

UWAGI DO PROJEKTU USTAWY
uwagi Pracodawców RP do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa (nr w Wykazie prac legislacyjnych
Rady Ministrów – UDI38)

Lp.	Jednostka redakcyjna	Podmiot, który przedstawił stanowisko/opinię	Stanowisko/opinia podmiotu
1.	.art 1 pkt 2	Pracodawcy RP	<p>W art. 116 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa projektodawca proponuje wyłączenie odpowiedzialności osoby zarządzającej spółką w zakresie, w jakim wykaże ona, że „dochowała należytej staranności w pełnieniu obowiązków w spółce lub faktycznym zarządzaniu spółką w celu zapobieżenia powstaniu zaległości podatkowej, przy czym uznaje się, że osoba zarządzająca dochowała należytej staranności, jeżeli zaległość podatkowa powstała wskutek działania siły wyższej”.</p> <p>Redakcja przepisu (użycie sformułowania „przy czym uznaje się”) sugeruje, że przez dochowanie należytej staranności rozumie się jedynie przypadek, w którym zaległość powstała wskutek działania siły wyższej. Nie wydaje się, aby osiągnięcie takiego efektu było celem projektodawcy. Dlatego też uważamy, że konieczne są zmiany redakcyjne w art. 116 par. 2 pkt 1 O.p.</p> <p>Wydaje się, że , jeśli zaległość podatkowa powstaje wskutek działania siły wyższej, to odpowiedzialność osoby zarządzającej spółką powinna zostać wyłączona. Nie wydaje się przy tym zasadnym łączenie przypadku działania siły wyższej z koncepcją należytej staranności osoby fizycznej.</p> <p>Art. 116 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. powinien wyłączać odpowiedzialność osoby zarządzającej spółką:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. jeżeli zaległość podatkowa powstała wskutek działania siły wyższej, 2. jeśli osoba zarządzająca spółką dochowała należytej staranności w pełnieniu obowiązków w spółce lub faktycznym zarządzaniu spółką w celu zapobieżenia powstaniu zaległości podatkowej, 3. jeśli przed wszczęciem postępowania w sprawie odpowiedzialności tej osoby zarządzającej za zaległość podatkową spółki podjęła działania, które

doprowadziły do zmniejszenia wysokości tej zaległości w przeważającej części.

Niezależnie od powyższego należy także zwrócić uwagę na nieprecyzyjne brzmienie art. 116 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z tym projektowanym przepisem standard należytej staranności ma być wyznaczony przy uwzględnieniu, że pełnienie obowiązków w spółce oraz faktyczne zarządzanie spółką przez osobę zarządzającą wymaga co najmniej:

1. *posiadania kwalifikacji, w tym wiedzy i umiejętności, odpowiednich do pełnienia tych obowiązków w spółce i faktycznego zarządzania spółką;*
2. *przyjęcia odpowiedzialności przez każdą osobę zarządzającą za ogół spraw spółki;*
3. *wdrożenia w spółce skutecznego i adekwatnego ładu organizacyjnego gwarantującego prawidłowość realizacji obowiązków spółki z zakresu prawa podatkowego.*

Bez wątplenia przy takim brzmieniu przepisu pojawią się wątpliwości co do tego, jaka wiedza i jakie umiejętności są „odpowiednie” do pełnienia obowiązków w spółce i faktycznego zarządzania spółką. Czy „odpowiednia” wiedza ma być wiedzą z zakresu zarządzania, czy może to być wiedza branżowa (np. w spółce informatycznej wiedza z zakresu IT, w spółce medycznej wykształcenie medyczne?). Treść przepisu sugeruje raczej konieczność posiadania przez osoby zarządzające wykształcenia w obszarze zarządzania (np. MBA), gdyż mowa jest o wiedzy „odpowiedniej” do „faktycznego zarządzania spółką”. W obrocie gospodarczym funkcjonuje wiele spółek, których członkowie zarządu nie posiadają wiedzy z zakresu zarządzania potwierdzonej odpowiednim dyplomem i nie wydaje się celowym wymaganie od każdego członka zarządu dyplomu MBA do wykazania należytej staranności. (Jeśli od każdej osoby zarządzającej spółką wymagane będzie posiadanie dyplomu MBA, celem wypełnienia „standardu należytej staranności”, to może to prowadzić do znanych już opinii publicznej kontrowersji związanych z chęcią pozyskania dyplomów MBA np. z podmiotów typu Collegium Humanum).

Warto też zwrócić uwagę, że w przepisie zastosowano koniunkcję, co oznacza, że chodzi tu o osoby, które nie tylko „faktycznie zarządzają spółką”, ale – jednocześnie – pełnią w spółce „obowiązki” (spójnik „i”). Nie wiadomo przy czym, o jakie obowiązki chodzi ustawodawcy. Jeśli są to obowiązki wynikające z pełnienia funkcji członka zarządu (brak informacji w przepisie) to oznacza to, że pkt 1 standardu należytej

	<p>staranności wypełni tylko członek zarządu spółki, który – jednocześnie - faktycznie zarządza spółką, ale standardu tego nie wypełni (nigdy) osoba, która faktycznie zarządza spółką nie pełniąc obowiązków członka zarządu. W naszej ocenie spójnik „i” powinien być zastąpiony „lub”, czyli: „(...) <i>odpowiednich do pełnienia tych obowiązków w spółce lub faktycznego zarządzania spółką</i>”.</p> <p>W pkt 2 wymaga się przyjęcia odpowiedzialności przez każdą osobę zarządzającą spółką za ogół spraw spółki. Taka koncepcja nie uwzględnia realiów prowadzenia działalności gospodarczej, zwłaszcza przez większe spółki. Bardzo często zdarza się, że poszczególne członkowie zarządu odpowiadają za dany obszar działalności spółki (np. członek zarządu - CFO odpowiada za sprawy księgowe, finansowe, podatkowe, inny członek zarządu - za sprawy operacyjne, jeszcze inny za sprawy HR). Jest to przejaw profesjonalizmu i chęci dokładania należytej staranności. Wymaganie od każdego członka zarządu, a nawet szerzej od każdej „osoby zarządzającej”, przyjęcia odpowiedzialności za ogół spraw spółki nie wydaje się być uzasadnione. Trudno też pogodzić wymóg przyjmowania takiej odpowiedzialności (prawdopodobnie potwierdzany dodatkowym oświadczeniem) z ideą deregulacji.</p>
	<p>Ponadto należy zauważyć, że proponowane brzmienie przepisu oznacza, że - nawet jeśli dana osoba (członek zarządu X) przyjmie na siebie pełną odpowiedzialność za ogół spraw spółki - to i tak nie spełni standardu należytej staranności, jeśli inny członek zarządu lub inna „osoba zarządzająca” nie przyjmie na siebie takiego obowiązku (osoba Y). Innymi słowy, wystarczy, że osoba Y nie przyjmuje odpowiedzialności za ogół spraw spółki aby członek zarządu X nie wypełnił standardu należytej staranności. W praktyce wykazanie spełnienia standardu należytej staranności może okazać się niemożliwe (wręcz iluzoryczne), zwłaszcza że ustawodawca wymaga przyjęcia odpowiedzialności przez „każdą” osobę zarządzającą a katalog osób zarządzających może być bardzo szeroki.</p> <p>Wdrożenie (a w domyśle stosowanie) w spółce skutecznego i adekwatnego ładu organizacyjnego gwarantującego prawidłowość realizacji obowiązków spółki z zakresu prawa podatkowego wyklucza powstanie zaległości podatkowej. Powstanie zaległości podatkowej oznacza więc, że wdrożony ład organizacyjny okazał się nieskuteczny i nie zagwarantował prawidłowości realizacji obowiązków spółki. Powstanie zaległości podatkowej przy obecnie proponowanym brzmieniu przepisu będzie więc równoznaczne z niedochowaniem należytej staranności. Dlatego wskazana przesłanka wymaga prerredagowania. Jak się wydaje powinna dotyczyć sytuacji, w której mimo</p>

wdrożenia i stosowania ładu organizacyjnego doszło do powstania zaległości podatkowej, albowiem ład ten okazał się nie być doskonały, względnie został błędnie zastosowany. Proponujemy, żeby dochowanie należytej staranności wymagało, aby ład organizacyjny:

- 1) zapewniał rozpoznanie wszystkich istotnych podatkowo zdarzeń gospodarczych;
- 2) w sposób rozsądny (wyważony z punktu widzenia interesu fiskusa i podatnika) rozstrzygał wątpliwości co do prawidłowego rozpoznania skutku podatkowego zdarzeń gospodarczych.

Z kolei naruszenie zasad ładu organizacyjnego nie będzie równoznaczne z niedochowaniem należytej staranności, jeżeli naruszenie będzie następstwem usprawiedliwionego błędu (co do rozumienia zasad ładu organizacyjnego).

Za całkowicie nieuzasadnioną należy uznać również propozycję szczególnego, w sensie negatywnym, traktowania zaległości powstałych w wyniku unikania opodatkowania, czy nadużycia prawa. Zgodnie z projektowanym art. 116 par. 7, w przypadku tego rodzaju zaległości osoba zarządzająca nie będzie mogła powołać się na okoliczności wyłączające jej odpowiedzialność (siła wyższa lub należyta staranność), a ponadto nie będzie mogła kwestionować istnienia zaległości lub jej wysokości. Należy bowiem pamiętać, że przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania czy nadużyciu prawa zdejmują z państwa odpowiedzialność za jakość stanowionego prawa i przerzucają tę odpowiedzialność na podatnika. Istotą bowiem tych przepisów jest to, że odmawia się podatnikowi zastosowania przepisu ustawy podatkowej zgodnie z jego treścią i wywodzi się mniej korzystne dla określonego stanu faktycznego skutki podatkowe niż te przewidziane przepisami ustawy podatkowej. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania oraz nadużyciu prawa polega więc na tym, że "kara się" podatnika z błęd ustawodawcy polegający na niedostatecznym wyrażeniu w przepisie ustawy intencji co do celu i przedmiotu tegoż przepisu. Należy w związku z tym postawić pytanie, co przemawia za tym, aby osoba zarządzająca w ogóle ponosiła odpowiedzialność za tego rodzaju zaległość podatkową. Tymczasem projektodawca chce tego rodzaju zaległości traktować jeszcze gorzej i istotnie ograniczyć możliwość wyłączenia odpowiedzialności osoby zarządzającej.

2.	.art 1 pkt 2 i pkt 7	Pracodawcy RP	<p>W projektowanym art. 116 § 6 oraz art. 194 § 4 Ordynacji podatkowej proponuje się rozwiązanie, zgodnie z którym osoba zarządzająca będzie mogła w postępowaniu prowadzonym w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej podważyć wysokość zaległości spółki, za które ma odpowiadać. Odbywać się to ma poprzez możliwość zażądania przeprowadzenia przeciwdowodu przeciwko decyzji wydanej przez organ podatkowy wobec spółki.</p> <p>Wskazane rozwiązanie narusza trzy podstawowe zasady znane prawu podatkowemu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. zasadę akcesoryjnej odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika (art. 107 ust. 1 O.p.), 5. zasadę trwałości ostatecznych decyzji podatkowych (art. 128 O.p.), 6. zasadę równości wywodzoną z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. <p>W tym pierwszym przypadku podkreślić należy, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter akcesoryjny – jest to odpowiedzialność za cudzy dług. Pierwotnie zobowiązany jest w tym przypadku podatnik, za którego zaległości podatkowe, po zaistnieniu ustawowych przesłanek, może odpowiadać osoba trzecia. Akcesoryjność oznacza także, że zmiany w zakresie wysokości zobowiązania podatnika w bezpośredni sposób rzutują na zakres odpowiedzialności osoby trzeciej. Gdy zakres odpowiedzialności podatnika wynika z wydanej decyzji określającej czy ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, odpowiedzialność osoby trzeciej ma miejsce w granicach tego zobowiązania, które nie zostało wykonane (zaległości podatkowej). Zmiana lub uchylenie decyzji wydanej względem podatnika stanowi więc podstawę do wzruszenia decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej na podstawie art. 240 § 1 pkt 7 O.p. – wznowienie postępowania podatkowego w sytuacji, gdy decyzja została wydana na podstawie innej decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona, wygaszona lub stwierdzono jej nieważność, w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji). Bezpośredni związek decyzji wymierzającej należność podatnikowi z decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej, która</p>
----	----------------------	---------------	--

	<p>akcesoryjnie za taką należność odpowiada powoduje, że decyzja ta powinna być uwzględniona w postępowaniu dotyczących odpowiedzialności osoby trzeciej. Decyzja taka, szczególnie gdy jest ostateczna, nie jest zwykłym dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 194 O.p. korzystającym z domniemania prawdziwości, które może być na zasadzie przeciwdowodu obalone.</p> <p>Decyzja ostateczna objęta jest zasadą trwałości wyrażoną w art. 128 Ordynacji podatkowej. i zasadę tę przedłożony projekt narusza. Zgodnie z nią decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych. Proponowany art. 116 § 6 oraz art. 194 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa. takiego trybu nie wprowadzają. W konsekwencji mamy do czynienia z nieznanym do tej pory systemowi prawa podatkowego rozwiązaniem, przy którym w istocie dochodzi do zakwestionowania wynikającego z ostatecznej decyzji podatkowej wysokości zobowiązania podatnika. Taka decyzja ostateczna, będąca najczęściej przedmiotem weryfikacji zarówno w ramach postępowania odwoławczego jak i sądowniczym weryfikacji, będzie mogła być w świetle przedłożonego projektu, podważona co do jej istoty. Sytuacja taka nie tylko narusza wskazaną wyżej zasadę trwałości ostatecznych decyzji, ale także może rzutować na sytuację pierwotnego podatnika. Rozważyć bowiem należy, jak ma się on zachować w sytuacji, gdy istota wydanej wobec niego i zweryfikowanej w trybie instancyjnym oraz sądowym decyzji, zostanie podważona w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej. Nie do zaakceptowania będzie bowiem taka sytuacja, w której podatek nie będzie mógł już kwestionować wydanego wobec niego rozstrzygnięcia, którego poprawność została podważona w postępowaniu w zakresie odpowiedzialności osoby trzeciej.</p> <p>Zaproponowane rozwiązanie narusza także wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasadę równości, z której istoty wynika nakaz równego traktowania podmiotów mających tę samą relewantną cechę. Ocena</p>	
--	---	--

			<p>konstytucyjności przyjętego kryterium różnicowania oznacza rozstrzygnięcie tego: „1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych” (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; zob. również wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r. sygn. K 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50; 28 marca 2007 r., sygn. K 40/04, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 33; 7 listopada 2007 r., sygn. K 18/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122; 1 kwietnia 2008 r., sygn. SK 77/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 39; 18 lipca 2008 r., sygn. P 27/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 107; 18 listopada 2008 r., sygn. P 47/07, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 156).</p> <p>Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że zaproponowane rozwiązanie odnosi się wyłącznie do jednej kategorii osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe, którą w projekcie ujęto pod nazwą „osoby zarządzające”. Możliwość kwestionowania wysokości czy też w ogóle istnienia zobowiązania podatnika nie została przewidziana dla innych kategorii osób trzecich. Brak jest jakichkolwiek istotnych przesłanek, które tego rodzaju rozwiązanie mogłyby uzasadnić. W szczególności osoby zarządzające nie posiadają żadnych relewantnych cech, które uzasadniałyby nadanie wyłącznie im uprawnień do kwestionowania w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osób trzecich wysokości zobowiązań podatnika. Zatem stwierdzić w tym kontekście należy, że przedłożony projekt narusza wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasadę równości.</p>
3.	Art 1 pkt 2 – nowe brzmienie art.	Pracodawcy RP	Pracodawcy RP dostrzegają zasadność objęcia odpowiedzialnością osób faktycznie zarządzających spółką w celu przeciwdziałania zjawisku tzw. „słupów”. Jednocześnie wskazują, że projektowana definicja osoby faktycznie

	116 § 8 pkt 1 lit. e --	<p>zarządzającej poprzez swój jednak opisowy (zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy) charakter ma jest jednak nadmierne otwarta i może prowadzić do rozszerzającej interpretacji obejmującej także osoby wykonujące wyłącznie czynności doradcze, opiniodawcze, kontrolne lub wykonawcze, które nie posiadają rzeczywistej kompetencji decyzyjnej. Mowa tu w szczególności, o tej części definicji odnoszącej się do osoby faktycznie zarządzającej spółką, która to osoba faktycznie działa w strukturze danej spółki tak, jak gdyby sama pełniła którąś z funkcji wymienionych w § 8 pkt 1 lit. a-d, chociaż nie jest formalnie powołana do jej pełnienia. Budząca wątpliwości część definicji wskazuje, że takie działania takie może mieć charakter nie tylko bezpośredni, ale także - pośredni (kierowanie sprawami spółki poprzez oddziaływanie na osoby pełniące formalnie funkcje zarządu w spółce – mowa o tzw. shadow director jak wskazuje uzasadnienie). Kluczowym elementem odróżniającym faktyczne zarządzanie od czynności wspierających powinno być posiadanie samodzielnej kompetencji decyzyjnej, a nie jedynie możliwość wywierania wpływu lub przedstawiania rekomendacji.</p>
4.	Art 1 pkt 2) - art. 116 § 8 pkt 1 lit. e	<p>Pracodawcy RP</p> <p>Mając na uwadze powyższe, a także fakt, że przywoływane w uzasadnieniu projektu orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - w szczególności wyroki w sprawach C-278/24 Genzyński oraz C-277/24 Adjak - nie przesądza wprost o konieczności rozszerzenia zakresu podmiotowego odpowiedzialności na osoby inne niż obecni lub byli członkowie zarządu spółek, Pracodawcy RP postulują wprowadzenie definicji negatywnej faktycznego zarządzania.</p> <p>W szczególności zasadne byłoby doprecyzowanie przepisu poprzez dodanie regulacji, zgodnie z którą:</p> <p><i>„Nie stanowi faktycznego zarządzania wykonywanie czynności doradczych, opiniodawczych, kontrolnych lub wykonawczych, w szczególności w obszarze podatków, księgowości, finansów lub compliance, jeżeli osoba ta nie posiadała</i></p>

			<p><i>zgodnego z prawem umocowania do samodzielnego podejmowania decyzji w imieniu spółki, w szczególności gdy jej rola ograniczała się do przygotowywania analiz, rekomendacji lub wdrażania decyzji innych osób.”</i></p> <p>W ocenie Pracodawców RP proponowane doprecyzowanie pozostaje w pełnej zgodności z orzecznictwem TSUE, w tym z tezą wyrażoną w pkt 62 wyroku w sprawie C-278/24 Genzyński, zgodnie z którą skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnień do wyznaczenia dłużnika solidarnego innego niż podatnik musi - z punktu widzenia zasad pewności prawa i proporcjonalności - być uzasadnione istnieniem rzeczywistego stosunku faktycznego lub prawnego łączącego te podmioty.</p> <p>Jednocześnie należy podkreślić, że z orzecznictwa TSUE nie wynika, aby samo istnienie takiego stosunku faktycznego było wystarczające do przypisania odpowiedzialności. Relacja ta musi każdorazowo podlegać ocenie z perspektywy zasady proporcjonalności, w szczególności pod kątem rzeczywistego wpływu danej osoby na powstanie zaległości podatkowej. W tym kontekście proponowane przez Pracodawców RP doprecyzowania zmierzają do zapewnienia zgodności projektowanych przepisów z tym standardem, podczas gdy obecne brzmienie projektu stwarza ryzyko nadmiernego i nieproporcjonalnego rozszerzenia zakresu odpowiedzialności.</p> <p>Fakt, że analogiczne sformułowanie dotyczące konieczności istnienia relacji faktycznej lub prawnej powtarza się w kolejnych wyrokach TSUE, nie ostatecznie wywyższa stanowiska, lecz przeciwnie - potwierdza, że Trybunał konsekwentnie akcentuje potrzebę zachowania równowagi między skutecznością poboru podatku a ochroną praw jednostki, a nie dopuszczalność automatycznego lub blankietowego przypisywania odpowiedzialności na podstawie samego „faktycznego związku” z podatnikiem.</p>
5.	Art 1 pkt 2) - art. 116 § 1 –	Pracodawcy RP	Pracodawcy RP postulują wyraźne powiązanie odpowiedzialności osoby zarządzającej z zakresem jej rzeczywistego wpływu na powstanie zaległości podatkowej, co oznacza konieczność wykazania związku przyczynowego

	<p>pomiędzy działaniem lub zaniechaniem tej osoby a powstaniem zaległości podatkowej, a nie jedynie jej formalnego lub organizacyjnego związku ze spółką.</p> <p>Zgodnie bowiem, z orzecznictwem TSUE (patrz w szczególności, punkt 69 wyroku w sprawie C-278/24 Genzyński), za sprzeczne z zasadą proporcjonalności należałoby uznać ustanowienie odpowiedzialności niezależnej od winy.</p> <p>Zasadne jest zatem dodanie przepisu stanowiącego, że:</p> <p><i>„Odpowiedzialność osoby pełniącej funkcję zarządczą może zostać przypisana wyłącznie w zakresie, w jakim miała ona rzeczywisty wpływ na powstanie danej zaległości podatkowej.”</i></p> <p>Pracodawcy RP zwracają uwagę, że brak precyzyjnych kryteriów odróżniających faktyczne zarządzanie od realizacji funkcji wspierających zarząd przenosi ciężar rozstrzygnięcia tych granic na praktykę organów podatkowych. Może to prowadzić do zwiększenia ryzyka odpowiedzialności po stronie dyrektorów finansowych, podatkowych, compliance oraz osób odpowiedzialnych za wdrażanie decyzji zarządu, co wykracza poza ratio legis projektowanych zmian i może mieć efekt „mrożący” dla profesjonalnego zarządzania przedsiębiorstwami.</p> <p>Należy także podkreślić, że brak precyzyjnych kryteriów identyfikacji osoby faktycznie zarządzającej prowadzi do naruszenia zasady pewności prawa, gdyż uniemożliwia jednostce przewidzenie, czy jej działania mogą skutkować przypisaniem odpowiedzialności podatkowej</p>
--	--