych dochodów i haniebny przepis, stanowiący, że obowiązek wykazania, iż nie są spełnione warunki do opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów, spoczywa na podatniku. Ustawodawca ułatwił tu życie urzędnikom, a utrudnił podatnikom, wyrzucając do kosza tysiące lat rozwoju prawa i wypracowaną istotę zasady domniemania niewinności (tu: istnienia stanu faktycznego korzystnego dla podatnika). Powoduje to, że podatnicy rzadko mogą z przepisów wprost wyinterpretować pożądany sposób działania – najczęściej muszą określić go sami, z regulacji wiedząc wyłącznie, że mają obowiązek robić „coś”, by dochować należytej staranności.

Jednak firmy powinny być zachęcane do wdrażania procedur podatkowych nie tylko kijem, ale i marchewką. Dobrze wdrożone procedury regulujące rozliczanie podatków mogą doprowadzić do dużych oszczędności, i to nawet, a może zwłaszcza, w organizacjach o niskim poziomie tolerancji na ryzyko. W sytuacjach niepewnych częste jest

rozliczanie podatków zgodnie z przewidywanym stanowiskiem organów podatkowych, a więc z reguły w sposób prowadzący do wyższego obciążenia podatkowego. Dobre procedury powinny uwzględniać nie tylko dokonanie kwalifikacji podatkowej na moment pierwotnego rozliczenia, ale także następcze audyty podatkowe i kontrolowanie rozwoju praktyki w kluczowych dla organizacji obszarach.

Może oczywiście się okazać, że stosowanie takiej procedury doprowadzi do konieczności korekt niekorzystnych dla podatnika w razie zidentyfikowania zmian praktyki organów podatkowych na taką, prowadzącą do wyższych obciążeń, gdzie na przykład podmioty korzystające z decyzji o wsparciu, po dość krótkim czasie obowiązywania przepisów, mogły zauważyć zmianę podejścia organów. Była ona drastyczna – ze stanowiska, zgodnie z którym zwolnione z opodatkowania są wszystkie dochody z określonej działalności prowadzonej na obszarze objętym decyzją o wsparciu, na takie, według którego zwolnieniu mogą podlegać wyłącznie dochody z nowej inwestycji, na którą decyzję o wsparciu otrzymano. Jednak równie często analiza praktyki może prowadzić do wniosku, że bezpieczne stało się przyjęcie zasad postępowania, które przez jakiś czas nie mogło być za takie uważane. Praktyka prawa podatkowego obfituje w sytuacje, w których trzymanie się raz zidentyfikowanych interpretacji przepisów bez rewidowania stanowiska organów podatkowych niesie za sobą ryzyka. Na przykład monitoring orzeczeń sądów administracyjnych mógł pozwolić zauważyć podatnikom korzystającym ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu, że stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym zwolnieniu podlega tylko dochód „z nowej inwestycji”, zamiast całego dochodu z danego zakładu objętego przedmiotowo decyzją o wsparciu, nie znajduje poparcia w sądach i podatnicy z powodzeniem bronią prawa do szerszego zakresu zwolnienia (przynajmniej do nowelizacji przepisów). Innym przykładem może być limit kosztów finansowania dłużnego, gdzie wbrew stanowisku fiskusa sądy przyznały podatnikom rację, że w pierwotnym brzmieniu przepisów limit był równy sumie 3 000 000 zł i 30% EBITDA, a nie, jak twierdziły organy, wyłącznie jednej (wyższej) z tych dwóch wartości. I znów, do momentu znowelizowania przepisów na mniej korzystne dla podatników można było bezpiecznie przyjąć tę wyższą wartość (to ostatnie

zdanie można by opatrzyć przypisem: pod warunkiem oczywiście, że za bezpieczne uważamy to, co obronimy przed sądem, a nie to, co przez organy podatkowe nie będzie kwestionowane). Widać więc, że podatnik postępujący ostrożnie, to jest zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe, mógł więc w pierwszych latach stosować niższy limit kosztów finansowania dłużnego i w efekcie większą część płaconych odsetek traktować jako koszty niepodatkowe. Jednocześnie przez monitorowanie zmian po paru latach i ukształtowaniu się wyraźnej linii orzeczniczej NSA, mógł skorygować to stanowisko, podnosząc KUP w rozliczeniach za lata ubiegłe. Ten przykład dobitnie pokazuje, że stosowanie procedur podatkowych może przynieść realne korzyści wskutek monitorowania stanu prawnego i praktyki. Nikt bowiem przecież nie powiedział, że korygować rozliczenia za lata ubiegłe można wyłącznie na niekorzyść podatnika.

Powyższe przykłady prowadzą nas do kolejnej ogromnej korzyści z wdrażania procedur podatkowych – okazji do refleksji nad podejściem do podatków. Kwestia ustalenia poziomu tolerancji na ryzyko w organizacji również jest niezbędnym składnikiem każdej dobrej procedury podatkowej; proces wdrażania nie może pominąć decyzji o tym, jakie zasady przyjmujemy i jaki poziom ryzyka jest dla organizacji dopuszczalny. Możliwe poziomy tolerancji na ryzyko w sferze opodatkowania mogą się bardzo różnić. Od tolerancji niemal zerowej, gdzie organizacja decyduje się, że w każdej sytuacji potencjalnie spornej postępuje zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, choćby to powodowało dużo wyższe obciążenia podatkowe, przez podejścia pośrednie, na przykład takie, które dopuszczają postępowanie niezgodnie z linią organów podatkowych, ale zgodnie z korzystniejszą dla podatników linią orzecniczą sądów administracyjnych, aż po wysokie poziomy tolerancji na ryzyko, pozwalające rozpoznawać skutki korzystniejsze dla podatnika niż spodziewane rozstrzygnięcie nie tylko organu podatkowego, ale także być może sądów administracyjnych. Ta ostatnia praktyka może być szczególnie często spotykana w obszarach, gdzie jednostki dominujące podatnika wymuszają rozpoznanie określonych skutków podatkowych, na przykład przy należnościach podlegających WHT, nie godząc się na zastosowanie stawek nieuwzględniających preferencji i zwolnień. Jednak nawet przyjęcie

takiego podejścia w procedurze podatkowej poprawia poziom bezpieczeństwa w porównaniu z sytuacją, kiedy żadna procedura nie obowiązuje. Pozwala to na przykład na pozyskanie opinii doradców podatkowych typu *defence file* czy założenie rezerw na dopłatę podatku i innych należności w razie negatywnego wyniku kontroli.

Wreszcie, ostatnia, ale bardzo istotna i warta odnotowania korzyść (choć na pewno nie ostatnia w ogóle), jest o wiele trudniej mierzalna niż poprzednie – jest nią poprawa współpracy z jednostką odpowiedzialną za pozycję podatkową w ramach całej firmy, dostrzegana przez wszystkie strony tej współpracy. Bez zrozumienia wyzwań związanych z opodatkowaniem bardzo często w organizacjach wszelkie potrzeby księgowych czy innych specjalistów podatkowych są traktowane przez pozostałe jednostki, w szczególności biznesowe, jako zbędne zawracanie głowy. Inżynier na budowie często nie może zrozumieć, po co księgowi pytają go o zaplecze sprzętowe dużego podwykonawcy czy dostawcy, domagając się takich informacji, jak adres, gdzie znajduje się park maszynowy, czy wręcz zrobienia kilku zdjęć. Jednocześnie ten mechanizm też może obowiązywać z „podatkowcami” wymagającymi formalności, które w realnych warunkach biznesowych mogą być praktycznie nie do uzyskania, jak na przykład pełnomocnictwa do zawierania umów, gdzie w praktyce zlecenia są składane/przyjmowane przez przedstawicieli handlowych, i to często ustnie. Większość tego typu przeszkód wynika z braku wiedzy i wzajemnego zrozumienia, gdzie jedna jednostka tej samej firmy nie dostarcza drugiej odpowiedzi na jej potrzeby. W zdecydowanej większości nie jest to kwestia złośliwości, ale wynika z braku zaufania jednej jednostki do drugiej (zaufanie prowadziło do przyjęcia, że skoro dana jednostka o coś prosi, to wie, co robi i warto jej to dać). Prowadzi to do unikania odpowiedzialności i w rezultacie braku odpowiedzialności za wynik. Nie są to rzadkie przypadki i jeżeli czytając ten fragment, czytelnik myśli o sytuacji „swojej” firmy, to powinien zdawać sobie sprawę, że to jedne z podstawowych dysfunkcji pracy zespołowej w organizacjach³, co nie znaczy oczywiście, że należy je akceptować.

³ P. Lencioni, *Pięć dysfunkcji pracy zespołowej. Opowieść o przywództwie*, Warszawa 2016, s. 13.

Wdrażanie procedur podatkowych w sposób właściwy nie może ograniczać się do pracy z działem odpowiedzialnym za podatki, jeżeli jest on zależny od działań pozostałych jednostek organizacji i informacji będących w ich posiadaniu. Jeżeli angażujemy te jednostki (co czasem jest konieczne, uprzednio zapewniając sobie wsparcie zarządu), umożliwiamy w ten sposób zrozumienie przez nie celu i zapotrzebowania działu podatkowego oraz wagi zagadnienia. Jednocześnie motywujemy personel podatkowy do większej elastyczności i dostosowania potrzeb do realiów funkcjonowania biznesu. Powinno to prowadzić do lepszej motywacji do wypełniania obowiązków i wzajemnego dostarczania sobie wartości. Znow, wracając do już podanych przykładów, z jednej strony inżynier na placu budowy powinien z większym zrozumieniem odnieść się do prośby o informacje o zapleczu biznesowym kontrahenta i jego udokumentowaniu, wiedząc, że bez wypełnienia odpowiednich procedur należytej staranności organy podatkowe mogą odmówić odliczenia VAT od zakupów za kilka milionów złotych. Z drugiej strony „podatkowcy”, wiedząc, że w danym biznesie praktyka posługiwania się na co dzień pełnomocnictwami nie funkcjonuje, mogą opracować alternatywne sposoby weryfikowania uprawnienia do reprezentowania danej firmy, na przykład potwierdzania, że ktoś posługuje się e-mailem z domeną właściwą dla tej firmy albo widnieje na jej stronie internetowej jako przedstawiciel.

To wszystko powinno prowadzić do sytuacji, w której obie strony – dział odpowiedzialny za podatki oraz inne jednostki – wymagają od siebie rzeczy realnych i spełniają wzajemnie swoje wymagania, na które się umówiły, a to już osiągnięcie.

Oczywiście, wdrażanie procedur podatkowych nie zawsze przebiega gładko i bezproblemowo. Sytuacja, w której całość procesu zostanie przeprowadzona bez najmniejszej oznaki sporu i niezadowolenia, nie jest regułą. Trzeba bowiem pamiętać, że istotą wdrażania wszelkich procedur jest ustalenie zakresu odpowiedzialności. A w przypadku procedur podatkowych dla wielu jednostek wewnątrz firm to nałożenie odpowiedzialności będzie oznaczało dodatkowe obowiązki, nieprowadzące do realizacji celów biznesowych ściśle przynależnych

tym jednostkom. Słowem, dodatkowe obciążenia na pierwszy rzut oka niepotrzebne. Takie postrzeganie kwestii podatkowych oczywiście jest wyrazem niedostrzegania roli podatków dla sytuacji całej organizacji, która wpływa na każdą jednostkę biznesową. Jednak jest to w wielu firmach stan domyślny i wdrożenie dobrych procedur podatkowych musi zawierać etap uświadamiania zainteresowanych o ich roli i wpływie na zapewnienie zgodności podatkowej, a także (przede wszystkim?) ryzykach, jakie płyną z kwestii podatkowych dla całej organizacji. Mówiąc obrazowo, szef działu produkcji powinien być bardziej skłonny do pomocy w weryfikacji dostawców pod kątem należytej staranności, wiedząc, że niedokonanie tego może obciążyć jego budżet kosztami większymi o wartość nieodliczonego VAT. Członek zarządu zaś, odpowiedzialny za kwestie przede wszystkim sprzedaży, może bardziej zainteresować się WHT i pożyczką od podmiotu holdingowego, wiedząc, że spółka, mając do zapłaty 40% zobowiązania sankcyjnego w WHT jako dodatek do wielomilionowych odsetek, może nie znaleźć w budżecie środków na podwyżki dla handlowców (motywacja zupełnie odrębna i niezależna od jego własnej odpowiedzialności karnoskarbowej).

Złe wdrożenie procedur podatkowych powoduje brak tego zrozumienia i w efekcie brak motywacji do brania na siebie obowiązków i ich wypełniania. Ostatecznym skutkiem są nieuchronne braki w działaniach poprawiających bezpieczeństwo podatkowe i nieobniżenie poziomu ryzyka. Takie procedury, nadające się tylko do szuflady, są w praktyce bezużyteczne, czy nawet gorzej – potrafią obniżyć poziom bezpieczeństwa, dając organom podatkowym dodatkowe argumenty za przyjęciem wniosków na niekorzyść organizacji, na przykład w razie spostrzeżenia przez nie, że organizacja nie przestrzega własnej procedury.

Dokładnie temu ma zapobiec niniejsza publikacja. Pisanie procedur nadających się tylko do szuflady, niepoprawiających bezpieczeństwa podatkowego, jest proste. To takie procedury, które bardzo łatwo jest napisać czy nawet wyszukać gotowe (nietrudno znaleźć w Internecie gotowe wzory, np. procedur MDR, w których treść jest zgodna z brzmieniem odpowiednich przepisów). Jednak procedura, która nie

nakłada na konkretne jednostki czy nawet osoby konkretnych obowiązków do zrealizowania w określonym czasie, tak naprawdę nie jest procedurą, tylko trochę przeformułowaną treścią przepisów. Prawdziwa procedura powoduje działania i wprowadza do utrwalenia, archiwizacji wyników, tak że kiedy przychodzi kontrola podatkowa, wiadomo, co zaprezentować i gdzie tego szukać. Wreszcie, prawdziwa procedura podatkowa wymaga często zawierania kompromisów, także w sferze bezpieczeństwa podatkowego. Często bowiem okazuje się, że działanie w stu procentach zgodne z wytycznymi Ministerstwa Finansów jest w praktyce niemożliwe i trzeba zdecydować, które czynniki ryzyka i dokumenty weryfikować, pomijając pozostałe sugestie organów podatkowych.

Jednak, w moim przekonaniu, taki kierunek jest właściwy i prowadzi do uzyskania procedury, która jest w praktyce stosowana. A taka jest cenniejsza i bardziej obniża ryzyko niż nawet najlepiej napisana instrukcja, pozostająca jednak w sferze teorii, a nie praktyki.

Zapraszam do wspólnej pracy, gdzie w kolejnych rozdziałach przejdziemy przez poszczególne etapy tworzenia i wdrażania procedur podatkowych, chronologicznie, zgodnie z kolejnością, która w praktyce powinna się dobrze sprawdzać. Niestety, nakładając coraz to nowe i szersze obowiązki podatkowe, politycy potwierdzają słowa Ronalda Reagana, że „Państwo jest jak niemowlak – z jednej strony ciągle apetyt, z drugiej brak odpowiedzialności za swoje czyny”. Mam nadzieję, że nawet jeżeli na początku lektury, czytając ten wstęp, niektóre tezy czy przykłady mogą być niejasne, na końcu czytelnik spostrzeże i podkreśli całe mnóstwo fragmentów nadających się do zastosowania w jego organizacji, tak by nie zostać przez to państwo pożarty.

Część I

**WDRAŻANIE PROCEDURY
PODATKOWEJ W FIRMIE –
OD CZEGO ZACZAĆ PRZED PISANIEM
PROCEDURY?**

Rozdział I

KOLEJNOŚĆ DZIAŁAŃ PRZED WDROŻENIEM PROCEDURY PODATKOWEJ

Przygotowując się do wdrażania procedury podatkowej, należy zastanowić się, od czego zacząć. W mojej ocenie, popartej doświadczeniem, warto rozważyć następującą kolejność działań:

- 1) nakłonienie do wdrożenia procedury (sprzedaż);
- 2) zdefiniowanie celu wdrożenia procedury;
- 3) analiza stanu obecnego – analiza materialna oraz obowiązujących uregulowań;
- 4) określenie ról i odpowiedzialności jednostek w firmie;
- 5) zidentyfikowanie interesariuszy;
- 6) zbadanie podejścia interesariuszy i zapewnienie ich współpracy;
- 7) praca z konspektem – określenie ról, odpowiedzialności i uprawnień w procedurze;
- 8) ustalenie poziomu apetytu na ryzyko;
- 9) napisanie procedury;
- 10) szkolenia wdrażające.

Nie jest to oczywiście ani lista niezmienna, ani wyczerpująca, ani też niecierpiąca odchyłań. Może się bowiem okazać, że zamiana kolejności niektórych punktów przyniesie korzyści i będzie wskazana. Na przykład w procedurach MDR dobrze sprawdza się podejście, zgodne z którym szkolenie jest jednym z wcześniejszych etapów wdrażania procedury. Wynika to z charakterystyki przepisów MDR, z powodu której do przygotowywania i stosowania procedury należy zaangażować

żować szeroki krąg pracowników organizacji, a jednocześnie zagadnienie jest bardzo specjalistyczne i skomplikowane. W takiej sytuacji brak wcześniejszego przeszkolenia może bardzo utrudniać zaangażowanie interesariuszy w tworzenie procedury, co z kolei po jej opracowaniu może powodować niechęć do jej stosowania. Lepsze zrozumienie przepisów i w konsekwencji wyrobienie sobie wyobrażenia na temat obciążeń, jakie wygeneruje dana procedura, powinno pomóc zaangażować wszystkie jednostki w jej opracowywanie. Trzymając się przykładu MDR, kierownik działu sprzedaży, wiedząc, że schematy podatkowe mogą wystąpić przy wszelkich modyfikacjach umów podyktowanych uzyskaniem korzyści podatkowych, będzie miał świadomość, jakie obciążenie wygeneruje konieczność monitoringu tych umów i lepiej zrozumie, gdzie w jego procesie biznesowym konieczne będzie uwzględnienie procedury podatkowej.

Może także się okazać, że pominięcie niektórych kroków będzie dopuszczalne lub wręcz korzystne. Na przykład w organizacjach o wysokim poziomie świadomości zarządzających, badanie podejścia interesariuszy i zapewnienie ich kooperacji może nie być konieczne, ponieważ już na wstępie będą oni rozumieć swoje role i szczerze deklarować chęć współpracy. Prowadzenie szkoleń może też okazać się zbędne, jeżeli procedura ma być stosowana przez relatywnie wąski krąg osób, które jeszcze przed przystąpieniem do prac nad procedurą prezentowały wysoki poziom merytoryczny, a procedura ma służyć przede wszystkim uporządkowaniu procesu i odpowiedzialności.

Przykładem może być wdrażanie procedur WHT, gdzie niekiedy działy księgowo potrafią już przed rozpoczęciem procedur prezentować wysoki poziom kompetencji i nie wymagają szkolenia. Wreszcie może okazać się konieczne dodanie lub powielenie pewnych kroków, na przykład akcja informacyjna poprzedzająca szkolenie, aby w ogóle zapewnić udział kluczowych osób w szkoleniu. Jednak ta lista zawiera etapy najbardziej typowe dla wdrażania procedur, które w tym procesie występują czasem w formie bardzo szczątkowej (15-minutowego spotkania, wydania okólnika), a czasem rozbudowanej (szkolenia, które mogą być podzielone na kilka segmentów o różnej treści i rozciągnięte w czasie nawet na wiele tygodni).

Rozdział II

NAKŁONIE NIE DO WDROŻENIA PROCEDURY (SPRZEDAŻ)

1. Sprzedaż procedur podatkowych – uwagi ogólne

„Sprzedaż” pomysłu przygotowania i wdrożenia procedury podatkowej w firmie zależy od szczebla decydenta, z którym się rozmawia, i funkcji, jaką pełni w firmie. Zidentyfikowanie osób zainteresowanych jest decydujące w kontekście dobrania odpowiednich argumentów przekonujących te osoby do pomysłu wdrożenia procedur podatkowych, które muszą być dopasowane do odbiorcy i jego potrzeb. Jak zauważył D. Carnegie⁴, nie przekona się człowieka robakiem, a ryby eklerkiem.

W praktyce najczęściej inicjatywa wdrożenia procedur podatkowych wychodzi od osoby pełniącej funkcję kierowniczą w obszarze podatków lub finansów (np. dyrektora finansowego lub głównego księgowego). Jednocześnie w wielu organizacjach wdrożenie takich mechanizmów wymaga akceptacji, a więc i poparcia zarządu lub właściciela. Najczęściej więc osobą decyzyjną, z którą będzie się rozmawiać, jest właśnie osoba pełniąca kierowniczą funkcję w obszarze finansów/podatków lub członek zarządu/właściciel. Może się zdarzyć też tak, że trzeba będzie przekonać obie te osoby, jedną po drugiej. Warto więc

⁴ D. Carnegie, *Jak zdobyć przyjaciół i zjednać sobie ludzi*, Warszawa 1993.

znać i uporządkować argumenty przemawiające za wdrażaniem procedur podatkowych, skierowane do obu tych grup osób.

Jak w całej działalności doradczej, tak i w procesie wdrażania procedur podatkowych, aby dobrać argumenty w sposób przekonujący, należy wyjść od potrzeb klienta. Jeżeli nie zaznaczono inaczej, chodzi zarówno o klienta wewnętrznego, jak i zewnętrznego. Następnie należy przejść do przekonania go, w jaki sposób wdrożenie procedur podatkowych odpowie na te potrzeby.

2. Sprzedaż dyrektorowi finansowemu / księgowemu / dyrektorowi podatkowemu

Warto przyrzeć się największym wyzwaniom, jakie stoją przed osobami odpowiedzialnymi za obszar podatków w firmie. Według badania EY z 2024 r.⁵ osoby odpowiedzialne za obszar podatków w firmie jako największe wyzwania wskazują:

- 1) zmiany podatkowe (60%) – polscy dyrektorzy finansowi i główni księgowi obawiają się przede wszystkim zmian podatkowych; w ciągu roku poprzedzającego badanie, zdaniem ankietowanych (89%), ryzyka związane z podatkami uległy zwiększeniu;
- 2) regulacje (40%) – na liście ryzyk, które w szczególności wzrosły, obok aspektów podatkowych uplasowały się obszary regulacyjne;
- 3) *tax compliance* (40%) – krótkoterminowo (do 12 miesięcy) największe wyzwanie będą stanowić *tax compliance*;
- 4) technologia (10%) – listę ryzyk zamyka technologia, rozumiana jako brak odpowiednich nakładów na rozwój systemów, niezbędnych do dostosowania się do zmieniającej się sytuacji prawno-biznesowej.

Praktyka i inne badania wskazują, że oprócz tych niewątpliwie trafnych oficjalnych wniosków, jako kolejne zjawiska problematyczne z punktu widzenia osób odpowiedzialnych za podatki w firmie można także wskazać:

⁵ R. Olak, *Badanie EY: Polscy CFO i główni księgowi wciąż przede wszystkim obawiają się zmian podatkowych, a nie technologicznych*, https://www.ey.com/pl_pl/news/2024/01/ey_tax_compliance_cfo_2024 (dostęp: 13.07.2024 r.).

- 5) nadmierne obciążenie pracą⁶ – rozliczenia podatkowe w ostatnich latach stały się o wiele bardziej skomplikowane niż jeszcze relatywnie niedawno, co przełożyło się na większą liczbę roboczogodzin potrzebnych do rozliczenia podatków, a co za tym idzie – większe obciążenie pracą działów podatkowych;
- 6) rotacja w firmach i trudność w pozyskaniu kwalifikowanego personelu⁷ oraz płynnego przekazania obowiązków w razie odejścia (stałego lub czasowego) istotnych członków zespołu;
- 7) rosnące obciążenia administracyjne w różnych obszarach, szczególnie dużych firm⁸, których konsekwencją jest niekiedy spotykany lekceważący stosunek jednostek biznesowych do potrzeb działów odpowiedzialnych za podatki i finanse jako, ich zdaniem, nieprzekładających się na realizację celów biznesowych.

Podczas rozmowy z osobą odpowiedzialną za obszar podatków w firmie należy wysondować, które z powyższych czynników występują w przypadku jej organizacji i w jakim natężeniu. Następnie warto wyjaśnić, w jaki sposób wdrożenie procedur podatkowych pomoże zlikwidować negatywne zjawiska lub ograniczyć ich natężenie, a przynajmniej złagodzić skutki. Można tutaj wskazać następujące korzyści, gdzie numeracja korzyści odpowiada powyższej numeracji wyzwań:

- 1) dobrze wdrożone procedury przewidują mechanizmy monitorowania zmian podatkowych i reakcji na nie (przeglądy legislacji, nawet na etapie projektów ustaw, przeglądy pozycji podatkowej przed końcem roku w celu dostosowania się do zmian wchodzących w życie od kolejnego roku itp.). Ponadto, dzięki usprawnieniu pracy, kreują przestrzeń na tego typu działania. Wielu specjalistów podatkowych zdaje sobie sprawę z potrzeby monitoringu

⁶ A. Sińczuk, P. Szywacz, W. Majkowski, *Raport: Polski system podatkowy wg uczestników XI Kongresu Podatków i Rachunkowości*, <https://kpmg.com/pl/pl/home/insights/2021/03/raport-polski-system-podatkowy-wg-uczestnikow-xi-kongresu-podatkow-i-rachunkowosci-kpmg.html> (dostęp: 14.07.2024 r.).

⁷ Raport *Future Ready Lawyer 2023: Wykorzystywanie innowacji, dostosowywanie się do zmian*, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/know/future-ready-lawyer-2023#download> (dostęp: 14.07.2024 r.).

⁸ M. Kosiarski, *Im większa firma, tym więcej obowiązków statystycznych*, <https://www.prawo.pl/biznes/im-wieksza-firma-tym-wiecej-obowiazkow-statystycznych,524882.html> (dostęp: 14.07.2024 r.).

legislacji podatkowej, jednak zaniedbuje ten obszar, priorytetyzując bieżącą pracę; nałożenie w procedurach na określone osoby obowiązków w tym zakresie do wykonania w sprecyzowanych terminach pozwala uniknąć tego zjawiska;

- 2) dobrze wdrożone i aktualizowane procedury porządkują procesy podatkowe, tak że żaden z obszarów regulacji podatkowych i „okołopodatkowych” nie są zaniedbane. Przewidują dla każdej deklaracji, informacji itp. terminy dostarczenia danych źródłowych do ich sporządzenia, przygotowania, złożenia oraz osoby odpowiedzialne za te procesy. Dzięki przestrzeganiu procedur wiedza o pozycji podatkowej może być dostępna z wyprzedzeniem, pozwalając na reakcję;
- 3) ustalenie zasad kontroli i audytu wewnętrznego, które mają zapewnić realizację funkcji *compliance* jest jednym z najważniejszych elementów procedur podatkowych. Dobrze przygotowane procedury definiują obszary ryzyka podatkowego charakterystyczne dla danej organizacji (najczęściej w oparciu o ryzyka charakterystyczne dla branży), uczulając personel na nie i minimalizując ryzyko błędów w krytycznych obszarach. Ustanawiają zasady weryfikacji, przewidując na przykład weryfikację w razie wystąpienia określonych czynników ryzyka lub minimalne standardy weryfikacji, które muszą być zachowane nawet w razie braku ryzyk dostrzegalnych „na pierwszy rzut oka”. Zapewnia to skuteczność funkcji *compliance* nieporównanie większą niż przy ograniczeniu do weryfikacji zidentyfikowanych *ad hoc* ryzyk (co jest standardem przy braku procedur);
- 4) procedury wyznaczają ramy do zastosowania nowoczesnych technologii w procesach podatkowych, pozwalając zminimalizować ryzyka związane z ich niewłaściwym wykorzystaniem, a jednocześnie wykorzystać ich potencjał. Tu należy podkreślić, że polityka braku tolerancji dla wykorzystania narzędzi opartych o uczenie maszynowe (AI) nie zapewnia organizacji bezpieczeństwa. Personel, w nadziei na zmniejszenie obciążenia pracą, może „obchodzić” zakazy, na przykład przetwarzając za pomocą tego typu narzędzi dane na komputerach prywatnych, obniżając poziom bezpieczeństwa. Lepsze efekty przyniesie uregulowanie zasad wykorzystania tego typu narzędzi, przewidujące ograni-

czenia (np. zakazując przetwarzania tylko niektórych danych lub pozwalając na to tylko za pomocą niektórych, wybranych narzędzi), które jednak pozostawiają przestrzeń na ich używanie. Tę korzyść mogą szczególnie eksponować doradcy zewnętrzni lub *in-house* z organizacji, w których wsparcie działu odpowiedzialnego za technologie informatyczne pozwala na krytyczną ocenę potencjału i zagrożeń poszczególnych narzędzi, a w konsekwencji – wypracowanie rekomendacji;

- 5) dobrze wdrożone procedury redukują obciążenie pracą działów finansowo-księgowych na wiele sposobów. Wymieniając najbardziej istotne:
 - a) porządkują procesy i wyznaczają osoby odpowiedzialne, co pozwala je ustandaryzować (zmniejszając pracochłonność pojedynczych działań) i uniknąć „dublowania” obowiązków,
 - b) ustanawiają zasady podejmowania decyzji, „rozbijając” je na różne szczeble, co pozwala zmniejszyć pracochłonność rozstrzygnięcia w sytuacjach sporu o charakterze merytorycznym. Argument szczególnie trafny w rozmowach z osobą kierującą funkcją podatkową, mającą zaufanie do kompetencji personelu, niewidzącą zagrożenia w „oddaniu” tym osobom decyzyjności w sprawach merytorycznych (oczywiście do określonego poziomu istotności, powyżej którego jej zaangażowanie powinno zostać przewidziane). „Uwolnienie” takiej osoby od rozstrzygnięcia o sytuacjach o niskim stopniu istotności z jej punktu widzenia może być ogromną wartością dodaną,
 - c) poprawiają jakość informacji uzyskiwanych od innych jednostek i zmniejszają pracochłonność ich pozyskiwania. Warto podkreślić, że mowa tu o poprawnie wdrożonych procedurach, tj. takich, w przypadku których pozostałe jednostki są zaangażowane w proces ich tworzenia i przeszkolone w taki sposób, że znają swoje obowiązki i akceptują je, rozumiejąc swój wpływ i rolę;
- 6) wysokiej jakości procedury podatkowe pozwalają przeciwdziałać negatywnym efektom rotacji pracowników na dwóch polach:
 - a) wpływając na obniżenie rotacji. Sposobem, w jaki się do tego przyczyniają, jest poprawa komfortu pracy personelu jednostki odpowiedzialnej za podatki przez jej uporządkowanie,

sprecyzowanie zakresów odpowiedzialności i poprawę jakości współpracy z pozostałymi jednostkami. W tym jednak kontekście warto podkreślić konieczność zachowania rozwagi w nakładaniu procedurami zakresów odpowiedzialności. Powinno to być dokonywane we współpracy z kluczowymi pracownikami i przy ich zrozumieniu (co w wielu przypadkach oznacza po prostu sformalizowanie w praktyce już funkcjonujących obszarów odpowiedzialności). Nałożenie procedurami zakresów odpowiedzialności, których przyjęcie budzi w pracownikach opór, może wywołać efekt odwrotny (zachęcić niezadowolonych pracowników do rezygnacji, tym samym zwiększając rotację),

- b) ułatwiając procesy offboardingu odchodzących pracowników i onboardingu nowych. Procedury, precyzując zakres odpowiedzialności poszczególnych stanowisk/osób, ułatwiają zmapowanie obowiązków poszczególnych pracowników, w efekcie pozwalając na ich sprawniejsze przekazanie. Pozwala to łatwiej zarówno egzekwować od odchodzącego pracownika przekazanie obowiązków (zwłaszcza jeżeli procedury wprost to przewidują), jak i liczyć na większą łatwość ich objęcia przez nowego pracownika;
- 7) sposób, w jaki procedury mogą poprawić sytuację jednostki odpowiedzialnej za zgodność podatkową, został w części omówiony w pkt 5 lit. c. Można dodać, że w sytuacji natężenia problemu lekceważenia zadań przez „niepodatkowe” jednostki organizacji wdrożenie procedur jest nadzieją na zapewnienie przepływu kompletnych informacji w pożądanym terminach, bez potrzeby „przypominania się” i „poganiania”. Argument ten szczególnie dobrze działa w przypadku doradców zewnętrznych, spotykających się z organizacjami, w których osoby odpowiedzialne za funkcję podatkową podjęły próby wyegzekwowania od pozostałych jednostek przestrzegania standardów kompletności i terminowości przekazywania informacji. Jego użycie pokazuje znajomość realiów biznesu i daje nadzieję na rozwiązanie palącego problemu. Jednak, aby jego użycie było skuteczne, należy po pierwsze wysondować, czy w organizacji wystąpił taki problem, a po drugie upewnić się, że wdrożenie procedur mających go roz-

wiązać będzie cieszyło się poparciem osób mających wpływ na „niewspółpracujące” jednostki (właściciela, zarządu).

Umiejętne przekonanie rozmówcy będącego osobą odpowiedzialną za realizację funkcji podatkowej w firmie o realnych szansach uzyskania powyższych korzyści pomaga uzyskać poparcie dla wdrożenia w organizacji procedur podatkowych.

3. Sprzedaż zarządowi/właścicielowi

W rozmowach z zarządem/właścicielami można oczywiście używać także argumentów przedstawionych w poprzednim punkcie i będą one tym bardziej skuteczne, im wyższy poziom zaangażowania w sprawy podatkowe i świadomości wyzwań tego obszaru prezentuje rozmówca. W przypadku osób tego szczebla zaangażowanych w znacznym stopniu w kwestie podatkowe szczególnie istotną z powyższych korzyści może być wprowadzenie różnych „szczepki decyzyjnych”, co pozwoli na większe delegowanie obowiązków „w dół” i zmniejszenie obciążenia pracą.

Często zaangażowanie zarządzających najwyższego szczebla w kwestie podatkowe i ich kompetencje w tym obszarze są jednak ograniczone, a funkcja podatkowa postrzegana jest przez te osoby jako uciążliwość (kolejne obowiązki administracyjne do wykonania) i obszar ryzyka finansowego. Z tych przyczyn niektórzy członkowie organów spółek i właściciele firm nie są lub są w niewystarczającym stopniu świadomi zagrożeń związanych z błędami lub nadużyciami w obszarze opodatkowania i rozmowa z nimi musi w istotnej części polegać na budowie świadomości wyzwań.

Istotne ryzyka związane z podatkami obejmują:

- 1) ryzyko odpowiedzialności osobistej za zobowiązania podatkowe oraz za szeroko rozumianą sprawozdawczość podatkową⁹ – od-

⁹ B. Czerwiński, *Odpowiedzialność osobista i korporacyjna za sprawy podatkowe – raport Tax Controversy EY 2024*, https://www.ey.com/pl_pl/tax/raport-ey-2024-odpowiedzialnosc-osobista-i-korporacyjna (dostęp: 14.07.2024 r.).

powiedzialność osobista członków zarządu lub właścicieli firm za zobowiązania podatkowe firmy może zależeć od kryteriów „dochowania należytej staranności” oraz „winy w wyborze, nadzorze lub organizacji”. Kluczowe jest zrozumienie, że odpowiedzialność osobista może wynikać nie tylko z działań, ale także z zaniedbań lub błędów w zarządzaniu i nadzorze. Dlatego ważne jest, aby członkowie zarządu i właściciele firm działali z należytą starannością i odpowiedzialnością, wyrażającą się we wdrażaniu odpowiednich procedur podatkowych.

Warto wyjaśnić, że członek zarządu może odpowiadać za zobowiązania podatkowe spółki w następujących sytuacjach:

- a) pełnienie funkcji w zarządzie – do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki może być pociągnięty zarówno aktualny, jak i były członek zarządu¹⁰,
- b) bezskuteczność egzekucji – za zaległości podatkowe spółki odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna¹¹,
- c) niewypłacalność spółki – członek zarządu co do zasady może uniknąć odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, jeżeli w terminie złoży wniosek o jej upadłość¹².

Ponadto, zgodnie z orzecznictwem NSA, byli członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki wynikające ze zdarzeń mających miejsce podczas pełnienia przez nich funkcji, nawet jeżeli przed zaprzestaniem ich pełnienia nie została przeprowadzona kontrola i nie wydano decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Dla orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej nie jest istotny sposób powstania zaległości podmiotu głównego (tu spółki), lecz sam fakt jej istnienia¹³,

¹⁰ *Odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania podatkowe a zakaz pełnienia funkcji w zarządzie*, <https://stanek-legal.pl/odpowiedzialnosc-czlonka-zarządu-za-zobowiazania-podatkowe-a-zakaz-pelnienia-funkcji-w-zarządzie/> (dostęp: 14.07.2024 r.).

¹¹ Wyrok NSA z 18.01.2024 r., III FSK 4274/21, LEX nr 3702512.

¹² Wyrok NSA z 18.01.2024 r., III FSK 4274/21.

¹³ Wyrok NSA z 17.11.2022 r., III FSK 1983/21, LEX nr 3480648.

- 2) ryzyko odpowiedzialności karnoskarbowej¹⁴, w szczególności obawa przed sankcjami ograniczającymi możliwość zasiadania w organach spółek lub prowadzenia działalności gospodarczej – ryzyko to jest tak szerokie i różnorodne, że zasługuje na omówienie w odrębnej części, o czym niżej.

4. Argument dla wszystkich – Kodeks karny skarbowy

Dochowanie należytej staranności ma decydujące znaczenie dla odpowiedzialności karnoskarbowej. W tym opracowaniu omawiana jest tematyka tej odpowiedzialności, jednak wyłącznie w kontekście wpływu na procedury należytej staranności podatkowej i w zakresie niezbędnym do zrozumienia, przed czym mają chronić. Kwestia zarządzania odpowiedzialnością na gruncie Kodeksu karnego skarbowego jest bowiem materiałem na wiele odrębnych, wartościowych publikacji i nie sposób tu omówić jej wyczerpująco.

Poruszając w kontekście sprzedaży wyłącznie kwestie komunikowania odpowiedzialności karnoskarbowej i wpływu tej komunikacji na podjęcie decyzji przez klienta o wprowadzeniu procedur należytej staranności oraz o ich kształcie, warto poinformować rozmówcę, że w przeciwieństwie do innych zakresów odpowiedzialności (wynikającej np. z Ordynacji podatkowej) Kodeks karny skarbowy przewiduje zasadę odpowiedzialności osobistej osób fizycznych. Oznacza to, że na podstawie przepisów karnych skarbowych co do zasady zawsze będzie odpowiadała dana osoba fizyczna (sprawca czynu zabronionego), a nie podmiot zbiorowy (przykładowo spółka), z zastrzeżeniem tzw. odpowiedzialności posiłkowej (art. 24 k.k.s.).

Za przestępstwa i wykroczenia skarbowe popełnione w związku z funkcjonowaniem różnych podmiotów gospodarczych odpowia-

¹⁴ M. Fiedorczyk, *Odpowiedzialność osobista za podatki: postępowanie karne skarbowe*, https://www.ey.com/pl_pl/tax/postepowania-podatkowe-i-postepowania-sadowe/odpowiedzialnosc-osobista-za-podatki-postepowanie-karne-skarbowe (dostęp: 14.07.2024 r.).

da osoba fizyczna, która zajmuje się ich sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi:

- 1) z mocy przepisu prawa;
- 2) na podstawie decyzji właściwego organu;
- 3) na podstawie umowy;
- 4) z uwagi na ich faktyczne wykonywanie (np. mąż prowadzący rachunkowość, w tym podatkową, firmy żony).

W efekcie w przypadku właścicieli firm, osób pełniących funkcje w organach spółek kapitałowych, takich jak członkowie zarządu, prokurenci, dyrektorzy finansowi, księgowi oraz inne osoby z kadry menedżerskiej odpowiedzialne za podatki, odpowiedzialność karnoskarbową jest stałym zagrożeniem. W rozmowach z nimi warto podzielić się wiedzą o ryzykach płynących z Kodeksu karnego skarbowego jako dobrych „motywatorach” do poważnego potraktowania obowiązków w zakresie należytej staranności podatkowej.

Identyfikacja osób, które mogą ponosić odpowiedzialność karnoskarbową w dużych strukturach organizacyjnych, szczególnie w spółkach kapitałowych o złożonej strukturze, zazwyczaj nie ogranicza się do prezesów zarządu. Ryzyko obejmuje również wszystkich członków zarządu, pełnomocników, dyrektorów finansowych, księgowych, a także inne osoby z kadry kierowniczej, które zajmują się sprawami ekonomicznymi zbiorowego podmiotu (co warto podnosić jako argument także w rozmowach z tymi osobami).

Należy mieć na uwadze, że mimo iż zasadniczo przestępstwa lub wykroczenia skarbowe można dokonać jedynie z zamiarem, istnieją również sytuacje, w których czyn zabroniony może zostać popełniony niezamierzenie. Na przykład, zgodnie z art. 84 § 1 k.k.s., za czyn zabroniony uznaje się niezrealizowanie obowiązku nadzorowania przestrzegania zasad obowiązujących w działalności konkretnego przedsiębiorstwa, co skutkuje popełnieniem określonego czynu zabronionego, nawet jeśli nastąpiło to nieumyślnie – również i to warto podkreślać, nakłaniając decydentów do wdrażania procedur należytej staranności.