

Podstawa wniosków
Opracowana przez pracowników IESBA®
kwiecień 2024 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

Zmiany do Kodeksu dotyczące planowania podatkowego i powiązanych usług



International
Ethics Standards
Board for Accountants®

O IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®) jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służyć 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 [International Foundation for Ethics and Audit](#) (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.

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA są opracowywane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (Międzynarodową Fundację Etyki i Audytu) (IFEATM).

Prawa autorskie © kwiecień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [40](#).

PODSTAWA WNIOSKÓW: **ZMIANY DO KODEKSU DOTYCZĄCE PLANOWANIA PODATKOWEGO** **I POWIĄZANYCH USŁUG**

SPIS TREŚCI

	Strona
I. Wprowadzenie	4
II. Informacje ogólne	4
III. Zakres propozycji.....	7
IV. Zakres świadczonych usług.....	9
V. Rola zawodowego księgowego w działaniu w interesie publicznym	15
VI. Obowiązki klientów, kierownictwa i osób sprawujących nadzór	18
VII. Obowiązki wszystkich zawodowych księgowych.....	19
VIII. Podstawa rekomendacji lub innego doradztwa na temat rozwiązania w zakresie planowania podatkowego	20
IX. Uwzględnienie ogólnej rekomendacji lub porady dotyczącej planowania podatkowego	25
X. Opisywanie „szarej strefy” niepewności	29
XI. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do poruszania się w szarej strefie i innych okolicznościach planowania podatkowego	30
XII. Brak porozumienia z kierownictwem	31
XIII. Dokumentacja	33
XIV. Produkty lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego opracowane przez stronę trzecią	35
XV. Korzyści podatkowe w wielu jurysdykcjach	37
XVI. Zmiany dostosowawcze	38
XVII. Data wejścia w życie.....	38

I. Wprowadzenie

1. Na spotkaniu w grudniu 2023 r. IESBA zatwierdziła zmiany do Kodeksu dotyczące planowania podatkowego i powiązanych usług 18 głosami „za” spośród 18 obecnych członków IESBA.
2. Podstawa wniosków została opracowana przez pracowników IESBA. Przedstawia tło projektu i wyjaśnia uzasadnienie propozycji IESBA zawartych w Projekcie do dyskusji oraz sposób, w jaki IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych przez respondentów. Odnosi się ona do wersji zatwierdzonej przez IESBA, ale nie stanowi jej części.

II. Informacje ogólne

Opracowanie propozycji projektu

3. W ostatnich latach duża uwaga opinii publicznej skupiała się na unikaniu opodatkowania, biorąc pod uwagę rewelacje, takie jak „Paradise Papers”¹ i „Pandora Papers”², niezależnie od zgodności z prawem schematów ograniczania opodatkowania lub powiązanych transakcji w celu osiągnięcia pożądaných wyników podatkowych. Pojawiły się pytania dotyczące etycznych implikacji dla profesjonalnego zachowania, 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.
4. Kwestia ta była na tyle istotna z punktu widzenia interesu publicznego³, że została omówiona na szczycie G20. Kilka światowych organów, poza pracami nad innymi rodzajami polityk, skupiało się również na przejrzystości i lepszym ujawnianiu praktyk podatkowych. Na przykład:
 - (a) Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) uruchomiła program [Base Erosion and Profit Shifting \(Erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków\) \(BEPS\)](#) we współpracy z grupą G20. Projekt miał na celu zapewnienie, że międzynarodowe przepisy podatkowe nie będą ułatwiać przenoszenia zysków korporacji poza miejsce, w którym występuje rzeczywista działalność gospodarcza i tworzenie wartości. Przesłanka tworzenia wartości jest powiązana z argumentem przewagi treści nad formą, który utrzymuje, że dane transakcje nie powinny być oceniane na podstawie ich formalnej struktury prawnej, ale na podstawie ich istoty.
 - (b) Światowa Federacja Giełd określiła [przejrzystość podatkową](#)⁴ jako „istotny wskaźnik środowiskowy, społeczny i dotyczący ładu korporacyjnego (ESG)” w wytycznych do raportowania dla spółek giełdowych.
 - (c) Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) wezwała jurysdykcje do dzielenia się informacjami w celu promowania [odpowiedzialności i długoterminowego globalnego zrównoważonego rozwoju](#).⁵

¹ Zob. na przykład dokument brytyjskiej Izby Gmin [Briefing Paper the Paradise Papers](#) (listopad 2017 r.).

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

³ Na przykład w artykule [What could a new system for taxing multinationals look like? \(Jak mógłby wyglądać nowy system opodatkowania międzynarodowych korporacji?\)](#) *The Economist* zauważył, że w 2015 r. OECD oszacowała, że unikanie opodatkowania okrada kasę publiczną na 100-240 mld USD, czyli 4-10% globalnych wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych rocznie.

⁴ *Exchange Guidance & Recommendation* (październik 2015), Grupa Robocza WFE ds. Zrównoważonego Rozwoju, Światowa Federacja Giełd.

⁵ *G20 Public Trust in Tax - Surveying Public Trust in G20 Tax Systems* (styczeń 2019 r.), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) i IFAC.

- (d) Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) pracowała nad [zmianami w zasadach ujawniania informacji podatkowych](#).⁶
5. W świetle tych wydarzeń i zgodnie ze zobowiązaniem zawartym w jej [Strategii i planie pracy na lata 2019-2023](#) IESBA utworzyła we wrześniu 2019 r. grupę roboczą w celu:
- (a) gromadzenia wiedzy na temat regulacji, praktyk i innych zmian w zakresie korporacyjnego i indywidualnego planowania podatkowego przez zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie i wykonujących wolny zawód; oraz
 - (b) identyfikacji i analizy etycznych implikacji tych zmian oraz określenia, czy istnieje potrzeba poprawienia Kodeksu lub podjęcia dalszych działań.
6. We wrześniu 2021 r. grupa robocza przedstawiła IESBA swój [raport](#) końcowy i zalecenia. W oparciu o ten raport i powiązane zalecenia IESBA uruchomiła [projekt ustanawiania standardu](#) w obszarze usług planowania podatkowego i powiązanych usług (usługi planowania podatkowego), powołując grupę zadaniową do jego realizacji.

Cel projektu

7. Celem projektu było opracowanie ram opartych na ogólnych zasadach z wykorzystaniem podstawowych zasad i ramowych założeń koncepcyjnych Kodeksu, które będą kierowały etycznym postępowaniem zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie i wykonujących wolny zawód podczas świadczenia usług planowania podatkowego na rzecz klientów lub wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego dla organizacji zatrudniających, utrzymując w ten sposób siłę i znaczenie Kodeksu jako kamienia węgielnego zaufania publicznego do zawodu księgowego na całym świecie.
8. IESBA zgodziła się, że zmiany nie będą dotyczyć kwestii moralności,⁷ uczciwości⁸ i sprawiedliwości podatkowej,⁹ które IESBA uznała za wykraczające poza zakres tego projektu.

Globalne obrady okrągłego stołu IESBA

9. W kwietniu 2022 r. IESBA zorganizowała trzy globalne wirtualne okrągłe stoły dotyczące projektu. Okrągłe stoły zgromadziły szerokie grono interesariuszy w celu omówienia aktualnej sytuacji w zakresie planowania podatkowego i zbadania, w jaki sposób IESBA mogłaby sformułować proponowane ramy etyczne, którymi kierowałiby się zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwie i wykonujący wolny zawód podczas wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego lub świadczenia usług planowania podatkowego.

⁶ KIMSF 23, *Niepewność co do traktowania podatkowego dochodu*

⁷ [Morale podatkowe](#), zgodnie z definicją OECD, jest to „wewnętrzna motywacja do płacenia podatków”. Pojęcie to ma kluczowe znaczenie dla systemu podatkowego, ponieważ większość systemów podatkowych opiera się na dobrowolnym przestrzeganiu przepisów przez podatników.

⁸ W *Bogactwie narodów* (1776) (Smith, A., & Cannan, E. (2003). *Bogactwo narodów*. Nowy Jork, Bantam Classic) Adam Smith argumentował, że opodatkowanie powinno być zgodne z czterema zasadami: sprawiedliwości, pewności, wygody i efektywności. Uczciwość podatkowa to koncepcja, która mówi, że system podatkowy musi być sprawiedliwy dla społeczeństwa. Uczciwy system podatkowy zachęca do uczciwego udziału w kosztach utrzymania usług użyteczności publicznej i infrastruktury.

⁹ Według ActionAid sprawiedliwość podatkowa jest kluczową kwestią dla każdego, kto działa na rzecz sprawiedliwości społecznej. Tax Justice UK widzi podobieństwo ruchu na rzecz sprawiedliwości podatkowej do ruchu na rzecz praw kobiet i praw pracowniczych jako ważnych elementów tkanki społecznej kraju. Jest to wiara w prawdziwie progresywne opodatkowanie, tj. systemy podatkowe, które generują wystarczające dochody publiczne, zapewniając jednocześnie, że dochody te są sprawiedliwie redystrybuowane i koncentrują się na przywróceniu równowagi w przypadku nierówności ekonomicznych i płciowych.

10. Różnorodny wkład z obrad okrągłego stołu pomógł IESBA w opracowaniu Projektu do dyskusji.

Projekt do dyskusji

11. W lutym 2023 r. IESBA opublikowała projekt do dyskusji [Proponowane zmiany do Kodeksu dotyczącego planowania podatkowego i powiązanych usług](#), z okresem zgłaszania uwag kończącym się 18 maja 2023 r. Jak stwierdzono w Memorandum objaśniającym do Projektu do dyskusji, IESBA zaproponowała, między innymi, ramy etyczne, aby pomóc zawodowym księgowym w dokonywaniu osądu w przypadku złożoności i niepewności planowania podatkowego oraz podejmowaniu decyzji o właściwym sposobie działania w danych okolicznościach. Ramy etyczne będą stanowiły wskazówki dla zawodowych księgowych, w jaki sposób:
- Przestrzegać podstawowych zasad. Podkreślą również rodzaje zagrożeń dla takiego przestrzegania, które mogłyby powstać podczas wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego.
 - Prezentować oczekiwany od nich sposób myślenia i zachowania zgodnie z postanowieniami Kodeksu dotyczącymi roli i mentalnego nastawienia. Wytyczne obejmowałyby opis znaczenia i sposobów zastosowania koncepcji i zasad dotyczących postępowania, takich jak wykazywanie się siłą charakteru i dociekliwym umysłem, a także oczekiwania wobec zawodowych księgowych w zakresie promowania kultury opartej na etyce w zatrudniających ich organizacjach i podtrzymywania reputacji zawodu.
 - Rozumieć obowiązujące przepisy i regulacje podatkowe, które mogą zawierać intencje legislacyjne tych przepisów i regulacji oraz, w stosownych przypadkach, cel ekonomiczny i istotę transakcji.
 - Dokonywać zawodowego osądu w celu ustalenia wiarygodnej podstawy dla porady w zakresie planowania podatkowego w warunkach niepewności.
 - W razie potrzeby konsultować się z ekspertami wewnętrznymi lub zewnętrznymi, co może być częścią konkretnych działań mających na celu przeciwdziałanie zidentyfikowanym zagrożeniom. Przyjmuje się za pewnik, że konsultacje będą prowadzone w ramach profesjonalnych granic kierowania prac do ekspertów, mając na uwadze odpowiedzialność zawodowego księgowego za zachowanie obiektywizmu.
 - Informować o istotnych kwestiach lub wątpliwościach indywidualnego klienta, kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, w tym w razie potrzeby w ramach procesu przekazywania problemu na wyższy poziom kompetencji (eskalacji).
 - Oceniać potrzebę przejrzystości w odniesieniu do obowiązku zachowania poufności przez zawodowego księgowego zgodnie z Kodeksem. Obejmuje to okoliczności, w których ujawnienie byłoby właściwe lub uzasadnione, kiedy należy uzyskać świadomą zgodę na ujawnienie w przypadku klientów, komu możnaby ujawnić informacje i kiedy oraz jakie kwestie mogłyby zostać ujawnione.
 - Opracować odpowiednią dokumentację w trakcie całego procesu, aby uzasadnić swoje osądy, decyzje i działania.
 - Reagować na podejrzenia nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji w przypadku napotkania informacji sugerujących, że zawodowy księgowy mógł „przekroczyć granicę” faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji podatkowych.
12. [Otrzymano czterdzieści dziewięć odpowiedzi](#) od różnych rodzajów interesariuszy z różnych jurysdykcji. Respondenci zasadniczo poparli kierunek propozycji. Respondenci zgłosili również

szczegółowe uwagi dotyczące konsekwencji zmian i zasugerowali dalsze wyjaśnienia proponowanego tekstu.

13. IESBA dokonała przeglądu swoich propozycji w celu odniesienia się do istotnych kwestii poruszonych przez respondentów, biorąc również pod uwagę wkład wniesiony przez IESBA Consultative Advisory Group (CAG).
14. Główne zmiany w Projekcie do dyskusji są następujące i zostały wyjaśnione w kolejnych sekcjach:
 - Wyjaśnienie opisu planowania podatkowego i pojęcia powiązanych usług.
 - Wyjaśnienie niektórych przykładów usług i czynności w zakresie planowania podatkowego.
 - Wyjaśnienie postanowień dotyczących ustalenia wiarygodnej podstawy, w szczególności w celu podkreślenia, że postanowienia te nie stanowią bariery dla zaangażowania przez klienta zawodowego księgowego lub skorzystania w inny sposób z jego pomocy przy naprawie lub skorygowaniu rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które nie ma wiarygodnej podstawy.
 - Wyjaśnienie i ulepszenie przykładów zagrożeń związanych z autokontrolą i czerpaniem korzyści własnych.
 - Wyjaśnienie postanowień dotyczących okoliczności, w których zawodowy księgowy został zaangażowany do doradzania w sprawie produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego opracowanego przez stronę trzecią.
 - Jaśniejsze wytyczne w przypadku, gdy zawodowy księgowy jest zaangażowany do doradzania w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego opracowanego przez stronę trzecią.
 - Wyjaśnienie działań, które zawodowy księgowy może podjąć w przypadku braku porozumienia z klientem.

III. Zakres propozycji

Proponowane nowe Rozdziały 280 i 380

15. IESBA zatwierdziła zakres projektu obejmujący Części 2¹⁰ i 3¹¹ Kodeksu, z uwzględnieniem konieczności wprowadzenia zmian do innych części Kodeksu.
16. IESBA zauważyła, że kwestie dotyczące planowania podatkowego są wyjątkowe w porównaniu z innymi profesjonalnymi usługami świadczonymi przez zawodowych księgowych lub wykonywanymi przez nich czynnościami zawodowymi, ze względu na wrażliwy charakter planowania podatkowego z powodu jego wpływu finansowego na klientów i organizacje zatrudniające, szerszą rolę podatków w realizacji celów politycznych jurysdykcji oraz złożoność tematu. W szczególności IESBA ustaliła, że konieczne jest odniesienie się do niepewności, z jaką zawodowi księgowi mogą się spotkać świadcząc usługi lub wykonując czynności w zakresie planowania podatkowego, ponieważ zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogłyby powstać w okolicznościach niepewności.
17. W związku z tym IESBA zaproponowała dodanie dwóch nowych rozdziałów do Kodeksu,

¹⁰ Część 2 – Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

¹¹ Część 3 – Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Rozdziałów 280 i 380.¹² Opracowując te rozdziały, IESBA uzgodniła, co następuje:

- (a) Rozdział 380 powinien mieć zastosowanie do wszystkich klientów, tj. klientów indywidualnych i korporacyjnych.
 - (b) Oba rozdziały powinny mieć zastosowanie do wszystkich jednostek, od małych i średnich jednostek (MŚP) po duże jednostki międzynarodowe, niezależnie od tego, czy są one jednostkami zainteresowania publicznego (JZP).
18. Zgodnie z wszelkimi innymi postanowieniami Kodeksu proponowane postanowienia zawarte w Rozdziałach 280 i 380 nie będą nadrzędne w stosunku do przepisów prawa i regulacji, w tym wszelkich ogólnych zasad przeciwdziałania unikaniu opodatkowania obowiązujących w poszczególnych jurysdykcjach.

Uwagi respondentów

19. Respondenci zasadniczo zgodzili się z podejściem przyjętym w Projekcie do dyskusji, uznając, że charakter czynności w zakresie planowania podatkowego wykonywanych przez zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach i usług planowania podatkowego świadczonych przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód będzie różny. W związku z tym rodzaje zagrożeń oraz działania lub zabezpieczenia mające na celu wyeliminowanie lub ograniczenie zagrożeń do akceptowalnego poziomu mogą się różnić.
20. Kilku respondentów zasugerowało, aby IESBA wyjaśniła, czy Rozdział 280 ma zastosowanie do świadczenia usług planowania podatkowego przez zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach na rzecz innej strony niż organizacja zatrudniająca. Zauważyli oni, że w niektórych jurysdykcjach specjaliści inni niż biegli księgowi podatkowi nie mogą świadczyć usług związanych z podatkami. W takich przypadkach organizacja zatrudniająca może zaangażować zewnętrznego doradcę, który może, ale nie musi być zawodowym księgowym, w celu sporządzenia rekomendacji lub doradzenia w sprawie konkretnego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Doradca zewnętrzny może nie podlegać obowiązkom etycznym wynikającym z Kodeksu. W innym przykładzie podanym przez respondentów, zawodowy księgowy może być zatrudniony przez instytucję finansową i świadczyć usługi związane z podatkami na rzecz strony innej niż zatrudniająca go organizacja.
21. Inny respondent zauważył, że usługi doradztwa podatkowego i zapewnienia zgodności z przepisami są nieuregulowane w kilku jurysdykcjach i mogą być świadczone przez osoby niebędące zawodowymi księgowymi, które mogą nie posiadać odpowiednich kwalifikacji zawodowych. Respondent zauważył, że osoby te nie podlegają obowiązkom etycznym wynikającym z Kodeksu ani innego równie rygorystycznego zestawu wymogów etycznych.

Decyzje IESBA

22. W odniesieniu do sytuacji, w której jednostka angażuje zewnętrznego doradcę w celu sporządzenia rekomendacji lub doradztwa w zakresie konkretnego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, IESBA zauważyła, że jeżeli zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce jest zaangażowany w projekt lub ponosi całkowitą odpowiedzialność za rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego, powinien on stosować postanowienia Rozdziału 280 w odniesieniu do rekomendacji lub doradztwa. W przypadku, gdy zawodowy księgowy udziela porad osobie innej niż jego organizacja zatrudniająca, postanowienia Rozdziału 280 będą nadal miały zastosowanie w odniesieniu do tej osoby trzeciej. Wynika to z faktu, że

¹² Rozdział 280 ma zastosowanie do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach, a Rozdział 380 zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.

Kodeks jasno określa, że forma prawna relacji zawodowego księgowego (jako pracownika, wykonawcy, partnera, dyrektora, wolontariusza itp.) z organizacją zatrudniającą (w tym przypadku osobą trzecią) nie ma wpływu na obowiązki etyczne zawodowego księgowego wynikające z Kodeksu.¹³

23. W odniesieniu do możliwości zastosowania Kodeksu wobec osób niebędących zawodowymi księgowymi, które nie podlegają wymogom etycznym wynikającym z Kodeksu, IESBA zwróciła uwagę na globalny zasięg Kodeksu, który został przyjęty lub jest stosowany w ponad 130 jurysdykcjach. IESBA uważa, że Kodeks może służyć jako punkt odniesienia dla obowiązków etycznych innych osób, które wykonują te same czynności zawodowe, co zawodowi księgowi. Publikując Rozdziały 280 i 380, IESBA dąży do zainspirowania innych podmiotów ustanawiających standardy oraz praktyków niebędących zawodowymi księgowymi do podniesienia poprzeczki etycznego postępowania w odniesieniu do planowania podatkowego.
24. IESBA określiła rozszerzenie wpływu Kodeksu na inne osoby spoza zawodu księgowego jako strategiczny obszar zainteresowania. W związku z tym IESBA zobowiązała się, w Strategii i planie pracy na lata 2024-2027 (SPP) zatwierdzonej w grudniu 2023 r. do utworzenia nowego obszaru prac w celu zbadania możliwości rozszerzenia zakresu i zastosowania Kodeksu na inne osoby, które nie są zawodowymi księgowymi, ale wykonują taką samą pracę, jak zawodowi księgowi. Temat ten został szerzej omówiony w SPP, która ma zostać opublikowana w kwietniu 2024 roku.

IV. Zakres świadczonych usług

Planowanie podatkowe

25. Na początku projektu IESBA zgodziła się co do wagi podania opisu „planowania podatkowego” w proponowanych rozdziałach, aby określić zakres profesjonalnych usług i czynności, których rozdziały te będą dotyczyć.
26. Rozważając sposób opisanie planowania podatkowego, IESBA dokonała przeglądu przyjętych opisów planowania podatkowego opracowanych przez następujące organizacje:

Organizacja	Opis planowania podatkowego
Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)	Uporządkowanie spraw biznesowych i/lub prywatnych danej osoby w celu zminimalizowania zobowiązań podatkowych ¹⁴
Brytyjski Urząd Skarbowy (HMRC)	Obejmuje wykorzystanie ulg podatkowych do celów, dla których zostały przeznaczone ¹⁵
Europejskie Stowarzyszenie Doradców Podatkowych	Zapewnienie klientom oszczędności przy użyciu narzędzi prawnych i transakcji finansowych stworzonych specjalnie w celu wykorzystania tych technicznych możliwości ¹⁶

¹³ Paragraf 200.3

¹⁴ <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

¹⁵ [Tackling Tax Avoidance, Evasion, and Other Forms of Non-Compliance \(marzec 2019\)](#), HM Revenue & Customs, HM Treasury, Wielka Brytania.

¹⁶ [Professional Judgment in Tax Planning – An Ethics Quality Bar for All Tax Advisers](#) (czerwiec 2021), CFE Tax Advisers Europe.

Organizacja	Opis planowania podatkowego
(Confédération Fiscale Européenne (CFE))	

27. IESBA zauważyła, że dwa ostatnie opisy wydają się ograniczać zakres tego projektu w taki czy inny sposób lub są zbyt techniczne. IESBA uznała opis OECD za bliższy temu, na czym powinny koncentrować się nowe rozdziały, tj. na rozwiązaniach mających na celu minimalizację zobowiązań podatkowych. IESBA uznała jednak, że termin „efektywność podatkowa” będzie bardziej neutralny niż „minimalizacja podatków”.

28. W związku z tym IESBA zaproponowała następujący opis w Projekcie do dyskusji:

Planowanie podatkowe obejmuje szeroki zakres [usług/czynności] mających na celu pomoc [klientowi, zarówno osobie fizycznej, jak i podmiotowi/organizacji zatrudniającej] w zorganizowaniu spraw [klienta/organizacji zatrudniającej] w sposób efektywny podatkowo.

Uwagi respondentów

29. Respondenci zasadniczo poparli podejście do opisu „planowania podatkowego” w Projekcie do dyskusji. Zauważyli oni, że istotnym wyzwaniem jest stosowanie odpowiedniej terminologii w odniesieniu do „agresywnego planowania podatkowego”. Stwierdzili oni, że liczne organizacje międzynarodowe próbowały zająć się kwestią opisu „agresywnego planowania podatkowego” i stanęły przed poważnymi wyzwaniami związanymi z wypracowaniem odpowiedniego terminu i opisu lub definicji, które mogłyby funkcjonować globalnie. Respondenci stwierdzili również, że istotną kwestią jest zgodność transakcji z prawem. W szczególności zauważono, że należy dokonać rozróżnienia między tym, czy transakcja, która została zawarta, została przygotowana w najbardziej efektywny podatkowo sposób, a tym, czy transakcja ma na celu unikanie opodatkowania jako główną lub jedyną motywację.

30. Niektórzy respondenci zasugerowali, że proponowany opis „planowania podatkowego” powinien być węższy i wykraczać poza kwestię agresywnej minimalizacji podatków. Uważali oni, że proponowany opis może nieumyślnie stworzyć uciążliwe wymagania. Jeden z respondentów uznał, że proponowany opis może obejmować wszelkie „efektywne podatkowo” rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które mają na celu zapewnienie korzyści ekonomicznych, głównie dla klienta.

31. Inny respondent zapytał, czy zarządzanie majątkiem w celu rozwoju biznesu lub portfela inwestycyjnego klienta, które może również obejmować ocenę bieżących i przyszłych zobowiązań podatkowych lub wpływu podatków na decyzje podejmowane przez klienta, byłoby objęte zakresem usług planowania podatkowego w proponowanym Rozdziale 380.

32. Respondent zasugerował, aby IESBA zastanowiła się nad opisem przyjętym przez OECD, ponieważ był zdania, że opisanie planowania podatkowego poprzez odniesienie do „zorganizowania spraw [klienta/organizacji zatrudniającej] w sposób efektywny podatkowo” rozszerzałoby opis planowania podatkowego znacznie poza główne zagadnienie rażących rozwiązań podatkowych, które miało być celem i objęłoby cały zakres usług doradztwa podatkowego i zapewnienia zgodności z przepisami, które nie powinny być tym zakresem objęte. Z perspektywy administracji podatkowej respondent argumentował, że „efektywność podatkowa” może odnosić się do skuteczności poboru podatków lub zgodności z wymogami regulacyjnymi i prawnymi.

33. W odniesieniu do przedstawionych przykładów planowania podatkowego kilku respondentów poprosiło o dalsze wyjaśnienia dotyczące podania jako przykładu rozwiązań w zakresie cen transferowych. Zauważono, że ceny transferowe są już wymogiem przyjęcia zasady ceny rynkowej zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami w wielu jurysdykcjach. Wskazano również, że bardziej odpowiednie byłoby zaklasyfikowanie usług w zakresie cen transferowych jako usług zapewnienia zgodności z przepisami podatkowymi. Pojawiło się również pytanie, czy przedstawiony przykład obejmował przypadek, w którym zawodowy księgowy udzielił wstępnej porady, a następnie wdrożył rozwiązanie w zakresie cen transferowych i czy obejmował również bieżące aspekty zgodności z przepisami w zakresie cen transferowych w kolejnych latach.

Decyzje IESBA

34. IESBA uznała, że opracowanie przepisów etycznych dla zawodowych księgowych może stanowić trudność bez jasnej definicji lub opisu usług planowania podatkowego, dlatego też w Projekcie do dyskusji zaproponowano również praktyczne wytyczne, które mają pomóc zawodowym księgowym w dokonywaniu właściwych osądów i podejmowaniu decyzji w okolicznościach, w których występuje „szara strefa” niepewności w zakresie planowania podatkowego. W odniesieniu do powyższych uwag respondentów:

- IESBA zauważyła, że planowanie podatkowe jest zgodnym z prawem działaniem, które klient lub organizacja zatrudniająca może podjąć w celu zaplanowania lub zorganizowania swoich spraw w sposób efektywny podatkowo. IESBA uważa, że „efektywność podatkowa” jest odpowiednim terminem do zastosowania w Kodeksie w opisie planowania podatkowego, ponieważ odnosi się do *ogólnego celu* planowania podatkowego, nie będąc nadmiernie nakazowym ani nie koncentrując się na konkretnych pożądanym wynikach, takich jak optymalizacja korzyści podatkowych lub minimalizacja zobowiązań podatkowych, i nie zakładając złych intencji. Biorąc pod uwagę, że respondenci w dużej mierze poparli proponowany opis, IESBA postanowiła nie zmieniać go w istotny sposób. Jednakże w odpowiedzi na inne sugestie respondentów IESBA doprecyzowała opis planowania podatkowego tak, aby odnosił się do usług doradczych oraz określał, że planowanie podatkowe może również dotyczyć planowania spraw klienta (zob. paragraf 380.5 A1):

Usługi planowania podatkowego to usługi doradcze mające na celu pomoc klientowi, niezależnie od tego, czy jest osobą fizyczną czy podmiotem, w zaplanowaniu lub zorganizowaniu jego spraw w sposób efektywny podatkowo.

IESBA wprowadziła podobne wyjaśnienia do opisu planowania podatkowego w Rozdziale 280 (zob. paragraf 280.5 A1).

- W odniesieniu do tego, czy zarządzanie majątkiem powinno wchodzić w zakres usług planowania podatkowego, IESBA zauważyła, że Rozdział 380 nie ma na celu uwzględnienia usług zarządzania majątkiem jako takich. Jednakże jeśli głównym celem usługi jest doradzanie klientowi w zakresie zaplanowania lub zorganizowania *spraw podatkowych* klienta do celów zarządzania majątkiem, lub jeśli zawodowy księgowy jest w inny sposób zaangażowany w planowanie podatkowe, wówczas Rozdział 380 będzie miał zastosowanie.
- W odniesieniu do uwag dotyczących rozwiązań w zakresie cen transferowych w przykładzie usługi planowania podatkowego IESBA zgodziła się, że przykład ten może nieumyślnie sugerować, że zawodowi księgowi projektują rozwiązania związane z cenami transferowymi bez względu na obowiązujące standardy lub wytyczne w zakresie cen

transferowych. W związku z tym IESBA wyjaśniła ten przykład, mówiąc o doradztwie w zakresie struktury rozwiązań dotyczących cen transferowych z uwzględnieniem wytycznych dotyczących cen transferowych związanych z podatkami (zob. paragrafy 280.5 A2 i 380.5 A2).

Podobnie IESBA zamierza odnieść się do roli zawodowego księgowego w sporządzaniu rekomendacji lub doradzaniu w sprawie rozwiązań dotyczących cen transferowych, a nie ich wdrażaniu lub zapewnianiu ich zgodności z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami. W tym względzie IESBA uważa, że poprawka wprowadzona do opisu planowania podatkowego odnosząca się do usług *doradczych* pomoże to wyjaśnić.

Powiązane usługi lub czynności

35. Podczas globalnych dyskusji [przy okrągłym stole](#) IESBA oraz w ramach prac wyjaśniających leżących u podstaw projektu IESBA zauważyła, że istnieją inne rodzaje usług lub czynności wykonywanych przez zawodowych księgowych, które mają charakter pomocniczy w stosunku do świadczenia usług lub wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego. Takie usługi lub czynności obejmują, na przykład, pomoc w rozstrzygnięciu sporu z organem podatkowym na temat rozwiązania w zakresie planowania podatkowego zarekomendowanego przez zawodowego księgowego lub inną osobę, lub sporządzenie deklaracji podatkowej, która odzwierciedla to rozwiązanie. Te powiązane usługi lub czynności są oparte na lub powiązane z usługą lub czynnością w zakresie planowania podatkowego.
36. W związku z tym IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji, aby zakres Rozdziału 380 obejmował również usługi powiązane. IESBA zaproponowała opis usług powiązanych, tj. takich, które opierają się na usłudze planowania podatkowego lub są z nią połączone, niezależnie od tego, czy są świadczone przez zawodowego księgowego, czy przez inną osobę, oraz przedstawiła przykłady takich usług. IESBA zaproponowała podobne podejście dla powiązanych czynności w Rozdziale 280.

Uwagi respondentów

37. Respondenci zgłosili kilka zastrzeżeń co do podejścia przyjętego w Projekcie do dyskusji w celu opisanie powiązanych usług lub czynności. Główne zgłoszone uwagi były następujące:
- Potrzeba wyjaśnienia, czy te usługi/czynności wchodzą w zakres wymogów określonych w Rozdziałach 280 i 380, a jeśli tak, to które konkretne wymogi miałyby zastosowanie, uwzględniając różnicę między doradztwem podatkowym a zapewnieniem zgodności z przepisami podatkowymi.
 - W przypadku, gdy powiązana usługa lub czynność nie stanowi integralnej części rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, sugeruje się wyjaśnienie zakresu, w jakim istnieje obowiązek ustalenia, że istnieje wiarygodna podstawa oraz czy zastosowanie ma ogólny test „stand-back” (test ponownej oceny zgromadzonych dowodów) (omówiony w sekcji IX poniżej). Argumentowano, że w przypadku, gdy powiązana usługa lub czynność jest związana z zapewnieniem zgodności z przepisami (na przykład przygotowanie zeznania podatkowego w imieniu klienta, w przypadku gdy zawodowy księgowy nie doradzał wcześniej w sprawie odnośnego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego), nie będzie konieczne ustalenie, czy powiązana usługa lub czynność ma wiarygodną podstawę, ani zastosowanie testu stand-back. Uznano, że w przeciwnym razie niezamierzoną konsekwencją byłoby nałożenie uciążliwego wymogu na zawodowego księgowego.

- Istotne jest rozróżnienie, czy świadczona usługa dotyczy zgodności z przepisami podatkowymi (w tym doradztwa związanego ze zgodnością z przepisami), czy też jest to usługa rozstrzygania sporów podatkowych w oparciu o rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego, które inna strona zaleciła klientowi. Uznano, że problemy mogą pojawić się w przypadku łączenia różnych rodzajów usług, ponieważ argumentowano, że powinno istnieć rozróżnienie co do nakładu pracy, który ma być wykonywany przez zawodowego księgowego przy wykonywaniu tych różnych rodzajów powiązanych usług lub czynności.
- Zauważono, że usługi powiązane, takie jak usługi doradztwa podatkowego (w szczególności porady dotyczące takich tematów, jak wykorzystywanie strat podatkowych lub określanie strategii dystrybucji kapitału) są często świadczone w ramach procesu sporządzania zeznania podatkowego. Uznano, że w proponowane w obecnym kształcie Rozdziały 280 i 380 wydają się opierać na założeniu, że wszystkie powiązane usługi lub czynności są związane z konkretnym rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego.
- Pojawiła się sugestia, aby wyjaśnić zastosowanie proponowanych ram etycznych do „innej osoby”. Uznano, że nie jest jasne, kogo IESBA zamierzała uwzględnić w opisie usług powiązanych, a taki brak jasności potencjalnie sugeruje, że oczekuje się, że zawodowi księgowi będą nadzorować prace wykonywane przez innych usługodawców.

Decyzje IESBA

38. IESBA przyjęła do wiadomości zastrzeżenia wyrażone przez niektórych respondentów, że podejście do powiązanych usług lub czynności w Projekcie do dyskusji mogłoby być prostsze. IESBA zgodziła się, że utrzymanie „kompleksowego” podejścia w Projekcie do dyskusji stanowiłoby nadmierne obciążenie dla zawodowego księgowego, biorąc pod uwagę fakt, że usługa lub czynność w zakresie planowania podatkowego związana z zapewnieniem zgodności z przepisami ma na celu wyłącznie pomoc klientowi lub organizacji zatrudniającej w spełnieniu jej obowiązków prawnych lub regulacyjnych. Na przykład, sporządzenie zeznania podatkowego bez świadczenia usług doradztwa podatkowego jest przykładem usługi zapewnienia zgodności z przepisami podatkowymi, która wykracza poza zakres Rozdziałów 280 i 380.
39. IESBA uznała, że należy dokonać wyraźnego rozróżnienia pomiędzy planowaniem podatkowym a usługami zapewnienia zgodności z przepisami podatkowymi. W związku z tym IESBA dodała to wyjaśnienie w nowym materiale wspomagającym zastosowanie w paragrafie 380.5 A3.

Usługi planowania podatkowego nie obejmują usług, które są ogólnie określane jako usługi zapewnienia zgodności z przepisami podatkowymi lub przygotowanie zeznań podatkowych, mającymi pomóc klientowi w wypełnianiu jego obowiązków w zakresie składania zeznań podatkowych, sprawozdawczości, płatności i innych obowiązków wynikających z przepisów prawa i regulacji podatkowych. Jeśli jednak usługa podatkowa obejmuje zarówno planowanie podatkowe, jak i przestrzeganie przepisów podatkowych, niniejszy rozdział zajmuje się częścią dotyczącą planowania podatkowego.

IESBA dodała podobne wyjaśnienie w Rozdziale 280 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach (paragraf 280.5 A3).

40. We wszystkich przypadkach zawodowy księgowy będzie nadal zobowiązany do stosowania RZK w celu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania wszelkim zagrożeniom dla przestrzegania podstawowych zasad przez zawodowego księgowego podczas świadczenia usług lub wykonywania czynności planowania podatkowego związanych z zapewnieniem zgodności z przepisami.

41. W odniesieniu do charakteru usług powiązanych objętych zakresem Rozdziału 380 IESBA wyjaśniła, że usługa powiązana to usługa oparta na lub powiązana z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego, w którego zaplanowanie lub zorganizowanie zawodowy księgowy nie był zaangażowany (tj. rozwiązanie zostało opracowane przez klienta lub osobę trzecią). (Zobacz paragraf 380.6 A1. W przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach, zobacz odpowiedni paragraf 280.6 A1 dotyczący powiązanych czynności.)
42. Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód jest zatem zobowiązany do stosowania postanowień Rozdziału 380 do danego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, aby mieć wystarczającą podstawę do skutecznego świadczenia powiązanej usługi. Aby ułatwić stosowanie postanowień do powiązanych usług, IESBA przedstawiła przykłady takich usług powiązanych w paragrafie 380.6 A2 (280.6 A2 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach).
43. W ramach swoich rozważań IESBA postanowiła również wyjaśnić, że chociaż Rozdziały 280 i 380 nie mają zastosowania do czynności lub usług zapewnienia zgodności z przepisami podatkowymi, jeśli zawodowy księgowy zostanie zaangażowany do wykonywania czynności lub świadczenia usługi podatkowej obejmującej zarówno planowanie podatkowe, jak i zapewnienie zgodności z przepisami podatkowymi, odpowiedni rozdział ma zastosowanie do tej części, która dotyczy planowania podatkowego. (Zobacz paragrafy 280.5 A3 i 380.5 A3.)

Uchylenie się od opodatkowania lub inne naruszenie przepisów prawa i regulacji podatkowych

44. Postanowienia Rozdziałów 280 i 380 nie odnoszą się do uchylenia się od opodatkowania, które jest niezgodne z prawem. IESBA ustaliła na początku projektu, że jest to ważne rozróżnienie, ponieważ te dwa rozdziały koncentrują się na prowadzeniu zawodowych księgowych przez okoliczności, w których mogą występować niepewności związane z rozwiązaniami w zakresie planowania podatkowego. W związku z tym zakres postanowień nie obejmuje niezgodnych z prawem praktyk podatkowych. (Zobacz paragrafy 280.7 A1 i 380.7 A1.)
45. IESBA zachowała powiązanie z postanowieniami Kodeksu dotyczącymi reagowania na nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacjiTM (NOCLAR®).¹⁷ (Zobacz paragrafy 280.8 A1 i 380.8 A1.) To powiązanie odsyła zawodowych księgowych do sekcji NOCLAR Kodeksu w przypadku, gdy dowiedzą się o uchyleniu się od opodatkowania lub podejrzeniu uchylenia się od opodatkowania, lub innym nieprzestrzeganiu lub podejrzeniu nieprzestrzegania przepisów i regulacji podatkowych przez organizację zatrudniającą lub klienta, kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem organizacji zatrudniającej lub klienta.

Przepisy prawa i regulacje dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

46. IESBA zauważyła, że w niektórych jurysdykcjach obowiązują przepisy i regulacje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, które regulują praktyki planowania podatkowego. Postanowienia zawarte w Rozdziałach 280 i 380 nie mają pierwszeństwa przed przepisami prawa i regulacjami, w tym przepisami dotyczącymi przeciwdziałania unikania opodatkowania obowiązujących w danej jurysdykcji.
47. W związku z tym, postanowienia te wymagają, aby zawodowi księgowi zapoznali się z tymi przepisami i regulacjami oraz doradzali organizacji zatrudniającej lub klientowi ich przestrzeganie podczas wykonywania czynności lub świadczenia usług planowania podatkowego. (Zobacz

¹⁷ Rozdział 260 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach i Rozdział 360 dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód

paragrafy R280.8 i R380.8.)

V. Rola zawodowego księgowego w działaniu w interesie publicznym

48. Na etapie prac wyjaśniających w ramach projektu IESBA zwróciła uwagę na korzyści płynące z angażowania zawodowych księgowych do świadczenia usług planowania podatkowego, ponieważ odgrywają oni znaczącą rolę we wspieraniu i zwiększaniu skuteczności systemu podatkowego dzięki posiadanemu przeszkoleniu i specjalistycznej wiedzy. Rzeczywiście, planowanie podatkowe jest na tyle ważne dla organizacji zatrudniających i klientów, że usługi doradztwa podatkowego stanowią znaczącą część działalności tego zawodu na całym świecie.¹⁸
49. Jednak w ostatnim czasie znacznie wzrosły obawy opinii publicznej dotyczące roli doradców podatkowych we wspieraniu unikania opodatkowania przez zamożne osoby fizyczne i korporacje, w tym obawy dotyczące międzynarodowych firm wykorzystujących złożone strategie podatkowe w celu zminimalizowania podatków. Nieufność opinii publicznej wobec profesjonalnych doradców podatkowych wzrosła do takiego poziomu, że w niektórych głównych jurysdykcjach, takich jak UE, rozważa się wprowadzenie przepisów nadzorujących doradztwo podatkowe i doradców podatkowych.¹⁹
50. Wielu uczestników globalnych okrągłych stołów IESBA przyznało, że zawodowi księgowi świadczący usługi planowania podatkowego odgrywają istotną rolę w interesie publicznym, służąc interesom organizacji zatrudniających lub klientów zgodnie z przepisami prawa i regulacjami podatkowymi, tj. pomagając w przestrzeganiu tych przepisów i regulacji. Rozważając, co oznacza dla zawodowego księgowego działanie w interesie publicznym w odniesieniu do planowania podatkowego, czy to w ramach prac na rzecz klienta, czy organizacji zatrudniającej, IESBA zwróciła uwagę na następujące poglądy, którymi podzielili się uczestnicy okrągłego stołu:
- *Interpretacja przepisów podatkowych:* uczestnicy okrągłego stołu wyrazili pogląd, że pojęcie zawodowego księgowego działającego w interesie publicznym podczas wykonywania czynności planowania podatkowego jest ściśle związane z zatwierdzeniem podejścia podatkowego lub struktury podatkowej przez organ podatkowy w danej jurysdykcji. W związku z tym uważali oni, że zawodowy księgowy działa w interesie publicznym, jeśli organ podatkowy w rezultacie konsultacji zgodził się z określonym podejściem podatkowym lub strukturą podatkową. Panowało również silne przekonanie, że ustawodawcy i organy nadzoru biorą pod uwagę interes publiczny, przy opracowywaniu przepisów i regulacji podatkowych; w związku z tym uczestnicy zgodzili się, że przestrzegając tych przepisów i regulacji, zawodowy księgowy działa w interesie publicznym.
 - *Wiedza specjalistyczna zawodowych księgowych i ryzyko utraty reputacji:* uczestnicy okrągłego stołu generalnie zgodzili się, że zawodowi księgowi odgrywają rolę w interesie publicznym, zapewniając swoim klientom i organizacjom zatrudniającym wysokiej jakości doradztwo w zakresie planowania podatkowego, wykorzystując swoje przeszkolenie i specjalistyczną wiedzę. Uczestnicy zasugerowali, że świadcząc wysokiej jakości usługi doradcze w zakresie planowania podatkowego, zawodowi księgowi muszą rozważyć potencjalne ryzyko związane z planowaniem podatkowym dla swoich klientów lub organizacji zatrudniających oraz ryzyko utraty swojej reputacji - kwestie istotne z punktu

¹⁸ Według jednego ze źródeł oczekuje się, że globalny rynek zarządzania podatkami wzrośnie z 18,9 mld USD w 2021 r. do 32,5 mld USD w 2026 r., przy skumulowanym rocznym wskaźniku wzrostu (CAGR) na poziomie 11,5% w okresie prognozy (<https://www.marketsandmarkets.com/PressReleases/tax-management.asp>).

¹⁹ Zob. na przykład, https://www.accountancyeurope.eu/tax/tax-policy-220107/?mc_cid=73311ac0b2&mc_eid=5898f32087.

widzenia interesu publicznego. Świadcząc wysokiej jakości usługi doradcze i gdy klient lub organizacja zatrudniająca wdraża te porady, zawodowy księgowy jest postrzegany jako osoba przyczyniająca się do przestrzegania przepisów w systemie podatkowym i lepszej ścisłości podatków w danej jurysdykcji - co leży w interesie publicznym.

- *Kwestie postrzegania:* Uczestnicy zasadniczo byli zdania, że sam fakt, że zawodowi księgowi pomagają swoim klientom lub organizacjom zatrudniającym przestrzegać prawa, jest ucieleśnieniem ich działania w interesie publicznym. Uczestnicy zdecydowanie zgodzili się, że jest to działanie równoważące - klienci lub organizacje zatrudniające mogą uznać, że zawodowi księgowi powinni służyć ich interesom, a nie interesom ogółu społeczeństwa.
- *Złożoność transakcji planowania podatkowego ze względu na złożoność systemów podatkowych lub interakcji pomiędzy takimi systemami:* Niektórzy uczestnicy byli zdania, że ustalenie, co leży w interesie publicznym, może być trudne, zwłaszcza gdy w transakcje transgraniczne zaangażowanych jest wiele jurysdykcji. Zauważono, że każda jurysdykcja inaczej postrzega interes publiczny. Argumentowano więc, że niemożliwe jest ustalenie, co byłoby w interesie publicznym w tych okolicznościach. Każda jurysdykcja starałaby się chronić swoją suwerenność, ustalając swój system podatkowy ze względów konkurencyjnych lub innych. Rzeczywistość jest zatem taka, że przepisy podatkowe mogą się znacznie różnić w zależności od jurysdykcji.

51. IESBA uznała, istnieje wyzwanie związane ze zrozumieniem, kogo należy uznać za opinię publiczną i jakie są interesy tych grup interesariuszy. Biorąc pod uwagę wszystkie spostrzeżenia poczynione podczas dyskusji przy okrągłym stole, IESBA zdecydowała się nie podejmować próby zdefiniowania lub opisanie interesu publicznego w sposób abstrakcyjny ze względu na różnorodność czynników, które mogą wpływać na jego znaczenie. Zamiast tego IESBA zaproponowała kontekstowe wytyczne w Rozdziałach 280 i 380, które to wyjaśniają:

- Ważną częścią tego, co działanie w interesie publicznym oznacza dla zawodowego księgowego, jest wnoszenie przez nich swojej wiedzy, umiejętności i doświadczenia, aby pomóc klientom lub organizacjom zatrudniającym w osiągnięciu ich celów w zakresie planowania podatkowego przy jednoczesnym przestrzeganiu przepisów i regulacji podatkowych. W ten sposób zawodowi księgowi wspierają bardziej wydajne i skuteczne funkcjonowanie systemu podatkowego danej jurysdykcji, co leży w interesie publicznym.
- Zawodowi księgowi odgrywają ważną rolę w pomaganiu klientom lub organizacjom zatrudniającym w wypełnianiu ich obowiązków podatkowych i nie starają się ich omijać poprzez uchylanie się od opodatkowania. Jednakże, gdy księgowi świadczą taką pomoc, może się to wiązać z pewnymi ustaleniami dotyczącymi minimalizacji podatków, które, choć nie są zabronione przez przepisy podatkowe, mogłyby stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.

52. IESBA wyraziła również pogląd w Projekcie do dyskusji, że chociaż zawodowi księgowi odgrywają ważną rolę w wydajnym i skutecznym funkcjonowaniu systemu podatkowego, to ostatecznie do sądu lub innego odpowiedniego organu orzekającego należy ustalenie, czy rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest zgodne z odpowiednimi przepisami i regulacjami podatkowymi.

Uwagi respondentów

53. Respondenci zasadniczo poparli podejście przyjęte w Projekcie do dyskusji. Niektórzy uznali ogólne oczekiwanie, że zawodowi księgowi powinni pomagać zatrudniającym ich organizacjom lub klientom w zrozumieniu przepisów i regulacji podatkowych oraz we współpracy z organami

podatkowymi. Inni respondenci również zgodzili się, że zawodowi księgowi muszą przestrzegać przepisów podatkowych.

54. Jeden z respondentów wyraził opinię, że interes publiczny jest brany pod uwagę przy opracowywaniu przepisów i regulacji podatkowych. Stwierdził jednak, że nie musi wynikać stąd, że interpretacja tych przepisów dokonana przez organ podatkowy będzie zgodna z intencją twórców tych przepisów. W związku z tym respondent był zdania, że nie zawsze można zakładać, że zastosowanie przez zawodowego księgowego interpretacji organu podatkowego automatycznie oznacza działanie zawodowego księgowego w interesie publicznym.
55. Jeden z respondentów doradził IESBA, aby rozważyła dodanie dodatkowych wyjaśnień przy opracowywaniu rozważań dotyczących interesu publicznego, w szczególności, czy zawodowy księgowy posiada niezbędny zestaw umiejętności do oceny globalnych kwestii interesu publicznego. Inny respondent stwierdził, że zawodowi księgowi powinni być świadomi, że wiele zainteresowanych stron będzie miało różne punkty widzenia na to, co stanowi interes publiczny w odniesieniu do planowania podatkowego. Respondent zauważył, że będzie to przede wszystkim zależało od okoliczności w jurysdykcji (lub jurysdykcjach), w których działa zawodowy księgowy. Respondent zauważył również, że sposób postrzegania interesu publicznego może się różnić w przypadku, gdy rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego ma wpływ na wiele jurysdykcji. Respondent zasugerował, że należy to wziąć pod uwagę w teście stand-back (omówionym w Sekcji IX poniżej).
56. Inny respondent wyraził obawę, że zawodowi księgowi mogą być postawieni w niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej w porównaniu z innymi zawodami, np. zawodami prawniczymi, poprzez wprowadzenie wymogów, które są bardziej restrykcyjne niż wymogi obowiązujące w innych zawodach.
57. Jeśli chodzi o wzmiankę na temat uchylania się od opodatkowania w paragrafach 280.4 A2 i 380.4 A2 Projektu do dyskusji, niektórzy respondenci zauważyli, że uchylanie się od opodatkowania jest przestępstwem. Uważali oni, że wspomnianie uchylania się od opodatkowania w opisie roli zawodowego księgowego w pomaganiu klientom w wypełnianiu ich obowiązków podatkowych może nieumyślnie sugerować, że uchylanie się od opodatkowania mogłoby być częścią planowania podatkowego, co ich zdaniem wprowadzałoby w błąd. W związku z tym respondenci zasugerowali, aby IESBA usunęła z opisu wzmianki o uchylaniu się od opodatkowania.

Decyzje IESBA

58. IESBA uznała obawy respondentów dotyczące różnych komplikacji, które mogą pojawić się przy próbie zdefiniowania interesu publicznego w odniesieniu do planowania podatkowego. Szereg czynników, takich jak zmieniające się postrzeganie społeczne, specyfika jurysdykcji w kontekście wielonarodowym, interpretacja przepisów podatkowych i ryzyko utraty reputacji, może wpływać na rozważania dotyczące tego, co oznacza działanie w interesie publicznym w kontekście planowania podatkowego.
59. Uwagi i spostrzeżenia respondentów wzmocniły pogląd IESBA, że należy unikać prób definiowania lub opisywania interesu publicznego w odniesieniu do planowania podatkowego. Zamiast tego IESBA uważa, że podejście przyjęte w Projekcie do dyskusji opisujące rolę zawodowego księgowego w działaniu w interesie publicznym pozostaje wyważone i pragmatyczne oraz przemawia do istoty roli zawodowego księgowego w interesie publicznym w odniesieniu do planowania podatkowego. Oznacza to, że Kodeks powinien:

- (a) Uznawać, że dużą częścią tego, co działanie w interesie publicznym oznacza dla zawodowych księgowych, jest wykorzystanie ich wiedzy, umiejętności i doświadczenia, aby pomóc zatrudniającym je organizacjom lub klientom w osiągnięciu ich celów w zakresie planowania podatkowego przy jednoczesnym przestrzeganiu przepisów i regulacji podatkowych; oraz
- (b) Uznawać, że organizacje zatrudniające i klienci ponoszą jednakową odpowiedzialność wobec społeczeństwa za płacenie prawnie ustalonych należności podatkowych, a rolą zawodowych księgowych w interesie publicznym jest doradzanie im w tym zakresie.

Zobacz paragrafy 280.4 A1-A2 i 380.4 A1-A2.

60. Jeżeli chodzi o wzmiankę o uchylaniu się od opodatkowania w paragrafach 280.4 A2 i 380.4 A2 w Projekcie do dyskusji, IESBA zgodziła się z sugestią usunięcia tego odniesienia, ponieważ powszechnie przyjmuje się, że uchylanie się od opodatkowania jest nielegalne, a Kodeks nie powinien sugerować, że zawodowi księgowi mogliby nawet rozważać wykorzystanie uchylania się od opodatkowania w swojej pracy planowania podatkowego. IESBA zdecydowała natomiast, że właściwe będzie odniesienie się do uchylania się od opodatkowania w:
- paragrafach 280.7 A1 i 380.7 A1, które wyjaśniają, że Rozdziały 280 i 380 nie zajmują się uchylaniem się od opodatkowania, które jest bezspornie niezgodne z prawem.
 - paragrafach 280.8 A1 i 380.8 A1, które wskazują na wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, określone odpowiednio w Rozdziałach 260 i 360, gdy zawodowy księgowy spotka się lub dowie o uchylaniu się od opodatkowania lub podejrzeniu uchylania się od opodatkowania.

VI. Obowiązki klientów, kierownictwa i osób sprawujących nadzór

61. Podczas prac wyjaśniających w ramach projektu IESBA usłyszała od interesariuszy o znaczeniu uznania, że kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mają wspólny obowiązek powierniczy jako liderzy strategiczni i liderzy nadzoru w swoich organizacjach, aby zapewnić, że odgrywają jednakowo ważną rolę w dostarczeniu dokładnych informacji zawodowemu księgowemu. Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór obejmują również zapewnienie, że sprawy podatkowe organizacji są zgodne z jej strategią lub polityką podatkową.
62. IESBA uważa, że ważne jest uznanie szczególnych obowiązków kierownictwa i osób sprawujących nadzór u klientów i w organizacjach zatrudniających w zakresie planowania podatkowego w ramach etycznych. W związku z tym w Projekcie do dyskusji określono główne obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór w odniesieniu do spraw podatkowych klienta lub organizacji zatrudniającej.
63. Chociaż Rozdziały 380 i 280 określają obowiązki zawodowego księgowego podczas świadczenia usług lub wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego, nic w tych rozdziałach nie umniejsza obowiązków kierownictwa i osób sprawujących nadzór.

Decyzje IESBA

64. Ponieważ respondenci zasadniczo poparli wytyczne określające obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór, IESBA zachowała wytyczne w Rozdziałach 280 i 380 z kilkoma poprawkami.
65. W ramach swoich rozważań IESBA została poproszona przez Radę Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB) o rozważenie poprawek do materiałów wspomagających zastosowanie RZK w celu promowania zasady przejrzystości poprzez polecanie zawodowym księgowym, aby

zachęcali klientów, kierownictwo i osoby sprawujące nadzór do odpowiedniego ujawniania kwestii związanych z podatkami w sprawozdaniach finansowych lub innych odpowiednich dokumentach publicznych, zgodnie z obowiązującymi wymogami sprawozdawczymi. Po należytej refleksji IESBA jest zdania, że promowanie przejrzystości kwestii podatkowych w sprawozdaniach finansowych lub innych dokumentach publicznych jest kwestią, którą powinny zajmować się ramowe założenia sprawozdawczości i wykracza poza zakres kompetencji Kodeksu.

66. IESBA uznała jednak znaczenie przejrzystości w budowaniu zaufania i zachęcaniu do należytej odpowiedzialności. W związku z tym IESBA postanowiła podkreślić następujące szczególne obowiązki kierownictwa (w tym indywidualnego klienta, w zależności od przypadku) i osób sprawujących nadzór na liście kluczowych obowiązków, które posiadają w odniesieniu do spraw podatkowych organizacji zatrudniającej lub klienta:

- Odpowiednie ujawnianie strategii podatkowej, polityki podatkowej lub innych kwestii związanych z podatkami w sprawozdaniach finansowych, ujawnieniach dotyczących zrównoważonego rozwoju lub innych odpowiednich dokumentach publicznych zgodnie z obowiązującymi wymogami sprawozdawczymi.

(Zobacz paragrafy 280.9 A1 i 380.9 A1.)

VII. Obowiązki wszystkich zawodowych księgowych

67. Oprócz określenia głównych obowiązków kierownictwa i osób sprawujących nadzór klientów i organizacji zatrudniających, IESBA zaproponowała również, aby ramy etyczne ustanawiały pewne podstawowe obowiązki dla wszystkich zawodowych księgowych.
68. Po pierwsze, jak omówiono w Sekcji IV powyżej, ważne jest, aby pamiętać, że niektóre jurysdykcje mają przepisy i regulacje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. W związku z tym, Rozdziały 280 i 380 wymagają, aby zawodowi księgowi zapoznali się z takimi przepisami i regulacjami tam, gdzie one istnieją i doradzali organizacji zatrudniającej lub klientowi ich przestrzeganie podczas wykonywania czynności lub świadczenia usług w zakresie planowania podatkowego.
69. Po drugie, IESBA zgodziła się z uczestnikami globalnego okrągłego stołu IESBA, którzy stwierdzili, że zawodowi księgowi mają obowiązek posiadać informacje i rozwijać kompetencje zawodowe potrzebne do świadczenia usług lub wykonywania czynności w zakresie planowania podatkowego. Jest to zgodne z podstawowymi zasadami kompetencji zawodowych i należytej staranności.²⁰ Dla zawodowego księgowego jest to kwestia nie tylko przestrzegania litery prawa, ale także możliwości poświadczenia etycznego wykonywania obowiązków zawodowych. W szczególności oczekuje się, że zawodowy księgowy będzie kierował się docieklivością i nie będzie doradzał ani angażował się w transakcje, które nie mają wiarygodnych podstaw²¹.

Decyzje IESBA

²⁰ Paragraf 110.1 A1(c) Kodeksu stwierdza, że zawodowi księgowi powinni uzyskać i posiadać specjalistyczną wiedzę oraz umiejętności zawodowe na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub zatrudniająca organizacja uzyskuje wysokiej jakości usługę profesjonalną, opartą na najnowszych standardach technicznych i zawodowych oraz odpowiednim ustawodawstwie, oraz zachowywać staranność i postępować zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi.

²¹ Paragraf 110.1 A1(e) Kodeksu stanowi, że zawodowi księgowi mają przestrzegać podstawowej zasady profesjonalnego postępowania, co oznacza postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami, postępowanie zgodnie z odpowiedzialnością zawodową za działanie w interesie publicznym we wszystkich czynnościach zawodowych i powiązaniach gospodarczych oraz unikanie wszelkich zachowań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby zdyskredytować zawód.

70. IESBA ustaliła, że jeśli klient zwraca się do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód o świadczenie usługi planowania podatkowego, Kodeks wymaga, aby zawodowy księgowy uzyskał zrozumienie charakteru zlecenia zanim podejmie jakiegokolwiek szczegółowe prace. IESBA ustaliła, że zrozumienie to obejmuje:
- (a) znajomość i zrozumienie klienta, jego właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór oraz działalności gospodarczej;
 - (b) cel, fakty i okoliczności rozwiązania w zakresie planowania podatkowego; oraz
 - (c) odpowiednie przepisy prawa i regulacji podatkowych.
- (Zobacz paragraf R380.10)
71. IESBA rozważyła również krzyżowanie się Rozdziału 380 z innymi rozdziałami Kodeksu, które są szczególnie ważne w kontekście świadczenia usług planowania podatkowego przez zawodowego księgowego. W związku z tym IESBA postanowiła przedstawić wytyczne odsyłające zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód do odpowiednich postanowień Kodeksu dotyczących akceptacji klienta i zlecenia (Rozdział 320), drugiej opinii, ponieważ zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód mógłby zostać zaangażowany do wydania drugiej opinii na temat rozwiązania w zakresie planowania podatkowego (Rozdział 321), kompetencji zawodowych i należytej staranności (Podrozdział 113) oraz potrzeby dokonywania zawodowego osądu i dociekliwości (Rozdział 120). (Zobacz paragrafy 380.10 A1 – 380.11 A1.)
72. W przypadku zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie zaangażowanego w wykonywanie czynności w zakresie planowania podatkowego IESBA zdecydowała o włączeniu podobnego wymogu do Rozdziału 280 (paragraf R280.10), jak również wytycznych dotyczących kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz potrzeby dokonywania zawodowego osądu i dociekliwości. (Zobacz paragraf 280.11 A1.)
73. IESBA uważa również, że dla przejrzystości ważne jest, aby zawodowi księgowi wyjaśniali podstawę, na której sporządzali rekomendacje lub w inny sposób doradzali klientowi lub organizacji zatrudniającej w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. W związku z tym IESBA zdecydowała o włączeniu wymogów w tym zakresie do paragrafów R280.20 i R380.20.

VIII. Podstawa rekomendacji lub innego doradztwa na temat rozwiązania w zakresie planowania podatkowego

74. Podczas prac wyjaśniających poprzedzających realizację projektu zainteresowane strony stwierdziły, że świadcząc usługi planowania podatkowego, zawodowi księgowi mogą czasami napotykać sytuacje, w których intencje legislacyjne stojące za przepisami podatkowymi są niejasne lub niepewne, a powiązane przepisy lub formularze podatkowe są niezrozumiałe. Aby dokładniej zbadać tę kwestię, IESBA zadała kilka pytań podczas globalnych dyskusji przy okrągłym stole aby zrozumieć, w jaki sposób zawodowy księgowy podszedłby do swojej porady dla klienta lub organizacji zatrudniającej, gdyby nie miał pewności, że rozwiązanie podatkowe zostanie przyjęte w oparciu o odpowiednie przepisy i regulacje podatkowe. Uczestnicy zostali zapytani, jakie konkretne czynniki powinny być brane pod uwagę przez zawodowego księgowego przy podejmowaniu decyzji w takich okolicznościach.
75. Uzyskując zrozumienie problemów, z którymi spotykają się zawodowi księgowi, gdy intencje legislacyjne stojące za przepisami podatkowymi są niejasne lub niepewne, IESBA uznała również, że korzystne byłoby zidentyfikowanie konkretnych scenariuszy w celu zrozumienia, w jakim stopniu zawodowi księgowi analizują intencje ustawodawcy, jakie przyjęliby podejście

i czy ich ocena uległaby zmianie:

- Jeśli sytuacja dotyczy transakcji transgranicznej obejmującej wiele jurysdykcji.
 - Jeśli strategia podatkowa może zostać uznana za sztuczną lub zaaranżowaną.
76. Podsumowując, IESBA zgodziła się z obserwacjami uczestników okrągłego stołu, że zawodowi księgowi muszą podjąć niezbędne kroki w celu ustanowienia wiarygodnej podstawy dla swoich porad, biorąc pod uwagę intencje przepisów podatkowych w przypadku, gdy okoliczności są niejasne lub niepewne. Ponadto, uczestnicy zasugerowali również kilka działań, które zawodowi księgowi mogą podjąć, aby poradzić sobie w sytuacjach, w których intencje legislacyjne stojące za przepisami podatkowymi są niejasne lub niepewne:
- Uczestnicy zauważyli, że zrozumienie intencji ustawodawcy jest ważne dla stosowania przepisów podatkowych. W niektórych jurysdykcjach zawodowy księgowy jest postrzegany jako działający niedbale, jeśli nie wzięt pod uwagę intencji ustawodawcy. Zawodowi księgowi mogą przeglądać orzeczenia dotyczące konkretnych spraw, aby uzyskać wgląd w to, co zamierzał ustawodawca. Zauważono, że obowiązkiem zawodowego księgowego jest informowanie i edukowanie klienta lub organizacji zatrudniającej o intencjach przepisów prawa, aby lepiej zrozumieć podstawowe ryzyko związane z transakcją, jeśli takie występuje.
 - Niezbędna jest pełna przejrzystość informacji na temat ryzyka ze strony zawodowego księgowego w odniesieniu do klienta lub organizacji zatrudniającej. Uczestnicy zgodzili się, że próg sukcesu, jeśli chodzi o akceptację rozwiązania w zakresie planowania podatkowego przez odpowiednie organy podatkowe jest przedmiotem debaty w różnych jurysdykcjach. W takich okolicznościach uczestnicy oczekiwali, że zawodowy księgowy wyjaśni również związane z tym ryzyko i doradzi klientowi lub organizacji zatrudniającej niepodejmowanie niepotrzebnego ryzyka.
 - Ważne byłoby, aby zawodowi księgowi dokumentowali te ryzyka, ponieważ zauważono, że jurysdykcje mają różne definicje tego, co jest uważane za wiarygodną podstawę rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Uczestnicy dzielali między sobą pogląd, że to, co jest wiarygodną podstawą, może różnić się w zależności od jurysdykcji, ponieważ zależy to od oceny okoliczności. Uczestnicy zgodzili się, że ważne byłoby, aby zawodowi księgowi dokumentowali uzasadnienie swoich osądów i decyzji.
 - Oczekuje się, że zawodowi księgowi zajmą się zagadnieniem ujawniania informacji (z zastrzeżeniem przepisów o poufności) odpowiednim organom podatkowym jako ważną kwestią.
 - Jeśli zawodowy księgowy ma powody, aby sądzić, że strategia podatkowa nie ma wiarygodnych podstaw, a klient lub bezpośredni przełożony zawodowego księgowego nie zgadza się z jego oceną, uczestnicy uznali, że zawodowy księgowy powinien poinformować o swoich zastrzeżeniach klienta lub odpowiedni poziom kierownictwa w organizacji zatrudniającej. Zawodowy księgowy mógłby również rozważyć zasięgnięcie porady eksperta. Jeśli porada eksperta jest zgodna z oceną zawodowego księgowego, uczestnicy zgodzili się, że zawodowy księgowy mógłby być zmuszony do podjęcia decyzji, czy zatrzymać klienta, czy zrezygnować ze zlecenia i relacji z klientem, jeśli klient nie zmienił swojego stanowiska, lub zrezygnować z organizacji zatrudniającej w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach.
77. Opracowując przepisy, IESBA rozważała różne sformułowania, które przekazywałyby jej intencję, aby zawodowy księgowy kontynuował doradztwo w zakresie planowania podatkowego pod

warunkiem istnienia wiarygodnej podstawy. IESBA rozważyła w szczególności użycie sformułowania „podjąć decyzję o świadczeniu usług doradczych” (ang. „to affirmatively advise”) tylko wtedy, gdy istnieje wiarygodna podstawa. Rozważając to sformułowanie, IESBA starała się odpowiedzieć na obawy, aby nadmiernie nie wykluczać przypadków, w których zawodowy mógłby świadczyć usługi doradcze, gdyby rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie miało wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach. Na przykład, klient może rozważać takie rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego, które nie ma wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach i potrzebuje porady zawodowego księgowego w celu zbadania innych opcji, które miałyby wiarygodną podstawę, lub klient może poinformować zawodowego księgowego o transakcji, która już miała miejsce, a która nie ma wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach, a zatem potrzebuje od zawodowego księgowego rady, jak poradzić sobie w takiej sytuacji (np. przestrzeganie odpowiednich wymogów dotyczących ujawniania informacji zgodnie z przepisami prawa).

78. IESBA zauważyła jednak, że sformułowanie „to affirmatively advise” („podjąć decyzję o świadczeniu usług doradczych”) byłoby trudne do przetłumaczenia. W związku z tym IESBA postanowiła nie używać tego sformułowania.
79. W świetle powyższego IESBA postanowiła ustanowić w zasadach ramowych zasadę, zgodnie z którą zawodowy księgowy sporządza rekomendacje lub w inny sposób doradza w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego organizacji zatrudniającej lub klientowi tylko wtedy, gdy ustali, że istnieje wiarygodna podstawa w przepisach prawa i regulacjach dla takiego rozwiązania. (Zobacz paragrafy R280.12 i R380.12.)
80. IESBA uważa, że ważne jest, aby podkreślić, że zawodowi księgowi mogą poinformować o tym swojego klienta lub osobę odpowiedzialną w organizacji zatrudniającej, jeśli ustalili, że dane rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie ma wiarygodnej podstawy. (Zobacz paragrafy 280.12 A2 i 380.12 A2.)

Wiarygodna podstawa

81. Uznając, że to, co jest wiarygodną podstawą w przepisach prawa i regulacjach, będzie się różnić w zależności od jurysdykcji, IESBA zaproponowała wytyczne określające różne działania, które zawodowy księgowy mógłby podjąć w celu ustalenia wiarygodnej podstawy dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. (Zobacz paragrafy 280.11 A3 i 380.11 A3 w Projekcie do dyskusji.) IESBA stanęła na stanowisku, że nie byłoby właściwe przypisywanie probabilistycznej miary liczbowej do progu wiarygodnej podstawy, ponieważ dawałoby to fałszywe poczucie dokładności, tym bardziej biorąc pod uwagę uwagi uczestników okrągłego stołu, że istnieje zakres prawdopodobieństw powszechnie rozumianych i akceptowanych w różnych jurysdykcjach.
82. IESBA zauważyła, że Międzynarodowe Standardy Niezależności stosują próg „prawdopodobnego pierwszeństwa” w odniesieniu do:
 - (a) usługi podatkowej lub transakcji związanej z marketingiem, planowaniem lub opiniowaniem 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)).
83. IESBA uważa, że próg prawdopodobnego pierwszeństwa - wzmocniony przez Rozdział 604 odnoszący się do potrzeby posiadania przez firmę audytorską pewności co do przekroczenia progu - jest wyższy niż próg wiarygodnej podstawy, biorąc pod uwagę większe oczekiwania

interesariuszy dotyczące niezależności biegłego rewidenta. W kontekście usług planowania podatkowego świadczonych na rzecz klientów, którzy nie są klientami badania ani czynności w zakresie planowania podatkowego wykonywanych na rzecz organizacji zatrudniających, IESBA uważa, że próg wiarygodnej podstawy wyznacza bardziej odpowiednią poprzeczkę dla zawodowych księgowych, ponieważ wymaga od nich ustalenia uzasadnionych podstaw dla ich rekomendacji lub porady w zakresie planowania podatkowego. Ustalenie takich podstaw będzie wymagało zawodowego osądu, biorąc pod uwagę różne działania, które zawodowi księgowi mogą podejmować w określonym kontekście jurysdykcyjnym w momencie dokonywania ustaleń.

Uwagi respondentów

84. Respondenci zasadniczo poparli propozycje w Projekcie do dyskusji, z propozycją pewnych dalszych wyjaśnień i poprawek w zakresie ustanowienia wiarygodnej podstawy przez zawodowego księgowego:

- Niektórzy respondenci uznali ten termin za subiektywny i uważali, że w praktyce byłby on źródłem problemów z interpretacją lub określeniem, co stanowi wiarygodną podstawę. Respondenci zachęcali IESBA, aby dostarczyła bardziej szczegółowych materiałów wspomagających zastosowanie RZK, w szczególności w odniesieniu do elementów transgranicznych.
- Jeden z respondentów zauważył, że wyzwaniem może być sytuacja, w której zawodowi księgowi są angażowani do świadczenia usług doradztwa w zakresie planowania podatkowego w celu rozwiązania problemów wynikających z niewłaściwego doradztwa podatkowego lub wskazówek udzielonych klientowi wcześniej. Argumentował on, że chociaż ustalenia, o których mowa, mogłyby wymagać wiarygodnej podstawy, nie wydaje się właściwe w interesie publicznym, oddzielanie się od klienta w takich okolicznościach, ponieważ uniemożliwiłoby to klientowi dostęp do zawodowych księgowych, którzy mogą być najlepiej przygotowani do rozwiązania sprawy.
- Powiązana uwaga dotyczyła tego, że proponowana zasada wiarygodnej podstawy (paragraf R380.11 w Projekcie do dyskusji) może być interpretowana jako sugerująca, że zawodowy księgowy nie powinien przyjmować prac związanych ze sporami podatkowymi, które nie mają wiarygodnej podstawy. Respondent zasugerował, aby IESBA wyjaśniła, że Rozdział 380 nie wyklucza asystowania klientowi przez zawodowego księgowego w takim scenariuszu.
- Jeden z respondentów zachęcał IESBA do dodania materiałów wspomagających zastosowanie RZK w celu sprecyzowania, że paragraf R380.11 w Projekcie do dyskusji nie wyklucza doradzania klientowi przez zawodowego księgowego w sytuacjach, w których:
 - Klient może rozważać rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego, które nie ma wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach i potrzebuje porady zawodowego księgowego w celu zbadania opcji (np. alternatywnych ustaleń), które miałyby wiarygodną podstawę w przepisach prawa i regulacjach.
 - Klient mógł zawrzeć transakcję, która nie ma wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach, a teraz potrzebuje porady, jak to naprawić (np. przestrzegając odpowiednich wymogów dotyczących ujawniania informacji zgodnie z przepisami prawa).
- Jeden z respondentów zauważył, że nie uwzględniono przypadków, w których okoliczności związane z poradą w zakresie planowania podatkowego uległy zmianie.

Decyzje IESBA

85. IESBA przyjęła do wiadomości wątpliwości zgłoszone przez respondentów i zgodziła się z uwagami, że zawodowi księgowi muszą podjąć niezbędne kroki w celu ustanowienia wiarygodnej podstawy dla swoich porad, biorąc pod uwagę intencje przepisów podatkowych, w przypadku gdy okoliczności są niejasne lub niepewne. IESBA uważa, że interpretacja odpowiednich przepisów prawa i umów podatkowych obowiązujących w danej jurysdykcji stanowi punkt wyjścia do określenia obecności lub braku wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach. Co ważne, ocena ta będzie wymagała zastosowania odpowiedniego zawodowego osądu, dlatego też Projekt do dyskusji określa szczegółowe wytyczne dotyczące działań, jakie zawodowy księgowy mógłby podjąć, aby dokonać osądu, czy istnieje wiarygodna podstawa. IESBA postanowiła nie wprowadzać żadnych zmian do Projektu do dyskusji w tym zakresie. (Zobacz paragrafy R280.12 i 280.12 A4, i R380.12 i 380.12 A4.)
86. W związku z obawami, że Projekt do dyskusji wydaje się wykluczać doradzanie klientowi przez zawodowego księgowego w celu naprawienia sytuacji, w której konkretne rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie ma wiarygodnej podstawy, IESBA zauważyła, że nie było to jej intencją przy formułowaniu zasady wiarygodnej podstawy. IESBA zgodziła się, że zawodowy księgowy powinien mieć możliwość doradzenia klientowi w sprawie alternatywnego rozwiązania, które miałyby wiarygodną podstawę. Zezwolenie zawodowemu księgowemu na takie działanie leżałoby w interesie publicznym. W związku z tym IESBA wyjaśniła tę kwestię w paragrafie 380.12 A2. Podobne wyjaśnienie zostało wprowadzone w paragrafie 280.12 A2 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach.
87. Biorąc pod uwagę uwagi respondentów, IESBA postanowiła również dodać szersze wyjaśnienie w paragrafach 280.12 A3 i 380.12 A3, zgodnie z którym zasada wiarygodnej podstawy nie wyklucza udzielania przez zawodowych księgowych pomocy ich organizacji zatrudniającej lub klientowi w naprawie lub skorygowaniu rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które nie ma wiarygodnej podstawy. IESBA przedstawiła kilka przykładów takich czynności lub usług. IESBA wyjaśniła również, że tego typu czynności lub usługi są uznawane za powiązane czynności lub usługi zgodnie z Rozdziałami 280 i 380. (Zobacz paragrafy 280.12 A3 i 380.12 A3.)
88. W przypadku, gdy okoliczności związane z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego uległy zmianie lub gdy wdrożenie usługi planowania podatkowego następuje w dłuższym okresie, IESBA uważa, że przed sfinalizowaniem rozwiązania zawodowy księgowy może być zmuszony do przeprowadzenia ponownej oceny wiarygodnej podstawy, aby upewnić się, że pozostaje ona aktualna. W związku z tym IESBA postanowiła dodać nowy wymóg, zgodnie z którym, jeśli w trakcie zlecenia, zawodowy księgowy dowie się o okolicznościach, które mogłyby mieć wpływ na poprzednie ustalenie wiarygodnej podstawy, musi ponownie ocenić zasadność poprzedniego ustalenia. (Zobacz paragraf R380.13. Odpowiedni wymóg został też dodany w paragrafie R280.13 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach).

Transakcje transgraniczne

89. W odniesieniu do radzenia sobie ze złożonością transakcji transgranicznych, którą mogą potęgować zmieniające się przepisy podatkowe, IESBA zauważyła, że istnieje potencjał polaryzacji, ponieważ w różnych jurysdykcjach mogą występować różne kwestie, które zawodowi księgowi muszą zrównoważyć. Uczestnicy globalnych okrągłych stołów IESBA zasadniczo zgodzili się, że zawodowi księgowi, którzy nie posiadają niezbędnej wiedzy specjalistycznej lub doświadczenia, aby sporządzać rekomendacje lub w inny sposób doradzać klientowi lub organizacji zatrudniającej w sprawie rozwiązań w zakresie planowania podatkowego w takich okolicznościach, muszą polegać na osądach innych firm lub ekspertów, którzy posiadają

odpowiednią wiedzę specjalistyczną. Zawodowi księgowi musieliby wówczas założyć, że te firmy lub eksperci będą działać w podobnych ramach etycznych, co zawodowi księgowi.

90. Uczestnicy okrągłego stołu ostrzegli również, że w niektórych jurysdykcjach możliwe jest, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego miało bardzo niskie prawdopodobieństwo powodzenia w sądzie, a mimo to nie zostało uznane za niedopuszczalne, więc w przypadku niekorzystnego orzeczenia grzywny i kary byłyby nakładane. Wielu uczestników wyraziło pogląd, że jeśli próg byłby niższy niż 50%, zawodowy księgowy nie powinien rekomendować lub w inny sposób doradzać organizacji zatrudniającej lub klientowi, aby stosował dane rozwiązanie. Nie był to jednak powszechny pogląd, ponieważ niektórzy uczestnicy wskazywali, że ogólnie akceptowany próg w ich jurysdykcjach jest niższy niż 50%, zwłaszcza w przypadku zabezpieczenia w postaci przejrzystego ujawniania informacji. Na przykład, zauważono, że w niektórych jurysdykcjach, na przykład w Stanach Zjednoczonych, dopuszczalne byłoby sporządzanie rekomendacji lub doradzanie w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, gdy próg jest niższy, ponieważ rozwiązanie musi zostać ujawnione organowi podatkowemu.²² W związku z tym wyrażono pogląd, że Kodeks nie powinien być sprzeczny z takimi praktykami.
91. IESBA wzięła pod uwagę powyższe uwagi przy formułowaniu zasady wiarygodnej podstawy, uznając, że konieczne jest ustalenie wiarygodnej podstawy w kontekście każdej jurysdykcji w odniesieniu do przepisów prawa i regulacji obowiązujących w tej jurysdykcji.

IX. Uwzględnienie ogólnej rekomendacji lub porady dotyczącej planowania podatkowego

92. W ostatnich latach nastąpiła znacząca zmiana w obawach inwestorów i oczekiwaniach społecznych, aby przedsiębiorstwa realizowały bardziej zrównoważone modele biznesowe. W szczególności, w świetle rosnącego zaniepokojenia opinii publicznej unikaniem opodatkowania przez międzynarodowe firmy,²³ interesariusze mają większą świadomość tego, co oznacza dla zawodowego księgowego działanie w interesie publicznym. To, co w przeszłości mogło być akceptowane jako kreatywne i zręczne planowanie podatkowe, obecnie może już nie być uznawane za dopuszczalne unikanie opodatkowania.²⁴
93. Ze względu na zwiększoną uwagę opinii publicznej w kwestii „unikania opodatkowania”, fakt, że planowanie podatkowe stało się ważną częścią rachunku wśród inwestorów i innych interesariuszy w odniesieniu do tego, w jaki sposób podmioty osiągają cele zrównoważonego rozwoju, a także ze względu na potrzebę ochrony roli i reputacji zawodu w zakresie planowania podatkowego, IESBA uznała, że ważne byłoby, aby proponowane ramy etyczne obejmowały rozważenie, w jaki sposób ogólne zalecenia lub porady dotyczące planowania podatkowego mogą być postrzegane przez interesariuszy.

²² Racjonalna podstawa (20%): Jeśli rozwiązanie opiera się na opinii jednego lub kilku autorytetów, zasadniczo spełnia ono kryteria racjonalnej podstawy, nawet jeśli nie spełnia warunku poparcia przez znaczną liczbę autorytetów (nie jest jedynie dyskusyjnym lub złudnym twierdzeniem). [Regs. Sec.1.6662-3(b)(3); Joint Committee on Taxation Interest and Penalty Study (JCS-3-99)] - AICPA Levels of Confidence for Tax Return Positions (maj 2017 r.)

²³ Na przykład w listopadzie 2012 r. brytyjska Public Accounts Committee (PAC), której zadaniem jest monitorowanie spraw finansowych rządu, [poprosiła Google, Starbucks i Amazon do złożenia zeznań](#) w obliczu rosnącego publicznego i politycznego zaniepokojenia unikaniem opodatkowania przez duże międzynarodowe firmy.

²⁴ Zobacz na przykład, [uwagi](#) byłego premiera Wielkiej Brytanii Davida Camerona o potrzebie debaty „nie tylko [o] tym, co jest niezgodne z prawem ... ale [także] o tym, co jest niedopuszczalne pod względem naprawdę agresywnego unikania opodatkowania”; i [uwagi](#) byłego dyrektora generalnego ICAEW Michaela Izzy: „Nasi członkowie nie popierają nielegalnego uchylania się od opodatkowania ani agresywnego unikania opodatkowania, które uważamy za nieetyczne”.

94. W związku z tym, IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji, aby oprócz ustalenia, że istnieje wiarygodna podstawa dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, zawodowy księgowy rozważył konsekwencje reputacyjne, handlowe i szersze ekonomiczne, które mogą wynikać ze sposobu, w jaki interesariusze mogą postrzegać dane rozwiązanie – test „stand-back”. IESBA zaproponowała również wytyczne wyjaśniające znaczenie konsekwencji reputacyjnych, handlowych i szerzej rozumianych konsekwencji ekonomicznych.
95. IESBA jest zdania, że test ten byłby ważnym elementem ramowych założeń z punktu widzenia interesu publicznego, ponieważ zachęciłby zawodowego księgowego do rozważenia potencjalnych negatywnych konsekwencji dla klienta lub organizacji zatrudniającej, a także odpowiedniej jurysdykcji pod względem jej bazy podatkowej, w świetle tego, jak interesariusze mogą postrzegać rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego. IESBA podkreśliła w swoich rozważaniach, że w teście stand-back nie chodzi o moralność, sprawiedliwość ani uczciwość podatkową. Podobnie zamierzeniem IESBA nie było, aby zawodowy księgowy przeprowadzał analizy konsekwencji ekonomicznych, a jedynie należycie rozważył tę kwestię w oparciu o ogólną wiedzę zawodowego księgowego i rozumienie aktualnego środowiska gospodarczego w kontekście planowania podatkowego.
96. IESBA zauważyła, że taka analiza pomogłaby zawodowemu księgowemu w przestrzeganiu podstawowych zasad profesjonalnego postępowania. Byłoby to zgodne z paragrafem 100.6 A4 postanowień dotyczących roli i mentalnego nastawienia, że działając w interesie publicznym przy wykonywaniu swoich zawodowych czynności, zawodowy księgowy bierze pod uwagę nie tylko preferencje lub potrzeby indywidualnego klienta lub zatrudniającej go organizacji, ale także dobro innych interesariuszy. Ponadto test służyłby wsparciu inicjatywy BEPS OECD.
97. Jeżeli po przeprowadzeniu analiz określonych w teście stand-back zawodowy księgowy zdecyduje się nie sporządzać rekomendacji ani nie doradzać w inny sposób w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które klient lub organizacja zatrudniająca chciałaby realizować, IESBA zaproponowała, aby zawodowy księgowy poinformował o tym klienta lub kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór i wyjaśnił podstawę swojego wniosku.
98. IESBA dodatkowo zauważyła, że test stand-back nie musi być przeprowadzany po ustaleniu, czy istnieje wiarygodna podstawa, ale może być wykonywany jednocześnie z tym ustaleniem.

Uwagi respondentów

99. Respondenci ogólnie poparli wprowadzenie testu stand-back. Kilka osób zgodziło się z propozycją, że zawodowi księgowi podejmujący się doradztwa w zakresie planowania podatkowego powinni rozważyć potencjalne skutki reputacyjne i ekonomiczne rozwiązania w zakresie planowania podatkowego dla klienta (lub organizacji zatrudniającej w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach), a także potencjalny wpływ na reputację zawodowego księgowego i jego zawodu, jeśli rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego zostanie podane do publicznej wiadomości.
100. Inni respondenci podzielali obawy związane z propozycją, a niektórzy z nich przedstawili sugestie dotyczące dalszego wyjaśnienia nakładu pracy wymaganego od zawodowego księgowego przy stosowaniu testu stand-back. W szczególności:
- Niektórzy respondenci obawiali się, że prace w ramach testu stand-back będą zbyt szerokie. W szczególności zastanawiali się nad nakładem pracy wymaganym do określenia szerszych konsekwencji ekonomicznych. Pojawiły się obawy, że mogłoby to oznaczać, że zawodowy księgowy będzie zobowiązany do przeprowadzenia dodatkowych

badan, zwłaszcza w przypadku transgranicznych rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Inni respondenci postrzegali ten wymóg jako uciążliwy, zwłaszcza w odniesieniu do transakcji planowania podatkowego, które niekoniecznie muszą wymagać takiego zakresu oceny.

- Jeden z respondentów wyraził obawę, czy uczynienie zasady z dokonywania takiego zawodowego osądu może skutkować większą niepewnością i krytyką zawodowego osądu zawodowego księgowego.
 - Inny respondent wyraził obawę, czy taki test, postrzegany jako wybiegająca w przyszłość analiza mająca na celu spełnienie oczekiwań inwestorów, mogłaby zwiększyć oczekiwania co do ról i obowiązków zawodowych księgowych.
 - Jeden z respondentów zasugerował również usunięcie przepisu dotyczącego wymogu „zachowania dystansu” (ang. „stand-back”), uzasadniając to tym, że wchodzi on w sferę moralności, uczciwości i sprawiedliwości podatkowej.
101. Kilku respondentów zauważyło, że rolą zawodowego księgowego jest zwrócenie uwagi klienta lub organizacji zatrudniającej na wszelkie oczywiste konsekwencje handlowe i ekonomiczne, ponieważ ostatecznie to klient lub organizacja zatrudniająca podejmuje decyzję, czy kontynuować transakcję planowania podatkowego. Kilku innych respondentów argumentowało, że zawodowi księgowi nie powinni być pociągani do odpowiedzialności za jakiegokolwiek negatywne konsekwencje, jeśli klient lub organizacja zatrudniająca zdecyduje się na realizację określonego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego po otrzymaniu informacji o możliwych negatywnych konsekwencjach.
102. Jeden z respondentów uznał, że nie jest jasne, kim będą interesariusze i że potencjalnie może istnieć szeroka grupa interesariuszy o różnych poglądach i opiniach. W związku z tym respondent zasugerował, aby przepis ten koncentrował się na rozważeniu implikacji reputacyjnych, handlowych i szerszych ekonomicznych związanych z konkretnym rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego, których zawodowy księgowy powinien być świadomy i które powinien rozważyć, bez odnoszenia się do opinii interesariuszy. Inny respondent zasugerował, że tylko rozważenie szerszych konsekwencji ekonomicznych nie powinno być powiązane z opiniami interesariuszy. Respondent ten zasugerował również, aby istotność była czynnikiem brany pod uwagę przy przeprowadzaniu testu stand-back.

Decyzje IESBA

103. IESBA zauważyła szerokie poparcie respondentów dla rozważenia przez zawodowych księgowych skutków reputacyjnych i handlowych umowy planowania podatkowego dla klienta (lub organizacji zatrudniającej w przypadku zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie) w ramach proponowanego testu stand-back. IESBA przyjęła jednak do wiadomości obawy niektórych respondentów dotyczące wprowadzenia testu stand-back, w tym obawę, że test ten prowadziłby do wykonywania przez zawodowych księgowych szeroko zakrojonych analiz w celu zrozumienia pełnego wpływu rozwiązania w zakresie planowania podatkowego na szerszą gospodarkę danej jurysdykcji.
104. IESBA zauważyła, że test stand-back jest wymogiem *rozważenia* konsekwencji reputacyjnych, handlowych i szerszych ekonomicznych, a nie wymogiem przeprowadzenia analizy ekonomicznej. W rzeczywistości jeśli chodzi o szersze konsekwencje ekonomiczne Projekt do dyskusji mówił jedynie o świadomości tych konsekwencji. Test stand-back uznaje, że interesariusze mogą nie uznać rozwiązania w zakresie planowania podatkowego za akceptowalne, nawet jeśli mieści się ono w granicach przepisów prawa i regulacji podatkowych.

Dzięki niemu zawodowy księgowy może zdecydować, czy chce być powiązany z danym rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego.

105. IESBA potwierdziła również, że rozważenie konsekwencji reputacyjnych, handlowych i szerszych ekonomicznych nie dotyczy moralności, uczciwości lub sprawiedliwości podatkowej, ani też zarządzania ryzykiem dla zawodowego księgowego, lecz uznania praktycznej rzeczywistości wpływu jaki w niektórych przypadkach mogłaby mieć bardzo duża kwota podatku, w zależności od tego jak interesariusze mogą postrzegać ustalenia dotyczące planowania podatkowego.²⁵ Zgodnie z ciążącym na zawodowym księgowym obowiązkiem uwzględnienia nie tylko preferencji lub wymogów klienta lub organizacji zatrudniającej, ale także interesów innych interesariuszy, działając w interesie publicznym, IESBA uważa, że w takich przypadkach istnieje silne oczekiwanie zainteresowania publicznego, aby zawodowy księgowy poinformował klienta lub organizację zatrudniającą o szerszym kontekście. IESBA zauważyła, że jeśli wydarzenia przybiorą znacząco gorszy obrót dla klienta lub organizacji zatrudniającej, zawodowy księgowy może zostać skrytykowany za niepoinformowanie klienta lub organizacji zatrudniającej o ryzyku utraty reputacji i innych ryzykach związanych z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego. W związku z tym IESBA postanowiła zażądać od zawodowego księgowego poinformowania klienta lub organizacji zatrudniającej o podstawie jego wniosku, jeśli po zastosowaniu testu stand-back zawodowy księgowy zdecyduje się nie rekomendować ani w inny sposób nie doradzać w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które klient lub organizacja zatrudniająca chciałaby realizować. (Zobacz paragrafy R280.15 i R380.15.)
106. Tak więc test stand-back polega na dostarczeniu klientowi lub organizacji zatrudniającej informacji potrzebnych do podjęcia świadomej decyzji w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Z tego powodu jest to zgodne z obowiązkiem przestrzegania przez zawodowego księgowego podstawowych zasad kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz nadrzędnym obowiązkiem zawodowego księgowego do działania w interesie publicznym.
107. W odniesieniu do obaw dotyczących nakładu pracy związanego ze stosowaniem testu stand-back i sugestii włączenia czynnika istotności, IESBA zauważyła, że wymóg wyraźnie wzywa zawodowego księgowego do stosowania zawodowego osądu przy stosowaniu testu. W związku z tym, im bardziej złożone jest rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego, tym szersza będzie analiza. I odwrotnie, jeśli rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego jest stosunkowo proste, analiza może być niewielka. IESBA nie zgodziła się również z uwagą dotyczącą kwestionowania decyzji zawodowego księgowego. Podobnie jak w przypadku każdego innego postanowienia Kodeksu, które wymaga dokonania zawodowego osądu, oczekuje się, że zawodowi księgowi będą działać w dobrej wierze i nie powinni podlegać ocenie po fakcie.
108. Niemniej jednak, w celu dalszego podkreślenia, że rozważenie szerszych konsekwencji ekonomicznych nie ma być czymś więcej niż zastosowaniem ogólnego zrozumienia obecnego środowiska gospodarczego, IESBA dokonała doprecyzowania w tym zakresie w paragrafach 280.14 A2 i 380.14 A2:²⁶

Świadomość szerszych konsekwencji ekonomicznych może obejmować ogólne zrozumienie przez zawodowego księgowego obecnego otoczenia gospodarczego i wpływu rozwiązania w zakresie planowania podatkowego na podstawę opodatkowania

²⁵ Zob. na przykład dochodzenie Reutera w sprawie Starbucks (<https://www.bbc.com/news/business-19967397>).

²⁶ Rozdział 113 *Kompetencje zawodowe i należyta staranność* - posiadanie specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub pracodawca uzyskują wysokiej jakości usługę profesjonalną, opartą o aktualne zmiany w praktyce, ustawodawstwie i technikach oraz zachowanie staranności i postępowanie zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi.

w danej jurysdykcji lub względny wpływ rozwiązania na podstawy opodatkowania w różnych jurysdykcjach, w których prowadzi działalność [organizacja zatrudniająca/klient].

109. Ponadto, IESBA nie zgodziła się, że test stand-back powinien być oddzielony od sposobu, w jaki interesariusze mogą postrzegać rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego. IESBA zauważyła, że odniesienie do interesariuszy w tym wymogu jest ogólnym odniesieniem do ogółu zainteresowanych stron, w tym opinii publicznej. Jest to również zgodne z szerszym interesem publicznym projektu. W związku z tym IESBA postanowiła zachować odniesienie do postrzegania rozwiązania przez interesariuszy. (Zobacz paragrafy R280.14 i R380.14.)

X. Opisywanie „szarej strefy” niepewności

110. Zawodowy księgowy może napotkać okoliczności powodujące niepewność co do tego, czy proponowane rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego będzie zgodne z odpowiednimi przepisami i regulacjami podatkowymi. Taka niepewność sprawia, że zawodowy księgowy ma większe trudności z ustaleniem, czy istnieją wiarygodne podstawy prawne i regulacyjne dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Ta niepewność mogłaby zatem stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. IESBA wyjaśniła tę kwestię w Projekcie do dyskusji.
111. Rozważając, w jaki sposób odnieść się do tej „szarej strefy” niepewności, IESBA zwróciła uwagę na wyzwanie związane z określeniem odpowiedniej terminologii. Różne organizacje międzynarodowe próbowały zająć się tą kwestią i stanęły w obliczu wyzwań związanych z opracowaniem odpowiedniego terminu, który działałby globalnie.
112. Podczas globalnych okrągłych stołów IESBA przedstawiła propozycję użycia terminów takich jak „niepewny” i „rażący” na opisanie odpowiednio szarej strefy i podstrefy w szarej strefie. Uczestnicy okrągłego stołu zgodzili się, że propozycja ta sugerowałaby, że działania w zakresie planowania podatkowego można łatwo podzielić na podgrupy w szarej strefie, podczas gdy w praktyce sytuacja może być znacznie bardziej złożona. Niektórzy postrzegali również termin „niedopuszczalne planowanie podatkowe” jako zawierający element moralnej oceny, do której unikania zachęcali IESBA.
113. Kilku uczestników okrągłego stołu zaproponowało alternatywne terminy lub podejścia. Zasugerowano, aby w odniesieniu do planowania podatkowego używać terminu „rozsądny” zamiast „odpowiedni” lub „właściwy”. Inną sugestią było skupienie się na opisanu cech szarej strefy bez jej definiowania. Oznaczałoby to, że szara strefa jest bardziej wrażliwa na kontekst, zarówno z perspektywy społecznej lub szerszej perspektywy zrównoważonego rozwoju, jak i z perspektywy klienta lub organizacji zatrudniającej.
114. Inni uczestnicy zauważyli, że kluczową kwestią jest niepewność, a nie samo wypracowanie rozwiązania podatkowego. Zauważono, że głównym problemem zawodowych księgowych jest niejednoznaczność rozwiązań podatkowych i to, czy wytrzymają one zmieniające się postrzeganie przez opinię publiczną lub kontrolę sądu. Na przykład zaobserwowano, że strategia podatkowa właściwa w każdym roku, kilka lat później może zostać uznana za niewłaściwą.

Uwagi respondentów i decyzje IESBA

115. Respondenci zasadniczo zgodzili się ze stwierdzeniem, że niepewność utrudnia zawodowym księgowym ustalenie, czy istnieją wiarygodne podstawy prawne i regulacyjne dla rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. W związku z tym IESBA zachowała ją w ostatecznej wersji, dodając drobne wyjaśnienia. (Zobacz paragrafy 280.17 A1 i 380.17 A1.)

116. IESBA zgodziła się z poglądami uczestników okrągłego stołu, że biorąc pod uwagę brak globalnego konsensusu w zakresie dopuszczalności praktyk planowania podatkowego, niewłaściwe jest dążenie do sklasyfikowania rozwiązań w zakresie planowania podatkowego w szarej strefie.
117. IESBA zgodziła się również z interesariuszami, którzy sugerowali ostrożność w niełączeniu granic etycznego postępowania i osądu moralnego w odniesieniu do zawodowych księgowych wykonujących czynności planowania podatkowego.²⁷ IESBA uważa natomiast, że zaangażowanie zawodowych księgowych w planowanie podatkowe może przyczynić się do ich szerszej roli społecznej, zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw i reputacji zawodu.
118. IESBA uznała, że przydatne byłoby zapewnienie wytycznych określających różne okoliczności, które mogłyby powodować niepewność, zamiast używania konkretnego terminu w odniesieniu do „szarej strefy”. IESBA starała się przyjąć ogólne podejście do opisu takich okoliczności, uznając, że jej Grupa Robocza ds. Technologii zidentyfikowała kwestię niepewności jako potencjalnie powodującą zagrożenia w okolicznościach innych niż świadczenie usług lub wykonywanie czynności w zakresie planowania podatkowego. Ponieważ respondenci Projektu do dyskusji szeroko poparli te wytyczne, IESBA zachowała je w ostatecznych postanowieniach. (Zobacz paragrafy 280.17 A2 i 380.17 A2.)
119. Biorąc pod uwagę, że okoliczności niepewności stwarzają ryzyko, IESBA ustaliła również, że konieczne będzie, aby zawodowy księgowy omówił charakter niepewności z klientem lub z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, osobami sprawującymi nadzór w organizacji zatrudniającej. Respondenci szeroko poparli proponowane w Projekcie do dyskusji przepisy dotyczące tej kwestii. Postanowienia te zostały zatem przeniesione do ostatecznej wersji z pewnymi niewielkimi zmianami. (Zobacz paragrafy R280.18 i R380.18.) IESBA zgodziła się również zachować, z kilkoma drobnymi poprawkami, wytyczne zaproponowane w Projekcie do dyskusji wyjaśniające cele, którym taka dyskusja miałaby służyć. (Zobacz paragrafy 280.18 A1 i 380.18 A1.)

XI. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do poruszania się w szarej strefie i innych okolicznościach planowania podatkowego

120. Istotną częścią ram etycznych zaproponowanych w Projekcie do dyskusji jest zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych, aby pomóc zawodowym księgowym w poruszaniu się w szarej strefie i innych okolicznościach planowania podatkowego. Biorąc pod uwagę obszerne informacje zwrotne z dyskusji przy okrągłym stole, IESBA zaproponowała praktyczne wytyczne w zakresie:
- przykładów rodzajów zagrożeń, które mogłyby powstać w wyniku wykonywania czynności lub świadczenia usług w zakresie planowania podatkowego przez zawodowych księgowych;
 - czynników, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń;
 - przykładów działań, które mogłyby wyeliminować takie zagrożenia;
 - przykładów działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia.

²⁷ W [Raporcie końcowym](#) (wrzesień 2021 r.) prowadzącym do rozpoczęcia realizacji projektu podkreślono koncepcję moralności podatkowej i prace wykonane przez OECD w tym zakresie. Morale podatkowe, zgodnie z definicją OECD, to wewnętrzna motywacja do płacenia podatków. Jest to istotny aspekt systemu podatkowego, ponieważ większość systemów podatkowych opiera się na dobrowolnym przestrzeganiu przepisów przez podatników. Zgodnie z zaleceniami zawartymi w raporcie IESBA zgodziła się, że Kodeks powinien zajmować się moralnością podatkową.

Uwagi respondentów i decyzje IESBA

121. Respondenci zasadniczo poparli wytyczne zawarte w Projekcie do dyskusji. W związku z tym IESBA przeniosła je do ostatecznej wersji, wprowadzając pewne drobne poprawki w odpowiedzi na sugestie respondentów. (Zobacz paragrafy 280.19 A1-A4 i 380.19 A1-A4.)
122. W ramach swoich rozważań i biorąc pod uwagę wkład CAG, IESBA rozważyła sytuację, w której rząd angażuje zawodowego księgowego jako doradcę politycznego, aby pomógł w opracowaniu przepisów podatkowych w celu ograniczenia unikania opodatkowania, a zawodowy księgowy później korzysta z okazji, aby doradzać klientom w zakresie strategii podatkowych, które pozwoliłyby uniknąć podlegania takim przepisom podatkowym. IESBA zauważyła, że w tych okolicznościach przestrzeganie podstawowych zasad Kodeksu, w szczególności uczciwości, poufności i profesjonalnego postępowania, a także rozwiązywania konfliktów interesów, będzie miało ogromne znaczenie²⁸.
123. Ponieważ taka sytuacja może być dość częsta, IESBA postanowiła dodać przykład zagrożenia czerpania korzyści własnych do listy rodzajów zagrożeń, które mogłyby powstać w kontekście planowania podatkowego (zob. paragraf 380.19 A1):

„Zagrożenie czerpania korzyści własnych mógłby powstać, gdy zawodowy księgowy jest w posiadaniu poufnych informacji uzyskanych w wyniku zaangażowania księgowego w formułowanie lub opracowywanie polityki podatkowej, przepisów prawa lub regulacji dla agencji rządowej, a informacje poufne byłyby cenne dla księgowego w doradzaniu innym klientom w kwestii ich rozwiązań w zakresie planowania podatkowego.

IESBA dokonała podobnego uzupełnienia w paragrafie 280 (zob. paragraf 280.19 A1).

124. W odniesieniu do przykładu zagrożenia czerpania korzyści własnych w Projekcie do dyskusji, który odnosił się do „znaczącego wynagrodzenia”, kilku respondentów poprosiło o wyjaśnienie, co należy rozumieć przez „znaczące”. IESBA ustaliła, że będzie to kwestia zawodowego osądu, biorąc pod uwagę fakty i okoliczności, oraz że nie byłoby właściwe określanie progu ilościowego. IESBA zauważyła również, że oczekuje się, że zawodowi księgowi będą stosować test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej przy stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych. Niemniej jednak IESBA postanowiła wyjaśnić tę kwestię, odnosząc się w przykładzie do „wynagrodzenia, które może być postrzegane jako nadmiernie wysokie” za dane zlecenie.

XII. Brak porozumienia z kierownictwem

125. W sytuacji, gdy zawodowy księgowy ma powody, aby sądzić, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie ma wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach, a klient zawodowego księgowego nie zgadza się z jego oceną, uczestnicy globalnego okrągłego stołu IESBA stwierdzili, że zawodowy księgowy powinien poinformować klienta o swoich zastrzeżeniach. Zawodowy księgowy mógłby również rozważyć zasięgnięcie porady eksperta. Jeśli porada eksperta jest zgodna z oceną zawodowego księgowego, uczestnicy zgodzili się, że zawodowy księgowy mógłby być zmuszony do podjęcia decyzji, czy zatrzymać klienta, czy zrezygnować ze zlecenia i relacji z klientem, jeśli klient nie zmienił swojego stanowiska.

²⁸ Niedawne wydarzenia w szeregu ważnych jurysdykcji z udziałem zawodowych księgowych wzbudziły niepokój wielu interesariuszy i opinii publicznej co do tego, czy postępowanie księgowych było rzetelne i uczciwe, wolne od konfliktu interesów, zgodne z wymogami poufności lub w interesie publicznym. Stało się to kwestią budzącą poważne zaniepokojenie IESBA, w związku z czym Rada uznała za konieczne wydanie [publicznego oświadczenia](#) podkreślające kluczowe znaczenie etycznego postępowania wszystkich zawodowych księgowych i ich zobowiązania do przestrzegania podstawowych zasad etycznych Kodeksu.

126. W przypadku, gdy klient lub organizacja zatrudniająca jest postrzegana jako angażująca się w niezgodne z prawem działania, uczestnicy okrągłego stołu oczekiwali, że zawodowy księgowy przekaże sprawę na wyższy szczebel u klienta lub w organizacji zatrudniającej (np. do osób sprawujących nadzór lub rzeczników sygnalistów), rozważy zgłoszenie tych działań do odpowiedniego organu i rozważy potrzebę wycofania się z relacji z klientem lub stosunku pracy.
127. Biorąc pod uwagę te opinie, IESBA uznała, że proponowane ramy etyczne powinny zawierać postanowienia dotyczące okoliczności, w których pojawia się różnica zdań z kierownictwem klienta w odniesieniu do rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. W związku z tym IESBA zaproponowała pewne wymagane działania dla zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, jeżeli nie zgadza się on z kierownictwem odnośnie tego, czy proponowane rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego ma wiarygodną podstawę w przepisach prawa i regulacjach. Jeśli kierownictwo zdecyduje się na dalsze stosowanie przyjętego rozwiązania wbrew radzie zawodowego księgowego, IESBA zaproponowała, aby zawodowy księgowy podjął kroki w celu odseparowania się od zlecenia. Obejmuje to rozważenie potrzeby wycofania się ze zlecenia i relacji zawodowej.
128. IESBA zaproponowała podobne postanowienia dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach w przypadku braku porozumienia z bezpośrednim przełożonym zawodowego księgowego lub inną osobą odpowiedzialną w organizacji zatrudniającej. IESBA uznała jednak, że w przypadku organizacji zatrudniającej bardziej prawdopodobne będzie włączenie procesu eskalacji. Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie może również odwoływać się do ustalonych zasad i procedur dotyczących sposobu zgłaszania wątpliwości etycznych lub innych wewnątrz organizacji zatrudniającej. IESBA zaproponowała jednak bardziej wyważone podejście w odniesieniu do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach w sprawie ich odseparowania się od rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, uznając, że w przeciwieństwie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, którzy zazwyczaj mają więcej niż jednego klienta, organizacja zatrudniająca zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach będzie zazwyczaj ich jedynym pracodawcą. W związku z tym IESBA zaproponowała, aby zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie mógłby w takich okolicznościach rozważyć odejście z organizacji zatrudniającej.

Uwagi respondentów

129. Respondenci zasadniczo zgodzili się z propozycjami IESBA, a niektórzy z nich przedstawili dalsze uwagi lub sugestie. Kluczowe uwagi dotyczyły następujących kwestii:
- Niektórzy respondenci obawiali się, że wymóg, aby zawodowy księgowy rozważył doradzenie klientowi, aby w pełni ujawnił rozwiązanie podatkowe odpowiednim organom podatkowym i audytorowi zewnętrznemu w przypadku sporu, mógłby stworzyć oczekiwanie, że zawodowy księgowy naruszy zasady poufności klienta. Respondenci byli zdania, że takie ujawnienie może nie być dopuszczalne w niektórych jurysdykcjach, chyba że zawodowy księgowy uzyska niezbędną zgodę klienta na takie ujawnienie.
 - Jeden z respondentów zasugerował dalsze doprecyzowanie proponowanych wymogów dotyczących „podjęcia kroków w celu odseparowania się od zlecenia/rozwiązania podatkowego”, ponieważ był zdania, że nie jest jasne, na czym ten krok miałby polegać.
 - Respondent prosił również o dalsze wyjaśnienia dotyczące *wymogu*, aby zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód rozważył potrzebę wycofania się ze zlecenia, co nie wydawało się proporcjonalne w porównaniu z wytycznymi zaproponowanymi dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach, zgodnie z którymi

zawodowy księgowy mógłby rozważyć potrzebę rezygnacji z zatrudnienia w organizacji zatrudniającej.

Decyzje IESBA

130. IESBA zauważyła, że zgodnie z Kodeksem od zawodowych księgowych wymaga się dociekliwości przy gromadzeniu wszystkich istotnych faktów i okoliczności oraz dokonywaniu osądów, które stanowią część ich doradztwa dla organizacji zatrudniającej lub klienta. Po podjęciu wszystkich niezbędnych kroków zawodowy księgowy mógłby stwierdzić, że rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego nie ma wiarygodnej podstawy w przepisach prawa i regulacjach. Jeżeli organizacja zatrudniająca lub klient nie zgadzają się z oceną dokonaną przez zawodowego księgowego, IESBA ustaliła, że zawodowy księgowy powinien poinformować organizację zatrudniającą lub klienta o swoich zastrzeżeniach, w tym o potencjalnych konsekwencjach dalszego stosowania rozwiązania (zob. paragrafy R280.21 i R380.21). Jednakże, po dalszej refleksji, IESBA uważa, że wymóg poinformowania nie powinien odnosić się jedynie do potencjalnych konsekwencji w przypadku niekorzystnego orzeczenia. W związku z tym IESBA zgodziła się na zmianę paragrafów R280.20(b) i R380.20(b) tak, aby odnosiły się one po prostu do informowania o potencjalnych konsekwencjach dalszego korzystania z rozwiązania.
131. IESBA uważa, że w przypadku braku porozumienia z klientem ważna byłaby przejrzystość w zakresie dokonywania zawodowego osądu i odpowiednie ujawnienie organowi podatkowemu, zwłaszcza gdy mogłaby zaistnieć potrzeba wyjaśnienia, że transakcja ma charakter komercyjny. W związku z tym IESBA ustaliła, że nie należy zmieniać zasady przejrzystości wobec odpowiednich organów podatkowych.
132. W odniesieniu do obaw respondentów, że stworzyłoby to oczekiwanie, że zawodowy księgowy naruszy poufność klienta, IESBA zauważyła, że wymóg dotyczył ujawnienia przez klienta, a nie przez zawodowego księgowego. Niemniej jednak, uznając obawy respondenta, że w niektórych jurysdykcjach mogą wystąpić kwestie poufności, IESBA postanowiła zmienić postanowienie, aby wymagało od zawodowego księgowego doradzenia *klientowi*, aby *rozważył* pełne ujawnienie rozwiązania podatkowego odpowiednim organom podatkowym (zob. paragraf R380.22(b)). IESBA zgodziła się na podobne podejście w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach (zob. paragraf R280.22 (b)).
133. W odniesieniu do prośby o wyjaśnienie, co oznacza podjęcie kroków w celu odseparowania się od zlecenia, IESBA nie uważa, że Kodeks powinien mieć charakter normatywny w tym zakresie. Zasada jest jasna, że zawodowy księgowy nie powinien być powiązany w takiej czy innej formie z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego w takich okolicznościach braku porozumienia. IESBA przyjęła natomiast uwagę, że wymóg, aby zawodowy księgowy rozważył potrzebę wycofania się ze zlecenia i zawodowej relacji z klientem powinien być bardziej złagodzony, biorąc pod uwagę fakt, że planowanie podatkowe często wiąże się ze znaczną niepewnością i stosowaniem zawodowego osądu. W związku z tym IESBA postanowiła zmienić wymóg, aby skupić się na rozważeniu przez zawodowego księgowego, czy *istnieje potrzeba* wycofania się ze zlecenia i relacji zawodowej (zob. paragraf R380.23). Podobna zmiana została zaproponowana w wytycznych dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach (zob. paragraf 280.22 A1).

XIII. Dokumentacja

134. IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji wytyczne podkreślające znaczenie dokumentacji. Wytyczne wyjaśniały, jakie kwestie powinny być dokumentowane przez zawodowych księgowych

i w jaki sposób taka dokumentacja może im pomóc.

135. Opracowując proponowane podejście do dokumentacji, IESBA rozważyła, czy wymagać dokumentacji rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, rozmów z klientem lub z osobami odpowiedzialnymi w organizacji zatrudniającej oraz analiz, osądów i decyzji zawodowego księgowego. IESBA uznała, że wymaganie dokumentacji zapewni, że zawodowy księgowy uchwyci wszystkie istotne fakty i okoliczności oraz będzie miał podstawę do odpowiedzi na zapytania np. organów podatkowych. IESBA rozważyła jednak również pogląd, że dokumentacja jest kwestią jakości i zarządzania ryzykiem, a nie kwestią etyki.
136. Uznając podejście do dokumentacji w Częściach 2 i 3 Kodeksu, IESBA zdecydowała się zaproponować zachęcanie, ale nie wymaganie, aby zawodowi księgowi sporządzali dokumentację. IESBA uznała jednak, że powody dokumentowania określone w Projekcie do dyskusji będą wystarczająco przekonujące, aby w zdecydowanej większości przypadków zawodowi księgowi dokumentowali różne kwestie określone w wytycznych.

Uwagi respondentów

137. Respondenci zasadniczo zgodzili się z propozycjami IESBA, a niektórzy przedstawili swoje uwagi lub sugestie.
138. Jeden z respondentów był zdania, że dokumentacja powinna być wymagana ze względu na zwiększone zainteresowanie publiczne rozwiązaniami w zakresie planowania podatkowego. Respondent był zdania, że odpowiednia dokumentacja jest przydatnym narzędziem ułatwiającym zawodowemu księgowemu rozważania etyczne, zwłaszcza przy rozważaniu, czy porada ma wiarygodną podstawę, a następnie przeprowadzaniu testu stand-back. Respondent zasugerował również, że jeśli wprowadzenie wymogów dotyczących dokumentacji w skali globalnej stanowi wyzwanie, IESBA powinna rozważyć wprowadzenie wymogu dokumentacji w przypadku niepewności związanej z rozwiązaniem w zakresie planowania podatkowego lub w przypadku, gdy dane rozwiązanie byłoby uważane za obarczone znacznym ryzykiem.

Decyzje IESBA

139. IESBA uważa, że z punktu widzenia etyki dokumentacja jest narzędziem zarządzania ryzykiem, do którego przyjęcia jako dobrej praktyki należy zachęcać wszystkich zawodowych księgowych.
140. Stanowisko to nie uniemożliwia jednak jurysdykcjom ustanawiania wymogów dotyczących dokumentacji, które uznają za odpowiednie dla swoich warunków krajowych. W związku z tym, podczas dyskusji [okrągłego stołu](#) IESBA usłyszała, że w niektórych jurysdykcjach wymóg dokumentowania jest ustaloną praktyką w ramach lokalnych przepisów i regulacji. Na przykład w Wielkiej Brytanii standard profesjonalnego postępowania w odniesieniu do opodatkowania (ang. Professional Conduct in Relation to Taxation, PCRT) wymaga od członków brytyjskich organizacji zawodowych księgowych terminowego dokumentowania przesłanek dokonywanych zawodowych osądów. W przypadku, gdy istnieje rzeczywista i uzasadniona niepewność co do tego, czy dane rozwiązanie w zakresie planowania podatkowego narusza standard PCRT, PCRT wymaga wystarczającej dokumentacji szczegółowego uzasadnienia i dowodów, aby wykazać, dlaczego dane rozwiązanie podatkowe zostało uznane za nienaruszające PCRT.
141. Dokumentacja może być również określona w odpowiednich standardach w niektórych jurysdykcjach. Na przykład w Australii Rada ds. Standardów Zawodowych i Etycznych w Rachunkowości (Accounting Professional & Ethical Standards Board - APESB) wydała standard [APES 220 Usługi podatkowe](#), który wymaga od swoich członków sporządzania dokumentacji dla usług podatkowych.

142. IESBA zauważyła również, że podczas opracowywania Projektu do dyskusji uznała, że podejście do dokumentacji w Kodeksie jest kwestią szerszą niż tylko w odniesieniu do planowania podatkowego, biorąc pod uwagę, że poza Międzynarodowymi Standardami Niezależności, Kodeks generalnie tylko zachęca do dokumentowania. W związku z tym IESBA postanowiła w przyszłości rozważyć temat dokumentacji w ramach bardziej całościowego przeglądu postanowień Kodeksu dotyczących dokumentacji.
143. Niezależnie od powyższego, IESBA uważa, że użyteczne byłoby podanie w wytycznych na temat tego, dlaczego dokumentacja jest przydatna dla zawodowego księgowego, stwierdzenia, że dokumentacja pomaga zawodowemu księgowemu rozważyć konsekwencje reputacyjne, handlowe i szersze ekonomiczne, które mogłyby wynikać ze sposobu, w jaki interesariusze mogą postrzegać ustalenia (zob. paragrafy 280.23 A2 i 380.26 A2).

XIV. Produkty lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego opracowane przez stronę trzecią

144. Jednym z pytań zadanych przez IESBA uczestnikom okrągłego stołu były kwestie etyczne, jakie zawodowy księgowy musi wziąć pod uwagę, jeśli rozważa przedstawienie klienta firmie specjalizującej się w opracowywaniu produktów lub rozwiązań w zakresie planowania podatkowego przeznaczonych do publicznej sprzedaży. Uczestnicy zostali również zapytani, czy zawodowy księgowy powinien ujawnić klientowi wszelkie prowizje lub opłaty za polecenie, które otrzymał lub otrzyma od zewnętrznego dostawcy.
145. Ogólnie rzecz biorąc, uczestnicy zgodzili się, że jeśli zawodowy księgowy kieruje klienta do innej firmy, aby klient mógł skorzystać z porady eksperta, działanie to ma pozytywny wynik dla klienta. Niemniej jednak, w przypadku gdy zawodowy księgowy kieruje klienta do dostawcy gotowych produktów w zakresie planowania podatkowego w celu zaspokojenia potrzeb klienta, uczestnicy stwierdzili, że zawodowy księgowy będzie musiał poinformować klienta o swojej relacji z zewnętrznym dostawcą. Uczestnicy byli zdania, że zawodowy księgowy powinien upewnić się, czy dostawca posiada odpowiednią wiedzę specjalistyczną do opracowania produktu w zakresie planowania podatkowego. Niektórzy uczestnicy uważali, że zawodowy księgowy powinien nadal być odpowiedzialny za ustalenie niezawodności i konsekwencji stosowania danego produktu, w tym jego wpływu na klienta lub jego sprawozdanie finansowe.
146. IESBA zgodziła się z ogólnymi spostrzeżeniami uczestników okrągłego stołu, że w przypadku, gdy zawodowy księgowy kieruje klienta do dostawcy produktów lub rozwiązań w zakresie planowania podatkowego w celu zaspokojenia potrzeb klienta, będzie musiał poinformować klienta o swojej relacji z zewnętrznym dostawcą. Ponadto, zawodowy księgowy powinien upewnić się co do kompetencji dostawcy w dziedzinie opracowywania produktów lub rozwiązań w zakresie planowania podatkowego. IESBA uznała również, że zawodowy księgowy powinien nadal być odpowiedzialny za ustalenie wiarygodności konkretnego produktu lub rozwiązania podatkowego.
147. W związku z tym IESBA zaproponowała wytyczne, zgodnie z którymi w przypadku, gdy zawodowy księgowy kieruje klienta do zewnętrznego dostawcy produktów lub rozwiązań z zakresu planowania podatkowego lub gdy klient zwraca się do zawodowego księgowego z prośbą o poradę dotyczącą produktu lub rozwiązania z zakresu planowania podatkowego opracowanego przez osobę trzecią, zastosowanie mają postanowienia Rozdziału 380. IESBA uznała, że w obu sytuacjach obowiązki zawodowego księgowego nie różniłyby się od obowiązków w przypadku, gdyby zawodowy księgowy był twórcą produktu lub rozwiązania z zakresu planowania podatkowego.
148. Jeśli zawodowy księgowy otrzymuje prowizję lub wynagrodzenie za polecenie, uczestnicy

okrągłego stołu niemal jednogłośnie byli zdania, że prowizja lub wynagrodzenie za polecenie powinny zostać ujawnione klientowi. Uczestnicy uważali, że należy to ujawnić klientowi przed faktycznym poleceniem, aby klient zrozumiał pełny kontekst i oczekiwania. Takie ujawnienie umożliwiłoby również zawodowemu księgowemu zachowanie obiektywizmu.

149. Uwzględniając te uwagi, IESBA uznała, że postanowienia Rozdziału 330 dotyczące tego rodzaju wynagrodzeń będą wystarczające i możliwe do zastosowania. W związku z tym IESBA zaproponowała dodanie odniesienia do odpowiednich postanowień Rozdziału 330.

Uwagi respondentów

150. Wśród respondentów panowała ogólna zgoda co kwestii, które zawodowi księgowi powinni wziąć pod uwagę, gdy mają możliwość skierowania klienta do zewnętrznego dostawcy produktów planowania podatkowego. Ogólnie rzecz biorąc, niektórzy respondenci zgodzili się, że jeśli zawodowy księgowy kieruje klienta do dostawcy pakietowych produktów planowania podatkowego w celu zaspokojenia potrzeb klienta, będzie musiał w pierwszej kolejności poinformować klienta o swojej relacji z zewnętrznym dostawcą.
151. Kilku respondentów podzieliło się również opinią, że zawodowi księgowi powinni postępować z ostrożnością, gdy kierują klienta do zewnętrznego dostawcy pakietowych produktów planowania podatkowego. Oczekiwali oni, że zawodowy księgowy poinformuje klienta o ryzyku, w szczególności w celu ograniczenia narażenia zawodowego księgowego na spory sądowe i ryzyko utraty reputacji w przypadku, gdy produkt nie przejdzie pomyślnie kontroli przez organ podatkowy lub sąd. Respondenci zgodzili się, że zawodowy księgowy powinien odpowiednio doradzić klientowi lub skonsultować się z zewnętrznym dostawcą, aby zapewnić, że produkt planowania podatkowego jest odpowiednio dostosowany do konkretnych okoliczności klienta.
152. Jeden z respondentów był jednak zdania, że zawodowy księgowy nie powinien być odpowiedzialny za określenie wiarygodnej podstawy produktu podatkowego, jeśli skierował klienta do innego dostawcy posiadającego wiedzę specjalistyczną w zakresie spraw podatkowych klienta. Respondent uznał, że scenariusz ten należy również odróżnić od sytuacji, w której zawodowy księgowy aktywnie promuje produkty lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego należące do strony trzeciej.
153. Kilku respondentów zauważyło, że praktyka dotycząca wynagrodzenia za polecenie różni się w zależności od jurysdykcji. Zgodnie z kodeksami postępowania w niektórych jurysdykcjach, na przykład w Stanach Zjednoczonych, oczekuje się, że zawodowi księgowi będą ujawniać klientom wszelkie wynagrodzenia za polecenie, co stanowi ważne zabezpieczenie przed zagrożeniami dla obiektywizmu zawodowego księgowego. W innych jurysdykcjach, takich jak Niemcy, wynagrodzenia za polecenie są zabronione. Uczestnicy zauważyli również, że Kodeks zawiera wytyczne dotyczące ujawniania prowizji lub wynagrodzeń za polecenie, które miałyby zastosowanie w takich okolicznościach.

Decyzje IESBA

154. IESBA zgodziła się z respondentami, że w zależności od zakresu zaangażowania zawodowego księgowego w opracowanie produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, należy rozważyć pewien element należytej staranności ze strony zawodowego księgowego w odniesieniu do takiego produktu lub rozwiązania. Jednakże IESBA zgodziła się również z uwagą, że należy zachować ostrożność, aby uniknąć nakładania na zawodowego księgowego uciążliwych lub niewykonalnych wymogów.
155. W związku z tym, po przeanalizowaniu opinii respondentów, IESBA ustaliła, że niezależnie od tego, czy klient zwraca się do zawodowego księgowego o poradę w sprawie produktu lub

rozwiązania podatkowego opracowanego przez stronę trzecią, czy też zawodowy księgowy rekomenduje lub kieruje klienta do dostawcy będącego stroną trzecią, zawodowy księgowy będzie musiał poinformować klienta o wszelkich relacjach zawodowych lub biznesowych, jakie ma z dostawcą będącym stroną trzecią. Ta przejrzystość zapewnia, że obiektywizm zawodowego księgowego będzie postrzegany w świetle takich okoliczności. (Zobacz paragrafy R380.24(a) i R380.25.)

156. Jeśli chodzi o wymagany nakład pracy, IESBA uznała, że z etycznego punktu widzenia ważne jest jasne określenie obowiązków zawodowego księgowego w celu uwzględnienia różnych okoliczności:

- (a) W przypadku, gdy klient zwraca się do zawodowego księgowego z prośbą o rekomendację lub poradę w sprawie produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego opracowanego przez osobę trzecią, IESBA uważa, że zawodowy księgowy powinien być odpowiedzialny za upewnienie się, że istnieje wiarygodna podstawa dla konkretnego produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, ponieważ ostatecznie będzie sporządzać rekomendacje lub doradzać klientowi w sprawie tego produktu lub rozwiązania. W tym przypadku IESBA ustaliła, że postanowienia Rozdziału 380 mają zastosowanie do produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. (Zobacz paragraf R380.24(b).)
- (b) W przypadku, gdy zawodowy księgowy jedynie rekomenduje lub odsyła klienta do zewnętrznego dostawcy, nie będzie miał dostępu do pełnego zakresu informacji na temat produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Zawodowy księgowy mógłby również dokonać takiego polecenia, gdy nie ma możliwości lub odpowiednich umiejętności do wykonania usługi, a zatem nie byłoby w interesie publicznym, aby podjął się danej pracy. W tych warunkach, obarczanie zawodowego księgowego odpowiedzialnością za stosowanie postanowień Rozdziału 380 do produktu lub rozwiązania w zakresie planowania podatkowego, które zostało ostatecznie opracowane przez zewnętrznego dostawcę, byłoby niewykonalne i nierozsądne. W związku z tym, IESBA postanowiła, aby wytyczne stanowiły, że w przypadku, gdy zawodowy księgowy jedynie rekomenduje lub odsyła klienta do zewnętrznego dostawcy usług planowania podatkowego, postanowienia Rozdziału 380 nie mają zastosowania. (Zobacz paragraf 380.25 A1.)

Jednakże postanowienia Rozdziału 330 dotyczące wynagrodzeń lub prowizji z tytułu polecenia będą nadal miały zastosowanie w takich okolicznościach (zob. paragraf 380.25 A2), oprócz informowania klienta o wszelkich relacjach zawodowych lub biznesowych, jakie zawodowy księgowy ma z dostawcą zewnętrznym, jak omówiono powyżej.

XV. Korzyści podatkowe w wielu jurysdykcjach

157. Podczas globalnego okrągłych stołów IESBA zwrócono uwagę, że klient lub organizacja zatrudniająca mogłaby uzyskać korzyść podatkową z rozliczenia tej samej transakcji w więcej niż jednej jurysdykcji. W takim przypadku zasugerowano, że chociaż nie byłoby niezgodne z prawem, aby klient lub organizacja zatrudniająca uzyskały tę samą korzyść podatkową dwukrotnie w dwóch różnych jurysdykcjach, istnieje argument interesu publicznego, aby zawodowy księgowy doradził klientowi lub organizacji zatrudniającej ujawnienie odpowiednim organom podatkowym konkretnych faktów i okoliczności oraz korzyści podatkowych wynikających z transakcji w różnych jurysdykcjach.

158. IESBA zaakceptowała ten punkt i podała wytyczne w tym zakresie w paragrafach 280.14 A1-A2 i 380.14 A1-A2 Projektu do dyskusji.

Decyzje IESBA

159. Ponieważ respondenci zasadniczo poparli wytyczne zawarte w Projekcie do dyskusji, IESBA postanowiła je zachować, wprowadzając pewne poprawki w odpowiedzi na uwagi i sugestie respondentów (zob. paragrafy 280.16 A1-A2 i 380.16 A1-A2).

XVI. Zmiany dostosowawcze

160. Podczas działań informacyjnych IESBA dowiedziała się, że w niektórych jurysdykcjach nierzadko zdarza się, że klient zwraca się do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód z prośbą o drugą opinię na temat proponowanego rozwiązania w zakresie planowania podatkowego. Klient mógłby wcześniej zwrócić się o poradę do innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód lub innego usługodawcy w sprawie rozwiązania w zakresie planowania podatkowego i ją otrzymać. Ponieważ Rozdział 321 odnoszący się do drugich opinii nie przewiduje obecnie wydawania przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód drugiej opinii na temat stosowania przepisów prawa i regulacji, IESBA zaproponowała pewne zmiany dostosowawcze do tego paragrafu.

Decyzja IESBA

161. Respondenci zasadniczo nie mieli zastrzeżeń do proponowanych zmian dostosowawczych. Jednakże, po dalszych rozważaniach IESBA dokonała doprecyzowania zmian dostosowawczych, aby bardziej zawęzić zakres tych zmian do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, do którego zwrócono się o drugą opinię w sprawie stosowania przepisów i regulacji *podatkowych*. Zobacz paragraf 321.3 A1.

XVII. Data wejścia w życie

162. Chociaż IESBA zdaje sobie sprawę z zakresu prac niezbędnych w celu przyjęcia i wdrożenia nowych i zmienionych przepisów w Kodeksie, IESBA uważa, że w interesie publicznym jest, aby ostateczne przepisy wynikające z tego projektu weszły w życie tak szybko, jak to możliwe. IESBA wzięła pod uwagę wysoki poziom kontroli publicznej w odniesieniu do zaangażowania zawodowego księgowego w usługi i czynności w zakresie planowania podatkowego w wyniku różnych głośnych skandali w ostatnich latach, o których mowa w Sekcjach II i V powyżej. IESBA jest głęboko przekonana, że przepisy te wzmocnią praktykę etyczną w tym obszarze i odbudują zaufanie publiczne do zawodu.
163. W związku z tym IESBA ustaliła datę wejścia w życie Rozdziału 280 dla czynności w zakresie planowania podatkowego rozpoczynających się po 30 czerwca 2025 r. IESBA ustaliła datę wejścia w życie Rozdziału 380 oraz odnośnych zmian dostosowawczych do Rozdziału 321, dla usług planowania podatkowego rozpoczynających się po 30 czerwca 2025 r. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie postanowień.
164. Uznając fakt, że niektóre usługi lub czynności w zakresie planowania podatkowego mogły zostać rozpoczęte przed datą wejścia w życie powyższych zmian do Kodeksu, IESBA postanowiła dopuścić postanowienia przejściowe, zgodnie z którymi te usługi lub czynności planowania podatkowego mogą trwać i zostać zakończone zgodnie ze starymi przepisami Kodeksu.

XVIII. Zastosowanie do praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju

165. W swoim obecnym projekcie dotyczącym zrównoważonego rozwoju IESBA zaproponowała, aby Rozdział 380, po publikacji jego ostatecznej wersji, miał zastosowanie do praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju, którzy wykonują usługi atestacji zrównoważonego rozwoju

PODSTAWA WNIOSKÓW:
ZMIANY DO KODEKSU DOTYCZĄCE PLANOWANIA PODATKOWEGO I POWIĄZANYCH USŁUG

wchodzące w zakres Międzynarodowych Standardów Niezależności w proponowanej Części 5 Kodeksu, jeśli świadczą oni również usługi planowania podatkowego dla tych samych klientów atestacji zrównoważonego rozwoju. Zob. Projekt do dyskusji ze stycznia 2024 r. [Proponowane międzynarodowe standardy etyki dotyczące atestacji zrównoważonego rozwoju \(w tym Międzynarodowe standardy niezależności\) oraz inne zmiany do Kodeksu dotyczące atestacji i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju](#) oraz towarzyszące mu uzasadnienie.

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 jakiekolwiek 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”, „Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych” (w tym „Międzynarodowe standardy niezależności”), „nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC” 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 © kwiecień 2024 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 *Podstawa wniosków: Zmiany do Kodeksu dotyczące planowania podatkowego i powiązanych usług*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2024 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2025 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 *Podstawa wniosków: Zmiany do Kodeksu dotyczące planowania podatkowego i powiązanych usług* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany do Kodeksu dotyczące planowania podatkowego i powiązanych usług* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services*.

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



**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570
www.ethicsboard.org