

Warszawa, 19 czerwca 2026 r.
KL/418/117/ASW/2026

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 30 kwietnia br. nr DTS7.8010.1.2025 kierujące do konsultacji publicznych projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (nr UDER110 z wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów) przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan z prośbą o ich analizę i uwzględnienie w toku dalszych prac.

Z poważaniem



Marek Górski
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 50 50 860
repcja@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie
XIII Wydział Gospodarczy

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

- 1. Wprowadzenie zasady, zgodnie z którą inicjatywa zawarcia ugody podatkowej przysługuje wyłącznie podatnikowi, płatnikowi albo ich spadkobiercom, przy braku uprawnienia organu podatkowego do wszczęcia takiej procedury (projekt art. 20zzf § 1 Ordynacji podatkowej).**

Projekt zakłada, że organ podatkowy może zawrzeć z podatnikiem lub płatnikiem, a także ich spadkobiercami, na ich wniosek ugodę podatkową w sprawie zaległości podatkowej z tytułu zobowiązania podatkowego lub zobowiązania płatnika w podatkach, z wyłączeniem niepodatkowych należności budżetowych, stanowiących dochód budżetu państwa.

Ograniczenie inicjatywy wszczęcia procedury ugodowej wyłącznie do podatnika, płatnika albo ich spadkobierców sprawia, że choć ugoda podatkowa ma mieć charakter porozumienia stron, już na etapie jej inicjowania utrzymywana jest wyraźna nierównowaga – uprawnione podmioty występują w roli słabszej strony, zależnej od decyzji organu podatkowego co do podjęcia albo odmowy podjęcia rozmów ugodowych. Ponadto przepis nie wskazuje wprost, że uprawnienie przysługuje również w stosunku do innych form następstwa prawnego (np. łączenie, podział czy przekształcenie spółek). Projektowane przepisy nie przewidują również uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem o zawarcie ugody podatkowej zastrzeżonego na rzecz osoby trzeciej w rozumieniu art. 107 Ordynacji podatkowej.

W naszej ocenie również organy podatkowe powinny być uprawnione do inicjowania zawarcia ugody podatkowej. Skoro ugoda ma przynosić wymierne korzyści zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym, nie ma podstaw, aby różnicować ich pozycję już na etapie wszczynania procedury. Jest to szczególnie istotne wobec tego, że jak zostało wskazane poniżej – projektowane regulacje odwołują się do pojęć nieostrych i klauzul generalnych przy określaniu przesłanek zawarcia ugody, co znacząco utrudnia podatnikom ocenę, czy w ich sytuacji zawarcie ugody jest realne.

Przyznanie organom podatkowym uprawnienia do wychodzenia z propozycją ugody powodowałoby, że najpierw byłyby one zobowiązane do weryfikacji spełnienia ustawowych przesłanek jej zawarcia, a dopiero potem występowałyby do podatnika. W tak ukształtowanym modelu podatnik miałby pewność, że na tym etapie organ dokonał już pozytywnej oceny podstaw do zawarcia ugody.

Uważamy, że regulacja wymaga doprecyzowania w kwestii tego czy ugodę mogą zawrzeć również inni następcy prawni w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Ponadto zasadne byłoby uwzględnienie osób trzecich jako uprawnionych do zawarcia ugody podatkowej.

2. **Uzależnienie zawarcia ugody podatkowej od spełnienia przesłanki „interesu publicznego”, rozumianej jako możliwość zapobiegnięcia powstaniu sporu podatkowego i przyniesienia Skarbowi Państwa skutków korzystniejszych niż prawdopodobny wynik działań organów podatkowych, a w szczególności możliwość ograniczenia kosztów poboru podatku, oraz pozostawania w zgodzie z zasadami współżycia społecznego (projekt art. 20zzf § 2 Ordynacji podatkowej).**

Projekt przewiduje, że ugoda podatkowa jest zawierana w interesie publicznym, jeżeli jej zawarcie:

- może zapobiec powstaniu sporu podatkowego i przynieść Skarbowi Państwa skutki korzystniejsze niż prawdopodobny wynik działań organów podatkowych, a w szczególności może ograniczyć koszty poboru podatku, oraz
- pozostaje w zgodzie z zasadami współżycia społecznego.

Naszym zdaniem zasadne jest doprecyzowanie pojęcia „interesu publicznego” oraz innych klauzul generalnych i nieostrych pojęć użytych w tym przepisie. Ponadto zasadne jest wykreślenie przesłanki zawarcia ugody podatkowej pod postacią okoliczności, że jej zawarcie „może przynieść Skarbowi Państwa skutki korzystniejsze niż prawdopodobny wynik działań organów podatkowych”.

Brak mierzalnych kryteriów i jednoznacznie zdefiniowanych przesłanek zawarcia ugody podatkowej może skutkować obniżeniem przewidywalności po stronie podatników i utrudnieniem im oceny realnych szans na zawarcie ugody oraz stworzenia pola do uznaniowego stosowania tej instytucji przez organy podatkowe. Uzależnienie zawarcia ugody podatkowej od wystąpienia przesłanki, że jej zawarcie „może przynieść Skarbowi Państwa skutki korzystniejsze niż prawdopodobny wynik działań organów podatkowych” może budzić u potencjalnych wnioskodawców wątpliwości co do zasadności występowania z wnioskiem o jej zawarcie. Z uwagi na to, że Skarb Państwa realizuje interes fiskalny, który łączy się z odpowiednim obciążeniem podatnika, stwierdzenie wystąpienia tej przesłanki w danym stanie faktycznym może wskazywać, iż ewentualne zawarcie ugody może być dla podatnika mniej korzystne niż gdyby organ podatkowy działał ściśle w sposób władczy. To z kolei może zniechęcać do występowania o zawarcie ugody podatkowej. Wątpliwości budzi także, biorąc pod uwagę zestawienie przesłanek zawarcia ugody podatkowej, które muszą wystąpić kumulatywnie, czy instytucja ta nie okaże się w istocie martwa. Wysoce prawdopodobne jest jednak to, że nie będzie ona znajdować zastosowania do typowych stanów faktycznych, w których istnieją zaległości podatkowe wynikające z deklaracji i nie toczą się jednocześnie żadne procedury podatkowe. Aktualna konstrukcja przewiduje bowiem objęcie ugodą wyłącznie zaległości podatkowych (ex post, po upływie terminu płatności). W konsekwencji mechanizm nie obejmuje bieżących zobowiązań ani sporów „prewencyjnych”, ani nie stanowi narzędzia zarządzania ryzykiem podatkowym na wcześniejszych etapach. W naszej ocenie istnieje tu istotne pole do rozwoju – w szczególności w kierunku umożliwienia uzgodnień dotyczących elementów stanu faktycznego w toku kontroli lub postępowania

member of



BUSINESSatOECD

member of



podatkowego. Uгода powinna znaleźć zastosowanie również w sytuacji, w której podatnik wykrył błędy i rozważa złożenie korekt. Skoro projekt dopuszcza określenie „prawidłowej wysokości zobowiązania na podstawie i w granicach przepisów prawa podatkowego”, to zasadne byłoby rozważenie formalnego usankcjonowania możliwości porozumienia również w zakresie ustaleń faktycznych i ich interpretacji.

3. Wprowadzenie negatywnej przesłanki dopuszczalności zawarcia ugody podatkowej w sytuacjach, gdy wobec wnioskodawcy zapadł prawomocny wyrok skazujący, wszczęto lub toczy się postępowanie w sprawie o przestępstwa wskazane w powołanych przepisach, a także gdy prawomocnie orzeczono karę pieniężną na podstawie wskazanej ustawy (projekt art. 20zzg pkt 9-11 Ordynacji podatkowej).

Projekt zakłada, że nie zawiera się ugody podatkowej, jeżeli wnioskodawca jest osobą skazaną prawomocnym wyrokiem lub na dzień złożenia wniosku o zawarcie ugody toczy się przeciwko niemu postępowanie w sprawie o przestępstwa wskazane w art. 20zzg pkt 9 lit. a-d Ordynacji podatkowej.

Ten sam skutek następuje, jeżeli na dzień złożenia wniosku o zawarcie ugody toczy się postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania będącego przedmiotem wniosku o zawarcie ugody podatkowej – w przypadku, gdy wnioskodawcą nie jest osoba fizyczna (art. 20zzg pkt 10 Ordynacji podatkowej).

Analogicznie zawarcie ugody jest wyłączone, gdy orzeczono prawomocnie karę pieniężną na podstawie ustawy wskazanej w tym przepisie lub na podstawie tej ustawy wszczęto postępowanie w związku z popełnieniem przez osobę przestępstw wskazanych w art. 20zzg pkt 11 lit. a-c Ordynacji podatkowej.

Biorąc pod uwagę cele nowelizacji nieuzasadniona jest rezygnacja z możliwości zawarcia ugody w sytuacji, w której równolegle toczy się postępowanie karne i to już na etapie postępowania „w sprawie”. Jak wskazuje praktyka, wiele z takich postępowań kończy się umorzeniami bez identyfikacji przesłanek do skierowania do sądu aktu oskarżenia lub nawet postawienia zarzutów konkretnej osobie. W konsekwencji proponowana konstrukcja przepisu wyklucza możliwość zawarcia ugody w sytuacjach, w których decydujące znaczenie ma czysto formalna przesłanka, niebędąca nośnikiem istotnej wartości materialnoprawnej.

Naszym zdaniem przepis ten wymaga zmiany, gdyż w aktualnym kształcie narusza konstytucyjną zasadę domniemania niewinności. W sposób nieuzasadniony traktuje na równi osobę prawomocnie skazaną oraz osobę, która w świetle prawa nadal uznawana jest za niewinną, przewidując wobec obu tych osób tę samą, dotkliwą konsekwencję w postaci wyłączenia możliwości zawarcia ugody. Sformułowanie „*toczy się przeciwko niemu postępowanie w sprawie*” stanowi wyraz niespójności w systemie prawa, gdyż z jednej strony sugeruje przekształcenie postępowania karnego w sprawę prowadzoną przeciwko konkretnej osobie po postawieniu zarzutów, podczas gdy z drugiej strony zawarte

sformułowanie „w sprawie” sugeruje, że wystarczające jest samo wszczęcie przygotowawczego postępowania karnego bez postawienia zarzutów konkretnej osobie.

4. Wprowadzenie przepisów regulujących tryb postępowania w sprawie zawierania ugód podatkowych, wraz z przyznaniem organowi podatkowemu określonych kompetencji w tym zakresie (projekt art. 20zzj § 1-3 Ordynacji podatkowej).

Projekt przewiduje, że organ podatkowy w terminie 30 dni od otrzymania wniosku o zawarcie ugody podatkowej wydaje postanowienie:

- o przeprowadzeniu uzgodnień w celu osiągnięcia porozumienia w zakresie ustalenia stanu faktycznego lub treści ugody podatkowej albo
- o odmowie przyjęcia propozycji ugody podatkowej przedstawionej we wniosku bez przeprowadzenia uzgodnień.

Projekt zakłada również, że w toku uzgodnień organ podatkowy może, w szczególności:

- wezwać wnioskodawcę do przedstawienia dodatkowych dokumentów, materiałów lub informacji;
- organizować spotkania uzgodnieniowe, przy czym ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół, który doręcza się wnioskodawcy.

Ponadto projekt przewiduje, że po przeprowadzeniu uzgodnień organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie zawarcia ugody podatkowej, jeżeli osiągnięcie porozumienia okaże się niemożliwe, znacznie utrudnione lub prawdopodobieństwo jego osiągnięcia jest znikome, w szczególności, jeżeli ugoda podatkowa nie została zawarta w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o zawarcie ugody podatkowej.

Nowe przepisy wprowadzające instytucję ugody podatkowej nie wyposażają jej w cechy ani mechanizmy typowe dla alternatywnych metod rozwiązywania sporów, znanych z innych gałęzi prawa – w szczególności z prawa cywilnego, na którego konstrukcji ugody regulacja ta została oparta. W przypadku projektowanej ugody podatkowej trudno mówić bowiem o konsensualności czy „wzajemnych ustępstwach” znanych prawu cywilnemu, co w praktyce pozbawia ją charakteru instrumentu służącego polubownemu zakończeniu sprawy.

Organ podatkowy pozostaje „gospodarzem” postępowania w sprawie zawarcia ugody i jednostronnie kształtuje jego przebieg, m.in. poprzez przyznanie wyłącznego uprawnienia do organizacji spotkań uzgodnieniowych, co nie znajduje oparcia w żadnych obiektywnych przesłankach. Sytuacja, w której organ podatkowy otrzymuje od podatnika gotową propozycję ugodową i na podstawie nieostrych kryteriów dokonuje własnych szacunków, stwarza ryzyko nadmiernej uznaniowości organu i nadużywania przez niego pozycji dominującej w tym procesie.

W zakresie przesłanek odmowy zawarcia ugody projektowane przepisy posługują się nieostrymi pojęciami, takimi jak „niemożliwe”, „znacznie utrudnione” oraz „znikome”. Za nieuzasadnione należy ponadto uznać wskazanie braku zawarcia ugody w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o zawarcie ugody podatkowej jako

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

okoliczności przemawiającej za odmową jej zawarcia. Ustanowienie tak krótkiego terminu jako kryterium odmowy nie znajduje uzasadnienia w świetle możliwych obiektywnych przeszkód. Tak skonstruowany termin w sposób nieuzasadniony ograniczałby podatnikowi możliwość zawarcia ugody.

W naszej ocenie, podstawową kwestią projektowanych regulacji jest brak konsensualności i równowagi pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi – organ pozostaje podmiotem silniejszym, wyposażonym w szerszy zakres kompetencji. Ponadto projekt nie przewiduje ochrony podatnika w trakcie negocjowania ugody – w szczególności, gdy egzekucja zaległości może być kontynuowana. Proponujemy rozważenie wprowadzenia zasady, zgodnie z którą na czas postępowania ugodowego postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w zakresie negocjowanych zaległości. Brak takiej regulacji znacząco ogranicza praktyczną użyteczność instytucji. Za celowe uznajemy również ograniczenie tej nierównowagi, m.in. poprzez przyznanie podatnikowi uprawnienia do inicjowania organizacji spotkań uzgodnieniowych. Za zasadne uważamy doprecyzowanie użytych w przepisach pojęć nieostrych oraz wydłużenie terminu, po upływie którego można stwierdzić brak perspektyw do zawarcia ugody, bądź wprowadzenie wyjątków, które wyłączałyby taki skutek w razie przekroczenia sztywno określonego terminu.

5. Uregulowanie treści ugody podatkowej – art. 20zzk

Projekt zawiera zamknięty ustawowy katalog elementów ugody podatkowej:

- 1) oznaczenie stron;
- 2) datę jej sporządzenia;
- 3) wskazanie wysokości zobowiązania będącego przedmiotem ugody podatkowej;
- 4) wskazanie terminu odroczenia zapłaty albo harmonogram spłaty rat, na jakie zostaje rozłożona zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;
- 5) wskazanie kwoty odsetek za zwłokę wraz z obniżoną stawką odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 20zzo § 1, naliczonych od zaległości podatkowej oraz okresu, za który zostały naliczone;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;
- 7) pouczenie o treści art. 20zzl § 2 oraz art. 20zzm § 7;
- 8) podpisy stron, z podaniem ich imion i nazwisk, a w przypadku osoby upoważnionej do działania w imieniu organu podatkowego – również stanowiska służbowego.

Naszym zdaniem sztywne uregulowanie elementów ugody podatkowej niepozostawiające żadnego pola do ujęcia skomplikowanych stanów faktycznych występujących w rzeczywistości stosowania przepisów podatkowych generuje ryzyko, że ugoda nie będzie stosowana w przypadkach istotnych dla podatników.

Regulacja powinna przewidywać otwarty katalog elementów ugody podatkowej, które dopasują mechanizm ugody podatkowej do realiów skomplikowanego charakteru spraw

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 50 50 860
repcja@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie
XIII Wydział Gospodarczy

podatkowych. Sztuczne uregulowanie elementów ugody podatkowej niepozostawiające żadnego pola do ujęcia skomplikowanych stanów faktycznych występujących w rzeczywistości stosowania przepisów podatkowych generuje ryzyko, że ugoda nie będzie stosowalna w części istotnych dla podatników przypadkach. Ustawowy katalog można otworzyć poprzez dopisanie na wstępie wyliczenia sformułowania „w szczególności”.

6. Wprowadzenie odniesień do Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

W naszej ocenie warto rozważyć uzupełnienie projektu oraz uzasadnienia o elementy nawiązujące do funkcjonującej już w Ordynacji podatkowej koncepcji Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

Projekt zakłada, że instytucja ugody podatkowej powinna być dostępna dla podatników wykazujących konstruktywną postawę wobec organów podatkowych oraz dających rękojmię wykonania warunków ugody. Jednocześnie projektodawca podkreśla, że ugoda ma stanowić instrument przeznaczony dla uczciwych podatników, którzy nie dążą do uchylania się od opodatkowania, a jej celem jest rozwijanie bardziej partnerskich relacji pomiędzy administracją podatkową a podatnikami. Projekt wskazuje również na potrzebę wspierania podmiotów, które pomimo wystąpienia nieprawidłowości zmierzają do prawidłowego wykonania obowiązków podatkowych oraz pozostają gotowe do współpracy z organami podatkowymi. W praktyce samo wystąpienie nieprawidłowości w rozliczeniu podatków nie powinno jednak przesądzać o negatywnej ocenie podatnika, gdyż nawet organizacje posiadające rozwinięte systemy kontroli wewnętrznej mogą popełniać błędy. Istotnym elementem oceny powinno być natomiast to, czy podatnik jest w stanie wykazać, w jaki sposób funkcjonował proces, w ramach którego doszło do nieprawidłowości, jakie mechanizmy kontrolne zostały wdrożone w celu ograniczenia ryzyka jej wystąpienia, jakie były przyczyny zidentyfikowanego błędu oraz jakie działania naprawcze zostały lub zostaną wdrożone w celu ograniczenia ryzyka wystąpienia podobnych zdarzeń w przyszłości.

Podejście takie pozostawałoby spójne z wprowadzoną już do Ordynacji podatkowej koncepcją Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego. Istotą tych ram nie jest bowiem zagwarantowanie całkowitego wyeliminowania błędów podatkowych, lecz stworzenie systemu umożliwiającego identyfikację ryzyk podatkowych, wdrażanie adekwatnych mechanizmów kontrolnych, monitorowanie ich skuteczności oraz podejmowanie działań naprawczych. Jednocześnie sam projekt ugody podatkowej wymienia Program Współdziałania jako jeden z instrumentów opartych na współpracy i budowaniu zgodności podatkowej funkcjonujących już w polskim systemie podatkowym.

Proponowane rozwiązanie pozostaje również spójne z kierunkiem przyjętym wcześniej przez ustawodawcę przy wprowadzaniu do Ordynacji podatkowej instytucji Programu Współdziałania i kolejnych mechanizmów realizujących koncepcję cooperative compliance. Przepisy Ordynacji podatkowej nadają obecnie szczególne znaczenie Ramom Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego jako systemowi służącemu zapewnieniu prawidłowego wykonywania

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 50 50 860
repcja@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie
XIII Wydział Gospodarczy

obowiązków podatkowych, identyfikacji i ograniczaniu ryzyk podatkowych oraz budowaniu transparentnych relacji pomiędzy podatnikiem a administracją skarbową. W konsekwencji ocena jakości procesów podatkowych funkcjonujących u podatnika oraz zdolności organizacji do identyfikowania i korygowania nieprawidłowości nie stanowiłaby nowej konstrukcji prawnej, lecz rozwinięcie rozwiązania już obecnego w Ordynacji podatkowej i wykorzystywanego przez administrację skarbową na gruncie Programu Współdziałania. Tak jak w Programie Współdziałania przedmiotem oceny nie jest wyłącznie sam fakt wystąpienia błędu, lecz również sposób zarządzania ryzykiem podatkowym i zdolność organizacji do podejmowania działań naprawczych, tak również przy ocenie zasadności zawarcia ugody podatkowej istotne znaczenie mogłoby mieć wykazanie przez podatnika, że nieprawidłowość została przeanalizowana, jej przyczyny zostały zidentyfikowane, a odpowiednie działania korygujące i zapobiegawcze zostały wdrożone lub zaplanowane.

W konsekwencji zasadne jest wskazanie, że okolicznością przemawiającą za zawarciem ugody może być wykazanie przez podatnika funkcjonowania adekwatnych ram zarządzania ryzykiem podatkowym, w szczególności zdolności do identyfikacji przyczyn powstania nieprawidłowości, udokumentowania zastosowanych mechanizmów kontrolnych oraz wdrożenia działań ograniczających ryzyko podobnych nieprawidłowości w przyszłości. Rozwiązanie takie pozwalałoby lepiej odróżnić przypadki niezamierzonych błędów od sytuacji związanych ze świadomym naruszaniem obowiązków podatkowych oraz stanowiłoby dodatkowy impuls do rozwijania przez podatników rozwiązań wzmacniających zgodność podatkową i zarządzanie ryzykiem podatkowym.

KL/418/117/ASW/2026

member of



BUSINESS@OECD

member of

BUSINESSEUROPE



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 50 50 860
repcja@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie
XIII Wydział Gospodarczy