



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 30 kwietnia 2026 roku

Sprawa: Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (Ugoda podatkowa)
Znak sprawy: DTS7.8010.1.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

według rozdzielnika

Szanowni Państwo,

stosownie do § 36 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2026 r. poz. 404) uprzejmie informuję, że w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny, został udostępniony *projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej* wraz z uzasadnieniem i OSR.

Projekt ustawy jest wpisany do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr UDER110.

Zwracam się z uprzejmą prośbą o zgłaszanie ewentualnych uwag do ww. projektu ustawy (również drogą elektroniczną na adres poczty elektronicznej: sekretariat.dts@mf.gov.pl) **w terminie do dnia 19 czerwca 2026 r.**

Niezgłoszenie uwag w powyższym terminie pozwolę sobie uznać za uzgodnienie przedmiotowego projektu.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman

Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

Otrzymują:

1. Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych;
2. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej;
3. Prezes Krajowej Rady Radców Prawnych;
4. Prezes Krajowej Rady Notarialnej;
5. Prezes Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;
6. Prezes Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego;
7. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce;
8. Prezes Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;
9. Prezes Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego;
10. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych;
11. Prezes Związku Banków Polskich;
12. Prezes Polskiej Izby Ubezpieczeń;
13. Prezes Izby Domów Maklerskich;
14. Prezes Izby Zarządzających Funduszami i Aktywami;
15. Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych;
16. Kasa Krajowa Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych;
17. Prezes Krajowej Izby Gospodarczej;
18. Forum Związków Zawodowych;
19. Konfederacja Lewiatan;
20. Związek Pracodawców Business Centre Club;
21. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej;
22. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców;
23. Federacja Przedsiębiorców Polskich;
24. Helsińska Fundacja Praw Człowieka;
25. Związek Rzemiosła Polskiego;
26. Polskie Towarzystwo Gospodarcze;
27. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy „Solidarność”;
28. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych;
29. Prezes Zarządu Fundacji Green REV Institute;
30. Organizacja Pracodawców Rada Przedsiębiorców.

U S T A W A

z dnia 2026 r.

o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Art. 1. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.¹⁾) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) po dziale IIC dodaje się dział IID w brzmieniu:

„DZIAŁ IID

Uгода podatkowa

Rozdział 1

Warunki zawarcia ugody podatkowej

Art. 20zzf. § 1. 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.

§ 2. Uгода podatkowa jest zawierana w interesie publicznym, jeżeli jej zawarcie:

- 1) 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
- 2) pozostaje w zgodzie z zasadami współżycia społecznego.

§ 3. W ugodzie podatkowej strony uzgadniają wspólnie:

- 1) prawidłową wysokość zobowiązania na podstawie i w granicach przepisów prawa podatkowego oraz
- 2) odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, przy czym odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej z tytułu zobowiązania podatkowego wynikającego z przepisów ustawy

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 497, 621, 622, 769, 820, 1203, 1235, 1414, 1417, 1669, 1804 i 1863 oraz z 2026 r. poz. 252, 347 i 473.

o opodatkowaniu wyrównawczym, nie może przekroczyć okresu 4 lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w którym był on należny.

§ 4. Do ugody podatkowej zawieranej z wnioskodawcą prowadzącym działalność gospodarczą przepisy art. 67b stosuje się odpowiednio.

Art. 20zzg. Nie zawiera się ugody podatkowej, jeżeli:

- 1) w sprawie zobowiązania objętego wnioskiem o zawarcie ugody podatkowej, na dzień złożenia tego wniosku:
 - a) wydano decyzję na podstawie art. 21 § 3 lub 4, art. 21a, decyzję z zastosowaniem art. 23 lub decyzję, o której mowa w art. 30 § 4,
 - b) toczy się postępowanie w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań, lub udzielone zostały ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2,
 - c) jest rozpatrywany wniosek o zawarcie porozumienia podatkowego lub porozumienia inwestycyjnego lub zawarto porozumienie podatkowe albo porozumienie inwestycyjne,
 - d) jest prowadzona procedura wzajemnego porozumiewania się, w tym procedura arbitrażowa prowadzona na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub przyjęto wniosek w ramach procedury prowadzonej na podstawie przepisów działu II rozdziału 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych,
 - e) Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi lub przejął do dalszego prowadzenia postępowanie na podstawie art. 119g § 1–3;
- 2) w sprawie zagadnień będących przedmiotem wniosku o zawarcie ugody podatkowej, na dzień złożenia tego wniosku, toczy się postępowanie w sprawie wydania, zmiany lub uchylecia:
 - a) uprzedniego porozumienia cenowego na podstawie przepisów działu III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych,
 - b) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,

- c) wydania wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym;
- 3) zobowiązanie będące przedmiotem wniosku o zawarcie ugody podatkowej powstało w okresie rozliczeniowym, w sprawie którego wydano decyzję na podstawie art. 21 § 3a;
- 4) zobowiązanie będące przedmiotem wniosku o zawarcie ugody podatkowej powstało wskutek doręczenia wnioskodawcy decyzji wydanej na podstawie:
 - a) przepisów rozdziału 6a działu III,
 - b) art. 24b ust. 1, art. 25f, art. 30 ust. 1 pkt 7a lub 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
 - c) art. 17 ust. 1–3 lub art. 40 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 843),
 - d) art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c, lub art. 138j ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług lub wskutek zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 108 tej ustawy;
- 5) co do elementów stanu faktycznego wskazanych we wniosku o zawarcie ugody podatkowej istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:
 - a) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub
 - b) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub
 - c) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści;
- 6) wobec wnioskodawcy jest prowadzone postępowanie egzekucyjne lub zabezpieczające w sprawie zaległości podatkowych;
- 7) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym wnioskodawcy doręczono ostateczną decyzję wydaną z zastosowaniem przepisu art. 119a § 1 lub 7 albo środków ograniczających umowne korzyści;
- 8) u wnioskodawcy dokonano blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na podstawie art. 119zv lub art. 119zw, której nie uchylono na dzień złożenia wniosku o zawarcie ugody;

- 9) wnioskodawca jest osobą skazaną prawomocnym wyrokiem lub na dzień złożenia wniosku o zawarcie ugody toczy się przeciwko niemu postępowanie w sprawie o:
- a) przestępstwo skarbowe,
 - b) przestępstwo, o którym mowa w art. 233 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2025 r. poz. 383, 1818 i 1872), popełnione w związku ze złożeniem oświadczenia, o którym mowa w art. 20zzh § 2 pkt 3,
 - c) przestępstwo, o którym mowa w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny,
 - d) przestępstwo, o którym mowa w art. 258 § 1–3, mające na celu popełnienie przestępstw skarbowych lub przestępstw, o których mowa w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny;
- 10) 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;
- 11) na dzień złożenia wniosku o zawarcie ugody wobec wnioskodawcy orzeczono prawomocnie karę pieniężną, o której mowa w art. 7 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. z 2024 r. poz. 1822 oraz z 2026 r. poz. 516) lub na podstawie tej ustawy wszczęto postępowanie w związku z popełnieniem przez osobę, o której mowa w art. 3 tej ustawy:
- a) przestępstwa skarbowego,
 - b) przestępstwa, o którym mowa w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny,
 - c) przestępstwa, o którym mowa w art. 258 § 1–3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, mającego na celu popełnienie przestępstw skarbowych lub przestępstw, o których mowa w art. 270a § 1 i 2 lub art. 271a § 1 i 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny.

Rozdział 2

Postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej

Art. 20zzh. § 1. Wniosek o zawarcie ugody podatkowej może zostać złożony poczynawszy od dnia, w którym powstała zaległość podatkowa, w tym również w toku:

- 1) kontroli podatkowej dotyczącej zobowiązania będącego przedmiotem wniosku;
- 2) kontroli celno-skarbowej dotyczącej zobowiązania będącego przedmiotem wniosku, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, z wyłączeniem kontroli celno-skarbowej w zakresie określonym w art. 84 ust. 1 pkt 1 i 2a–4 tej ustawy;
- 3) postępowania podatkowego dotyczącego zobowiązania będącego przedmiotem wniosku, nie później jednak niż do dnia upływu wyznaczonego przez organ podatkowy pierwszej instancji terminu, o którym mowa w art. 200 § 1.

§ 2. Wniosek o zawarcie ugody podatkowej zawiera:

- 1) propozycję ugody wraz z dokumentacją dotyczącą zobowiązania mającego być przedmiotem ugody podatkowej, w szczególności wskazującą okres rozliczeniowy, którego dotyczy, jego wysokość oraz termin zapłaty;
- 2) proponowany harmonogram spłaty zaległości podatkowych mających być przedmiotem ugody podatkowej;
- 3) oświadczenie wnioskodawcy, że nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 20zzg pkt 1 lit. a, b, d, e, pkt 4, 7, 9 i 11 oraz art. 20zzo § 4.

§ 3. Oświadczenie, o którym mowa w § 2 pkt 3, jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

§ 4. Wnioskodawca może w każdym czasie wycofać wniosek o zawarcie ugody podatkowej.

Art. 20zzi. § 1. Organ podatkowy stwierdza w formie postanowienia:

- 1) niedopuszczalność zawarcia ugody w przypadku:
 - a) niespełnienia warunków, o których mowa w art. 20zzf § 1,
 - b) wystąpienia jednej z przesłanek, o których mowa w art. 20zzg;

- 2) pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków określonych w art. 20zzh § 1.

§ 2. Na postanowienia, o których mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 20zzj. § 1. Organ podatkowy w terminie 30 dni od otrzymania wniosku o zawarcie ugody podatkowej wydaje postanowienie:

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

§ 2. W toku uzgodnień organ podatkowy może, w szczególności:

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

§ 3. 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.

Art. 20zzk. § 1. W przypadku osiągnięcia porozumienia w toku uzgodnień, organ podatkowy sporządza na piśmie propozycję zawarcia ugody podatkowej i doręcza wnioskodawcy podpisaną przez ten organ ugodę podatkową.

§ 2. Ugoda podatkowa zawiera:

- 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 jej imienia i nazwiska, a w przypadku osoby upoważnionej do działania w imieniu organu podatkowego – również stanowiska służbowego.

Art. 20zzl. § 1. Wnioskodawca, w terminie 14 dni od dnia otrzymania ugody podatkowej:

- 1) przesyła organowi podatkowemu podpisaną przez niego ugodę podatkową albo
- 2) zawiadamia organ podatkowy o odmowie przyjęcia ugody podatkowej, przy czym w przypadku nieprzekazania zawiadomienia w tym terminie uznaje się, że wnioskodawca odmówił przyjęcia ugody podatkowej.

§ 2. Jeżeli z ustaleń zawartych w ugodzie podatkowej przekazanej wnioskodawcy wynika, że prawidłowa wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji albo zobowiązania nie wykazano, warunkiem zawarcia ugody podatkowej jest złożenie przez wnioskodawcę, przed upływem terminu określonego w § 1, deklaracji zgodnej z tymi ustaleniami, przy czym w tym zakresie przepisu art. 81b § 1 oraz przepisów art. 62 ust. 4 zdanie drugie, art. 82 ust. 3 zdanie drugie, art. 83 ust. 1c oraz art. 87 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej nie stosuje się.

Art. 20zzm. § 1. Ugodę podatkową uznaje się za zawartą w dniu otrzymania przez organ podatkowy ugody podatkowej podpisanej przez wnioskodawcę.

§ 2. Zawarcie ugody podatkowej stanowi podstawę do:

- 1) zakończenia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej dotyczących zobowiązania będącego przedmiotem ugody podatkowej, przy czym właściwy organ umieszcza i pozostawia w aktach sprawy adnotację o zawarciu ugody podatkowej;
- 2) umorzenia postępowania podatkowego dotyczącego zobowiązania będącego przedmiotem ugody podatkowej.

§ 3. Od zaległości podatkowej objętych ugodą podatkową nalicza się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości:

- 1) 50% stawki odsetek za zwłokę – jeżeli wniosek o zawarcie ugody podatkowej został złożony przed podjęciem przez organ podatkowy wobec wnioskodawcy czynności sprawdzających, o których został zawiadomiony lub wszczęciem kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej dotyczących zobowiązania będącego przedmiotem wniosku;
- 2) 60% stawki odsetek za zwłokę – jeżeli wniosek o zawarcie ugody podatkowej został złożony po upływie terminu, o którym mowa w pkt 1, ale przed doręczeniem

wnioskodawcy protokołu z kontroli podatkowej, zawiadomienia o uwzględnieniu deklaracji lub korekty deklaracji, wyniku kontroli celno-skarbowej lub protokołu z kontroli celno-skarbowej dotyczących zobowiązania będącego przedmiotem wniosku;

- 3) 70% stawki odsetek za zwłokę – jeżeli wniosek o zawarcie ugody podatkowej został złożony po upływie terminu, o którym mowa w pkt 1 i 2, ale przed upływem terminu, o którym mowa w art. 200 § 1, wyznaczonym w postępowaniu podatkowym pierwszej instancji dotyczącym zobowiązania będącego przedmiotem wniosku;

§ 4. W przypadku zawarcia ugody podatkowej od zaległości podatkowej objętej tą ugodą nie nalicza się odsetek za zwłokę od dnia następującego po dniu złożenia wniosku o jej zawarcie.

§ 5. W zakresie zaległości podatkowych objętych ugodą podatkową, nie wszczyna się kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i nie wydaje się decyzji określonej w art. 21 § 3-4, art. 21a lub z zastosowaniem art. 23, a także decyzji, o której mowa w art. 30 § 4.

§ 6. W przypadku zawarcia ugody podatkowej w zakresie zaległości podatkowej objętej tą ugodą, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a wszczęte umarza się.

§ 7. Skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta jest niezgodna z zawartą ugodą podatkową. organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania zawiadamia na piśmie składającego korektę o jej bezskuteczności.

Art. 20zzn. § 1. Zakończenie uzgodnień bez zawarcia ugody podatkowej następuje w przypadku:

- 1) wycofania wniosku o zawarcie ugody przez wnioskodawcę;
- 2) wydania postanowienia o odmowie zawarcia ugody podatkowej;
- 3) odmowy przyjęcia ugody podatkowej przez wnioskodawcę.

§ 2. W przypadkach określonych w § 1 niedopuszczalne jest złożenie przez wnioskodawcę ponownego wniosku o zawarcie ugody podatkowej w odniesieniu do tego samego zobowiązania.

Art. 20zzo. § 1. W razie niedotrzymania terminu odroczonej zapłaty zaległości podatkowej lub terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie została rozłożona zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę, uгода podatkowa wygasa z mocy prawa.

§ 2. Wygaśnięcie ugody podatkowej następuje:

- 1) w całości – w przypadku gdy ugoda podatkowa przewiduje odroczenie zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;
- 2) w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności – w przypadku gdy ugoda podatkowa przewiduje rozłożenie zapłaty zaległości podatkowej, wraz z odsetkami za zwłokę, na raty.

§ 3. W razie niedotrzymania terminu płatności trzech z rat, na jakie została rozłożona zapłata zaległości podatkowej, następuje wygaśnięcie ugody podatkowej z mocy prawa w zakresie wszystkich niezapłaconych rat.

§ 4. W przypadkach, o których mowa w § 1–3, ponowne złożenie wniosku o zawarcie ugody podatkowej nie jest dopuszczalne w terminie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ugoda podatkowa wygasła, chyba że jej wygaśnięcie nastąpiło bez winy wnioskodawcy.

Art. 20zzp. § 1. Organ podatkowy może stwierdzić wygaśnięcie ugody podatkowej.

§ 2. Do stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej z urzędu przepisy rozdziału 17 działu IV, z wyłączeniem art. 240 § 1 pkt 4 i 6, art. 244 § 3 i 4 oraz art. 246, stosuje się odpowiednio, przy czym:

- 1) postanowienie, o którym mowa art. 243 § 2 stanowi podstawę do przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania co do przesłanek stwierdzenia wygaśnięcia ugody w całości lub w części,
- 2) w decyzji, o której mowa w art. 245 § 1 pkt 1, organ podatkowy nie orzeka co do istoty sprawy.

§ 3. W przypadku stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej z przyczyn leżących po stronie podatnika lub płatnika, a także ich spadkobierców, przepis art. 20zzo § 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 20zzq. W przypadku wygaśnięcia ugody podatkowej, w całości lub w części, przepisów art. 20zzm nie stosuje się ze skutkiem od dnia jej zawarcia.

Art. 20zzr. § 1. Składanie i doręczanie pism na podstawie przepisów niniejszego działu następuje wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym, z zastrzeżeniem art. 35e ust. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Dokumenty, które nie mogą być doręczone za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym lub których doręczenie w postaci fizycznej jest niezbędne do

rozpatrzenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej, są doręczane zgodnie z art. 144 § 1b i 1c.

Art. 20zsz. Do spraw nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 120-123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130 § 2-4, art. 131-132a, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 168, art. 169 § 1-1b i 4, art. 170, art. 171, art. 210 § 4 oraz przepisy rozdziałów 3, 3a, 5-7, 9-12, 14, 16, 21 i 23 działu IV.

Rozdział 3

Przepisy wspólne

Art. 20zzu. Do spraw uregulowanych w niniejszym dziale, z wyłączeniem decyzji, o której mowa w art. 20zzp § 2 pkt 2, nie stosuje się przepisu art. 3 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.”;

2) w art. 49:

a) po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

„§ 1a. W razie zawarcia ugody podatkowej nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z ugodą podatkową, powinna nastąpić zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat, na jakie została rozłożona zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę.”,

b) w § 2 po wyrazie „decyzji” dodaje się wyrazy „albo ugodzie podatkowej”;

3) w art. 70 w § 2 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) od dnia złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej do dnia:

- a) doręczenia organowi podatkowemu wycofania wniosku o zawarcie ugody przez wnioskodawcę albo
- b) postanowienia o niedopuszczalności zawarcia ugody, postanowienia o pozostawieniu wniosku o zawarcie ugody podatkowej bez rozpatrzenia doręczenia wnioskodawcy postanowienia o odmowie zawarcia ugody podatkowej, albo
- c) doręczenia organowi podatkowemu zawiadomienia o odmowie zawarcia ugody podatkowej albo w przypadku nieprzekazania tego zawiadomienia – upływu terminu nieprzyjęcia ugody podatkowej w terminie, o którym mowa w art. 20zzl § 1, albo
- d) terminu płatności zaległości podatkowej lub ostatniej raty zaległości podatkowej, albo

- e) wygaśnięcia ugody podatkowej.”;
- 4) w art. 130 w § 1 w pkt 8 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 9 w brzmieniu:
„9) brali udział w zawarciu ugody podatkowej.”;
- 5) w art. 165b w § 3 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:
„3) kontrolowany złoży wniosek o zawarcie ugody podatkowej w zakresie objętym kontrolą.”;
- 6) w art. 201 po § 1aa dodaje się § 1ab w brzmieniu:
„§ 1ab. Organ podatkowy zawiesza postępowanie w razie otrzymania wniosku o zawarcie ugody podatkowej do dnia:
 - 1) doręczenia organowi podatkowemu wycofania wniosku o zawarcie ugody przez wnioskodawcę albo
 - 2) doręczenia wnioskodawcy postanowienia o niedopuszczalności zawarcia ugody, postanowienia o pozostawieniu wniosku o zawarcie ugody podatkowej bez rozpatrzenia albo postanowienia o odmowie zawarcia ugody podatkowej, albo
 - 3) doręczenia organowi podatkowemu zawiadomienia o odmowie zawarcia ugody podatkowej albo w przypadku nieprzekazania tego zawiadomienia – upływu terminu nieprzyjęcia ugody podatkowej w terminie, o którym mowa w art. 20zzl § 1, albo
 - 4) zawarcia ugody podatkowej.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, 1423, 1820 i 1863 oraz z 2026 r. poz. 415 i 483) w art. 35b w ust. 1 w pkt 2 w lit. a wyrazy „i opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego” zastępuje się wyrazami „, , opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego i zawierania ugody podatkowej”.

Art. 3. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2028 r.

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Maciej Szmigiero
Dyrektor

Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów
/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 24 kwietnia 2026 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Część ogólna

Projekt wprowadza do polskiego prawa podatkowego nową instytucję – ugodę podatkową. Nadrzędnym celem tego zabiegu jest dążenie do ograniczenia liczby i długości sporów podatkowych towarzyszących stosowaniu prawa podatkowego w Polsce poprzez zapobieganie ich powstawaniu oraz umożliwienie ich wcześniejszego rozwiązywania w warunkach porozumienia stron. Instytucje tego typu są na świecie zaliczane do grona instrumentów alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution*, „ADR”)¹.

„Alternatywny” charakter ugody podatkowej wyraża się w stworzeniu dodatkowej i fakultatywnej możliwości rozwiązania sporu podatkowego pomiędzy podatnikiem (oraz płatnikiem) a organem podatkowym lub zapobieżenie jego wystąpieniu. Skorzystanie z niej będzie zależało od woli uprawnionego podmiotu (po jego stronie leży inicjatywa wyjścia z propozycją) oraz od woli organu podatkowego – w granicach uznania administracyjnego. Zawarcie ugody może, ale nie musi zastąpić innych szeroko rozumianych czynności wierzycielskich podejmowanych przez Krajową Administrację Skarbową w procesie poboru podatku. Konsensualny charakter ugody przesądza o tym, że do jej zawarcia niezbędne będzie osiągnięcie porozumienia pomiędzy obiema stronami, tj. uprawnionym wnioskodawcą² oraz organem podatkowym. Zawarcie ugody podatkowej zakończy lub zapobiegnie powstaniu sporu w sprawie objętego nią zobowiązania w sposób definitywny i wszechstronny, jeśli tylko dotrzymane zostaną przewidziane w niej ustalenia dotyczące spłaty. Dzięki tej możliwości ugoda podatkowa będzie pod tym względem narzędziem o charakterze i potencjale szerszym aniżeli dostępne Krajowej Administracji Skarbowej znane dotąd instrumenty władcze³.

¹ W świetle klasyfikacji instrumentów tego rodzaju przedstawionej w Zaleceniach Komitetu Ministrów REC (2001)9 z 5 września 2001 r. w sprawie alternatywnych metod rozwiązywania sporów między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi projektowana ugoda podatkowa to „rozstrzygnięcie polubowne” (*negotiated settlement*).

² Zgodnie z projektowanym przepisem art. 20zzf § 2, wnioskodawcą może być podatnik lub płatnik. W dalszym ciągu dokumentu używa się tego określenia w znaczeniu nadanym tym przepisem.

³ Jak wskazuje J. Wegner-Kowalska (*Mediacja w sprawach administracyjnych – pytania i wątpliwości*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6 (75), s. 22) możliwość definitywnego zakończenia sporów to jedna z największych wartości instrumentów typu ADR.

Instytucję ugody podatkowej zaprojektowano częściowo w odpowiedzi na pojawiające się w przestrzeni publicznej postulaty przedsiębiorców i nauki. W nauce wskazuje się, że polskie prawo podatkowe powinno zawierać uzupełniające istniejący system rozwiązania konsensualne, postulując wprowadzenie do postępowania podatkowego mediacji⁴. Do głosów tych często przyłączają się przedstawiciele praktyki⁵. Często nawiązuje się przy tym do projektu nowej Ordynacji podatkowej opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego działającą w latach 2014-2019⁶. W szczególności stwierdza się, że „rozwiązania zawarte w tym projekcie, mimo pewnych niedoskonałości, mogłyby stanowić punkt wyjścia do prac nad wprowadzeniem mediacji do postępowania podatkowego funkcjonującego na podstawie obecnej Ordynacji podatkowej”⁷.

Przedsiębiorcy podnoszą, m.in. w ramach postulatów deregulacyjnych⁸, że brakuje rozwiązań, które pozwalałyby tym z nich, którzy borykają się z trudnościami finansowymi skutkującymi powstawaniem zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i nakładaniem sankcji, negocjować rozłożenie zaległości i warunki spłaty zobowiązań podatkowych. Wskazują, że potrzebne są dodatkowe narzędzia pozwalające ustalić warunki spłaty tak, aby zaspokojenie roszczeń Skarbu Państwa nastąpiło skutecznie i bez dodatkowych, zbędnych trudności. Zdaniem przedsiębiorców trudności finansowe nierzadko wynikają m.in. z niezamierzonych błędów dostawców usług księgowych lub niewypłacalności kontrahentów, co dodatkowo negatywnie wpływa na płynność finansową i istotnie utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej w Polsce.

⁴ J. Dobkowski, *Propozycja wprowadzenia mediacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2019, nr 3 (20), s. 39-53; H. Filipczyk, *Równość w prawie podatkowym - w stronę procedury* (w:) *W stronę równych szans. 35 lat urzędu Rzecznika Praw Obywatelskich*, red. W. Brzozowski, A. Krzywoń, M. Wiącek, Warszawa 2025, s. 99-106; P. Sławicki, *Mediacja w sprawach podatkowych – de lege lata i de lege ferenda*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 9, s. 52-57; zagadnienie jest też przedmiotem konferencji naukowych, np. konferencja pt. *Mediacja w prawie podatkowym - w poszukiwaniu równowagi między interesem publicznym a ważnym interesem podatnika* 17 grudnia 2025 r. (<https://www.kozminski.edu.pl/pl/wydarzenia/mediacja-w-prawie-podatkowym-w-poszukiwaniu-rownowagi-miedzy-interesem-publicznym-waznym-interesem-podatnika>).

⁵ Zob. działalność i materiały publikowane przez Centrum Arbitrażu i Mediacji Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

⁶ L. Bielecki, *Instytucja mediacji w szczególnych postępowaniach administracyjnych na przykładzie rozwiązań zawartych w projekcie nowej Ordynacji podatkowej jako wyraz zasady polubownego i ugodowego załatwiania spraw przez administrację* (w:) *Wzorce i zasady działania współczesnej administracji publicznej*, red. B., Jaworska-Dębska, P. Kledzik, J. Ślugoćki, Warszawa 2020, s. 566-568; M. Wierzbowski, *Mediacja a Ordynacja podatkowa* (w:) *Teoria i praktyka stosowania prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, red. M. Jamróży, K. Tetlak, Warszawa 2025, s. 531-536.

⁷ K. Marszycki, *Mediacje podatkowe – jak wyleczyć rozdwojenie jaźni ustawodawcy?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 4, s. 18.

⁸ Propozycja zespołu Sprawdzamy nr 1014 z 17 lutego 2025 r.

Akcentowana jest potrzeba stworzenia narzędzia, które pozwalałoby w procesie stosowania prawa podatkowego szukać, w drodze kompromisów, ale przy zachowaniu obowiązujących zasad powszechności i równości opodatkowania, obopólnie korzystnych rozwiązań. Porozumienie się co do prawidłowej wysokości i warunków spłaty zobowiązania oraz uznanie swojej odpowiedzialności przez podatnika mogłoby zastąpić długotrwałą i dokuczliwą kontrolę podatkową i czynności egzekucyjne. Ułatwiałoby przedsiębiorcom i innym podatnikom niedążącym do uchylania się od opodatkowania wywiązanie się z obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w tych przypadkach, w których towarzyszą temu niezawinione trudności, bez konieczności narażania się na sankcje. Organom podatkowym zawierane porozumienia pozwalałyby zaoszczędzić siły i środki, umożliwiając ich korzystniejszą alokację.

Mimo przeciwieństwa interesów strony biernej i czynnej obowiązku podatkowego, podatnika i Skarbu Państwa, istnieje pomiędzy nimi dotąd w Polsce niezagospodarowane pole do współpracy i uzgodnień o istotnym potencjale oddziaływania racjonalizatorskiego. Wykorzystanie tego potencjału może zwiększyć efektywność i sprawność procesu poboru podatków, zmniejszając jednocześnie generowane w nim koszty oraz obniżyć odczuwalną ingerencyjność prawa podatkowego z korzyścią dla wszystkich zainteresowanych. W krajach, w których wprowadzono instytucję ugody podatkowej, poszukiwanie tego rodzaju usprawnień uznaje się za obowiązek administracji podatkowej mieszczący się w ramach zasad dobrej administracji⁹.

W nauce ten potencjał także zauważa się i podkreśla. Zwraca się m.in. uwagę, że pomimo braku stosownych regulacji i wbrew powszechnie panującym przekonaniom ugruntowanych w inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego, a także formalnej nadrzędności organu podatkowego i zasadach praworządności oraz prawdy materialnej, uzgodnienia pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi – nawet przy braku ich regulacji – i tak mają miejsce¹⁰.

Poprzez dążenie do wykorzystania pola wspólnoty interesów i stworzenia ram prawnych dla uzgodnień w prawie podatkowym opracowany projekt zmierza do zmniejszenia liczby szeroko rozumianych sporów podatkowych (postępowania podatkowych obu instancji

⁹ *Ugoda jako przejaw dobrej administracji* w Kodeksie uzgodnień Australijskiego Biura Opodatkowania, dostępny pod adresem: <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/code-of-settlement>.

¹⁰ H. Filipczyk, „Ciemna materia” *procedur podatkowych: konsensualne rozwiązywanie sporów między organami podatkowymi a podatnikami* [w:] Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego: „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”, red. E. Feret i P. Majka, Rzeszów 2023, s. 129-137.

w sprawach wymiarowych oraz spraw sadowoadministracyjnych), wprowadzając możliwość zawarcia porozumienia przewidującego pomoc w wywiązaniu się z obowiązków podatkowych w zamian za rezygnację z części przysługujących uprawnień do korzystania z prawa do korekty i środków zaskarżenia. Ideą instytucji ugody podatkowej jest trwale załatwienie sprawy podatkowej rozumianej jako ogół zagadnień związanych z danym zobowiązaniem podatkowym, w warunkach porozumienia i kompromisu, bez konieczności otwierania jej w przyszłości na nowo. Zaprojektowane regulacje mają oddziaływać na spory podatkowe przede wszystkim prewencyjnie, zapobiegając ich powstaniu dzięki możliwości zawarcia ugody podatkowej zanim do nich dojdzie.

Z punktu widzenia potrzeb budżetu państwa projekt ma na celu wywarcie w dłuższej perspektywie czasowej pozytywnego wpływu na finanse publiczne poprzez poprawę ściągalności podatków połączoną z racjonalizacją wysiłków Krajowej Administracji Skarbowej. Szybciej i prościej będą załatwiane przynajmniej niektóre sprawy podatkowe obarczone ryzykiem eskalacji w długotrwały i niepewny co do skutku spór z podmiotem zobowiązanym. Takie przypadki generują niepotrzebne koszty zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i podatników, nie gwarantując uiszczenia należności ani osiągnięcia satysfakcjonującego rezultatu. Ugoda podatkowa powinna skutkować także zwiększeniem wpływów z istniejących podatków poprzez uczynienie Polski jurysdykcją bardziej atrakcyjną pod kątem warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Istotnym celem projektu jest także pozytywne oddziaływanie na relacje Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikami i poczynienie kroku w kierunku przekształcenia jej z nadzorczej w partnerską.

Należy dodać także, że choć instytucję ugody podatkowej zaprojektowano w odpowiedzi na postulaty zgłaszane przede wszystkim przez przedsiębiorców, będzie ona dostępna dla ogółu podatników, także tych, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej oraz dla przedsiębiorców w zakresie podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ograniczeniem w tym zakresie jest proponowany próg kwotowy wyznaczający minimalną wartość zobowiązania, w sprawie którego ugodę będzie można zawrzeć, stanowiący równowartość minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Przyjmując powyższe przyjęto, że ugoda podatkowa powinna:

- 1) wspierać wnioskodawców w spłacie zaległości podatkowych poprzez umożliwienie ugodowego rozwiązywania trudności w tym zakresie, możliwości uzyskania ulg w ich spłacie oraz gwarancji rezygnacji z sankcji podatkowych i karnych;
- 2) stwarzać możliwość polubownego zamykania sporów pomiędzy wnioskodawcami a organami podatkowymi pozwalając obu stronom angażować mniejszą ilość zasobów i uwagi, tym samym redukując związaną z nimi niepewność co do końcowego rozstrzygnięcia;
- 3) ograniczać lub znosić sankcje za nieterminową płatność podatku oraz odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
- 4) być instrumentem dostępnym wyłącznie dla uczciwych wnioskodawców;
- 5) uzupełniać system istniejących instrumentów wsparcia podatników i o charakterze uprzednim i bieżącym, takich jak indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, wiążąca informacja stawkowa, opinia o stosowaniu preferencji, umowa o współdziałanie, uprzednie porozumienia cenowe i podobne, gdy okazują się one niewystarczającą pomocą w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych;
- 6) prowadzić do redukcji liczby kontroli i postępowań podatkowych oraz skrócenia czasu załatwiania szeroko rozumianych spraw podatkowych;
- 7) przynosić korzyści i oszczędności obu stronom stosunku prawnopodatkowego – podatnikom oraz Skarbowi Państwa.

Istotnym warunkiem granicznym funkcjonowania ugody podatkowej jest jej opłacalność dla interesów Skarbu Państwa. Nowa instytucja ma spełniać wyżej nakreślone cele z uwzględnieniem potrzeb fiskalnych, stąd też jedną z granic pola uzgodnień określonego w projektowanych przepisach jest warunek, by zawarcie ugody podatkowej w każdym przypadku przyniosło skutki fiskalne korzystniejsze niż prawdopodobny wynik dalszych działań organów podatkowych w porównaniu do sytuacji bazowej.

Przepisy projektu, dążąc do realizacji powyższych celów, skonstruowano w taki sposób, by wpasowały się w system istniejących instytucji ogólnego prawa podatkowego i stanowiły jego uzupełnienie. Szeroki zakres przedmiotowy projektowanej instytucji (wszystkie podatki stanowiące dochód budżetu państwa) oraz jej dostępność dla ogółu podatników wymagały opracowania ich w stosunkowo rozbudowanej postaci.

W połączeniu z nowatorskim charakterem instytucji przesądziło to także o podjęciu decyzji, by ugodę podatkową wprowadzić początkowo na zasadzie pilotażu połączonego

ze szczegółową obserwacją skutków jej wprowadzenia, praktyki jej funkcjonowania, popularności wśród podmiotów uprawnionych oraz ocen wśród przedstawicieli nauki. Część rozwiązań szczegółowych opracowano z tym założeniem, przewidując możliwość dokonania ich korekty na bazie wniosków wynikających z oceny skutków regulacji.

Projektowany dział IID oparto o następujące założenia:

- 1) ugoda podatkowa ma charakter fakultatywny dla obu jej stron – wnioskodawcy oraz organu podatkowego, przy czym ugody zawiera się wyłącznie z inicjatywy (na wniosek) wnioskodawcy;
- 2) w ramach ugody podatkowej nie jest dopuszczalne negocjowanie wysokości zobowiązania podatkowego ani zobowiązania płatnika. Ta wyznaczana jest zgodnie z przepisami ustaw szczegółowych. Negocjacji nie podlegają również okoliczności faktyczne, ani inne zagadnienia pośrednio lub bezpośrednio wpływające na wysokość zobowiązania podatkowego. Termin „uzgadnianie” pojawiający się w przepisie art. 20zzf § 3 podkreśla koncyliacyjny, oparty na współpracy i porozumieniu charakter instrumentu, ale nie oznacza, że dopuszczalne staje się odstępowanie od zasad opodatkowania wynikających z przepisów ustaw podatkowych i indywidualizacja obciążeń podatkowych w sposób naruszający przepis art. 84 Konstytucji. Ugoda podatkowa nie tworzy tym samym wyłomu w zasadzie powszechności opodatkowania;
- 3) w toku postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej możliwe jest dokonywanie ustaleń faktycznych w zakresie niezbędnym do jej zawarcia. Oznacza to, że mogą być przeprowadzane wszelkie czynności dowodowe niezbędne do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania, które ma być objęte ugodą podatkową. Jeśli w jego sprawie organy podatkowe podjęły już czynności, z zasady ustalenia faktyczne w toku postępowania w sprawie zawarcia ugody będą uzupełniać tylko materiał dowodowy zgromadzony w postępowaniu bazowym, w toku którego złożono wniosek o jej zawarcie. Możliwość ta gwarantuje oparcie treści ugody podatkowej o podstawę faktyczną taką, jak w przypadku prawidłowej deklaracji lub decyzji wymiarowej, niekwestionowaną przez żadną ze stron;
- 4) postępowanie w sprawie zawarcia ugody ma charakter odformalizowany, polubowny, nie musi zakończyć się w ściśle wyznaczonym terminie i polega na współpracy wnioskodawcy z organem podatkowym (stąd m.in. możliwość organizowania w jego toku spotkań uzgodnieniowych przewidziana przez projektowany art. 20zzj § 2 pkt 2), mając na celu zbliżenie stanowisk obu stron tak, by możliwe było osiągnięcie

porozumienia co do tego, jakie są ustawowo określone, właściwe i istotne z punktu widzenia warunków zapłaty cechy zobowiązania podatkowego. Merytorycznie może obejmować wszystkie te same elementy, które obejmować postępowanie podatkowe, tj. postępowanie dowodowe i zagadnienia związane z wymiarem zobowiązania podatkowego, stanowi zatem, w razie wszczęcia, swoiste przedłużenie dotąd dokonanych w postępowaniach kontrolnych lub podatkowym czynności, albo ich zastępstwo, jeżeli wniosek o ugodę złożono w odniesieniu do zobowiązania dotąd nieujawnionego. Organowi podatkowemu przysługują w jego trakcie wszelkie uprawnienia, które przysługują mu w zwykłym postępowaniu podatkowym. Na wypadek, gdy dojdzie on do wniosku, że zawarcie ugody jest niemożliwe, lub niezasadne, może on odmówić jej zawarcia w dowolnym momencie i powrócić do czynności zawieszonych przed wpływieniem wniosku o zawarcie ugody podatkowej lub podjąć je, jeśli nie były dotąd podejmowane;

- 5) w ramach ugody podatkowej organ podatkowy oraz wnioskodawca wspólnie ustalają najlepszy dla wnioskodawcy sposób wsparcia go w zrealizowaniu obowiązku podatkowego poprzez ustalenie terminu odroczenia zaległości podatkowej lub rozłożenia jej na raty;
- 6) uгода podatkowa jako swoista forma działania administracji podatkowej nie jest aktem wymiarowym, ale w swej treści zawiera ustalony wspólnie przez organ podatkowy i wnioskodawcę wzorzec wymiaru zobowiązania. Obejmuje ustalenia dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego, które realizowane są poza postępowaniem w sprawie zawarcia ugody w przewidzianych przez prawo podatkowe formach wymiaru, tj. poprzez złożenie deklaracji podatkowej lub jej korekty. Dochowanie przez podatnika lub płatnika ustaleń z ugody podatkowej w tej formie i zrealizowanie ustalonego wzorca jest warunkiem jej zawarcia i obowiązywania;
- 7) zawarcie ugody powoduje zatrzymanie dalszego naliczania odsetek za zwłokę dla wnioskodawcy będącego jej stroną od dnia złożenia przez niego wniosku o jej zawarcie;
- 8) w odniesieniu do zaległości podatkowej objętej ugodą nie ustala się opłaty prolongacyjnej (projekt nie zmienia treści przepisu art. 57 § 1 Ordynacji podatkowej);
- 9) stawka odsetek za zwłokę dla zaległości podatkowej objętej ugodą podatkową ulega obniżeniu w stosunku do podstawowej, tym większemu, na im wcześniejszym etapie czynności wierzycielskich (potencjalnych lub już podjętych) wnioskodawca wystąpi do organu podatkowego z wnioskiem o jej zawarcie. Tak jak w przypadku zaległości

podatkowej nie przewidziano możliwości negocjacji wysokości obniżonej stawki odsetek. Jej wysokość wyznaczają czynniki obiektywne;

- 10) ugoda podatkowa nie jest dostępna, jeśli wnioskodawca uzyskał wcześniej w odniesieniu do tej samej zaległości podatkowej ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, ale jej zawarcie nie wyklucza późniejszego uzyskania ulgi w odniesieniu do objętej nią zaległości;
- 11) zawarcie ugody podatkowej wyłącza możliwość ścigania podatnika za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w zakresie nią objętym, pod warunkiem dotrzymania przewidzianych w niej terminów spłaty zobowiązania i jeżeli nie nastąpi wygaśnięcie ugody podatkowej;
- 12) zawarcie ugody podatkowej ma trwale zamykać sprawę objętego nią zobowiązania. W związku z czym wyłącza możliwość podejmowania czynności w sprawie jego wymiaru – podatnikowi oraz płatnikowi nie wolno już dokonywać dalszych korekt deklaracji, organom podatkowym zaś wszczynać kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego;
- 13) wszelkie skutki przewidziane w ugodzie podatkowej dotyczące terminu i warunków spłaty zaległości, stawki odsetek, wyłączenia możliwości ścigania za wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz wszczynania wobec wnioskodawcy kontroli podatkowych, celno-skarbowych i postępowań podatkowych trwają pod warunkiem dotrzymania ustalonych w niej warunków i terminów spłaty zaległości. Trwałość ugody podatkowej może być zniesiona z innych powodów tylko w sytuacjach nadzwyczajnych, w formie decyzji stwierdzającej jej wygaśnięcie;
- 14) organem podatkowym właściwym w sprawach zawarcia ugody jest właściwy w sprawie danego zobowiązania Naczelnik Urzędu Skarbowego lub jeśli wszczęto w jego sprawie kontrolę celno-skarbową – Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego;
- 15) ugoda jest dostępna dla wnioskodawców, którzy wykazali się konstruktywną postawą w relacjach z organami podatkowymi i rokują możliwość zapłaty zaległości podatkowej w ustalonym, ulgowym terminie lub ratach. Z grona wnioskodawców wykluczeni są m.in. podatnicy uprzednio karani za przestępstwa skarbowe i wybrane przestępstwa powszechne, tacy, w stosunku do których wydano decyzję o zabezpieczeniu lub zarządzono zabezpieczenie, a także ci, co do których zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że dopuszczali się agresywnej optymalizacji podatkowej i ci, którzy zawarli w przeszłości ugodę w innej sprawie i nie dotrzymali warunków spłaty zaległości, które w niej ustalono;

- 16) w razie braku możliwości dojścia do porozumienia przez wnioskodawcę i organ podatkowy obie strony mają możliwość rezygnacji z zawierania porozumienia nawet po rozpoczęciu uzgodnień;
- 17) instytucja ma charakter alternatywny względem zarówno zwykłych procedur uzyskiwania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jak i wymiarowych – stanowi dodatek do gamy istniejących rozwiązań, z którego można, ale nie trzeba korzystać.

Wprowadzana ugoda podatkowa jest nowością w polskim prawie podatkowym, ale przykłady podobnych rozwiązań istnieją w porządkach prawnych państw, w tym państw członkowskich Unii Europejskiej. Jako regulacje niepodlegające harmonizacji dostarczają wielu różnorodnych wzorców.

Najbardziej ugruntowaną instytucją rozpatrywaną w toku prac jako wzorzec jest funkcjonująca od wielu lat (co najmniej od lat 70. XX wieku) w Niderlandach *fiscale vaststellingsovereenkomst*. Jest oparta o źródłową instytucję pochodzącą z prawa cywilnego. Zawierając umowę ugody strony ustalają pomiędzy sobą, co jest pomiędzy nimi prawnie wiążące, w celu zakończenia lub zapobieżenia niepewności w tym zakresie. Ustalenia sprowadzają się do określenia wzajemnie wiążącego je prawa, także poprzez ustalenia odbiegające od prawa obowiązującego powszechnie, zwłaszcza proceduralnego. Ugoda w prawie niderlandzkim objąć można zarówno elementy stanu faktycznego, jak i ustalenia co do tego, jak strony rozumieją poszczególne regulacje prawa podatkowego. Może ona dotyczyć zdarzeń przyszłych, jak i przeszłych – ugoda może konfliktom zapobiegać, jak i mieć na celu ich zakończenie. Podstawowy cel jej zawarcia to określenie, w jaki sposób organy podatkowe będą wobec podatnika korzystać z przysługującego im, wyznaczonego zarówno treścią prawa podatkowego zakresu uznania administracyjnego, jak i z uznania tzw. miękkiego, wynikającego z naturalnej nieostrości języka powszechnego, w którym wyrażone są normy prawa podatkowego.

Instytucja ugody nie ma w niderlandzkim prawie podatkowym ścisłego umocowania, opiera się o współstosowane przepisy prawa cywilnego i niezbyt rozbudowane przepisy prawa podatkowego, niepisane zasady ogólne (tzw. zasady dobrej administracji) oraz prawo zwyczajowe. Ma dualny, prywatno-publiczny charakter, a będącym jej stronami podatnikom może przysługiwać ochrona zarówno poprzez środki przewidziane w prawie podatkowym, jak i cywilnym.

Instytucja niderlandzka w zakresie alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych stanowi przykład rozwiązania wzorcowego, o ugruntowanej i bogatej praktyce, z którą związane są ustalone sposoby postępowania, orzecznictwo i literatura. Tamtejsza kultura prawna zbyt dalece różni się jednak od polskiej pod kątem funkcjonowania regulacji podatkowych (przede wszystkim mniejszy nacisk kładziony na treść prawa pisanego, nie tak wyraźne i dokładne oddzielenie prawa prywatnego od publicznego). Dlatego też przeniesienie do polskiego prawa instytucji zbliżonej do *fiscale vaststellingsovereenkomst* uznano za zbyt trudne z powodu niedopasowania do potrzeb i możliwości. Z tego względu wzorcami dla projektowanych rozwiązań stały się instytucje obecne w litewskim i łotewskim prawie podatkowym.

Pierwsza z nich, *susitarimas dėl mokesčio dydžio* („porozumienie w sprawie wysokości podatku”) funkcjonuje w Litwie od 2004 r.¹¹. Przewiduje możliwość zawarcia porozumienia dotyczącego wysokości podatku oraz związanych z nim kwot pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem. Możliwość ta uzależniona jest od zaistnienia przesłanki polegającej na braku możliwości poparcia (co do zasady niezgodnych ze sobą) twierdzeń na temat podstawy faktycznej obowiązku podatkowego przez jedną i drugą stronę wystarczającymi dowodami. Cele litewskiej instytucji są zbliżone do celów przypisywanych ugodzie podatkowej w prawie niderlandzkim, choć w stosunku do nich ograniczone (rozwiązywanie zaistniałych sporów podatkowych). W przeciwieństwie do prawa niderlandzkiego w prawie Litwy szczegółowo uregulowano w obrębie prawa podatkowego procedurę zawierania porozumień, z której zaczerpnięto niektóre rozwiązania przy projektowaniu polskich przepisów. W szczególności zawarcie porozumienia skutkuje dla organu podatkowego brakiem możliwości wymierzenia zobowiązania w wysokości większej niż w nim przewidziana, dla podatnika zaś brakiem możliwości skorzystania ze środka odwoławczego. Instytucja litewska jest silnie powiązana z litewskim podatkowym prawem procesowym, które różni się od polskiego pod istotnym względem, tj. tym, że istotną rolę odgrywa w nim ciężar dowodu i zasady jego rozkładu. Dlatego też nie mogła zostać wprost przeniesiona na rodzimy grunt, ale posłużyła jako wzorzec, zwłaszcza w zakresie rozwiązań co do regulacji dotyczących procesu zawierania ugody

¹¹ Przewidziana w przepisie art. 71 ustawy o administrowaniu podatkami (dostępna pod adresem: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>), regulacje szczegółowe zawiera zaś zarządzenie Dyrektora Państwowej Inspekcji Skarbowej Litwy w sprawie przyjęcia zasad zawierania porozumień pomiędzy Administracją Podatkową oraz podatnikami dotyczących wysokości podatku i związanych z nim kwot, dostępne pod adresem: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.D1230A4A2018/asr>.

oraz rezygnacji ze środków odwoławczych połączonych z trwałością ustaleń zawartych w ugodzie.

Drugim przykładem funkcjonującym w państwie członkowskim UE, którym posłużono się w konstruowaniu polskiej ugody podatkowej, był przepis art. 41 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach¹². Przewiduje on dla łotewskich podatników możliwość zawierania „porozumień pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem” (*Nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja vienošanās līgums*), w ramach których ci pierwsi mogą zgodzić się z twierdzeniami organów podatkowych co do potrzeby dokonania u podatnika wymiaru wtórnego oraz co do kwoty zaległości podatkowej w jego ramach. Im wcześniej do zawarcia porozumienia dojdzie, na tym większą redukcję sankcji administracyjnych za naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych podatnicy mogą liczyć (redukcja naliczonej kwoty odsetek za zwłokę nawet o 85%).

W przepisie wskazującym na możliwość zawarcia porozumienia deklaruje się, że jego celem jest zakończenie sporu prawnego co do określenia dodatkowych należności budżetu państwa w związku z przeprowadzonym audytem lub kontrolą podatkową. Łotewski podatnik w istocie ma co do zasady tylko możliwość „pogodzenia się” z ustaleniami postępowań kontrolnych lub nie, a im wcześniej to zrobi, na tym większą redukcję odsetek i sankcji może liczyć. Przepis nie przewiduje możliwości negocjacji wysokości zaległości podatkowej ani zwrotu podatku. W jego ust. 1 wskazano, że, „Wnosząc o zawarcie porozumienia, podatnik wyraża zgodę na dodatkowo naliczoną kwotę podatku lub zmniejszenie kwoty podlegającej zwrotowi z budżetu”.

Po zawarciu ugody podatnik prowadzący działalność gospodarczą ma obowiązek zapłacić objęte nią kwoty w terminie roku od dnia jej zawarcia, podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej będący osobą fizyczną – w ciągu dwóch lat. Płatność rozkładana jest na raty. Niedotrzymanie warunków ugody powoduje utratę przez nią ważności, a od niezapłaconej części nalicza się odsetki za zwłokę za cały okres opóźnienia (należy także przyjąć, że podatnik traci prawo do zapłaty grzywien i kar w obniżonych wysokościach, choć przepis nie wymienia tego skutku wyraźnie), a należności podlegają egzekucji.

Jako instytucja uzależniająca przysługujące podatnikom wsparcie od przesłanek obiektywnych, nienaruszająca zasady powszechności opodatkowania w powszechnie przyjętym w Polsce

¹² Dostępna pod adresem: <https://likumi.lv/ta/id/33946#p41>.

rozumieniu, nadająca się do wdrożenia w funkcjonującym modelu stosowania prawa podatkowego, rozwiązanie łotewskie stało się najistotniejszym wzorcem dla zaproponowanych rozwiązań.

W toku prac koncepcyjnych za punkt odniesienia brano pod uwagę także opracowaną przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego instytucję umowy podatkowej zawartą w przepisach art. 411-414 projektu nowej Ordynacji podatkowej (dalej: n.o.p.) w wersji z 2019 r.¹³. Opracowane rozwiązanie różni się od tamtego pod wieloma względami. W miejsce mediacji przewidziano swoiste postępowanie o charakterze hybrydowym, łączące w sobie elementy postępowania podatkowego oraz koncyliacyjne znane z istniejących rozwiązań, takich jak np. Porozumienie inwestycyjne. Ugodę podatkową od przewidzianej w n.o.p. umowy podatkowej różni również zawężone pole do uzgodnień, nie przewidziano w niej bowiem możliwości swobodnego dokonywania ustaleń w dotyczących zagadnień mogących pośrednio wyznaczać wysokość zobowiązania podatkowego, takich jak charakter albo wartość transakcji, czynności czy zdarzenia¹⁴. Ugodę podatkową przewidzianą w niniejszym projekcie różni też od rozwiązania zawartego w n.o.p. szczegółowość regulacji podyktowana koniecznością dopasowania jej do istniejącego systemu podatkowego, którego stanowi uzupełnienie, bez wprowadzania w nim zmian.

Część szczegółowa

Art. 20zzf

Przedmiot i podmiot ugody oraz warunki jej zawarcia

Art. 20zzf § 1

Pierwszy przepis działu IID określa szereg kluczowych zasad, według których zbudowana jest instytucja ugody podatkowej. Inicjatywa zawarcia ugody podatkowej spoczywa wyłącznie na wnioskodawcy, którym może być podatnik, płatnik lub spadkobierca któregośkolwiek z nich. Jeżeli zobowiązania, w sprawie których możliwe jest złożenie wniosku o zawarcie ugody

¹³ Druk sejmowy Sejmu VIII kadencji nr 3517.

¹⁴ Zob. szerzej na temat założeń instytucji np. H. Filipczyk, *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, z. 10.

podatkowej przejdą w drodze sukcesji uniwersalnej na spadkobierców podatników lub płatników, będą oni mogli również skorzystać z tego uprawnienia.

W tym miejscu należy dodać, że w przypadku śmierci podatnika lub płatnika będącego stroną już zawartej ugody podatkowej, wynikające z niej prawa i obowiązki podlegają przejściu na zasadach ogólnych jako majątkowe (art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej). W przypadku śmierci wnioskodawcy w czasie trwania postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej, zastosowanie mają (na mocy odesłania zawartego w projektowanym art. 20zzr) zasady ogólne, tj. przepisy o zawieszeniu postępowania w takich przypadkach – art. 201 § 1 pkt 1 i art. 201 § 5, a także art. 103 o.p.

Z grona podmiotów mogących wnioskować o zawarcie ugody zdecydowano się wyłączyć osoby trzecie. W ich przypadku nie mogą zdarzyć się sytuacje, w których mają wpływ na charakterystykę zobowiązania, za które przypisana może być im odpowiedzialność w wyniku wydania decyzji, o której mowa w art. 108 o.p. Nie mogą zajść również przypadki, w których odpowiedzialność osoby trzeciej pozostaje nieujawniona, a takim również służy nowa instytucja. Przepisy o ugodzie podatkowej skonstruowano z myślą o zobowiązaniach, których mogą dotyczyć wyłącznie deklaratoryjne decyzje wymiarowe (decyzje określające), co stałoby w sprzeczności z charakterem decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, którą uznaje się za konstytutywną¹⁵. Te względy oraz dostatecznie już rozbudowane nowe przepisy, a także potencjalnie mniejsza przydatność ugody dla tej kategorii zobowiązanych oraz pozostająca w systemie możliwość wnioskowania w ich przypadku o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przesądziły o rezygnacji z dalszego poszerzenia zakresu podmiotowego ugody.

Ugoda podatkowa może dotyczyć wyłącznie zobowiązań podatkowych, których termin płatności upłynął, tj. zaległości podatkowych wynikających ze zobowiązania podatnika lub zobowiązania płatnika. *Ratio legis* tego ograniczenia jest uniemożliwienie dokonywania w toku uzgodnień poprzedzających zawarcie ugody podatkowej ustaleń prospektywnych, jak ma to miejsce np. w przypadku wspomnianej wyżej holenderskiej *fiscale vaststellingsovereenkomst*. Mogłoby to prowadzić do osłabienia zasady nienegocjowalności podatku. Instytucja ugody ma stwarzać możliwość naprawiania skutków błędów, zaniechań i innych naruszeń przepisów prawa podatkowego, świadomych i nieświadomych, popełnianych przez wnioskodawców. Regułą pozostać jednak powinno wypełnianie obowiązków podatkowych według zasad

¹⁵ Tak np. NSA w wyroku z 27 października 2004 r., FSK 1069/04.

założonych w ustawach podatkowych. Opierając się na zarysowanym wyżej rozumieniu podstaw istnienia sporu podatkowego, dopóki nie nadszedł termin płatności zobowiązania, wnioskodawca nie ma także interesu prawnego w zawarciu ugody, nie ma bowiem podstawy do zaistnienia sporu. W polskim systemie podatkowym dla ustaleń prospektywnych przewidziano dodatkowo szereg instrumentów ochronnych o charakterze uprzednim, z interpretacjami przepisów prawa podatkowego na czele. Umożliwienie zawierania ugód podatkowych w tym zakresie mogłoby doprowadzić do swoistej kolizji podstaw wyznaczania zasad spełnienia obowiązku podatkowego przez podatników i płatników (zapobiegają im odpowiednie warunki zawarcia ugody podatkowej wynikające z art. 20zzg). W odniesieniu do faktów ugoda podatkowa ma charakter odtwórczy, choć możliwe i celowe są uzgodnienia dotyczące ich właściwej interpretacji, pozostające jej istotą.

W przepisie terminem „zaległość podatkowa” posłużono się na oznaczenie zarówno zaległości przypadających podatnikowi, jak i płatnikowi, z uwagi na ich równoznaczny status w świetle przepisu art. 51 § 3 o.p. Termin ten, jak podkreśla się w literaturze, ma niejednorodny charakter¹⁶. Możliwe są co najmniej dwa sposoby jego rozumienia, spośród których bardziej rozpowszechnionym jest ten, zgodnie z którym zaległość podatkowa jest stanem techniczno-rachunkowym, wynikiem porównania znanej wysokości zobowiązania podatkowego w dowolnym terminie po dniu zapłaty z wpłaconą przez podatnika dotychczas kwotą. W drugim znaczeniu „zaległość podatkową” interpretować można jako oznaczenie specyficznej postaci przekształconego po terminie płatności zobowiązania podatkowego, nazwy stosunku prawnopodatkowego na określonym etapie, co znajduje oparcie w brzmieniu przepisu art. 51 § 1, zgodnie z którym jest to podatek niezapłacony w terminie płatności.

Zawarte w projektowanym przepisie art. 20zzf § 1 sformułowanie „zaległość podatkowa z tytułu zobowiązania podatkowego lub zobowiązania płatnika w podatkach” godzi ze sobą te dwie możliwości interpretacyjne. Mimo faktu, że wniosek o zawarcie ugody podatkowej może być aktem ujawniającym zobowiązanie podatkowe lub płatnika po terminie jego płatności, a zatem takie, którego wymiaru jeszcze nie dokonano, przepis podkreśla, że ugodę podatkową można zawrzeć dopiero po jego dokonaniu, w zgodzie z ustaleniami, które będą poczynione w toku uzgodnień. Wymiar zobowiązania według przepisów prawa podatkowego, pozwalający poznać zaległość podatkową w rozumieniu materialno-technicznym, jest koniecznym

¹⁶ M. Ślifirczyk, *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018, s. 402-404.

warunkiem zawarcia ugody podatkowej. Przepis nie nakazuje zatem dokonywać wymiaru samej zaległości jako takiej. Wymiarowi podlega zobowiązanie podatkowe, co pozwala poznać wielkość zaległości podatkowej i pozostaje zgodne z wcześniejszymi decyzjami legislacyjnymi w sprawie tego zagadnienia¹⁷. Wyraża tym samym także kluczową zasadę nie pozwalającą zawierać ugody w sprawie zobowiązań, których termin płatności jeszcze nie upłynął i pozostaje spójny z przepisem art. 51 § 1 o.p., a także z konwencją znaczeniową przyjętą w innych instytucjach o.p.¹⁸.

Zawarcie ugody podatkowej pozostaje w sferze uznania administracyjnego organu podatkowego, co podkreśla termin „może”. Jej granice wyznaczają warunki wskazane w art. 20zzf § 2.

Ugoda podatkowa może dotyczyć wyłącznie zobowiązań w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, z wyłączeniem niepodatkowych należności budżetu państwa. Nie może dotyczyć żadnych należności stanowiących dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w tym niepodatkowych. Zdecydowano się na ograniczenie jej przedmiotu do tego zakresu w związku ze wspomnianym wcześniej wprowadzeniem ugody podatkowej na zasadzie pilotażu. Niepodatkowe należności budżetu państwa niekiedy cechują się niejednorodną konstrukcją prawną, co spowodowałoby konieczność rozbudowania projektowanych przepisów działu IID o szereg wyjątków i wpłynęło negatywnie na stopień ich skomplikowania. W początkowym okresie funkcjonowania nowa instytucja poddana zostanie weryfikacji pod względem osiągania założonych przez ustawodawcę celów, jak również powszechności jej wykorzystania przez poszczególne grupy podatników. W przypadku pozytywnej jej weryfikacji ustawodawca przewiduje możliwość rozszerzenia jej zakresu przedmiotowego w przyszłości.

¹⁷ Zob. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu IV kadencji nr 414. Ustawą tą zmieniono z dniem 1 stycznia 2003 r. m.in. brzmienie przepisu art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, który w wersji obowiązującej przed zmianą upoważniał organ podatkowy do wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (obecnie – zobowiązania podatkowego). Podkreśla się, że pojmowanie „zaległości podatkowej” jako specyficznej postaci zobowiązania podatkowego stoi w sprzeczności m.in. z tym, węzłowym dla całej siatki pojęciowej przepisów regulujących zobowiązania podatkowe, przepisem (P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 202).

¹⁸ Dla przykładu – zaległość podatkowa może zostać rozłożona na raty. Raty stanowią części zobowiązania o znanej wysokości, konieczne jest zatem przyjęcie wspomnianego rozumienia techniczno-rachunkowego tego terminu. W przeciwnym wypadku wydanie decyzji o uldze w spłacie zobowiązania podatkowego obejmującej rozłożenie spłaty zaległości podatkowej na raty wymagałoby dokonania w odpowiednim zakresie jego (nazywanego wówczas „zaległością podatkową” w rozumieniu specyficznej postaci zobowiązania podatkowego) wymiaru.

Choć z językowego sformułowania przepisów działu IID może wynikać wniosek objęcia regulacją pojedynczych zobowiązań, nie ma przeszkód, by jednym wnioskiem o zawarcie ugody podatkowej objąć ich wiele, tak, jak ma to miejsce w przypadku instytucji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w przypadku których ustawa nie zawiera zakazu takiego działania. Warunkiem granicznym pozostaje właściwość organów podatkowych. Muszą być to zobowiązania, w stosunku do których ten sam organ podatkowy pozostaje właściwy w sprawie zawarcia ugody podatkowej.

Art. 20zzf § 2

Przepis art. 20zzf § 2 wskazuje warunki, jakich spełnienia wymaga zawarcie ugody podatkowej, wyznaczając tym samym organowi podatkowemu zakres uznania administracyjnego, w ramach którego może on o tym decydować. W ten sposób, wraz z przepisem § 3, określa pole możliwych uzgodnień, rozumiane jako zbiór ich możliwych wyników oraz ustaleń, które mogą być w ugodzie podatkowej zawarte.

Ugoda podatkowa niesie za sobą wymierne korzyści podatkowe. Pozwala ograniczyć kwotę odsetek za zwłokę naliczonych od zaległości podatkowej, zakres stosowanych wobec wnioskodawcy sankcji i zmniejsza dla niego ryzyko podatkowe związane z ewentualnym dalszym dotyczącym zobowiązania sporem. Z tych względów w grupie podatników i płatników uprawnionych do jej zawarcia dostęp do niej powinien być równy i nieograniczony. Nie oznacza to jednak, że indywidualną decyzję organu podatkowego o zawarciu ugody podatkowej podejmowaną w granicach uznania administracyjnego należy zastąpić rozstrzygnięciem na poziomie ustawodawczym, które ustalałoby automatyzm w tym zakresie. Ugoda podatkowa jako instrument koncyliacyjny i dobrowolny wymaga autonomii woli obu jej stron. Musi się to wiązać z przyznaniem organowi podatkowemu właściwemu do jej zawierania uznania administracyjnego. Została zaprojektowana jako instrument do pewnego stopnia podobny (i częściowo współdzielący rozwiązania) do ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Z ich udzielaniem także wiąże się określony zakres uznania administracyjnego. Co więcej, wynikające z udzielenia ulgi skutki mogą być nawet dalej idące niż w przypadku ugody podatkowej (umorzenie podatku). Mimo tego udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, w tym umorzenia podatku, pozostaje w wyznaczonym ustawą zakresie dyskrecjonalności organu podatkowego.

Zaprojektowane warunki zawarcia ugody podatkowej ograniczają zakres uznania administracyjnego organu podatkowego, redukując ryzyko podejmowania rozstrzygnięć arbitralnych i naruszających zasadę równego traktowania. Wymagają osiągnięcia porozumienia co do zakresu wynikającego z przepisów prawa podatkowego obowiązku podatkowego i obliczonej na tej podstawie wysokości zobowiązania podatkowego, a także uniemożliwiają zawieranie ugód wbrew interesom finansowym Skarbu Państwa. W ten sposób, warunki zawarcia ugody podatkowej nawet bardziej niż w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych ograniczają swobodę decyzyjną organu podatkowego. Uzupełnia je rozbudowany katalog negatywnych przesłanek zawarcia ugody, który również zawęża zakres uznania administracyjnego organu podatkowego, w ramach którego może on decydować o zawarciu ugody podatkowej w indywidualnym przypadku.

Kluczowy warunek zawarcia ugody podatkowej zawarto we wstępie do wyliczenia zawartego w § 2 – ugodę podatkową zawiera się w interesie publicznym. Pozwala to interpretować główną przesłankę zawarcia ugody podatkowej w zgodzie z utrwalonymi w orzecznictwie sądów administracyjnych, doktrynie i praktyce sposobami jej rozumienia wykształconymi na gruncie stosowania pozostałych przepisów o.p., w których ją wskazano. Dodatkowo, wskazanie jedynie tej przesłanki, znanej z instytucji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ale z pominięciem „ważnego interesu podatnika”, którą operuje się tam, ma istotne znaczenie i podkreśla różnicę pomiędzy obiema instytucjami.

Pkt 1 wyliczenia jest kluczową przesłanką wyznaczającą zakres swobody decyzyjnej organu podatkowego właściwego w sprawach zawierania ugody w warunkach uznania administracyjnego. Zastosowanie nowej instytucji, w niektórych aspektach posiadającej punkty wspólne z ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych, zależy od innego zestawu przesłanek. W odróżnieniu od ulg regulowanych rozdziałem 7a działu III o.p. ugoda podatkowa nie jest instytucją przewidzianą wyłącznie jako „pomoc” dla podmiotów zobowiązanych, choć pełni również taką rolę. Ugoda, ograniczając uprawnienia procesowe zarówno wnioskodawców, jak i organów podatkowych w razie zawarcia, ma wymiar bardziej pragmatyczny i powinna być zawierana tylko, gdy pozostaje to w interesie Skarbu Państwa. Przesłanka zawarta w pkt 3 nawiązuje zatem do przesłanki „interesu publicznego”, warunkującej przyznawanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ma jednak charakter bardziej szczegółowy, wyraźniej wskazując, że spodziewane skutki mające wynikać z dojścia do porozumienia powinny być pozytywne, korzystniejsze w porównaniu z sytuacją, w której ugoda nie zostałaby zawarta. Ocenie podlegać powinno w szczególności to, jaki byłby przewidywany czas trwania i koszty

postępowań, które musiałyby toczyć się w sprawie zobowiązania objętego wnioskiem o zawarcie ugody podatkowej, gdyby do jej zawarcia nie doszło. Przesłanka sformułowana jest w sposób warunkowy. Aby ją spełnić wystarczy uzasadnione przypuszczenie, że wystąpienie korzyści wynikających z zawarcia ugody podatkowej jest prawdopodobne. Powinna być wykorzystywana zwłaszcza do miarkowania, na jak długi okres lub na jak wiele i kiedy płatnych rat rozłożona może zostać zaległość podatkowa, którą obejmie w danym przypadku ugoda. Z uwagi na ograniczenie w zakresie naliczania odsetek za zwłokę, rezygnacja z ich części powinna być równoważona zwiększonym prawdopodobieństwem uiszczenia zaległości przez zobowiązanego wnioskodawcę i obniżonym kosztem szeroko rozumianego procesu jej poboru, wyrażającym się w oszczędnościach czasu, wysiłku i zasobów KAS w wymierzaniu i egzekwowaniu zaległości.

Przepis pkt 1 wyraża także podstawowy cel nowej instytucji jest zapobieganie powstawaniu sporów podatkowych. Nie zawiera jednak definicji „sporu podatkowego”. Jej wprowadzenie narzuciłoby zbędne ograniczenia znaczeniowe pojęciu zakorzenionemu częściowo w języku powszechnym, które mimo tego pozostaje wystarczająco precyzyjne.

Za „spór” należy uznać sytuację, w której „dwa podmioty pozostają w otwartej, to jest przynajmniej samouświadomionej i wzajemnie uświadomionej, niezgodzie co do ważnego dla nich przedmiotu”. Sporem podatkowym jest zaś spór dotyczący kwestii podatkowej. Spór potencjalny, jeszcze nieujawniony, można określać mianem „konfliktu”¹⁹. Pojęcie sporu podatkowego często rezerwowane bywa dla sporów „zinstytucjonalizowanych”. Są to te z nich, w których miał miejsce formalny wyraz niezgody co do przedmiotu sprawy podatkowej, z reguły ze strony podatnika (np. złożenie do sądu administracyjnego skargi na orzeczenie organu podatkowego). W przypadku ugody podatkowej podobnymi wyrazami niezgody mogą być tylko zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej lub odmowa złożenia korekty deklaracji według wskazań zawartych w wyniku lub protokole kontroli celno-skarbowej, bowiem możliwość jej zawarcia kończy się w chwili poprzedzającej wydanie decyzji podatkowej określającej lub o odpowiedzialności płatnika. Gdy w sporze dojdzie do etapu kwestionowania orzeczeń, na zawarcie ugody podatkowej według projektowanych przepisów jest za późno.

¹⁹ H. Filipczyk, *Negocjacje z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Warszawa 2023, s. 17-18.

Ugoda podatkowa jest narzędziem nastawionym na eliminację konfliktu dotyczącego sprawy podatkowej, nim ta przerodzi się w spór podatkowy, którego sformalizowanym wyrazem może stać się odwołanie od decyzji podatkowej i ewentualna dotycząca jej skarga do sądu administracyjnego. Konflikt taki może wystąpić i zostać uzewnętrzniony już na etapie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Jeżeli w momencie ich podjęcia istnieją zaległości podatkowe po stronie podatnika lub należności, o których mowa w art. 51 § 3 po stronie płatnika, stanowi to potencjalny punkt zapalny w stosunkach pomiędzy nimi, a organem podatkowym. Może on przerodzić się w konflikt, z którego później może wywiązać się spór podatkowy *sensu stricto*. Brak zapłaty stanowi obiektywny fakt narażający wnioskodawcę na reakcję organów podatkowych powszechnie odbieraną jako negatywną. Może ona obejmować, poza wyegzekwowaniem zobowiązania lub należności, także sankcje i konieczność zapłaty odsetek za zwłokę. Przed wszystkimi tymi skutkami prawnymi wnioskodawca może próbować się bronić za pomocą dostępnych uprawnień procesowych. W tym sensie „zapobieganie sporom” polega na stworzeniu narzędzia, które pozwala organom podatkowym, z inicjatywy wnioskodawcy, zareagować na fakt nieuiszczenia należności publicznoprawnej w inny, mniej dolegliwy sposób, co równoznaczne jest z podejmowaniem działań likwidujących przyczynę tych sporów.

Za zakończenie sporu uznaje się sytuację, w której wyczerpane są środki prawne, z pomocą których wnioskodawca może kwestionować konieczność zapłaty podatku lub próbować wpłynąć na charakterystykę zobowiązania, ewentualnie doprowadzić do otwarcia tych możliwości na nowo (np. poprzez wniesienie skargi na decyzję określającą do sądu administracyjnego). Celem ugody jest również redukcja liczby lub eliminacja tych przypadków, za zgodą wnioskodawcy wyrażoną w ugodzie podatkowej.

Głównym powodem zaprojektowania ugody podatkowej jako instytucji ograniczającej konflikty mogące przerodzić się w przyszłe spory podatkowe, ale niedostępnej już w ich trakcie, jest jej nowatorski charakter w polskim prawie podatkowym. Ugoda podatkowa w projektowanej postaci, nawet o ograniczonym zasięgu oddziaływania, oznaczać będzie potencjalną istotną zmianę jakościową w relacjach pomiędzy wnioskodawcami i organami podatkowymi, stwarzając pole do koncyliacyjnego rozwiązywania konfliktów i eliminacji przyszłych sporów. Nawet w obecnej postaci jest instytucją obejmującą merytorycznie większość prawa podatkowego i wymaga wprowadzenia do Ordynacji podatkowej dużej liczby nowych przepisów. Rozszerzenie katalogu sytuacji, w których ugoda podatkowa jest dostępna,

możliwe będzie po ewaluacji jej funkcjonowania i uznaniu, że przyniosła oczekiwane, pozytywne skutki dla obrotu prawnopodatkowego w Polsce.

Pkt 2, wymagający, by ugoda pozostawała w zgodzie z zasadami współżycia społecznego, wyznacza w sposób nieostry granicę, uzupełniając katalog przesłanek negatywnych zawartych w art. 20zzg oraz współtworząc katalog wartości, które organ podatkowy powinien wyważyć, rozważając zawarcie ugody w danym przypadku. Nawet w sytuacjach, w których zawarcie ugody nie jest niedopuszczalne i może przysłużyć się interesowi publicznemu w rozumieniu fiskalnym, może się niekiedy zdarzyć, że jej zawarcie wyrządzi mu szkodę na płaszczyźnie etycznej i moralnej. Zawarcie ugody podatkowej, podobnie jak w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jest w każdym przypadku wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania i powinno być jako taki rozpatrywane. Jest to fundamentalna zasada, na której opiera się funkcjonowanie całego systemu podatkowego, dlatego organ podatkowy powinien uczynić co w jego mocy, by rozważyć, czy mimo tego, że zawarcie ugody jest dopuszczalne i opłacalne, pozostaje również słuszne.

Art. 20zzf § 3

Rolą przepisu § 3 jest wyznaczenie treści, jaką ma zawierać ugoda podatkowa i jaką tym samym muszą uzgodnić pomiędzy sobą jej strony.

Kluczowym warunkiem jest konieczność, by wszelkie ustalenia poczynione pomiędzy wnioskodawcą a organem podatkowym w ugodzie mieściły się w granicach prawa (pkt 1). Tym samym instytucja nie pozwala na „negocjowanie” ani istnienia, ani poziomu obciążeń podatkowych, te bowiem opierać muszą się o treść obowiązujących ustaw podatkowych. Ugoda nie może zatem obejmować ustaleń zmieniających kształt obowiązku podatkowego, a jedynie odtwarzać jego treść. Nie jest możliwe porozumienie, które obejmuje odstępstwo od mających zastosowanie w danym przypadku przepisów podatkowych, przewidujące np. zastosowanie niższej stawki podatku, złagodzenie przesłanek zastosowania ulg podatkowych lub poczynienie innych ustaleń, które byłyby sprzeczne z wymogami płynącymi z zasad praworządności oraz powszechności i sprawiedliwości opodatkowania (i tym samym, także z zasadami współżycia społecznego). Konieczność wspólnego zdeterminowania i określenia cech zobowiązania podatkowego w postaci odpowiadającej obiektywnemu wzorcowi podkreśla druga część zwrotu, tzn. „w zakresie wyznaczonym obowiązkiem podatkowym”.

Wciąż jednak możliwe jest negocjowanie zastosowania określonej wykładni przepisów prawa w sytuacjach, gdy jest ona niejednolita, przykładowo w danym zagadnieniu podatkowym dotyczącym sytuacji wnioskodawcy występują różne interpretacje podatkowe oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Projektodawca przyjmuje w tym zakresie stanowisko, że teza o tym, iż dla każdego przepisu lub ich zespołu istnieje tylko jeden właściwy sposób jego wykładni jest ideologicznym ideałem, do którego należy dążyć. W rzeczywistości jego osiągnięcie może jednak napotykać znaczące trudności, których przezwyciężenie jest niekiedy niemal niemożliwe. To samo założenie stoi za treścią przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej i znajduje ono potwierdzenie również w teorii prawa²⁰. Dlatego też uzgodnienia co do sposobu wykładni przepisów budzących wątpliwości mogą mieć miejsce. Obie strony ugody podatkowej mogą w ich ramach realizować – poprzez argumentację prawniczą – ideał dążenia do ustalenia ich najbardziej właściwego sposobu rozumienia, eliminując punkty sporne, które mogłyby przerodzić się w spór podatkowy.

Zakres możliwych uzgodnień w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego można zatem podsumować następująco: nie ma możliwości porozumiewania się co do sfery normatywnej obowiązku podatkowego, ta bowiem determinowana jest przez obowiązujące prawo. Uzgodnienia powinny zatem w pierwszej kolejności obejmować porozumienie się co do faktów konkretnego przypadku, wyznaczanych treścią obowiązujących przepisów prawa podatkowego, pozwalając skonkretyzować je do postaci zobowiązania o treści odpowiadającej obowiązkowi podatkowemu i akceptowanej przez obie strony ugody (bezspornej). Porozumienie w tej kwestii opiera się silniej o argumentację i wzajemne przekonywanie. Powinna być nim objęta również treść mającego zastosowanie prawa podatkowego – zakres przepisów stosownych dla przypadku, jak i sposób ich rozumienia. Następnie nastąpić mogą faktyczne negocjacje obejmujące zagadnienia związane ze sposobem uiszczenia zobowiązania podatkowego, takie jak termin zapłaty i ewentualne rozłożenie jej na raty.

Projektowany przepis, nakazując utrzymać treść ugody w granicach prawa, powtarza treść pewnych norm wyższego rzędu (przede wszystkim art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 Ordynacji podatkowej). Projektowana instytucja ugody podatkowej to jednakże wyjątkowa dla polskiego prawa podatkowego materia, która wprowadza w nim istotną nowość. W opinii projektodawcy podkreślenie braku możliwości dokonywania ustaleń wykraczających poza ustawowy zakres obowiązku podatkowego wymaga dodatkowego podkreślenia, nawet kosztem

²⁰ Zob. J. Wróblewski, *Problems Related to the One Right Answer Thesis*, „Ratio Juris” 1989, z. 3.

faktu, że pozostanie ono *superfluum* względem przepisów Konstytucji i zasad ogólnych postępowania podatkowego. Tego rodzaju przypadki są zresztą znane w prawie podatkowym, a jednym z przykładów jest właśnie wskazana w uwadze zasada legalizmu, którą przepis art. 120 o.p. także powtarza, mimo wyrażenia w Konstytucji, ugruntowania w świadomości prawnej i powszechnej oraz w orzecznictwie TK. W gronie zasad nie jest to zresztą jedyny przypadek. Powtórzenia pomagają utrwalić i podkreślić pewne granice postępowania, pełniąc rolę norm programowych²¹. Taką naturę ma projektowany przepis.

W połączeniu z powyższym, wstęp do wyliczenia wymaga, by ustalenia zawarte w ugodzie były objęte obustronnym konsensusem („strony uzgadniają wspólnie...”). Porozumienie musi uwzględniać akceptację wnioskodawcy dla ustaleń w zakresie cech zobowiązania lub zobowiązań objętych ugodą, które mają charakter prawnie obiektywny, zgodnie z wymaganiem stawianym przez pkt 1. Niezgoda wnioskodawcy na wskazaną w ugodzie przez organ podatkowy wysokość, termin płatności i inne determinowane prawem cechy zobowiązania wynikające z ustaw podatkowych, czyli postawa oporu przeciwko opodatkowaniu lub kontestacji, będzie wykluczała porozumienie. W takiej sytuacji do zawarcia ugody nie dojdzie, a wnioskodawcy pozostanie tylko możliwość późniejszego kwestionowania stanowiska organu podatkowego za pomocą zwykłych środków procesowych. Akceptacja obiektywnie wyznaczonych cech zobowiązania podatkowego to warunek kluczowy eliminacji konfliktu pomiędzy wnioskodawcą a organem podatkowym, którego spełnienie gwarantuje „zamknięcie” związanej z nim sprawy.

Pkt 2 wskazuje materię, w zakresie której możliwe są rzeczywiste negocjacje i ustalenia zależne przede wszystkim od woli stron, czyli ułatwienia w spłacie objętego ugodą zobowiązania (lub zobowiązań) w postaci odroczenia terminu zapłaty zaległości podatkowej lub rozłożenia jego zapłaty na raty. Są to elementy ulgowe ugody o tożsamyh zasadach funkcjonowania jak w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, z tą jednak różnicą, że w ramach ugody niemożliwe jest umorzenie zaległości. Jeśli wnioskodawca gotów jest zapłacić całą zaległość wraz z obniżonymi odsetkami tuż po zawarciu ugody, można ustalić w niej minimalnie krótki termin odroczenia płatności. Zagadnienie terminu zapłaty i ewentualnej spłaty ratalnej pozostaje tym, w stosunku do którego pole uzgodnień pomiędzy wnioskodawcą a organem podatkowym jest najszersze.

²¹ Szerzej na ich temat zob. G. Maroń, *Zasady prawa. Pojmowanie i typologie a rola w wykładni prawa i orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011, s. 85-90.

Istotnym celem instytucji ugody podatkowej jest dążenie do trwałego uregulowania ogółu zagadnień związanych z danym zobowiązaniem, całościowego „załatwienia” związanej z nim sprawy podatkowej. Odpowiadają mu zarówno warunki, które muszą spełnić strony, by móc ją zawrzeć, jak i jej możliwa treść, która – ułatwiając spłatę zaległości podatkowej lub należności, o której mowa w art. 51 § 3 – ma znacząco zwiększyć prawdopodobieństwo uiszczenia jej bez dalszych trudności po stronie wnioskodawcy. Tę zasadę koncepcyjną całej instytucji realizują także dalsze przepisy szczegółowe działu IID, zwłaszcza te, które utrwalają treść składanych przez wnioskodawcę deklaracji (projektowany art. 20zzm § 7) oraz zakazują organom podatkowym prowadzenie dalszych czynności kontrolno-wierzycielskich wobec niego po zawarciu ugody (projektowany art. 20zzm § 5-6).

Należy także dodać, że ograniczenie w zakresie maksymalnych terminów płatności, które przewidywać może treść ugody podatkowej zawarte w art. 20zzf § 3 pkt 2 ma związek ze szczególnymi cechami zobowiązań podatkowych wynikających z przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym. Wynika z przepisów art. 13 ust. 3 oraz art. 16 ust. 3 pkt 1 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym implementujących przepis art. 11 ust. 3 Dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii.

Zgodnie z nimi w przypadku gdy kwota kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego nie zostanie zapłacona w okresie 4 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego (np. z uwagi na odroczenie terminu płatności przekraczające ten okres), występuje obowiązek ponownego obliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego oraz dodatkowego podatku wyrównawczego. Aby zapobiec wystąpieniu nadmiernych obciążeń administracyjnych wynikających z ponownych przeliczeń wprowadza się ograniczenie dopuszczalnego okresu na przyznanie odroczenia płatności zobowiązania podatkowego w zakresie wynikającym z tych przepisów. Gdyby zawarcie ugody podatkowej mogło pociągać za sobą takie skutki, przeczyłoby to zasadności jej zawierania, generując dodatkowe koszty i obciążenia dla podatnika oraz KAS wynikające z konieczności dokonania ponownych przeliczeń. Byłoby także niezgodne z założeniem, zgodnie z którym ugoda podatkowa ma stanowić środek definitywnego zamknięcia sprawy podatkowej związanej z zobowiązaniem, które obejmuje.

Art. 20zzf § 4

Odesłanie zawarte w art. 20zzf § 4 oznacza, że w przypadku wnioskodawców prowadzących działalność gospodarczą treść ugód podatkowych będzie musiała uwzględniać regulacje dotyczące zasad przyznawania pomocy publicznej. Oznacza to, że każde ustalone w ugodzie odroczenie terminu płatności zaległości podatkowej lub rozłożenie jej zapłaty na raty, w połączeniu z obniżoną stawką odsetek za zwłokę naliczonych do dnia złożenia wniosku o zawarcie ugody oraz z kwotą odsetek nienaliczonych za okres odroczenia, będzie musiało mieścić się w limitach pomocy *de minimis*, być udzielane jako pomoc publiczna w dopuszczalnych formach lub nie stanowić pomocy publicznej w ogóle.

Art. 20zzg

Negatywne przesłanki zawarcia ugody

Przepis art. 20zzg określa w formie katalogu warunków negatywnych okoliczności, w których wyłączono możliwość zawarcia ugody. Mają charakter podmiotowy, dotycząc wnioskodawców, lub przedmiotowy, dotycząc cech zobowiązania, które mogłyby być przedmiotem wniosku o zawarcie ugody. W razie złożenia wniosku pomimo występowania okoliczności uregulowanych w jednym z punktów przepisu, zawarcie ugody podatkowej jest niedopuszczalne.

Art. 20zzg pkt 1

Projektowany przepis pkt 1 wskazuje pierwszy zbiór sytuacji, w których zawarcie ugody podatkowej jest niedopuszczalne. Ich wspólnym mianownikiem jest możliwa kolizja merytoryczna pomiędzy ustaleniami, które muszą być poczynione pomiędzy stronami ugody w celu jej zawarcia, a innymi aktami stosowania prawa podatkowego funkcjonującymi już w odniesieniu do zobowiązania, które ma być jej przedmiotem, lub okolicznościami, które mogłyby doprowadzić do takiej kolizji.

W przepisie **art. 20zzg pkt 1 lit. a)** wykluczono możliwość zawarcia ugody w sprawach rozstrzygniętych decyzją określającą zobowiązanie podatkowe, dochód, przychód lub zysk, a

także decyzją, w której organ podatkowy szacuje podstawę opodatkowania. Stoi za nim potrzeba zachowania spójności regulacji prawa podatkowego w tym zakresie wynikająca z zasad, według których możliwe jest skorygowanie przez podatnika lub płatnika deklaracji podatkowej. To uprawnienie jest wyłączone, jeżeli dane zobowiązanie było przedmiotem decyzji wymiarowej (art. 81b Ordynacji podatkowej). Ta sama logika stoi za wyłączeniem możliwości zawarcia w takich przypadkach ugody podatkowej, która zawiera wytyczne dotyczące wymiaru i wymaga jego dokonania w formie deklaracji podatkowej lub jej korekty (zob. projektowany art. 20zzl § 2) – chodzi o jego utrwalenie.

Brak wymogu, by decyzje, które wymienia przepis, miały charakter ostateczny oznacza, że nawet w przypadku, w którym stronom postępowań podatkowych dalej przysługuje środek zaskarżenia w postaci odwołania, wystąpienie z wnioskiem o zawarcie ugody staje się niemożliwe już po wydaniu rozstrzygnięcia w pierwszej instancji. Zasada ta jest spójna z cezurą, jaką przyjęto dla zamknięcia okresu, w którym możliwe jest składanie wniosków o zawarcie ugody podatkowej w projektowanym przepisie art. 20zzh § 1 pkt 3 (dzień upływu terminu na wypowiedzenie się przez stronę postępowania w sprawie zebranego materiału dowodowego, wyznaczony zgodnie z przepisem art. 200 § 1).

Art. 20zzg pkt 1 lit. b) ustanawia relację ugody podatkowej do instytucji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które częściowo mogą doprowadzić do tych samych skutków. Ugoda podatkowa oraz ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych pozostają do pewnego stopnia rozwiązaniami alternatywnymi. Obie instytucje mają za przedmiot przyznanie ułatwień w wywiązaniu się z obowiązku podatkowego. Przyjęto, że wnioskodawcy pozostawia się swobodę w wykorzystaniu którejkolwiek z nich. Wybór ulg w spłacie zobowiązań podatkowych powoduje jednak, że niemożliwe jest zawarcie w tej samej sprawie ugody podatkowej. Udzielenie odroczenia terminu zapłaty podatku lub rozłożenie go na raty (wydanie decyzji, o której mowa w przepisach art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 uwzględniającej żądanie wnioskodawcy) powoduje, że termin zapłaty takiego zobowiązania ulegnie zmianie, ugoda zaś może dotyczyć wyłącznie zobowiązań, których termin zapłaty upłynął. Ponadto, udzielenie którejs z tych ulg w spłacie zaległości podatkowej lub należności płatnika jest też tożsame z częścią skutków samej ugody, konieczne jest więc uniknięcie możliwości wprowadzenia do obrotu kolejnego aktu stosowania prawa mogącego dotyczyć tego samego zagadnienia. Zawarcie ugody nie wyklucza jednak uzyskania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w zwykłym trybie, w tym dalej idącego umorzenia, także w stosunku do zaległości wcześniej objętej ugodą.

Art. 20zzg pkt 1 lit. c) wyłącza możliwość zawarcia ugody podatkowej z podatnikiem, który złożył wniosek o zawarcie porozumienia podatkowego, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej lub porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w przepisach działu IIC, a także gdy porozumienia takie zostały zawarte. W przypadku współdziałania, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej, nie jest zasadne zawieranie ugód podatkowych, ponieważ instytucja ta posiada w swej istocie charakter koncyliacyjny, nastawiony na współpracę, transparentność oraz wczesne identyfikowanie i rozwiązywanie wątpliwości podatkowych. Celem współdziałania jest dążenie do zapewnienia prawidłowego wykonania obowiązków podatkowych bez konieczności inicjowania spornych postępowań. Wszelkie uzgodnienia dokonywane są w trybie bieżącego dialogu oraz w drodze porozumień podatkowych pomiędzy podatnikiem a Szefem KAS, co wyklucza potrzebę formalizowania kompromisu w formie ugody podatkowej.

Współpraca z podatnikami w ramach Programu Współdziałania jest realizowana przez Szefa KAS. Wprowadzenie procedury zawierania ugód podatkowych na gruncie Programu doprowadziłoby do sytuacji, w której Szef KAS byłby zobowiązany do przekazania wniosku o rozpatrzenie ugody do organu podległego, tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego lub Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, co pozostawałoby w sprzeczności z ideą jednolitego centralnie realizowanego współdziałania.

Sprawy uzgodnione w porozumieniu inwestycyjnym objęte są również szczególną formą współpracy pomiędzy inwestorami i ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, w toku której nie zdecydowano się włączać innych organów, w tym Naczelników Urzędów Skarbowych lub Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych, którzy mają być właściwi w sprawach zawierania ugód podatkowych. Zawarte w porozumieniu inwestycyjnym ustalenia mają charakter wiążący zarówno dla inwestora, jak i organów podatkowych. Potencjalna przestrzeń do uzgodnień dotyczących prawidłowej wysokości zobowiązania, które miałyby zawierać ugoda podatkowa, nie istnieje. Objęcie tych przypadków ugodą mogłoby doprowadzić do niepotrzebnego i powodującego trudności w stosowaniu prawa podatkowego dublowania się skutków zastosowania w tych samych sprawach instytucji dotyczących tożsamyh zagadnień.

W **art. 20zzg pkt 1 lit. d)** wyłączono możliwość zawarcia ugody podatkowej w odniesieniu do zobowiązań, w sprawie których trwa procedura wzajemnego porozumiewania się, w tym procedura arbitrażowa prowadzona na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego

opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przyjęto wniosek w ramach procedury prowadzonej na podstawie przepisów działu II rozdziału 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Ustalenia, które musiałaby obejmować ugoda, mogłyby kolidować z poczynionymi w tych procedurach, co byłoby skutkiem niedopuszczalnym, wywołując ryzyko ich merytorycznej kolizji. Po zakończeniu tych procedur, jeżeli zawarcie ugody podatkowej będzie dalej zasadne dla wnioskodawcy, pozostanie dla niego możliwe w zakresie nieobjętym poczynionymi w nich i wprowadzonymi w życie ustaleniami.

Z warunkiem sformułowanym w **art. 20zzg pkt 1 lit. e)** połączony jest warunek zawarty w art. 20zzg pkt 7. Zgodnie z nimi, jeżeli Szef KAS wszczął wobec wnioskodawcy postępowanie w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (lit. e), lub wydał taką decyzję (pkt 7), zawarcie ugody jest wykluczone w czasie trwania postępowania oraz w okresie dziesięciu kolejnych lat kalendarzowych następujących po roku, w którym miało miejsce doręczenie decyzji, o której mowa w art. 119a § 1 lub § 7 o.p., podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do możliwości skorygowania deklaracji w toku postępowania w tej sprawie oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania (przepisy art. 81b § 1a-1c). Przesłanka z pkt 7 jest tożsama z powodami zastosowania wobec podmiotu podwyższonej stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 58c § 1 pkt 2 o.p.

Art. 20zzg pkt 2

Przepis wyklucza możliwość zawarcia ugody w przypadkach, gdy wnioskodawca złożył wniosek o wydanie, lub gdy wszczęto procedurę zmiany lub uchylecia uprzedniego porozumienia cenowego (lit a), wiążącej informacji stawkowej (lit. b) lub wiążącej informacji akcyzowej (lit. c). W każdym z tych przypadków poczynione w nich ustalenia mogłyby kolidować z ustaleniami wcześniej lub równolegle zawartej ugody, co byłoby niepożądane. Dodatkową trudnością, która tym bardziej przemawia za wprowadzeniem wyłączenia jest fakt, że wiążące informacje stawkowe oraz wiążące informacje akcyzowe mają charakter wiążący dla organów podatkowych.

Nie ustanowiono zakazu zawarcia ugody z wnioskodawcą, który jest adresatem któregoś z tych instrumentów po tym, gdy już wprowadzono je do obrotu prawnego. Ewentualne ustalenia

poczynione w ugodzie podatkowej muszą jednak uwzględniać wówczas ich treść, która nie może od nich odbiegać. Funkcjonowanie tych orzeczeń w obrocie prawnopodatkowym ograniczy pole do uzgodnień w ugodzie podatkowej, ale nie umożliwia jej zawarcia. W niektórych sytuacjach może je ułatwić, bowiem z każdym z instrumentów związane jest domniemanie prawidłowości zawartej w nich wykładni przepisów prawa i tym samym w objętym nimi zakresie podatnik i organ podatkowy nie muszą niczego uzgadniać.

Art. 20zzg pkt 3

Przepis wyłącza możliwość zawarcia ugody podatkowej obejmującej zobowiązania, które powstały w okresie rozliczeniowym, w stosunku do którego wydano decyzję na podstawie art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej. Konieczność skorygowania kwot roszczeń, których dotyczyć może ta decyzja, wynikająca ze stwierdzonych w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości, wyklucza możliwość zawarcia ugody podatkowej.

Art. 20zzg pkt 4

Przepis pkt 4 wyklucza możliwość zawarcia ugody w sprawie zobowiązań podatkowych, które powstały wskutek zastosowania przepisów antyabuzyjnych, rozsianych po wskazanych lit. a-d ustawach podatkowych. W istocie rzeczy są to sankcje podatkowe, w przypadku których posłużono się siatką pojęciową, której centralnym elementem jest pojęcie „zobowiązania podatkowego”. Zobowiązania, o których mowa w pkt 4, nie stanowią następstwa wcześniej istniejącego obowiązku podatkowego, a są wynikiem reakcji na niepożądane przez ustawodawcę zaniechania podatnika w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych w poszczególnych podatkach²². Jednym z założeń ugody podatkowej jest jej dostępność wyłącznie dla uczciwych wnioskodawców. Aksjologia ugody podatkowej nie pozwala zatem na zawieranie porozumień w takich przypadkach, zwłaszcza jeżeli także w zakresie tych

²² Stanowią przypadek rzeczywistych sankcji podatkowych o charakterze karnym, których sensem jest „spowodowanie prawidłowej realizacji należnego zobowiązania poprzez zagrożenie pogorszeniem sytuacji prawnej bądź faktycznej naruszającego normę” (zob. P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 69).

„zobowiązań” doszło do przekroczenia terminu ich zapłaty (co jest warunkiem ogólnym możliwości wnioskowania o zawarcie ugody zgodnie z art. 20zzf § 3).

Art. 20zzg pkt 5

Pkt 5 wyłącza możliwość zawarcia ugody podatkowej w przypadku powzięcia przez organ podatkowy uzasadnionego przypuszczenia, że wnioskodawca stosuje agresywną optymalizację podatkową, jeśli jego działanie może skutkować wypełnieniem przesłanek wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a o.p., tak zwanej „małej klauzuli antyabuzywnej” regulowanej przepisem art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, lub decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Poza złamaniem etyki podatkowej i oczywistym naruszeniem zasad współżycia społecznego, zawarcie ugody w takich sytuacjach mogłoby doprowadzić do kolizji zawartych w niej ustaleń z treścią decyzji wydanych z zastosowaniem tych przepisów. Założeniem instytucji jest otwarcie się KAS na zawieranie ugód podatkowych, ale wyłącznie z wnioskodawcami postępującymi uczciwie, niedążącymi do podejmowania działań sprzecznych z celem lub przedmiotem ustaw podatkowych lub już w nie zaangażowanych.

Art. 20zzg pkt 6

Warunek stawiany przez pkt 5 ma na celu eliminację z grona potencjalnych wnioskodawców podmiotów, w stosunku do których prowadzone jest postępowanie egzekucyjne lub zabezpieczające w sprawie zaległości podatkowych lub należności, o których mowa w art. 51 § 3. Ma on charakter pragmatyczny, związany z faktem, iż zawarcie ugody podatkowej ma przynosić Skarbowi Państwa pozytywne skutki. Jego zadaniem jest wykluczenie możliwości zawarcia ugody w przypadkach podwyższonego ryzyka braku zapłaty objętego nią zobowiązania w uzgodnionym, ulgowym terminie. Istota warunku w pewnym stopniu nawiązuje do przesłanki zabezpieczenia płatności zobowiązania podatkowego, tj. istnienia uzasadnionej obawy, że nie zostanie ono wykonane. Konieczność wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub zabezpieczającego stanowi istotny sygnał pozwalający przyjąć, że w danym przypadku obawa taka zachodzi i mogłaby dalej zachodzić, mimo zawarcia ugody podatkowej.

Art. 20zzg pkt 8

Celem wyłączenia regulowanego przepisem pkt 8 jest wzmocnienie zasady, wedle której ugoda podatkowa ma pozostać instytucją dostępną wyłącznie dla uczciwych podatników, nieangażujących się w agresywną optymalizację podatkową, ani tym bardziej w wyłudzenia skarbowe lub zmierzające do nich czynności, których podejrzenie jest na tyle poważne, by zastosować blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego.

Art. 20zzg pkt 9-11

Za warunkami ustanowionymi w pkt 9-11 przemawiają przede wszystkim względy ostrożnościowe, które uzasadniają odmówienie możliwości zawarcia ugody z podmiotami, których nie cechuje dostateczna wiarygodność. Warto dodać, że podmioty, o których mowa w pkt 9 i 11, nie tracą prawa do zawierania ugód podatkowych dożywotnio, bowiem każde (istotne z punktu widzenia przepisów o ugodzie) skazanie podlega ostatecznie zatarciu.

Rolą przesłanki wskazanej w pkt 9 jest wykluczenie z kręgu wnioskodawców osób fizycznych, które dopuściły się popełnienia przestępstw skarbowych lub powszechnych związanych z fałszowaniem faktur, udziałem w grupie przestępczej mającej na celu fałszowanie faktur lub krzywoprzysięstwa w przypadku oświadczenia wymaganego we wniosku o zawarcie ugody we wcześniejszych wnioskach. Zdecydowano się również wyłączyć możliwość zawarcia ugody z osobami podejrzanymi o popełnienie tych czynów zabronionych, ale tylko w przypadkach, w których przedstawiono im zarzuty, a zatem poczynawszy od fazy *in personam* postępowania karnego. W przepisie ujęto także inne formy prawomocnego zakończenia postępowań karnych oraz w sprawie przestępstw skarbowych obejmujące stwierdzenie winy sprawcy czynu zabronionego.

Punkt 11 rozszerza wyłączenie z pkt 9 na podatników niebędących osobami fizycznymi, jeśli pociągnięte zostały one do odpowiedzialności za te z czynów zabronionych objętych przepisem pkt 9, które mieszczą się w katalogu zawartym w przepisie art. 16 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. z 2024 r., poz. 1822) w związku z ich popełnieniem przez osoby fizyczne, o których mowa w art. 3 tej ustawy, tj. działające w imieniu lub w interesie podmiotu

zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej albo przy przekroczeniu tego uprawnienia lub niedopełnieniu tego obowiązku, dopuszczone do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez osobę wymienione osoby, działające w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego za zgodą lub wiedzą wymienionych osób lub będące przedsiębiorcami bezpośrednio współdziałającymi z podmiotem zbiorowym w realizacji celu prawnie dopuszczalnego, jeśli ich zachowanie przyniosło lub mogło przynieść podmiotowi zbiorowemu korzyść, chociażby niemajątkową.

Sensem pkt 10 jest wyłączenie możliwości zawarcia ugody podatkowej z podatnikami niebędącymi osobami fizycznymi, jeśli wniosek dotyczy zobowiązania podatkowego lub należności, w sprawie której zostało wszczęte postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem wniosku o zawarcie ugody. W tym przypadku wystarczające dla spełnienia warunku negatywnego jest wszczęcie postępowania *in rem*, ponieważ to właśnie związek przedmiotowy pomiędzy popełnionym czynem zabronionym i zobowiązaniem podatkowym podmiotu, który nie może ponieść za niego odpowiedzialności na gruncie prawa karnego skarbowego przemawia za uznaniem, że zawarcie ugody podatkowej mogłoby być w takim przypadku sprzeczne z zasadami współżycia społecznego i założeniem nowej instytucji, w myśl którego ma ona być uprawnieniem przysługującym wyłącznie uczciwym podatnikom. Nim dojdzie do zastosowania wobec podatnika niebędącego osobą fizyczną sankcji, o których mowa w pkt 14, może minąć długi okres, a zawarta w jego trakcie ugoda podatkowa może następnie okazać się niezasadna. Dlatego też dopóki trwa postępowanie karne w przedmiocie zobowiązania wskazanego we wniosku, jej zawarcie pozostawać będzie niemożliwe. Pkt 10 stanowi w ten sposób uzupełnienie i urealnienie negatywnego warunku z pkt 11.

Założeniem przyświecającym wprowadzeniu tego warunku było dążenie do traktowania podatników w sposób równy i sprawiedliwy niezależnie od tego, czy są osobami fizycznymi, czy jednostkami organizacyjnymi. Bez niego osoby fizyczne pozbawiane byłyby możliwości wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej *de facto* wcześniej niż pozostali podatnicy. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary ma charakter następczy względem odpowiedzialności karnej osoby fizycznej i jej egzekwowanie możliwe jest dopiero po prawomocnym zakończeniu postępowania karnego w jej sprawie.

Podobnie, jak w przypadku oceny przesłanek regulowanych przepisem art. 20zzg pkt 1, w przypadku wszystkich trzech zestawów negatywnych warunków o charakterze karnym zastrzeżono, że ich wystąpienie bada się na dzień zawarcia ugody.

Art 20zzh

Okres, w którym możliwe jest złożenie wniosku o zawarcie ugody podatkowej i jego elementy

Rolą przepisu art. 20zzh jest określenie ram czasowych, w obrębie których możliwe jest złożenie wniosku o zawarcie ugody przez wnioskodawców (§ 1), a także ustanowienie dla niego warunków jako kwalifikowanego podania (§ 2-3). Przepis ustanawia też uprawnienie wnioskodawcy do cofnięcia wniosku o zawarcie ugody podatkowej aż do momentu jej zawarcia (§ 4).

Zgodnie z § 1, okres, w którym możliwe jest wnioskowanie o zawarcie ugody podatkowej, rozpoczyna się z dniem następującym po dniu, w którym powstała zaległość podatkowa. Przepis precyzuje również, że złożenie wniosku o zawarcie ugody możliwe jest w toku kontroli podatkowej (pkt 1), kontroli celno-skarbowej (pkt 2) oraz postępowania podatkowego (pkt 3). W tym przejawia się charakter ugody jako alternatywnego narzędzia rozwiązywania sporów – stanowi ona dodatkową, fakultatywną ścieżkę postępowania względem bazowych instytucji tworzących system proceduralnego prawa podatkowego.

§ 1 pkt 2 zawiera także istotne zastrzeżenie, które dostosowuje katalog sytuacji, w których możliwe jest zawarcie ugody podatkowej w toku wszczętej wobec podatnika lub płatnika kontroli celno-skarbowej do jej szerokiego zakresu przedmiotowego wynikającego z przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej²³. Postępowanie to obejmuje m.in. przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej (zgodnie z przepisem art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy). Kontrola celno-skarbowa obejmować może także przestrzeganie wielu innych obowiązków wynikających z zespołów regulacji innych gałęzi prawa. Jako instytucja przekracza w swoim zakresie merytorycznym granice prawa podatkowego, dotycząc także wielu innych obowiązków, które wskazano w art. 54 ust. 1 ustawy o KAS, tj. regulowanych m.in. prawem celnym, dewizowym, przepisami o grach

²³ Dalej także jako: „ustawa o KAS”.

hazardowych czy mających na celu przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Ugodę podatkową zaprojektowano jako instytucję prawa podatkowego, która nie przystaje do pozapodatkowych elementów przedmiotu kontroli celno-skarbowej. Powoduje to konieczność wyłączenia możliwości jej zawierania w trakcie postępowań w przedmiocie przestrzegania przepisów innych, niż prawa podatkowego.

Dodatkowo w obrębie kontroli celno-skarbowych dotyczących przestrzegania przepisów prawa podatkowego mogą mieć miejsce postępowania kontrolne cechujące się daleko idącą swoistością, mające za przedmiot obowiązki regulowane prawem podatkowym, które ze swojej natury nie nadają się do objęcia zakresem przedmiotowym projektowanej ugody podatkowej i w odniesieniu do których możliwość jej zawarcia nie ma merytorycznego sensu (np. potwierdzenie zniszczenia wyrobów akcyzowych, tzw. kontrole stałe). Stąd też dodatkowe wyłączenie, o którym mowa w przepisie art. 20zzh § 1 pkt 2 *in fine*, dotyczące kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 84 ust. 1 pkt 1 oraz 2a-4 ustawy o KAS.

Tym samym, możliwość zawarcia ugody podatkowej pojawia się jedynie w toku tych kontroli celno-skarbowych obejmujących przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, w ramach których w wyniku wykrytych nieprawidłowości może dojść do zmiany wysokości zobowiązania podatkowego.

Koniec okresu, w którym możliwe jest złożenie wniosku o zawarcie ugody podatkowej przypada na ostatni moment w toku postępowania podatkowego I instancji, który poprzedza wydanie decyzji wymiarowej, tj. ostatni dzień siedmiodniowego terminu na wypowiedzenie się strony postępowania podatkowego w sprawie zebranego w postępowaniu materiału dowodowego (art. 200 § 1). Przyjęto, że jest to najpóźniejszy etap, na którym podatnik lub płatnik mogą powstrzymać określenie zobowiązania poprzez zawnioskowanie o załatwienie jego sprawy w sposób polubowny. Po wydaniu decyzji organu podatkowego pierwszej instancji stopień zaawansowania działań organów podatkowych zmierzających do odzyskania niezapłaconego na czas zobowiązania powoduje, że zawieranie ugody podatkowej staje się niecelowe z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa.

W przepisie § 2 wskazano warunki, jakim odpowiadać musi treść wniosku o zawarcie ugody podatkowej. Uregulowano je tak, by odpowiadały ogółowi przypadków, w jakich złożenie wniosku jest możliwe. W pierwszej kolejności wnioskodawca jest zobowiązany zawrzeć

we wniosku o zawarcie ugody podatkowej propozycję ugody, która powinna obejmować elementy wymienione w art. 20zzf § 3. Centralnym elementem propozycji ugody jest wskazanie zobowiązania podatkowego, które ma być nią objęte wraz z uzasadnieniem wszelkich jego istotnych cech wynikających z ustawy podatkowej, takich jak jego wysokość, termin zapłaty i okres rozliczeniowy, z którego pochodzi. Propozycja ugody powinna odpowiadać warunkom wskazanym w art. 20zzf § 2, co wnioskodawca również powinien wykazać w jej uzasadnieniu.

Zakres dokumentacji, którą wnioskodawca będzie zobowiązany dołączyć do wniosku, zależał będzie od tego, czy wskazana w nim zaległość była dotąd nieujawniona, czy też wniosek o zawarcie ugody złożono na późniejszych etapach działania organów podatkowych. W tych przypadkach znaczna część dokumentacji dotyczącej objętych wnioskiem zobowiązań może być już w dyspozycji organu podatkowego (pkt 1). Wnioskodawca może dołączyć do wniosku o zawarcie ugody podatkowej wszelkie mające związek z zobowiązaniem dokumenty, zwłaszcza potwierdzające, że w danym przypadku nie ma przeciwwskazań do zawarcia ugody podatkowej. Z punktu widzenia skutecznego złożenia wniosku nie jest to konieczne, ale ich katalog pozostaje otwarty ze względu na daleko idącą różnorodność sytuacji, w których dopuszczalne jest wnioskowanie o zawarcie ugody podatkowej oraz różnorodność metod dopuszczalnej argumentacji.

Istotnym elementem wniosku jest także propozycja wnioskodawcy co do harmonogramu spłaty mających być przedmiotem ugody podatkowej zaległości podatkowych lub należności, o których mowa w art. 51 § 3. W jej ramach powinien on wskazać, która z form ulgi w spłacie jest przez niego preferowana (odroczenie terminu zapłaty czy rozłożenie na raty) oraz w jakim terminie jest w stanie wywiązać się z obowiązku zapłaty. Tak jak w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych organ podatkowy nie jest związany propozycją wnioskodawcy w tym zakresie, ale powinien traktować ją jako istotną wskazówkę dotyczącą zdolności płatniczej wnioskodawcy, którą powinien uwzględnić, by nadać postanowieniom ugody podatkowej realną, wykonalną dla wnioskodawcy treść.

Ostatnim z obligatoryjnych elementów wniosku o zawarcie ugody podatkowej jest oświadczenie wnioskodawcy dotyczące okoliczności stanowiących negatywne przesłanki zawarcia ugody, o którym mowa w przepisie § 2 pkt 3 i § 3. Zgodnie z projektowanym przepisem wymagane będzie, by było ono złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie (§ 3). Kluczem doboru okoliczności objętych oświadczeniem

spośród ogółu warunków wskazanych w art. 20zzg oraz art. 20zzo § 4 była możliwość posiadania wiedzy o nich przez wnioskodawcę.

Oświadczenie wnioskodawcy powinno podlegać weryfikacji organu podatkowego, który we własnym zakresie powinien także zbadać, czy nie zachodzą objęte nim i pozostałe przesłanki niedopuszczalności zawarcia ugody podatkowej. Jeżeli tak nie będzie, a oświadczenie wnioskodawcy będzie zgodne z prawdą, będzie to istotny przejaw jego wiarygodności i woli zawarcia porozumienia.

Przepis § 4 ustanawia zasadę pełnej dyspozycyjności wnioskiem o zawarcie ugody podatkowej przysługującej wnioskodawcy, podyktowaną konsensualnym charakterem całej instytucji. Pozostaje ona spójna z podobnymi zasadami ustanowionymi dla podmiotów prawa podatkowego w zakresie instytucji uprawniających (np. wniosek o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, odwołanie od decyzji podatkowej). Wnioskodawca może wycofać wniosek o zawarcie ugody podatkowej aż do momentu jej zawarcia. Będzie to jednak równoznaczne z niemożnością złożenia ponownego wniosku o zawarcie ugody podatkowej w stosunku do tego samego zobowiązania zgodnie z projektowanym art. 20zzn *in fine*. Wyraz braku woli zawarcia porozumienia będzie miał charakter ostateczny w danej sprawie, przede wszystkim ze względu na oszczędność czasu i zasobów KAS. Warto tutaj nadmienić, że wniosek o zawarcie ugody podatkowej nie ma charakteru odpłatnego, jednak przeprowadzenie postępowania w sprawie jej zawarcia będzie wiązało się z nakładem pracy po stronie organów podatkowych. Dlatego też wycofanie wniosku po zainicjowaniu postępowania definitywnie zamyka możliwość zawarcia ugody podatkowej w stosunku do danego zobowiązania.

Art. 20zzi

Wstępna kontrola formalna wniosku o zawarcie ugody

Przepis art. 20zzi wskazuje, jakie decyzje może podjąć organ podatkowy względem wniosku w ramach jego wstępnej kontroli. Jeżeli złożony wniosek będzie zawierał uchybienia formalne, których wnioskodawca nie usunie (przepisy art. 169 § 1-2 i 4 stosuje się odpowiednio, co przewiduje przepis art. 20zsz), organ podatkowy pozostawi go bez rozpatrzenia.

Jeżeli wniosek będzie poprawny formalnie, ale wystąpi któraś z przeszkód wynikających z przepisu art. 20zzg, organ podatkowy powinien stwierdzić niedopuszczalność zawarcia ugody. W tym przypadku postanowienie ma charakter merytoryczny. Wydanie go zamyka drogę do zawarcia ugody podatkowej, nie pozbawiając jednak wnioskodawcy żadnych uprawnień, które przysługują mu na zwykłych zasadach przewidzianych przez prawo podatkowe.

Przesłanki wydania postanowień regulowanych przepisem art. 20zzi mają charakter obiektywny i nie zależą od uznania organu podatkowego właściwego w sprawie zawarcia ugody. W związku z tym, że ich wydanie wyklucza zawarcie ugody podatkowej w sprawie zobowiązania, którego dotyczy wniosek, na oba postanowienia przysługuje zażalenie do organu podatkowego wyższego stopnia. Przyznanie prawa do skorzystania z tego środka odwoławczego gwarantuje wnioskodawcy możliwość uruchomienia kontroli instancyjnej, w ramach której zbadana zostanie prawidłowość oceny przesłanek niedopuszczalności zawarcia ugody lub zweryfikowana zostanie kompletność złożonego wniosku o zawarcie ugody. Obie grupy zagadnień mają charakter obiektywny i nie zależą od uznania administracyjnego organu podatkowego pierwszej instancji, dlatego na gruncie zastosowania tego przepisu zasadne jest wprowadzenie kontroli prawidłowości jego zastosowania przez organ wyższego stopnia.

Art. 20zzj

Postanowienia w sprawie podjęcia uzgodnień lub odmowy zawarcia ugody, uzgodnienia

Jeżeli nie zajdą okoliczności, na podstawie których organ podatkowy będzie zobligowany do wydania jednego z postanowień przewidzianych w przepisie art. 20zzi, otwiera się droga do rozpoznania wniosku o zawarcie ugody podatkowej. Przepis art. 20zzj wskazuje, jaką może ono przybrać postać. Wybór jednego z dwóch postanowień, które podjąć może organ podatkowy, pozostaje w sferze jego uznania administracyjnego.

Uznając, że nie są spełnione pozytywne przesłanki zawarcia ugody wynikające z art. 20zzf § 2, zwłaszcza gdy organ podatkowy nie dostrzeże perspektyw na korzyść Skarbu Państwa, która mogłaby wyniknąć z jej zawarcia, wydaje on postanowienie o odmowie zawarcia ugody (pkt 2). Mimo, iż jest to akt administracyjny kończący postępowanie w sprawie zawarcia ugody, zdecydowano się pozostać przy formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. Instytucja ugody podatkowej ma charakter instytucji ADR, stanowiącej dodatek i jednocześnie

alternatywę dla zwykłych ścieżek załatwiania spraw zobowiązań, które może obejmować, dobrowolną zarówno dla wnioskodawców, jak i administracji skarbowej. Fiasko postępowania w sprawie zawarcia ugody nie pozbawia wnioskodawcy żadnych uprawnień, które przewidują pozostałe regulacje prawa podatkowego. Zasada dobrowolności i koncyliacyjny charakter instrumentu wykluczają jakikolwiek przymus w zawieraniu ugody podatkowej, w tym konieczność wykonania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego lub Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego orzeczenia organu podatkowego wyższego stopnia. Powoduje to, że ustanowienie zaskarżalności postanowienia o odmowie zawarcia ugody podatkowej jest niecelowe z punktu widzenia celów instytucji i stojącej za nią koncepcji. Odmowa zawarcia ugody podatkowej w formie postanowienia nie podlega zatem zaskarżeniu. Forma postanowienia ułatwia wyłączenie tej możliwości, co było podstawowym celem tego zabiegu legislacyjnego.

W razie uznania, że wniosek o zawarcie ugody podatkowej zasługuje na uwzględnienie, ale wymagane jest przeprowadzenie czynności dowodowych lub ustalenie wspólnego stanowiska z wnioskodawcą, organ podatkowy może podjąć także postanowienie o przeprowadzeniu uzgodnień (§ 1 pkt 1), których przebiegu dotyczy przepis § 2.

Uzgodnienia mogą służyć przeprowadzaniu czynności dowodowych w zakresie niezbędnym dla zawarcia ugody podatkowej (np. w ich ramach organ podatkowy może wezwać wnioskodawcę do przedstawienia dodatkowej dokumentacji uzasadniającej postulowaną we wniosku wysokość zobowiązania lub zobowiązań będących przedmiotem wniosku o zawarcie ugody), a także dodatkowym ustaleniom dotyczącym treści ugody w zakresie harmonogramu spłaty objętych ugodą zobowiązań, w tym m.in. rodzaju udzielanej ulgi, odroczonej terminów zapłaty, liczby i wysokości rat. Mają łączyć w sobie elementy koncyliacyjne i dowodowe. Odpowiadają tym samym dwóm grupom zagadnień, które muszą uzgodnić strony ugody podatkowej – tym, które polegają na odtworzeniu stanu faktycznego i mają charakter obiektywny (wymiarowi), oraz tym, co do których mają swobodę negocjacji (ustaleniu rodzaju i zakresu ulg w spłacie zobowiązania).

Założeniem jest współpraca obu stron w trakcie uzgodnień, tak by możliwe było osiągnięcie porozumienia co do prawidłowej wysokości zobowiązania, jego wzajemna akceptacja oraz ustalenie harmonogramu spłaty zaległości podatkowej uwzględniającego zdolność płatniczą wnioskodawcy. By zrealizować to założenie, ten etap procedury zawierania ugody ma charakter odformalizowany, a kompetencje organu podatkowego w jego trakcie wskazano na zasadzie minimum. W trakcie uzgodnień organ podatkowy może zorganizować, jeśli uzna

to za uzasadnione, spotkanie uzgodnieniowe – jedno lub wiele. Z założenia spotkanie ma służyć polepszeniu komunikacji, usunięciu wątpliwości co do stanu faktycznego i sprecyzowaniu oczekiwań obu stron względem siebie. Ilekroć spotkanie będzie miało miejsce, sporządza się z niego protokół. Organ podatkowy może także wzywać wnioskodawcę do przedstawienia dodatkowej dokumentacji i wszelkich materiałów, które mogą pomóc ustalić stan faktyczny i osiągnąć co do niego porozumienie.

Mimo odmiennego charakteru uzgodnień, z punktu widzenia merytorycznego możliwe i zasadne jest dokonanie w nich takich samych ustaleń, jakie poczyniono by w toku czynności podejmowanych przez organ podatkowy w sprawie zobowiązania w zwykłym trybie. Założeniem uzgodnień jest uzupełnienie lub zastąpienie postępowania dowodowego w takim zakresie, w jakim jest to konieczne, by prawidłowo ustalić podstawę faktyczną sprawy objętej wnioskiem o zawarcie ugody oraz wysokość zobowiązania.

Możliwe są przypadki, w których sformułowana przez wnioskodawcę propozycja ugody podatkowej zawarta we wniosku, wraz z dołączoną do niej dokumentacją, zostanie uznana przez organ podatkowy za możliwą do przyjęcia bez większych zmian. Wówczas zakres ewentualnych uzgodnień może być ograniczony do minimum. 30-dniowy termin na wydanie jednego z dwóch postanowień przez organ podatkowy ma charakter instrukcyjny. W razie jego przekroczenia, odpowiednie zastosowanie znajduje przepis art. 140 Ordynacji podatkowej (na mocy projektowanego art. 20zzt).

Przepis § 3 zawiera dodatkowe przesłanki umożliwiające organowi podatkowemu odmówić zawarcia ugody podatkowej w formie postanowienia, jeżeli w jego ocenie szanse dojścia do porozumienia z wnioskodawcą w toku podjętych uzgodnień są nikłe. Jest to zarazem jedyna regulacja w sposób „miękki” wyznaczająca czas trwania postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Upływ okresu trzech miesięcy bez dojścia do porozumienia jest jednym z przypadków, w których możliwe jest przyjęcie, że prawdopodobieństwo zawarcia ugody podatkowej jest znikome, a dalsze prowadzenie postępowania w tej sprawie – niecelowe.

Art. 20zzk

Treść ugody podatkowej

Przepis art. 20zzk reguluje etap zakończenia postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej (a także uzgodnień, jeżeli miały miejsce) w przypadku, w którym organ podatkowy zdecyduje się na jej zawarcie.

Przyjęto zasadę, że sporządzenie ostatecznego projektu ugody podatkowej leży po stronie organu podatkowego. Obligatoryjne elementy ugody podatkowej reguluje przepis § 2. Poza treścią porządkową, tj. oznaczeniem stron i ich podpisami oraz datą sporządzenia ugody (pkt 1-2 oraz 8), treść ugody podzielić można na dwie kategorie – materię, którą jej strony mogą kształtować oraz materię, która powinna być objęta porozumieniem, ale której kształt wynika z obowiązujących w zakresie zobowiązań będących przedmiotem ugody ustaw podatkowych. Wysokość zobowiązania objętego ugodą oraz kwota i stawki odsetek za zwłokę wyznaczone są w sposób obiektywny treścią przepisów ustaw podatkowych (pkt 3 i 5 oraz projektowany art. 20zzm § 3). Stąd też w przepisach posłużono się terminem „wskazanie”, wyrażającym powinność odnalezienia ich obiektywnych wzorców, tak jak ma to miejsce w zwykłym stosowaniu prawa objaśnianym modelem subsumpcji. Od zgodnej woli stron ugody zależy z kolei forma udzielanej wnioskodawcy ulgi w spłacie oraz terminy spłaty zaległości (pkt 4). W uzasadnieniu ugody powinny znaleźć się argumenty wyjaśniające przyjęte wspólnie przez wnioskodawcę i organ podatkowy ustalenia w formie uzasadnienia faktycznego i prawnego, które powinno odpowiadać warunkom, jakie spełniać musi uzasadnienie decyzji (pkt 6 i odpowiednio stosowany art. 210 § 4). Ugoda zawiera także pouczenie o treści przepisu art. 20zzl § 2 oraz art. 20zzm § 5 (pkt 7), czyli o obowiązku złożenia przez wnioskodawcę deklaracji albo korekty deklaracji zgodnej z zawartymi w ugodzie podatkowej ustaleniami przed jej podpisaniem, pod rygorem jej nieważności, oraz o tym, że po zawarciu ugody prawo do dalszej korekty tej deklaracji jest wyłączone.

Art. 20zzl

Zawarcie lub odmowa zawarcia ugody

Przepis art. 20zzl reguluje procedurę podpisania ugody podatkowej i – w razie podjęcia przez organ podatkowy postanowienia o przeprowadzeniu uzgodnień – ich zakończenia.

Po sporządzeniu ugody podatkowej zawierającej wszystkie elementy wskazane w art. 20zzl, organ podatkowy doręcza ją wnioskodawcy, który ma 14 dni na akceptację jej treści

oraz na ewentualne dopełnienie obowiązku złożenia deklaracji lub jej korekty (możliwe są sytuacje, gdy nie jest to konieczne, zgodnie z § 2). Na tym etapie nie jest już możliwe wprowadzanie zmian w treści doręczonej wnioskodawcy przez organ podatkowy ugody. Wnioskodawca, decydując się na przyjęcie i zawarcie ugody podatkowej, ma obowiązek zawiadomić o tym podatkowy w formie pisemnej, z uwzględnieniem zasady komunikacji przez Portal Podatkowy ustanowionej przepisem art. 20zzr. W przypadku podpisania ugody podatkowej przez wnioskodawcę zostaje ona zawarta z dniem, w którym wnioskodawca zawiadomił o tym organ podatkowy przesyłając podpisaną ugodę w przewidzianej formie (§ 1). Wnioskodawca może także na tym etapie odmówić podpisania ugody i zawiadomić o tym organ podatkowy lub pozwolić terminowi czternastu dni na podpisanie ugody upłynąć bezskutecznie, pozostając biernym.

Przepis § 2 jest wyrazem zasady, zgodnie z którą ugoda podatkowa jako akt stosowania prawa podatkowego sama w sobie nie ma charakteru wymiarowego. Jej treść zawiera jedynie wytyczne dotyczące wymiaru objętego nią zobowiązania, które są dobrowolnie realizowane przez wnioskodawcę poprzez złożenie deklaracji (jeżeli zobowiązanie nie było ujawnione przed wszczęciem postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej lub deklaracji nie złożono z innego powodu) lub korekty deklaracji (w pozostałych przypadkach). W związku z wyjątkowym charakterem okoliczności, w których składana jest taka deklaracja lub jej korekta, przepis § 2 stanowi wyjątek od ograniczeń przewidzianych w przepisach art. 81b § 2 Ordynacji podatkowej oraz art. 62 ust. 4 i art. 82 ust. 3 zdanie drugie ustawy o KAS, wyłączających możliwość dokonywania korekt w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej oraz w okresie czternastu dni po jej zakończeniu. Wyłączenie stosowania przepisu art. 83 ust. 1c zdanie drugie ustawy o KAS oznacza, że możliwe jest złożenie korekty przewidującej ustalenia odmienne od poczynionych w kontroli celno-skarbowej, jeżeli strony dojdą do takich wniosków wspólnie w toku uzgodnień w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody podatkowej. By uzupełnić tę zasadę i zapewnić spójność regulacji z projektowanym art. 20zzm § 5, wyłączono także stosowanie przepisu art. 87 ustawy o KAS.

Art. 20zzm

Skutki zawarcia ugody podatkowej

Jeżeli wnioskodawca dopełni wszystkich obowiązków i prześle organowi podatkowemu podpisaną ugodę podatkową, zostaje ona zawarta w dniu, w którym organ podatkowy ją otrzymał (§ 1). Dalsze przepisy art. 20zzm wskazują na ogół skutków, jakie wywołuje zawarcie ugody podatkowej.

W pierwszej kolejności, zgodnie z § 2, zawarcie ugody podatkowej stanowi podstawę do zakończenia ewentualnie wszczętych w sprawie objętego nią zobowiązania kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej (pkt 1) lub postępowania podatkowego (pkt 2) w stosownych formach. Należy podkreślić, że każda z tych konsekwencji musi być objęta świadomie wyrażoną wolą organu podatkowego, który w warunkach uznania administracyjnego podejmuje decyzję o zawarciu ugody podatkowej.

Najbardziej rozbudowany przepis, § 3, reguluje wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych i należności płatnika objętych ugodą, ustanawiając tym niższe ich stawki, im szybciej z punktu widzenia reakcji i działań wierzycielskich podejmowanych przez organy podatkowe wnioskodawca wykaże się proaktywną postawą i złoży wniosek o zawarcie ugody podatkowej. Ma zatem cel stymulacyjny – im mniej działań wobec wnioskodawcy podejmą organy podatkowe, na tym niższą stawkę odsetek wnioskodawca może liczyć. W tym zakresie projekt najsilniej opiera się o wzorcowe rozwiązania łotewskie. Przyjęto zarazem, że stawka obniżonych odsetek powinna być wyznaczana obiektywnie i nie może podlegać uzgodnieniom. Odsetki za zwłokę również stanowią zobowiązanie podatkowe, choć akcesoryjne i jako takie nie powinny podlegać swobodnym negocjacjom. Obniżona stawka odsetek wynosi od 50 do 70%.

Poszczególne przypadki okoliczności warunkujących zastosowanie stawki w danej wysokości należy odczytywać łącznie z przepisem art. 20zzh § 1, wyznaczającym początek i koniec okresu, w którym wniosek o zawarcie ugody może zostać złożony. Należy dodać także, że jeśli w sprawie danego zobowiązania pewne czynności podejmowano wielokrotnie (np. sprawa była rozpoznawana przez organ odwoławczy, wydano decyzję kasatoryjną i trafiła ponownie do organu pierwszej instancji), nawet jednokrotne spełnienie warunków przesądzających o zastosowaniu wyższej stawki odsetek wyklucza możliwość „powrotu” do niższej (*lege non distinguente*).

W sformułowaniu „czynności sprawdzające, o których wnioskodawca został zawiadomiony”, pojawiającym się w przepisie § 3 pkt 1, terminu „zawiadomiony” użyto w znaczeniu szerszym,

niż ma to miejsce w innych przepisach Ordynacji podatkowej. Oznacza każdą sytuację, w której do wnioskodawcy dotarła wiadomość o prowadzonych w sprawie jego zobowiązania czynnościach sprawdzających, nie tylko w ramach wezwania do zaakceptowania korekty deklaracji w ramach tzw. kontroli pod nadzorem, ale też np. w wyniku wezwania do złożenia wyjaśnień czy przeprowadzenia w ramach czynności sprawdzających oględzin lokalu. *Ratio legis* tego przepisu wpisuje się w sens całości – ma zachęcać wnioskodawcę do wystąpienia z wnioskiem o zawarcie ugody jak najwcześniej, najlepiej zanim organ podatkowy podejmie działania w sprawie zobowiązania.

Szczególną sytuacją, w której stosowanie przepisu art. 20zzm § 3 wymaga omówienia będą przypadki, w których wnioskodawcami w sprawie zawarcia ugody podatkowej będą spadkobiercy podatnika lub płatnika. Należy podkreślić, że przepis nie czyni rozróżnienia pomiędzy kategoriami wnioskodawców. Choć poszczególne, coraz wyższe stawki obniżonych odsetek za zwłokę powiązane są z „historią” zobowiązania, które było przedmiotem wniosku o zawarcie ugody (element przedmiotowy), centralnym elementem tego powiązania jest osoba wnioskodawcy (element podmiotowy). Dlatego też przesłanki determinujące wysokość stawki odsetek za zwłokę należy odnosić do każdego wnioskodawcy z osobna. Oznacza to, że jeżeli nawet wobec spadkodawcy toczyło się już postępowanie podatkowe lub nawet egzekucyjne dotyczące zobowiązania, w sprawie którego spadkobierca złożył wniosek o zawarcie ugody, ma on wciąż szansę uzyskać stawkę odsetek 50%, pod warunkiem spełnienia (samodzielnie) warunków z art. 20zzm § 3 pkt 1, po tym, gdy zobowiązanie stało się przedmiotem spadkobrania.

Jeżeli dojdzie do zawarcia ugody podatkowej, odsetek za zwłokę nie nalicza się począwszy od dnia złożenia wniosku o jej zawarcie (§ 4). Jest to preferencja korzystniejsza niż w przypadku instytucji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, gdzie w większości przypadków odsetki zastępuje opłata prolongacyjna. Jest to daleko idące ustępstwo fiskalne, dotąd niespotykane w systemie podatkowym. Jego skutki finansowe powinny być miarkowane i brane pod uwagę w ramach oceny przesłanki opłacalności ugody dla interesów Skarbu Państwa. Szczegółowe zasady naliczania odsetek od zobowiązań objętych ugodą określa § 9 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. z 2021 r. poz. 703 t.j.).

Przepisy § 5-7 regulują pozostałe skutki zawarcia ugody podatkowej. Zakaz wszczynania kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego skierowany do organów podatkowych wynikający z § 5, wraz z § 7 dotyczącym niemożności składania dalszych korekt dotyczących zobowiązania podatkowego objętego ugodą uniemożliwiają obu stronom zawartej ugody dokonywania dalszego wymiaru zobowiązania i zmiany jego wysokości na inną niż wspólnie uzgodniona. Razem regulacje te gwarantują trwałość ustaleń poczynionych w ugodzie podatkowej.

Zgodnie z przepisem § 6 zawarcie ugody podatkowej przecina możliwość ukarania wnioskodawcy za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe pozostające w związku z zaległościami objętymi ugodą, stanowiąc przesłankę wyłączającą karalność i przesłankę umorzenia ewentualnych wszczętych postępowań.

Tu należy podkreślić, że w tym drugim przypadku chodzi o sytuacje, w których przed zawarciem ugody doszło do wszczęcia postępowania karnego w fazie *in rem*, ewentualnie przedstawiono wnioskodawcy zarzut już po złożeniu przez niego wniosku o zawarcie ugody, gdy wnioskodawcą jest osoba fizyczna (w przeciwnym wypadku byłoby to niedopuszczalne z uwagi na przesłankę z art. 20zzg pkt 9), do której zawarcia ostatecznie mimo tego doszło. Gdy wnioskodawca nie jest osobą fizyczną, przepis obejmuje sytuacje, w których zostało wszczęte postępowanie o wykroczenie skarbowe, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania objętego ugodą (w przeciwnym wypadku nie dojdzie do zawarcia ugody z uwagi na przesłanki negatywne z art. 20zzg pkt 10 i pkt 11).

Rozwiązanie polegające na zawarciu w Ordynacji podatkowej przepisu nakazującego odstąpienie od ukarania poprzez odstąpienie od wszczęcia lub umorzenie postępowania wpisuje się w inne tego rodzaju rozwiązania zawarte w ogólnym prawie podatkowym. Obecnie funkcjonuje w art. 14zj § 2, art. 14k § 3, art., 20zm § 3, art. 75 § 5, art. 86h § 2. Projektowane rozwiązanie w postaci ugody podatkowej stanowi kompletne rozwiązanie sporu podatkowego na gruncie podatnik – organ podatkowy. W konsekwencji zawarcia ugody podatnik będzie musiał uregulować zaległość podatkową z pominięciem czasochłonnego postępowania podatkowego, a w zamian uzyskać niekaralność na gruncie prawa karnego skarbowego w zakresie objętej ugodą sprawy.

Projektowana ugoda podatkowa wpisuje się w założenia, w jakich funkcjonuje już Kodeks karny skarbowy i instytucja czynnego żalu zawarta w art. 16. Natomiast cel postępowania

polegający na wyrównaniu uszczerbku Skarbu Państwa określa art. 114 Kodeksu karnego skarbowego. Podkreślenia wymaga, iż na poziomie celów procesu karnego skarbowego znajduje odzwierciedlenie założenie przewagi funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego nad represją.

Przepis § 7 ustanawia zakaz dokonywania przez podatnika lub płatnika będącego stroną obowiązującej ugody podatkowej dalszych korekt deklaracji w odniesieniu do zobowiązań będących jej przedmiotem. O tym skutku wnioskodawca jest zawiadamiany w stosownym pouczeniu stanowiącym element treści ugody podatkowej (art. 20zzm § 2). Założeniem leżącym u podstaw regulacji jest nadanie ustaleniom poczynionym przez strony w ugodzie podatkowej charakteru jak najbardziej trwałego, tak by stanowiła ona narzędzie kompleksowego i ostatecznego załatwienia wszelkich zagadnień związanych z objętymi nią zobowiązaniami.

Art. 20zzn

Inne przypadki zakończenia uzgodnień oraz niedopuszczalność złożenia ponownego wniosku o zawarcie ugody podatkowej

Przepis art. 20zzn § 1 normuje inne niż zawarcie ugody przypadki zakończenia uzgodnień, jeżeli były przeprowadzone. Ich koniec wyznaczać może także wycofanie przez wnioskodawcę wniosku o zawarcie ugody podatkowej (pkt 1), wydanie przez organ podatkowy postanowienia o odmowie zawarcia ugody z powodów, o których mowa w przepisie art. 20zzl § 3 (pkt 2), odmowa przyjęcia ugody podatkowej przez wnioskodawcę (pkt 3) lub, zgodnie z domniemaniem ustanowionym w przepisie art. 20zzl § 1 pkt 2 *in fine*, brak reakcji wnioskodawcy na przesłaną przez organ podatkowy ugodę, równoznaczny z odmową jej przyjęcia.

Przepis art. 20zzn § 2 ustanawia zakaz ponownego złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej w odniesieniu do tego samego zobowiązania w ww. wypadkach. Wszystkie z nich odnoszą się do sytuacji, w których dochodzi do zakończenia postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej bez powodzenia. Łączącym je elementem wspólnym jest niedojście ugody do skutku z powodów leżących po stronie wnioskodawcy (wycofanie wniosku o jej zawarcie, fiasko uzgodnień lub odmowa przyjęcia ugody, dorozumiana lub wyraźna).

Ratio legis przepisu wyraża się w oddziaływaniu częściowo prohibicyjnym. Jeżeli wnioskodawca swoim działaniem wywołał potrzebę poświęcenia czasu i zasobów KAS na analizę złożonego wniosku i ewentualne uzgodnienia, a mimo tego nie doszło do zawarcia ugody z przyczyn leżących po jego stronie, ustanawia się zakaz składania dalszych wniosków o zawarcie ugody w stosunku do tych samych zobowiązań. Ma to skłonić wnioskodawców do przemyślanego traktowania nowej instytucji, zwłaszcza w świetle faktu, że ze złożeniem wniosku o zawarcie ugody podatkowej nie wiąże się obowiązek wniesienia opłaty.

Art. 20zzp

Wygaśnięcie ugody podatkowej wskutek braku zapłaty zaległości podatkowej

Przepis art. 20zzp reguluje przypadki wygaśnięcia zawartej ugody podatkowej, jeśli dojdzie do niewypełnienia przez wnioskodawcę jej postanowień dotyczących terminów zapłaty. Przepis wzorowany jest na rozwiązaniu stosowanym dla podobnych wypadków, które mogą mieć miejsce po wydaniu decyzji udzielających ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, tj. na obecnie obowiązującym art. 67da Ordynacji podatkowej. W przypadku ugody dochodzi do jej wygaśnięcia w sposób analogiczny, tj. w całości (jeśli udzielono odroczenia terminu płatności zaległości) lub w części (jeśli płatność zaległości rozłożono na raty). Dodatkowo ugoda przewidująca ratalną płatność zaległości wygasa w całości, jeśli nie zapłacono trzech rat (przepisy § 1-3).

Jeżeli dojdzie do wygaśnięcia ugody wskutek okoliczności regulowanych w przepisach § 1-3, przepis art. § 4 przewiduje karencję na składanie kolejnych wniosków o zawarcie ugody podatkowej w odniesieniu do innych zobowiązań wnioskodawcy niż objęte wcześniej ugodą podatkową na okres trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym doszło do wygaśnięcia ugody, chyba że nastąpiło to bez winy wnioskodawcy. Założeniem sankcji jest wzmocnienie zasady *pacta sunt servanda*, która powinna być przestrzegana przez obie strony ugody podatkowej. Jej zawarcie ma zapewniać trwałe zakończenie sporu podatkowego na wczesnym etapie oraz załatwienie wszelkich spraw związanych z objętymi nią zobowiązaniami w sposób obopólnie korzystny. W sytuacji, w której dochodzi do jej wygaśnięcia, wysiłek włożony w jej zawarcie po stronie organów podatkowych idzie na marne i konieczne jest podjęcie w sprawie zobowiązania czynności egzekucyjnych w zwykłym trybie. Przepis ma zatem zniechęcać do zawierania ugód podatkowych wnioskodawców, którzy nie

mają zamiaru ich dotrzymywać. Możliwe jest zarazem niedotrzymanie warunków spłaty zaległości w przewidzianych ugodą terminach z powodów niezależnych od wnioskodawcy, np. wskutek awarii systemu dostawcy usług płatniczych lub siły wyższej innego rodzaju, stąd też funkcjonowanie karencji uzależniono od przyczyn, za powstanie których można przypisać mu winę.

Art. 20zzp

Zasady stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej

Rolą przepisu art. 20zzq jest wprowadzenie do działu IID regulacji stanowiącej wentyl bezpieczeństwa na wypadki, w których zawarta ugoda podatkowa i związane z nią skutki prawne powinny zostać wyeliminowane z obrotu prawnego poprzez wydanie decyzji stwierdzającej jej wygaśnięcie. Przewidziane w przepisie rozwiązanie oparte jest o zasady postępowania w sprawie wznowienia postępowania podatkowego zawarte w dziale IV rozdziale 17 Ordynacji podatkowej. Przebieg postępowania, ustanowiony odesłaniem zawartym w przepisie § 2, różni się od postępowania w sprawie wznowienia postępowania podatkowego następująco:

1. zrezygnowano z przejęcia przesłanki wznowienia postępowania wskazanej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p., z uwagi na szczególny charakter postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Nie uwzględniono także przesłanki z art. 240 § 1 pkt 6, ponieważ w procedurze zawarcia ugody podatkowej nie przewidziano konieczności uzyskiwania stanowiska żadnego innego organu;
2. przedmiotem postępowania jest wyłącznie stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej. W razie stwierdzenia jej wygaśnięcia, nie wydaje się orzeczenia reformatoryjnego (art. 20zzp § 2);
3. nie przewiduje się przypadków prowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia ugody przez organy inne niż Naczelnik Urzędu Skarbowego (wyłączenie odpowiedniego stosowania art. 244 § 3-4);

4. nie ma możliwości żądania wstrzymania wykonania decyzji przewidzianej w art. 246 o.p., ponieważ postępowanie dotyczy ugody. W razie stwierdzenia jej wygaśnięcia, skutki jej zawarcia zostaną zniesione.

Zgodnie z § 3, jeżeli przyczyny stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej będą pochodzić od jej strony (wcześniejszego wnioskodawcy), w przypadku gdy można jej przypisać winę ich wystąpienia, przewidziano sankcję polegającą na odpowiednim stosowaniu przepisu art. 20zzo § 4, tj. zakaz składania wniosków o zawarcie ugody podatkowej w sprawie dowolnych zobowiązań do końca roku podatkowego i przez kolejne trzy lata. Skutki stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej są co do zasady tożsame ze skutkami jej wygaśnięcia wskutek braku zapłaty objętej nią zaległości, co wynika z przepisu art. 20zzq.

Art. 20zzq

Skutki wygaśnięcia ugody podatkowej

Wygaśnięcie ugody podatkowej wskutek przyczyn regulowanych przepisami art. 20zzo lub 20zzp pociąga za sobą dodatkowe, negatywne skutki dla wnioskodawcy. Zgodnie z projektowanym przepisem powoduje to cofnięcie ogółu przywilejów, które z niej wynikają, ze skutkiem od dnia jej zawarcia (*ex tunc*). Wyłączenie stosowania przepisu art. 20zzm powoduje:

- a) powrót do ustawowego terminu płatności zobowiązań objętych ugodą podatkową (skutek następujący przez zmiany przewidziane w art. 49 Ordynacji podatkowej),
- b) naliczenie odsetek za zwłokę według podstawowej stawki (skutek niestosowania art. 20zzm § 3),
- c) naliczenie odsetek za zwłokę za cały okres, który upłynął od dnia następującego po terminie płatności zobowiązania (lub zobowiązań) objętego ugodą (skutek niestosowania art. 20zzm § 4),
- d) powrót do możliwości wszczęcia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego w odniesieniu do zobowiązań objętych ugodą, gdyby zaszła taka konieczność (niestosowanie art. 20zzm § 5), ale również powrót do możliwości skorygowania deklaracji podatkowej dotyczącej zobowiązania będącego przedmiotem ugody (niestosowanie art. 20zzm § 7),

- e) powrót do możliwości wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe w odniesieniu do czynów zabronionych związanych ze zobowiązaniami podatkowymi, których dotyczy wygasła ugoda podatkowa (skutek niestosowania art. 20zzm § 6). Tu należy dodać, że choć projekt nie przewiduje w tym zakresie nowych regulacji, na mocy przepisu art. 44 § 7 Kodeksu karnego skarbowego przedawnienie karalności przestępstw skarbowych nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Przepis ten stosuje się również odpowiednio do wykroczeń skarbowych (art. 51 § 1 KKS). Dlatego też dopóki ugoda nie wygaśnie, bieg przedawnienia karalności jest zawieszony, ale gdy dojdzie do tego i odpadnie przesłanka niekaralności, ściganie jest dalej możliwe.

Po wygaśnięciu ugody podatkowej w obrocie prawnym pozostanie akt wymiaru objętych ugodą zobowiązań w postaci złożonej lub skorygowanej przez wnioskodawcę deklaracji podatkowej, z której zgodnie art. 21 § 2 wynika kwota podatku do zapłaty, co służy zabezpieczeniu interesów Skarbu Państwa.

Skutki wygaśnięcia ugody podatkowej mogą dotyczyć jej w całości lub w części, jeżeli przewidziano w niej płatność zobowiązania w ratach. Częściowe wygaśnięcie ugody możliwe jest także z powodu niezapłacenia rat w wyznaczonym terminie, zgodnie z art. 20zzo.

Z uwagi na poważne skutki, jakie pociąga za sobą stwierdzenie wygaśnięcia ugody podatkowej, decyzja w tej sprawie jest jedynym orzeczeniem zapadającym na podstawie przepisów projektowanego działu IID, dla którego przewidziano wyjątek w przepisie art. 20zzu, nie wyjmując jej spod zakresu kognicji sądów administracyjnych.

Art. 20zzr

Forma doręczeń

Przepis reguluje zasady doręczeń i komunikacji pomiędzy wnioskodawcą a organami podatkowymi w procesie zawarcia ugody podatkowej. Zdecydowano się zrezygnować z tradycyjnej „papierowej” formy doręczeń na rzecz cyfryzacji procesów komunikacyjnych, w celu ich zoptymalizowania i przyspieszenia. Wymaga tego możliwy udział w procesie wielu organów podatkowych, nierzadko z siedzibami położonymi w dużej odległości od siebie

i siedziby lub miejsca zamieszkania wnioskodawcy, które mogą dodatkowo nie być organami co do zasady właściwymi w sprawie jego zobowiązań (zwłaszcza w przypadku wniosków o zawarcie ugody składanych w toku kontroli celno-skarbowej). Dlatego dla całego postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej ustanowiono zasadę komunikacji i doręczeń z wykorzystaniem e-Urzędu Skarbowego.

Jedynymi wyjątkami są sytuacje, gdy wystąpią okoliczności uniemożliwiające organowi KAS doręczenie pisma na konto w e-Urzędzie Skarbowym lub konieczność doręczenia dokumentów, których nie można doręczyć za pośrednictwem tego konta. Zastosowanie znajdują wówczas zasady ogólne.

Art. 20zzs

Odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu podatkowym do postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej

Rolą przepisu art. 20zzs jest odesłanie do zestawu przepisów regulujących postępowanie podatkowe, które powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody podatkowej. W pierwszej kolejności jest to zestaw zasad ogólnych postępowania, z pominięciem zasady przekonywania (art. 124), dwuinstancyjności (art. 127) i ostateczności decyzji (art. 128). Założeniem instytucji ugody podatkowej jest dobrowolność towarzysząca porozumieniu obu stron. Nie ma zatem potrzeby poddawania procesu jej zawierania oddziaływaniu normy programowej, która ma doprowadzić do wykonania decyzji (ta zresztą nie występuje) bez stosowania środków przymusu, bowiem ich stosowanie co do zasady w ogóle nie ma w nim miejsca. Postępowanie w sprawie zawarcia ugody, mimo udziału organów podatkowych pierwszej instancji, jest jednoinstancyjne i toczy się w swym merytorycznym aspekcie przed Naczelnikiem Urzędu Skarbowego. Nie znajduje zastosowania również zasada ostateczności decyzji, bowiem nie dochodzi do ich wydawania.

Przepisy następujących rozdziałów działu IV znajdują odpowiednie zastosowanie bez ograniczeń:

3 – Strona,

3a – Pełnomocnictwo,

5 – Doręczenia,

- 6 – Wezwania,
- 7 – Przywrócenie terminu,
- 9 – Metryki, protokoły i adnotacje,
- 10 – Udostępnianie akt,
- 11 – Dowody,
- 12 – Zawieszenie postępowania,
- 14 – Postanowienia,
- 21 – Odpowiedzialność odszkodowawcza,
- 23 – Koszty postępowania.

Nie znajduje odpowiedniego zastosowania w całości rozdział 2 – zbędne jest stosowanie przepisu art. 130 § 5 dotyczącego samorządowych kolegiów odwoławczych, którym nie przypisano w sprawach związanych z zawarciem ugody podatkowej żadnych kompetencji. Zrezygnowano ze stosowania przepisów rozdziału 4 poza art. 140 oraz art. 143 o upoważnianiu pracowników. Czas trwania postępowania ugodowego nie jest ograniczony. Jedynym przepisem regulującym to zagadnienie jest przepis art. 20zzl § 3, który upływ okresu trzech miesięcy wskazuje jako przykład sytuacji, w której organ podatkowy może rozważyć zajęcie przesłanki znikomego prawdopodobieństwa zawarcia ugody. Pozostaje to jednak dalej zależne od jego oceny w konkretnym przypadku. W toku postępowania przewidziano jednak ściśle określony termin procesowy, którego niedotrzymanie przez organ podatkowy powinno być zakomunikowane wnioskodawcy, czyli termin na wydanie postanowienia, o którym mowa w art. 20zzj.

By umożliwić ocenę zajęcia przesłanki z projektowanego art. 20zzj § 3 oraz z uwagi na szereg skutków prawnych związanych z dniem złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej i wszczęcia postępowania w sprawie jej zawarcia, spośród przepisów rozdziału 8 przewidziano stosowanie przepisu art. 165 § 3b, zgodnie z którym datą wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione na adres do doręczeń elektronicznych jest dzień wystawienia dowodu otrzymania, o którym mowa w art. 41 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych. Prócz niego odpowiednie zastosowanie do wniosku o zawarcie ugody podatkowej znajduje przepis art. 168 regulujący formy podania, a także przepisy art. 169 § 1-1b i 4, na mocy których organ podatkowy może wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych wniosku o zawarcie ugody w sytuacjach, w których będzie on nimi dotknięty. Wyłączono zastosowanie przepisów art. 169 § 2-3, ponieważ wniosek o zawarcie

ugody nie podlega opłacie. Na wypadek złożenia przez wnioskodawcę wniosku o zawarcie ugody do niewłaściwego organu, przepisy art. 170-171 stosuje się odpowiednio w całości.

Przepisy rozdziału 11a nie znajdują zastosowania w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody, ponieważ nie ma ono charakteru dwuinstancyjnego. Rolę bardziej odformalizowanej rozprawy pełnią spotkania uzgodnieniowe. Rozdział 12, tj. przepisy o zawieszeniu postępowania, znajduje zastosowanie w całości. Należy w tym miejscu wskazać, że projektowany nowy przepis art. 201 § 1aa, w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody jest zbędny (nie można w czasie jego trwania złożyć drugiego wniosku o zawarcie ugody w stosunku do tego samego zobowiązania). Nie powinien znaleźć w związku z tym odpowiedniego zastosowania.

Nie ma zastosowania rozdział 13 – w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody nie wydaje się decyzji, poza przepisem art. 210 § 4, wskazującym, jaką treść powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne ugody podatkowej. Nie stosuje się w związku z tym także przepisów rozdziału 15 o odwołaniach. Z podobnych względów nie znajdują zastosowania przepisy rozdziału 16a o wykonaniu decyzji. Nie znajdują zastosowania także przepisy o nieważności i zmianie decyzji (rozdziały 18-19), ani o wygaśnięciu decyzji (rozdział 20), bowiem te zagadnienia dla ugody uregulowano *sui generis* na mocy zawierających stosowne odesłanie przepisów art. 20zzo-20zzq. Ostatnim z wyłączonych z zakresu znajdujących odpowiednie zastosowanie przepisów jest rozdział 22 o karach porządkowych, których stosowanie w postępowaniu o charakterze konsensualnym jest zbędne.

Art. 20zzu

Zniesienie kognicji sądów administracyjnych w sprawie ugody podatkowej

Wyłączenie przepisów działu IID spod kognicji sądów administracyjnych jest wzorowane na tożsamym rozwiązaniu zastosowanym względem Porozumienia inwestycyjnego w przepisie art. 20zze § 3. Ugoda podatkowa jest alternatywną metodą zapobieżenia powstaniu sporu podatkowego, w ramach której zarówno wnioskodawca, jak i Skarb Państwa zgadzają się na swoisty kompromis. Skorzystanie z instytucji jest dobrowolne dla wnioskodawcy i odbywa się wyłącznie na jego wniosek. Ewentualny brak dojścia do porozumienia i brak zawarcia ugody nie pozbawiają go żadnych praw, które przysługują mu w ramach procedur podatkowych na podstawie przepisów ogólnych, w tym możliwości wnioskowania o przyznanie ulgi

w spłacie zobowiązań podatkowych. Wszystkie te zagadnienia podlegają kontroli z punktu widzenia legalności działania organów podatkowych na zasadach ogólnych.

Jednym z celów wprowadzenia instytucji jest dążenie do ograniczenia liczby sporów podatkowych, w tym na etapie sądowym, dlatego kontrola sądowa ugód, które mają ograniczyć szeroko pojęte korzystanie ze środków zaskarżenia i doprowadzić do „załatwienia” sprawy ze skróceniem dalszego postępowania byłaby sprzeczna z ideą całej instytucji, tworząc w niej zbyt duży wyłom. Nie jest zatem wskazane kontrolowanie treści ugody jako takiej przez sądy administracyjne.

Ugoda podatkowa opiera się również o uznanie administracyjne, dlatego kontrola sądowa postępowań w sprawie jej zawarcia nie mogłaby doprowadzić do zmiany decyzji organu podatkowego o odmowie zawarcia ugody. W ten sposób zmieniłaby się jedynie w zbędne obciążenie dla wszystkich stron, w tym sądów administracyjnych.

Wnioskodawca ma też wolność wyboru ścieżki załatwienia sprawy dotyczącej swojej zaległości podatkowej. Może pozostać przy zasadach ogólnych, gdzie kontrola sądów administracyjnych nie jest wyłączona. W pozostałym zakresie w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody wydawane są jedynie postanowienia, które za przedmiot mają odmowę zawarcia ugody z powodów formalnych lub merytorycznych, ewentualnie zagadnienia wypadkowe. Przeciwno objęciu ich kognicją sądów administracyjnych przemawiają te same racje.

Jedynym wyjątkiem we wprowadzanym ograniczeniu są decyzje, w których organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie ugody podatkowej, o których mowa w projektowanym przepisie art. 20zzp § 2 pkt 2. W większości przypadków będą one podejmowane przez organ podatkowy jednostronnie i częstokroć wbrew woli wnioskodawcy. Wygaśnięcie ugody może pociągać za sobą daleko idące skutki dla wnioskodawcy oraz ograniczać jego nabyte na tej podstawie prawa. Z tych względów, objęcie tych przypadków kognicją sądów administracyjnych uznano za zasadne.

Zmiany w pozostałych przepisach Ordynacji podatkowej i innych ustaw

Art. 1 pkt 2 – dodanie przepisu art. 49 § 1a i zmiany w art. 49 § 2 Ordynacji podatkowej

Zmiany wprowadzane w przepisie art. 49 także mają charakter dostosowawczy i polegają na wprowadzeniu dla zobowiązań objętych ugodą podatkową zasady ustalania nowego terminu ich zapłaty oraz powrotu do terminu pierwotnego w razie niedotrzymania terminu ulgowego analogicznie jak w przypadku udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Art. 1 pkt 3 – dodanie przepisu art. 70 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej

Rolą nowego przepisu jest przedłużenie okresu przedawnienia zobowiązań objętych ugodą. Ulega on wydłużeniu o okres rozpoczynający się z dniem złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej, a kończący się – zależnie od przypadku:

- a) w dniu doręczenia przez wnioskodawcę organowi podatkowemu pisma informującego o wycofaniu wniosku o zawarcie ugody podatkowej,
- b) doręczenia przez organ wnioskodawcy postanowienia o odmowie zawarcia ugody, o niedopuszczalności jej zawarcia lub o pozostawieniu wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia,
- c) w dniu doręczenia przez wnioskodawcę organowi podatkowemu pisma informującego o odmowie zawarcia ugody podatkowej lub z dniem upływu 14-dniowego terminu na doręczenie podpisanej ugody organowi podatkowemu,
- d) w dniu, w którym upływa termin płatności odroczonej zaległości podatkowej lub termin płatności ostatniej raty, na którą rozłożono w ugodzie jej zapłatę,
- e) w dniu wygaśnięcia ugody podatkowej w całości lub w części wskutek braku zapłaty lub w całości wskutek stwierdzenia jej wygaśnięcia na podstawie okoliczności wskazanych w art. 20zzp.

Przepis ma charakter kazuistyczny, bowiem musi zabezpieczać interesy Skarbu Państwa na cały czas względnej niepewności co do losów zobowiązania, jaka wiąże się z możliwością zawarcia ugody, a po jej zawarciu – z możliwością niewykonania jej postanowień przez wnioskodawcę.

Art. 1 pkt 4 – dodanie przepisu art. 130 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej

Zmiana ma charakter częściowo wynikowy. Przewiduje dodanie nowej przesłanki wyłączenia pracownika organu podatkowego z rodzaju *iudex inhabilis* w przypadkach, w których brał on udział w zawarciu ugody podatkowej. Regulacja ma za zadanie zapewnić, tak jak instytucja wyłączenia we wszystkich innych przypadkach, bezstronność i obiektywizm organów podatkowych w procesie zawierania ugód podatkowych. Ma również służyć temu samemu celowi w innych procedurach podatkowych, gdyby zaszła okoliczność polegająca na rozpatrywaniu innej sprawy dotyczącej strony, w odniesieniu do której dany pracownik brał udział w zawarciu ugody podatkowej.

Art. 1 pkt 5 – zmiana w przepisie art. 165b § 3 Ordynacji podatkowej

Zmiana w treści art. 165b § 3 służy zniesieniu zakazu możliwości wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej w wypadku złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej. Wprowadzono ją na wypadki, w których ugoda może wygasnąć wskutek braku zapłaty w ustalonych ulgowych terminach lub wskutek stwierdzenia jej wygaśnięcia w decyzji, o której mowa w art. 20zzp. Gdyby doszło do wygaśnięcia ugody podatkowej, uprawnienie organu podatkowego do podjęcia wszelkich czynności w zwykłych formach jest restytuowane, w tym uprawnienie do wszczęcia postępowania podatkowego w ww. okolicznościach, stąd też potrzeba wprowadzenia nowej regulacji. Na mocy odesłania zawartego w art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, przepis ten znajduje odpowiednie zastosowanie także do kontroli celno-skarbowej.

Art. 1 pkt 6 – dodanie przepisu art. 201 § 1aa Ordynacji podatkowej

Rolą dodanej w przepisie art. 201 § 1aa o.p. przesłanki obligatoryjnego zawieszenia postępowania przez organ podatkowy jest, wspólnie z przepisem art. 20zzo § 3, uregulowanie relacji postępowań źródłowych (kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego²⁴) do postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Zgodnie z ustanowionymi przez oba przepisy zasadami postępowania te, w razie złożenia wniosku,

²⁴ Na mocy odesłań zawartych w przepisie art. 94zm pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz art. 292 o.p., znajduje on wraz z całym rozdziałem 12 działu IV o.p. odpowiednie zastosowanie także w postępowaniach innych niż postępowanie podatkowe.

podlegać będą zawieszeniu do czasu zakończenia postępowania w sprawie zawarcia ugody w jeden z możliwych sposobów.

W efekcie sposób zakończenia postępowania w sprawie zawarcia ugody determinować będzie moment, do którego trwać będzie zawieszenie postępowania źródłowego oraz jego dalsze losy. W przypadku zawarcia ugody będzie ono umarzane, w pozostałych – będzie podejmowane na zasadach ogólnych.

Art. 2 – zmiana w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej

Zmiana przewidziana w przepisach ustawy o KAS ma charakter wynikowy, związany z wprowadzeniem zasady doręczania w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody podatkowej pism poprzez e-Urząd Skarbowy.

Art. 3 – termin wejścia w życie ustawy

Termin wejścia w życie przepisów o ugodzie podatkowej ustalono na 1 stycznia 2028 r. Jako instytucja o charakterze alternatywnym i fakultatywnym nie tworzy ona żadnych nowych obowiązków po stronie podmiotów zobowiązanych w prawie podatkowym, przyznając jedynie uprawnienia. Wymaga jednak przygotowań organizacyjnych po stronie KAS, których zakres determinuje długość wyznaczonego *vacatio legis*.

Pozostałe kwestie

Projekt ustawy odnosi się do kwestii działalności gospodarczej przedsiębiorców. Mając na względzie art. 66 ust. 1 pkt 1 ustawy Prawo przedsiębiorców, po przeprowadzeniu analiz ustalono, że osiągnięcie zakładanych celów (stworzenie metody zapobiegania powstawaniu sporów podatkowych) jest w odniesieniu do proponowanych rozwiązań możliwe jedynie przez interwencję o charakterze legislacyjnym, z uwagi na konieczność dopasowania skutków zastosowania nowej instytucji do istniejącego systemu ogólnego prawa podatkowego.

Wpływ projektu ustawy na sektor MŚP jest następujący. Zawieranie ugód podatkowych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą, niezależnie od wielkości

przedsiębiorstwa, będzie wiązało się z zapobieżeniem lub rozstrzygnięciem sporu podatkowego, w związku z tym zatem również proporcjonalnym ograniczeniem lub uniknięciem obowiązków administracyjnych związanych z procedurami prowadzenia tych sporów, a także samym ograniczeniem długości trwania ww. procedur.

Projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych w rozumieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.), w związku z tym nie podlega notyfikacji.

Projekt ustawy nie zawiera wymogów nakładanych na usługodawców podlegających notyfikacji, o której mowa w art. 15 ust. 7 lub art. 39 ust. 5 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznych (Dz. Urz. UE L 376 z 27.12.2006, str. 36).

Projekt ustawy nie wymaga uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym z Europejskim Bankiem Centralnym, o czym mowa w § 39 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2026 r. poz. 404).

Projektowana regulacja jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. Projekt ustawy nie wymaga zaopiniowania, dokonania konsultacji albo uzgodnienia z właściwymi instytucjami organami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677, z późn. zm.) w związku z § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt został wpisany do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UDER110.

Nazwa projektu Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej	Data sporządzenia 24 kwietnia 2026 r.
Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów	Źródło: Inne
Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Podsekretarz Stanu, Jarosław Neneman	Nr w wykazie prac UDER110
Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Beata Rogowska-Rajda, Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego, tel. 22 694 38 86, e-mail: sekretariat.dts@mf.gov.pl	

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Spory podatkowe są immamentnym elementem relacji pomiędzy podatnikiem a administracją skarbową. Do sporu podatkowego dochodzi wówczas, gdy podatnik w sposób formalny wyraża swoją niezgodę co do przedmiotu sprawy podatkowej. Wyrazem tej niezgody może być ze strony podatnika złożenie do sądu administracyjnego skargi na orzeczenie organu podatkowego czy zgłoszenie zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Spory podatkowe są często długotrwałe i kosztochłonne, angażując zasoby finansowe i osobowe zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i podatnika. Bezpośrednio przekładają się na powstanie zaległości podatkowych budżetu państwa, których egzekucja wymaga zaangażowania dodatkowych zasobów, nie zawsze współmiernych do efektywności. Wymierne koszty związane ze sporem podatkowym ponosi również podatnik. Nie ma on pewności co do wysokości zobowiązania podatkowego. Ponosi ponadto dodatkowe koszty związane z obsługą administracyjno-prawną sporu. W przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia ponosi on również ciężar dodatkowych obciążeń publiczno-prawnych w postaci odsetek naliczanych od zaległości podatkowych. Powoduje to, że zamiast angażować zasoby, w tym środki pieniężne – co jest szczególnie istotne w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą – w podstawową działalność, angażuje on środki w spór podatkowy, co wpływa na jego sytuację finansową.

Przebieg i sposoby rozwiązywania sporów podatkowych normują w Polsce: ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.), ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, z późn. zm.) oraz ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143). Ustawy te zawierają regulacje określające sposób prowadzenia przez KAS czynności kontrolnych i orzeczniczych w sprawie zobowiązań, które mogą zostać objęte wnioskiem o zawarcie projektowanej ugody podatkowej (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe) oraz zasady kontroli legalności tych działań (postępowanie przed sądami administracyjnymi). W ten sposób wyznaczają proceduralną kanwę kontaktów podatnika z KAS, w ramach których może dojść do powstania sporu podatkowego. Choć sporem podatkowym sensu stricto określa się etap sądowy, przebieg wcześniejszych postępowań dotyczących danego zobowiązania determinuje, czy do niego dojdzie. Uczestnikom kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz stronom postępowania podatkowego przysługują uprawnienia procesowe, których wykorzystanie może być zewnętrznym wyrazem niezgody dotyczącej zagadnienia podatkowego.

Działania kontrolne podejmowane w związku z zobowiązaniami stanowiącymi potencjalnie przedmiot sporu podatkowego stanowią jeden z filarów działalności KAS. W latach 2020-2024 podjęto średniorocznie ok. 2,5 mln działań kontrolnych (w tym postępowań podatkowych) (por. [Tabela 1](#)) z łączną kwotą ustaleń w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w 2024 r. w wysokości 19,05 mld zł. Zdecydowaną większość działań kontrolnych stanowiły czynności sprawdzające będące najszybszą i najmniej dotkliwą dla podatnika formą działań organu nakierowaną na korygowanie błędów podatników niewynikających z zamiaru celowego obejścia przepisów prawa. W ostatnich latach KAS skupia się na zwiększeniu efektywności kontroli – dzięki lepszemu typowaniu do kontroli – przy spadku ogólnej ich liczby, kontynuując proces ukierunkowania kontroli celno-skarbowych

na wykrywanie i dokumentowanie oszustw, przestępstw związanych z podatkami, a nie kontrolowanie przedsiębiorców popełniających niezamierzone i nieistotne błędy.

Tabela 1. Działania kontrolne podjęte przez Krajową Administrację Podatkową w latach 2020-2024

Rok	Czynności sprawdzające	Kontrole podatkowe	Kontrole celno-skarbowe	Postępowania podatkowe
2020	2 309 208	15 304	2 337	134 128
2021	2 690 459	15 781	2 966	161 475
2022	2 249 422	18 120	4 033	164 561
2023	2 293 494	13 023	7 186	161 519
2024	2 391 212	9 829	7 043	150 080

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

Tabela 2. Wydatki izb administracji skarbowej w zakresie wybranych działań budżetu w układzie zadaniowym poniesione z budżetu państwa w latach 2020-2024

Rok	Pozycja budżetu zadaniowego	Plan według ustawy budżetowej	Plan po zmianach	Wykonanie	Wykonanie/plan po zmianach [%]
2020	04.01.01.01	3 562 307 000,00	3 726 865 581,00	3 635 890 260,54	97,56
2020	04.01.01.05	621 158 000,00	749 243 376,00	745 446 316,45	99,49
2020	04.01.02.01	908 110 000,00	1 002 608 969,00	996 076 366,87	99,35
2021	04.01.01.01	3 889 566 000,00	4 096 924 275,00	3 925 322 545,44	95,81
2021	04.01.01.05	642 085 000,00	824 374 571,00	809 175 009,77	98,16
2021	04.01.02.01	1 004 095 000,00	1 078 454 688,00	1 052 903 162,26	97,63
2022	04.01.01.01	3 981 427 000,00	4 190 362 988,00	4 158 428 961,00	99,24
2022	04.01.01.05	625 922 000,00	883 001 479,00	881 118 590,78	99,79
2022	04.01.02.01	1 035 720 000,00	1 094 380 550,00	1 092 637 775,82	99,84
2023	04.01.01.01	4 673 872 000,00	5 390 669 806,00	5 346 552 596,13	99,18
2023	04.01.01.05	855 219 000,00	1 077 255 630,00	1 072 279 482,36	99,54
2023	04.01.02.01	1 284 366 000,00	1 444 872 963,00	1 434 831 974,71	99,31
2024	04.01.01.01	6 923 336 000,00	6 872 337 729,00	6 815 609 244,00	99,17
2024	04.01.01.05	1 013 753 000,00	1 313 932 189,00	1 309 283 266,16	99,65
2024	04.01.02.01	1 688 833 000,00	1 746 633 774,00	1 735 401 378,40	99,36

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

Rozwiązywanie sporów powstających podczas podejmowanych działań kontrolnych na możliwie najwcześniejszym etapie jest istotne z punktu widzenia kosztów ponoszonych przez KAS w związku z procedurami realizowanymi w tym zakresie. Zgodnie z danymi na temat wykonania wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym w części 19. za 2024 r. wydatki poniesione z budżetu państwa przez izby administracji skarbowej, w tym odpowiednio przypisane do nich urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe, na działania związane z:

- poborem podatków, ceł i niepodatkowych należności budżetu państwa, tj. pozycja 04.01.01.01 budżetu zadaniowego;
- postępowaniem egzekucyjnym w zakresie zaległości podatkowych i niepodatkowych, tj. pozycja 04.01.01.05 budżetu zadaniowego;
- kontrolą celno-skarbową, kontrolą podatkową oraz audytem krajowych środków publicznych, tj. pozycja 04.01.02.01 budżetu zadaniowego

wyniosły łącznie 9,86 mld zł (por. [Tabela 2](#)). Wydatki związane z podejmowanymi czynnościami w zakresie działań kontrolnych wyniosły 8,55 mld zł i stanowiły 76,8% wydatków ogółem poniesionych przez IAS w 2024 r.¹ Kolejne 11,8%, tj. 1,31 mld zł, stanowiły wydatki związane z prowadzonymi postępowaniami egzekucyjnymi.

Przestrzeń dla działań administracji skarbowej w zakresie rozwiązywania sporów podatkowych pozostaje nadal szeroka. Na koniec grudnia 2024 r. do budżetu państwa wpłynęła kwota 2,71 mld zł z tytułu odsetek od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat, tj. odsetek, do których stosuje się przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. Równolegle na koniec grudnia 2024 r. zaległości, tj. wymagalne należności o przekroczonym terminie płatności, wynosiły 108,34 mld zł. Kwota odsetek od tych zaległości została oszacowana na poziomie 90,33 mld zł. Zaległości o najmniej przekroczonym terminie, tj. do 2 lat, stanowiły 10,44 mld zł, zaś odsetki z ich tytułu 1,23 mld zł.

Jednocześnie obserwuje się zmianę trendów w zakresie standardów rozwoju relacji pomiędzy podatnikiem a administracją skarbową. Szczególne trendy w zakresie rozwiązywania sporów w sposób koncyliacyjny są potwierdzane na poziomie polityk publicznych.

Znajduje to m.in. potwierdzenie w rekomendowanych Zaleceniach Komitetu Ministrów REC (2001)⁹ z 5 września 2001 r. w sprawie alternatywnych metod rozwiązywania sporów między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi², które zachęcają do stosowania ugód i mediacji w administracji publicznej. Skuteczność rozwiązywania sporów podatkowych w kontekście stosowanych procedur pozasądowych i alternatywnych metod, w tym mediacji i arbitrażu, jest ponadto wskazywana jako kryterium oceny administracji podatkowych przez takie organizacje międzynarodowe, jak Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju³, Międzynarodowy Fundusz Walutowy⁴ i Bank Światowy⁵.

Alternatywne metody rozwiązywania sporów mają ponadto zastosowanie w innych gałęziach prawa w Polsce. Na mocy ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 935) do polskiego porządku prawnego została wprowadzona mediacja w postępowaniu administracyjnym, która daje możliwość wspólnego wypracowania rozwiązania i tym samym doprowadzenia do definitywnego rozwiązania sprawy administracyjnej przy udziale bezstronnego mediatora. Mediacja jako instytucja procesowa została również wprowadzona w ramach postępowania sądoadministracyjnego w rozdziale 8 działu III ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zgodnie z ustawą z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1568, z późn. zm.) mediacje mają zastosowanie w sprawach cywilnych, w tym z zakresu prawa gospodarczego, rodzinnych, prawa pracy, prawa zobowiązań. Wreszcie, mediację pomiędzy oskarżonym i poszkodowanym stosuje się w niektórych sprawach karnych na mocy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 46, z późn. zm.).

Instytucję ugody podatkowej zaprojektowano częściowo w odpowiedzi na pojawiające się w przestrzeni publicznej postulaty przedsiębiorców i nauki. W nauce wskazuje się, że polskie prawo podatkowe powinno zawierać uzupełniające istniejący system rozwiązania konsensualne, postulując wprowadzenie do postępowania podatkowego mediacji⁶. Do głosów tych często przyłączają się przedstawiciele praktyki⁷. Często nawiązuje się w nich do projektu nowej Ordynacji podatkowej opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego działającą w latach 2014-2019⁸. W szczególności stwierdza się, że „rozwiązania zawarte w tym projekcie, mimo pewnych niedoskonałości, mogłyby stanowić punkt wyjścia do prac nad wprowadzeniem mediacji do postępowania podatkowego funkcjonującego na podstawie obecnej Ordynacji podatkowej⁹.

Przedsiębiorcy podnoszą, m.in. w ramach postulatów deregulacyjnych¹⁰, że brakuje rozwiązań, które pozwalałyby tym z nich, którzy borykają się z trudnościami finansowymi skutkującymi powstawaniem zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i nakładaniem sankcji, negocjować rozłożenie zaległości i warunki spłaty zobowiązań podatkowych. Wskazują, że potrzebne są dodatkowe narzędzia pozwalające ustalić warunki spłaty tak, aby zaspokojenie roszczeń Skarbu Państwa nastąpiło skutecznie bez dodatkowych, zbędnych trudności. Zdaniem przedsiębiorców trudności finansowe nierzadko wynikają m.in. z niezamierzonych błędów dostawców usług księgowych lub niewypłacalności kontrahentów, co dodatkowo negatywnie wpływa na płynność finansową i istotnie utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej w Polsce.

Mimo przeciwności interesów strony bierniej i czynnej obowiązku podatkowego, podatnika i Skarbu Państwa, istnieje pomiędzy nimi dotąd w Polsce niezagospodarowane pole do współpracy i uzgodnień o istotnym potencjale oddziaływania racjonalizatorskiego. Wykorzystanie tego potencjału może zwiększyć efektywność i sprawność procesu poboru podatków, zmniejszając jednocześnie generowane w nim koszty oraz obniżyć odczuwalną ingerencyjność prawa podatkowego z korzyścią dla wszystkich zainteresowanych. W krajach, w których wprowadzono instytucję ugody podatkowej, poszukiwanie tego rodzaju usprawnień uznaje się za obowiązek administracji podatkowej mieszczący się w ramach zasad dobrej administracji¹¹.

W nauce ten potencjał także zauważa się i podkreśla. Zwraca się m.in. uwagę, że pomimo braku stosownych regulacji i wbrew powszechnie panującym przekonaniom ugruntowanych w inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego, a także formalnej nadrzędności organu podatkowego i zasadach praworządności oraz prawdy materialnej, uzgodnienia pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi – nawet przy braku ich regulacji – i tak mają miejsce¹².

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego instytucji ugody podatkowej ma służyć osiągnięciu wyżej nakreślonych celów. Instytucje tego typu są na świecie zaliczane do grona instrumentów alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution*, „ADR”). Alternatywny charakter ugody podatkowej wyraża się w stworzeniu dodatkowej i fakultatywnej możliwości rozwiązania sporu podatkowego pomiędzy podatnikiem (czy też płatnikiem) a organem podatkowym lub zapobieżenie jego wystąpieniu. Skorzystanie z niej będzie zależało od woli uprawnionego podmiotu, ale również od woli organu podatkowego w granicach uznania administracyjnego. Zawarcie ugody może, ale nie musi zastąpić innych szeroko rozumianych czynności wierzycielskich podejmowanych przez Krajową Administrację Skarbową w procesie poboru podatku. Konsensualny charakter ugody przesądza o tym, że do jej zawarcia niezbędne będzie osiągnięcie porozumienia pomiędzy obiema stronami, tj. uprawnionym wnioskodawcą oraz organem podatkowym. Zawarcie ugody podatkowej zakończy lub zapobiegnie powstaniu sporu w sprawie objętego nią zobowiązania w sposób definitywny i wszechstronny, jeśli tylko dotrzymane zostaną przewidziane w niej ustalenia dotyczące spłaty. Dzięki tej możliwości ugoda podatkowa będzie pod tym względem narzędziem dającym szersze możliwości, aniżeli dotychczas dostępne Krajowej Administracji Skarbowej instrumenty władcze.

Poprzez dążenie do wykorzystania pola wspólnoty interesów i stworzenia ram prawnych dla uzgodnień w prawie podatkowym opracowany projekt zmierza do zmniejszenia liczby szeroko rozumianych sporów podatkowych (postępowań podatkowych obu instancji w sprawach wymiarowych oraz spraw sadowoadministracyjnych), wprowadzając możliwość zawarcia porozumienia przewidującego pomoc w wywiązaniu się z obowiązków podatkowych w zamian za rezygnację z części przysługujących uprawnień do korzystania z prawa do korekty i środków zaskarżenia. Ideą instytucji ugody podatkowej jest trwale załatwienie sprawy podatkowej rozumianej jako ogół zagadnień związanych z danym zobowiązaniem podatkowym, w warunkach porozumienia i kompromisu, bez konieczności otwierania jej w przyszłości na nowo. Zaprojektowane regulacje mają oddziaływać na spory podatkowe przede wszystkim prewencyjnie, zapobiegając ich powstaniu dzięki możliwości zawarcia ugody podatkowej zanim do nich dojdzie.

Z punktu widzenia potrzeb budżetu państwa projekt ma na celu wywarcie w dłuższej perspektywie czasowej pozytywnego wpływu na finanse publiczne poprzez poprawę efektywności poboru podatków połączoną z racjonalizacją wysiłków Krajowej Administracji Skarbowej. Szybciej i prościej będą załatwiane przynajmniej niektóre sprawy podatkowe obciążone ryzykiem eskalacji w długotrwały i niepewny co do skutku spór z podmiotem zobowiązanym. Takie przypadki generują niepotrzebne koszty zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i podatników, nie gwarantując uiszczenia należności ani osiągnięcia satysfakcjonującego rezultatu. Ugoda podatkowa powinna skutkować także zwiększeniem wpływów z istniejących podatków poprzez uczynienie Polski jurysdykcją bardziej atrakcyjną pod kątem warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Istotnym celem projektu jest także pozytywne oddziaływanie na relacje Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikami.

Należy dodać także, że choć instytucję ugody podatkowej zaprojektowano w odpowiedzi na postulaty zgłaszane przede wszystkim przez przedsiębiorców, będzie ona dostępna dla ogółu podatników, także tych, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej oraz dla przedsiębiorców w zakresie podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Przepisy projektu, dążąc do realizacji powyższych celów, skonstruowano w taki sposób, by wpasowały się w system istniejących instytucji ogólnego prawa podatkowego i stanowiły jego uzupełnienie. Szeroki zakres przedmiotowy projektowanej instytucji (wszystkie podatki stanowiące dochód budżetu państwa), jej dostępność dla ogółu podatników wymagały opracowania ich w stosunkowo rozbudowanej postaci. Projektowane przepisy oparto o następujące założenia:

- ugoda podatkowa ma charakter fakultatywny dla obu jej stron, tj. wnioskodawcy oraz organu podatkowego, przy czym ugoda będzie zawierana wyłącznie z inicjatywy (na wniosek) wnioskodawcy. Organ podatkowy będzie obowiązany rozpatrzyć wniosek i w razie stwierdzenia jego dopuszczalności, będzie mógł w granicach uznania administracyjnego zdecydować o zaangażowaniu się w uzgodnienia w celu przyjęcia propozycji ugody lub odmówić jej zawarcia;
- w ramach ugody podatkowej nie będzie dopuszczalne negocjowanie wysokości zobowiązania podatkowego ani należności płatnika. Wysokość ta będzie określana zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Negocjacji nie podlegają również okoliczności faktyczne, ani inne zagadnienia pośrednio lub bezpośrednio wpływające na wysokość zobowiązania podatkowego i należności płatnika. Ugoda podatkowa nie tworzy tym samym wyłomu w zasadzie powszechności opodatkowania;

- w toku postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej możliwe będzie dokonywanie ustaleń faktycznych w zakresie niezbędnym do jej zawarcia. Oznacza to, że mogą być przeprowadzane wszelkie czynności dowodowe niezbędne do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania, które ma być objęte ugodą podatkową. Jeśli w jego sprawie organy podatkowe podjęły już czynności, ustalenia faktyczne poczynione w toku postępowania w sprawie zawarcia ugody będą uzupełniać tylko materiał w sprawie. Możliwość ta gwarantuje oparcie treści ugody podatkowej o podstawę faktyczną niekwestionowaną przez stronę i organ podatkowy;
- w ramach ugody podatkowej, organ podatkowy oraz wnioskodawca wspólnie będą ustalać najlepszy dla wnioskodawcy sposób wsparcia go w zrealizowaniu obowiązku podatkowego poprzez ustalenie terminu odroczenia zaległości podatkowej lub rozłożenia jej na raty;
- ugoda podatkowa, jako swoista forma działania administracji podatkowej, nie będzie aktem wymiarowym. Obejmuje ustalenia dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego, które realizowane są w zwykłych, przewidzianych przez prawo podatkowe formach wymiaru poza postępowaniem w sprawie zawarcia ugody, tj. poprzez złożenie deklaracji podatkowej lub jej korekty. Dochowanie przez podatnika lub płatnika ustaleń z ugody podatkowej w akcie wymiaru jest warunkiem jej zawarcia i obowiązywania;
- zawarcie ugody podatkowej będzie skutkować:
 - zatrzymaniem dalszego naliczania odsetek za zwłokę dla wnioskodawcy będącego jej stroną od dnia złożenia przez niego wniosku o jej zawarcie,
 - brakiem ustalenia opłaty prolongacyjnej,
 - obniżeniem stawki odsetek za zwłokę dla zaległości podatkowej objętej ugodą podatkową w stosunku do podstawowej, tym większe, na im wcześniejszym etapie czynności wierzycielskich, potencjalnych lub już podjętych, wnioskodawca wystąpi do organu podatkowego z wnioskiem o jej zawarcie. Tak jak w przypadku zaległości podatkowej nie przewidziano możliwości negocjacji wysokości obniżonej stawki odsetek. Jej wysokość wyznaczać będą czynniki obiektywne;
- ugoda podatkowa nie będzie dostępna, jeśli wnioskodawca uzyskał wcześniej w odniesieniu do tej samej zaległości podatkowej ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, ale zawarcie ugody podatkowej nie będzie wykluczać późniejszego uzyskania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do objętej nią zaległości;
- zawarcie ugody podatkowej wyłączać będzie możliwość ścigania podatnika za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w zakresie nią objętym, pod warunkiem dotrzymania przewidzianych w niej terminów spłaty zobowiązania;
- zawarcie ugody podatkowej ma trwale zamykać sprawę objętego nią zobowiązania, w związku z czym wyłącza możliwość „otwarcia” sprawy jego wymiaru na nowo – podatnikowi oraz płatnikowi nie będzie wolno już dokonywać dalszych korekt deklaracji, organom podatkowym zaś wszczynać kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego;
- wszelkie skutki przewidziane w ugodzie podatkowej dotyczące terminu i warunków spłaty zaległości, stawki odsetek, wyłączenia możliwości ścigania za wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz wszczynania wobec wnioskodawcy kontroli podatkowych, celno-skarbowych i postępowań podatkowych trwają pod warunkiem dotrzymania ustalonych w niej warunków i terminów spłaty zaległości. Trwałość ugody podatkowej może być zniesiona z innych powodów tylko w sytuacjach nadzwyczajnych (np. ugodę podatkową zawarto w wyniku przestępstwa lub dowody, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe);
- ugoda będzie dostępna dla wnioskodawców, którzy wykazali się konstruktywną postawą w relacjach z organami podatkowymi i rokują możliwość zapłaty zaległości podatkowej w ustalonym, ulgowym terminie lub ratach. Z grona wnioskodawców wykluczeni są m.in. podatnicy uprzednio karani za przestępstwa skarbowe i wybrane przestępstwa powszechne, tacy, w stosunku do których wydano decyzję o zabezpieczeniu lub zarządzono zabezpieczenie, a także ci, co do których zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że dopuszczali się agresywnej optymalizacji podatkowej i ci, którzy zawarli w przeszłości ugodę w innej sprawie i nie dotrzymali warunków spłaty zaległości, które w niej ustalono;
- w razie braku możliwości dojścia do porozumienia przez wnioskodawcę i organ podatkowy (np. w wyniku niemożności usunięcia rozbieżności w poglądach co do tego, jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem wniosku o zawarcie ugody, co do warunków jego spłaty lub innych istotnych dla treści ugody zagadnień) obie strony będą miały możliwość rezygnacji z zawierania porozumienia nawet po rozpoczęciu uzgodnień;
- instytucja będzie miała charakter alternatywny względem zarówno zwykłych procedur uzyskiwania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jak i wymiarowych – stanowi dodatek do gamy istniejących rozwiązań, z którego można, ale nie trzeba korzystać.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Wprowadzana instytucja jest nowością w polskim prawie podatkowym, ale przykłady podobnych rozwiązań istnieją w porządkach prawnych państw, w tym państw członkowskich Unii Europejskiej. Jako regulacje niepodlegające harmonizacji dostarczają wielu różnorodnych wzorców.

Najbardziej ugruntowaną instytucją rozpatrywaną w toku prac jako wzorzec jest funkcjonująca od wielu lat (co najmniej od lat 70. XX w.) w Niderlandach *fiscale vaststellingsovereenkomst*¹³. Jest oparta o źródłową instytucję pochodzącą z prawa cywilnego¹⁴. Zawierając umowę ugody strony ustalają pomiędzy sobą, co jest pomiędzy nimi prawnie wiążące, w celu zakończenia lub zapobieżenia niepewności w tym zakresie. Ustalenia sprowadzają się do określenia wzajemnie wiążącego je prawa, także poprzez ustalenia odbiegające od prawa obowiązującego powszechnie, zwłaszcza proceduralnego. Ugoda w prawie niderlandzkim objąć można zarówno elementy stanu faktycznego, jak i ustalenia co do tego, jak strony rozumieją poszczególne regulacje prawa podatkowego. Może ona dotyczyć zdarzeń przyszłych, jak i przeszłych – ugoda może konfliktom zapobiegać, jak i mieć na celu ich zakończenie. Podstawowy cel jej zawarcia to określenie, w jaki sposób organy podatkowe będą wobec podatnika korzystać z przysługującego im, wyznaczonego zarówno treścią prawa podatkowego zakresu uznania administracyjnego, jak i z uznania tzw. miękkiego, wynikającego z naturalnej nieostrości języka powszechnego, w którym wyrażone są normy prawa podatkowego.

Instytucja ugody nie ma w niderlandzkim prawie podatkowym ścisłego umocowania, opiera się o współstosowane przepisy prawa cywilnego i niezbyt rozbudowane przepisy prawa podatkowego, niepisane zasady ogólne (tzw. zasady dobrej administracji) oraz prawo zwyczajowe. Ma dualny, prywatno-publiczny charakter, a będącym jej stronami podatnikom może przysługiwać ochrona zarówno poprzez środki przewidziane w prawie podatkowym, jak i cywilnym.

Instytucja niderlandzka, w zakresie alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych stanowi przykład rozwiązania wzorcowego, o ugruntowanej i bogatej praktyce, z którą są związane ustalone sposoby postępowania, orzecznictwo i literatura. Tamtejsza kultura prawna zbyt dalece różni się jednak od polskiej pod kątem funkcjonowania regulacji podatkowych (przede wszystkim mniejszy nacisk kładziony na treść prawa pisanego, nie tak wyraźne i dokładne oddzielenie prawa prywatnego od publicznego). Dlatego też przeniesienie do polskiego prawa instytucji zbliżonej do *fiscale vaststellingsovereenkomst* uznano za zbyt trudne z powodu niedopasowania do potrzeb i możliwości. Z tego względu wzorcami dla projektowanych rozwiązań stały się instytucje obecne w litewskim i łotewskim prawie podatkowym.

Pierwsza z nich, *susitarimas dėl mokesčio dydžio* („porozumienie w sprawie wysokości podatku”) funkcjonuje w Litwie od 2004 r.¹⁵ Przewiduje możliwość zawarcia porozumienia dotyczącego wysokości podatku oraz związanych z nim kwot pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem. Możliwość ta jest uzależniona od zaistnienia przesłanki polegającej na braku możliwości poparcia wystarczającymi dowodami (co do zasady niezgodnych ze sobą) twierdzeń na temat podstawy faktycznej obowiązku podatkowego przez jedną i drugą stronę. Cele litewskiej instytucji są zbliżone do celów przypisywanych ugodzie podatkowej w prawie niderlandzkim, choć w stosunku do nich ograniczone (rozwiązywanie zaistniałych sporów podatkowych). W przeciwieństwie do prawa niderlandzkiego w prawie Litwy szczegółowo uregulowano w obrębie prawa podatkowego procedurę zawierania porozumień, z której zaczerpnięto niektóre rozwiązania przy projektowaniu polskich przepisów. W szczególności zawarcie porozumienia skutkuje dla organu podatkowego brakiem możliwości wymierzenia zobowiązania w wysokości większej niż w nim przewidziana, dla podatnika zaś brakiem możliwości skorzystania ze środka odwoławczego. Instytucja litewska jest silnie powiązana z litewskim podatkowym prawem procesowym, które różni się od polskiego pod istotnym względem, tj. tym, że istotną rolę odgrywa w nim ciężar dowodu i zasady jego rozkładu. Dlatego też nie mogła zostać wprost przeniesiona na rodzimy grunt, ale posłużyła jako wzorzec, zwłaszcza w zakresie rozwiązań co do regulacji dotyczących procesu zawierania ugody oraz rezygnacji ze środków odwoławczych połączonych z trwałością ustaleń zawartych w ugodzie.

Drugim przykładem funkcjonującym w państwie członkowskim UE, którym posłużono się w konstruowaniu polskiej ugody podatkowej, był przepis art. 41 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach¹⁶. Przewiduje on dla łotewskich podatników możliwość zawierania porozumień pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (*Nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja vienošanās līgums*), w ramach których podatnicy mogą zgodzić się z twierdzeniami organów podatkowych co do potrzeby dokonania wymiaru wtórnego oraz co do kwoty zaległości podatkowej w jego ramach. Im wcześniej do zawarcia porozumienia dojdzie, na tym większą redukcję sankcji administracyjnych za naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych podatnicy mogą liczyć (redukcja naliczonej kwoty odsetek za zwłokę nawet o 85%).

W przepisie wskazującym na możliwość zawarcia porozumienia deklaruje się, że jego celem jest „zakończenie sporu prawnego co do określenia dodatkowych należności budżetu państwa w związku z przeprowadzonym audytem lub kontrolą podatkową”. Łotewski podatnik w istocie ma, co do zasady, tylko możliwość pogodzenia się z ustaleniami postępowań kontrolnych lub nie, a im wcześniej to zrobi, na tym większą redukcję odsetek i sankcji może liczyć. Przepis nie przewiduje możliwości negocjacji wysokości zaległości podatkowej ani zwrotu podatku.

W jego ust. 1 wskazano, że „Wnosząc o zawarcie porozumienia, podatnik wyraża zgodę na dodatkowo naliczoną kwotę podatku lub zmniejszenie kwoty podlegającej zwrotowi z budżetu”.

Po zawarciu ugody podatnik prowadzący działalność gospodarczą ma obowiązek zapłacić objęte nią kwoty w terminie roku od dnia jej zawarcia, podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej, będący osobą fizyczną – w ciągu dwóch lat. Płatność rozkładana jest na raty. Niedotrzymanie warunków z ugody powoduje utratę przez nią ważności, a od niezapłaconej części nalicza się odsetki za zwłokę za cały okres opóźnienia (należy także przyjąć, że podatnik traci prawo do zapłaty grzywien i kar w obniżonych wysokościach, choć przepis nie wymienia tego skutku wyraźnie), a należności podlegają egzekucji.

Jako instytucja uzależniająca przysługujące podatnikom wsparcie od przesłanek obiektywnych, nienaruszająca zasady powszechności opodatkowania w powszechnie przyjętym w Polsce rozumieniu, nadająca się do wdrożenia w funkcjonującym modelu stosowania prawa podatkowego, rozwiązanie łotewskie stało się najistotniejszym wzorcem dla zaproponowanych rozwiązań.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, w tym płatnicy. Ugodę podatkową zawrzeć będą mogli podatnicy i płatnicy podatków stanowiących dochód budżetu państwa, którzy posiadają zaległości.	Trudna do oszacowania		Możliwe ubieganie się o zawarcie ugody podatkowej, w szczególności sformułowanie propozycji ugody we wniosku, przedstawienie dokumentów potwierdzających stan przedstawiony we wniosku, udział w spotkaniu uzgodnieniowym, złożenie deklaracji lub jej korekty
Naczelnicy urzędów skarbowych	400	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu	Możliwe zadania związane z procedurą zawierania ugody podatkowej, w szczególności sprawdzenie formalne i merytoryczne wniosku, przeprowadzenie czynności dowodowych, przygotowanie protokołu z czynności dowodowych, przeprowadzenie spotkania uzgodnieniowego i przygotowanie protokołu z tego spotkania, sporządzenie ugody, zakończenie czynności kontrolnych oraz przygotowanie ugody podatkowej

		skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U. poz. 2456, z późn. zm.)	
Naczelnicy urzędów celno-skarbowych	16	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej	Możliwe zadania związane z procedurą zawierania ugody podatkowej, w szczególności sprawdzenie formalne i merytoryczne wniosku, przeprowadzenie czynności dowodowych, przygotowanie protokołu z czynności dowodowych, przeprowadzenie spotkania uzgodnieniowego i przygotowanie protokołu z tego spotkania, sporządzenie ugody, zakończenie czynności kontrolnych oraz przygotowanie ugody podatkowej
Dyrektorzy izb administracji skarbowej	16	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej	Możliwe zadania związane z procedurą zawierania ugody podatkowej, w szczególności rozpatrywanie zażaleń na postanowienie o niedopuszczalności zawarcia ugody lub pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia
Pełnomocnicy	Trudna do oszacowania		Możliwe zadania związane z reprezentowaniem podmiotów w toku procedury zawierania ugody podatkowej
Minister właściwy do spraw finansów publicznych	1		Możliwe zadania związane z wydaniem aktów wykonawczych oraz z wyjaśnieniami dotyczącymi procedury zawierania ugody podatkowej, w tym odpowiedzi na zapytania podatników, interpelacje poselskie

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie, tzw. pre-konsultacje publiczne.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677, z późn. zm.) i § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2026 r. poz. 404), projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt zostanie przekazany do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. W celu przeprowadzenia opiniowania i konsultacji publicznych, projekt zostanie przekazany w szczególności do następujących podmiotów:

1. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego
2. Prezes Narodowego Banku Polskiego
3. Prezes Komisji Nadzoru Finansowego
4. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
5. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych
6. Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych
7. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej
8. Prezes Krajowej Rady Radców Prawnych
9. Prezes Krajowej Rady Notarialnej
10. Prezes Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
11. Prezes Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
12. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce
13. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych
14. Prezes Związku Banków Polskich
15. Prezes Polskiej Izby Ubezpieczeń
16. Prezes Izby Domów Maklerskich
17. Prezes Izby Zarządzających Funduszami i Aktywami
18. Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych
19. Kasa Krajowa Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych
20. Prezes Krajowej Izby Gospodarczej
21. Forum Związków Zawodowych
22. Konfederacja Lewiatan
23. Związek Pracodawców Business Centre Club
24. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
25. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
26. Federacja Przedsiębiorców Polskich
27. Helsińska Fundacja Praw Człowieka
28. Związek Rzemiosła Polskiego
29. Polskie Towarzystwo Gospodarcze
30. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy „Solidarność”
31. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych
32. Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
33. Rzecznik Praw Obywatelskich
34. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
35. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
36. Rada Dialogu Społecznego
37. Rada Działalności Pożytku Publicznego
38. Prezes Zarządu Fundacji Green REV Institute

Przewidywany czas trwania konsultacji publicznych – 30 dni

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

[illegible]

Wydatki ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Saldo ogółem													
budżet państwa													
JST													
pozostałe jednostki (oddzielnie)													
Źródła finansowania	W szerzej perspektywie, z punktu widzenia potrzeb budżetu państwa, projekt ma na celu wywarcie pozytywnego wpływu na finanse publiczne poprzez poprawę efektywności poboru podatków. Szybciej i prościej będą załatwiane przynajmniej niektóre sprawy podatkowe obarczone silnym ryzykiem eskalacji w długotrwały i niepewny co do skutku spór z podmiotem zobowiązanym. Takie przypadki generują niepotrzebne koszty zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i podatników, nie gwarantując uiszczenia należności ani osiągnięcia satysfakcjonującego rezultatu. Uгода podatkowa powinna skutkować także zwiększeniem dochodów podatkowych poprzez uczynienie Polski jurysdykcją bardziej atrakcyjną pod kątem warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Przewiduje się, że projekt będzie mieć wpływ na sektor finansów publicznych w kilku wymiarach. Z punktu widzenia wpływu na dochodową stronę sektora finansów publicznych najbardziej istotne jest, iż wysokość zobowiązania podatkowego pozostaje poza zakresem ugody podatkowej, a zatem dochody podatkowe nie ulegają uszczupleniu w wyniku jej zawarcia. Uгода podatkowa ma zachęcić podatnika do szybszego uregulowania zaległego zobowiązania podatkowego, co spowoduje wykazanie dochodów podatkowych w okresie wcześniejszym niż w przypadku braku jej zawarcia. Zawarcie ugody pozwoli odzyskać zaległe należności budżetu państwa, które z uwagi na prowadzone czynności kontrolne mogłyby zasilić budżet w okresie późniejszym lub – w przypadku niepowodzenia ich egzekucji – nie wpłynęłyby do budżetu wcale. W przypadku ugód obejmujących odroczenie terminu zaległości podatkowej lub rozłożenie jej na raty wpływ na dochody podatkowe budżetu państwa będzie sprowadzać się do przesunięcia ich realizacji w czasie z powodu odroczenia terminu uregulowania zaległości lub wpłaty jej w ratach. Dzięki uniknięciu sporu z podatnikiem administracja skarbową będzie ponosić niższe koszty postępowań w celu ustalenia i egzekwowania zobowiązań podatkowych. W wyniku zawarcia ugody podatkowej zawieszeniu ulega bieg naliczania odsetek za zwłokę dla podatnika oraz następuje redukcja ich stawek w stopniu zależnym od momentu wystąpienia podatnika z wnioskiem o zawarcie ugody. Wprowadzenie do systemu prawnego instytucji ugody podatkowej będzie skutkowało zatem zmniejszeniem dochodów budżetowych z tytułu ww. odsetek. Ze względu na brak dostępnych danych dotyczących wysokości kwot odsetek za zwłokę nie jest możliwe określenie wysokości utraconych dochodów budżetowych wynikających z zastosowania zawieszenia biegu i obniżenia ich stawek. Z uwagi na to, że zadania związane z zawieraniem ugód podatkowych będą realizowane w ramach reorganizacji pracy i zadań w Krajowej Administracji Skarbowej, tj. przez pracowników dotychczas zaangażowanych w przeprowadzanie czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych – przy założeniu równoległego spadku liczby wykonywanych ww. czynności z uwagi na zawieranie ugód – zadania te nie będą generowały konieczności utworzenia nowych etatów. W obszarze wydatków budżetu państwa nie wykazano zatem wydatków wynikających z dodatkowych kosztów osobowych.												
	Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł												
	Instytucja ugody podatkowej dotychczas nie znajdowała zastosowania w polskich przepisach prawa podatkowego. Brak jest zatem danych statystycznych i zweryfikowanych szacunków na temat wykorzystania instrumentu w prognozowanym okresie. W celu określenia szacowanego												

danych i przyjętych do obliczeń założeń	wykorzystania instrumentu w Polsce posłużono się analizą porównawczą systemów prawnych, w których instytucja ugody podatkowej (lub mediacji) ma zastosowanie w krajowym prawie podatkowym. Ugody podatkowe są powszechnie stosowanym instrumentem alternatywnego rozwiązywania sporów. Największą liczbę ugód zawarto w ostatnich latach w Stanach Zjednoczonych (w których instytucja ugód do porządku prawnego została wprowadzona w 1864 r.¹⁷) – według danych Internal Revenue Service¹⁸ w latach 2020-2024 wpłynęło blisko 200 tysięcy tzw. ofert kompromisu na łączną kwotę 1,19 mld USD. W Australii, gdzie zawarcie ugody może zaproponować podatnikowi urzędnik na każdym etapie sporu podatkowego, również w ramach postępowania sądowego¹⁹, według Australian Tax Office w ciągu ostatnich dziesięciu lat liczba zawieranych ugód wykazuje tendencję spadkową, z 301 zawartymi ugodami w 2023 r. w porównaniu do 871 zawartych ugód w 2014 r.²⁰. Tabela 3. Liczba zawartych ugód podatkowych w wybranych jurysdykcjach w latach 2020-2025 <table><tr><th></th><th>Australia</th><th>Belgia</th><th>Francja</th><th>Litwa</th><th>Łotwa</th><th>UK</th><th>USA</th></tr><tr><td>2020</td><td>475</td><td>5 604</td><td>4 729</td><td></td><td></td><td></td><td>44 809</td></tr><tr><td>2021</td><td>453</td><td>5 627</td><td>6 431</td><td></td><td></td><td></td><td>49 285</td></tr><tr><td>2022</td><td>251</td><td>3 256</td><td>5 459</td><td>206</td><td></td><td></td><td>36 022</td></tr><tr><td>2023</td><td>301</td><td>3 287</td><td>5 983</td><td>131</td><td></td><td>1 309</td><td>30 163</td></tr><tr><td>2024</td><td></td><td>2 972</td><td></td><td></td><td rowspan="2">261</td><td></td><td>33 591</td></tr><tr><td>2025</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table> Źródło: opracowanie na podstawie: <i>Australian Government Transparency Portal, Australian Taxation Office annual report 2023–24</i> (i za lata poprzednie), https://www.transparency.gov.au/publications/treasury/australian-taxation-office/australian-taxation-office-annual-report-2023-24, Australian National Audit Office, <i>The Australian Taxation Office's Use of Settlements</i>, https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/the-australian-taxation-offices-use-settlements, Service Public Fédéral Finances, <i>Conciliation fiscale</i>, https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/service_conciliation_fiscale/conciliation_fiscale/publications, Service Public Fédéral Finances, <i>Contrôle</i>, https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres-operationnels/controle#q2, Médiateur de Bercy, <i>Rapport d'activité 2025</i>, https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/mdb-ra-a4-v6.pdf?v=1771497067, Państwowa Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej, <i>Porozumienia w sprawie wysokości podatku</i>, https://www.vmi.lt/evmi/susitarimai-del-mokescio, Dane na temat liczby zawartych ugód podatkowych oraz uzgodnionych kwot uzyskane w drodze zapytania skierowanego do Ministerstwa Spraw Zagranicznych Republiki Łotewskiej, HMRC, <i>The Tax Administration Framework Review – Improving HMRC's approach to dispute resolution</i>, https://www.gov.uk/government/consultations/the-tax-administration-framework-review-improving-hmrcs-approach-to-dispute-resolution/the-tax-administration-framework-review-improving-hmrcs-approach-to-dispute-resolution#reforms-to-improve-access-to-alternative-dispute-resolution, The United States government, Internal Revenue Service, <i>SOI Tax Stats - Delinquent Collection Activities - IRS Data Book Table 27</i>, https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-delinquent-collection-activities-irs-data-book-table-27 W 2024 r. w Litwie podpisano 54 ugody podatkowe, w tym ponad połowę, tj. 28, z osobami fizycznymi²¹. W ostatnich latach liczba zawartych ugód zmniejszyła się o ok. 40%. Nie wszystkie wpływające do administracji skarbowej wnioski o zawarcie ugody kończą się jej podpisaniem. Ugody zostały zawarte w niespełna połowie przypadków. Ugody podatkowe w głównej mierze były zawierane w trakcie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Uzgodniona na gruncie ugód kwota podatku do zapłaty w 2024 r. wyniosła 5,7 mln EUR. W 2024 i 2025 r. w Łotwie doszło do podpisania łącznie 261 ugód podatkowych²². Niemal wszystkie – z wyjątkiem ośmiu – były zawierane w ramach łotewskiej instytucji kontroli podatkowej. W 2024 r. blisko 59% ugód zostało zawartych po wydaniu decyzji o wysokości ustalenia kontrolnego, zaś pozostałe ok. 39% w trakcie przeprowadzanej kontroli. W 2025 r. trend uległ odwróceniu, tj. 41% ugód zostało zawartych po decyzji w kontroli podatkowej, ale wzrosła również liczba samych przeprowadzanych kontroli podatkowych. Uzgodnione w ugodach podatkowych w latach 2024-2025 kwoty wyniosły ponad 8 mln EUR. Ponad jedna piąta z nich wynikała z przeprowadzonych przeglądów podatkowych, w tym 93% po podjęciu decyzji o jego wszczęciu. Należy zauważyć jednak, że wraz z przepisami, które weszły w życie 30 czerwca 2023 r.²³, instytucja kontroli podatkowej na Łotwie uległa znacznej reorganizacji. Kontrola podatkowa zastąpiła pięć różnych typów czynności podejmowanych dotychczas przez administrację skarbową względem		Australia	Belgia	Francja	Litwa	Łotwa	UK	USA	2020	475	5 604	4 729				44 809	2021	453	5 627	6 431				49 285	2022	251	3 256	5 459	206			36 022	2023	301	3 287	5 983	131		1 309	30 163	2024		2 972			261		33 591	2025						
	Australia	Belgia	Francja	Litwa	Łotwa	UK	USA																																																	
2020	475	5 604	4 729				44 809																																																	
2021	453	5 627	6 431				49 285																																																	
2022	251	3 256	5 459	206			36 022																																																	
2023	301	3 287	5 983	131		1 309	30 163																																																	
2024		2 972			261		33 591																																																	
2025																																																								

podatnika. Doprecyzowane zostały również przepisy określające tryb i procedurę przeprowadzania przeglądów (audytów) podatkowych, w swojej istocie zbliżonych do postępowań podatkowych na gruncie przepisów polskich. Ze względu na niedawno przeprowadzoną reformę wnioski dotyczące efektywności ugód nie są na ten moment rozstrzygające, nie powinny służyć zatem ocenie skutków projektowanych przepisów.

Znacznie większą popularnością niż ugody podatkowe cieszą się postępowania pojednawcze w Belgii i we Francji. W Belgii mediacje prowadzone są przez niezależne Kolegium Służby Pojednawczej ds. Podatkowych (*Le Collège du Service de Conciliation Fiscale*). Od wejścia w życie ustawy z dnia 21 lutego 2005 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego w zakresie mediacji koncyliacja znalazła swoje miejsce w kodeksie jako alternatywa dla tradycyjnego postępowania sądowego. Ustawa z dnia 25 kwietnia 2007 r. tworząca Służbę Pojednawczą ds. Podatkowych nadała Służbie natomiast kompetencje mediacji w zakresie podatków²⁴. We Francji zaś mediacje w zakresie spraw podatkowych prowadzone są przez mediatora ministerstwa finansów i gospodarki ustanowionego dekretem nr 2002-612 z dnia 26 kwietnia 2002 r.²⁵, do którego kompetencji należą zarówno sprawy podlegające Dyrekcji Generalnej Finansów Publicznych (*la Direction Générale des Finances Pubczliques*), jak i dyrekcji odpowiedzialnych za obszary innych podatków²⁶. Celem mediacji w obu przypadkach jest doprowadzenie do porozumienia podatnika i administracji, które ma zakończyć spór podatkowy. Mediacje przed belgijskim Kolegium mimo, iż nie są finalizowane w formie ugody podatkowej, to porozumienie będące ich rezultatem jest wiążące dla decyzji organu podatkowego w toczącym się sporze. W latach 2020-2023 w Belgii i we Francji wpłynęło odpowiednio 17,8 i 22,6 tys. wniosków o mediację podatkową^{27,28}.

Tabela 4. Kontrole podatkowe oraz zawarte ugody w Łotwie w latach 2024-2025

Rok	Typ kontroli	Liczba przeglądów lub kontroli podatkowych ogółem	Zawarte ugody	Zawarte ugody jako % przeglądów/kontroli
2024-2025	przegląd podatkowy	32	8	25,00%
2024-2025	kontrola podatkowa	7 750	253	3,26%
	razem	7 782	261	3,35%

Źródło: opracowanie na podstawie danych uzyskanych w drodze zapytania skierowanego do Ministerstwa Spraw Zagranicznych Republiki Łotewskiej

Tabela 5. Kontrole podatkowe oraz otrzymane wnioski o zawarcie ugody w Litwie w latach 2022-2023

Rok	Liczba kontroli podatkowych	Wnioski otrzymane	Wnioski otrzymane jako % kontroli podatkowych
2022	26 500	206	0,78%
2023	18 800	131	0,70%
średnia	22 650	169	0,74%

Źródło: opracowanie na podstawie: Państwowa Inspekcja Podatkowa, op. cit., portal internetowy litewskiej administracji skarbowej: Valstybinė mokesčių inspekcija, *Apibendrinti duomenys apie VMI atliekamus ūkio subjekty priežiūros veiksmus bei jų rezultatus*, <https://www.vmi.lt/evmi/4927>, sprawozdania z działalności litewskiej administracji skarbowej za 2022 i 2023 r.: Valstybinė mokesčių inspekcija, *Planavimo dokumentai*, <https://www.vmi.lt/evmi/planavimo-dokumentai>

Tabela 6. Odwołania od decyzji wymiarowych oraz zawarte ugody w Australii w latach 2020-2023

	Zawarte ugody	Odwołania od decyzji wymiarowej	Zawarte ugody jako % odwołań
2020-21	475	29 887	1,59%
2021-22	453	18 684	2,42%
2022-23	251	23 480	1,07%
2023-24	301	30 465	0,99%
średnia	370	25 629	1,44%

Źródło: opracowanie na podstawie: *Australian Government Transparency Portal*, op. cit., Australian National Audit Office, op. cit.

Tabela 7. Kontrole podatkowe oraz otrzymane wnioski o zawarcie ugody w USA w latach 2020-2024

	Liczba kontroli podatkowych wg stanu na koniec roku	Otrzymane wnioski	Otrzymane wnioski jako % kontroli podatkowych
2020	3 335 794	44 809	1,34%
2021	2 593 939	49 285	1,90%
2022	2 302 421	36 022	1,56%
2023	2 012 759	30 163	1,50%
2024	2 050 877	33 591	1,64%
średnia	2 459 158	38 774	1,59%

Źródło: opracowanie na podstawie: The United States government, op. cit.

Ugody podatkowe jako instrument mający na celu zapobieżenie lub rozwiązanie sporu podatkowego wpływa na liczbę prowadzonych kontroli podatkowych, ich długość, przewlekłość, a także na rozstrzygnięcie sporu zanim dojdzie do jego eskalacji, bądź w ramach postępowania podatkowego, bądź sądowego. W Litwie, Łotwie, Australii i USA ugodą podatkową kończy się średnio 1,78% czynności kontrolnych (por. [Tabela 4](#), [Tabela 5](#), [Tabela 6](#), [Tabela 7](#)), niezależnie od tego, czy czynności te należy rozumieć jako kontrolę podatkową i/lub postępowanie podatkowe w rozumieniu polskiej Ordynacji podatkowej (co do zasady wskaźnik nie obejmuje czynności sprawdzających, tj. wszelkich czynności mających na celu weryfikację zgodności podatnika, w tym również czynności realizowanych z użyciem AI – tak, jak ma to miejsce m.in. w USA czy Australii). W odniesieniu zaś do mediacji w Belgii, wnioski o postępowanie pojednawcze zarówno w sporach dotyczących wymiaru podatku, jak i egzekucji, stanowiły 6,26% czynności kontrolnych prowadzonych zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym. We Francji natomiast w latach 2020-2023 wskaźnik w odniesieniu do stricte kontroli podatkowych wyniósł aż 20,36% w porównaniu do 0,64% przy uwzględnieniu jedynie tzw. kontroli zza biurka (tzw. *desk controls*).

Wskaźnik 1,78% stanowi średni odsetek czynności kontrolnych zakończonych zawarciem ugody w Litwie, Łotwie, Australii i USA. Nie obejmuje natomiast jurysdykcji, w których jako rozwiązanie koncyliacyjne mają zastosowanie mediacje podatkowe. Aby obliczyć wskaźnik, dla każdego kraju odrębnie ustalono średnioroczną liczbę przeprowadzonych czynności kontrolnych w latach 2020-2025. Ustalony wskaźnik stanowi średnią arytmetyczną nieważoną odpowiednich średniorocznych wskaźników odsetka czynności kontrolnych zakończonych zawarciem ugody dla poszczególnych krajów. Z uwagi na brak dostępnych danych wskaźnik nie zawiera natomiast wag uwzględniających m.in. liczebności populacji podatników czy częstości przeprowadzania kontroli podatkowych w badanych jurysdykcjach.

Tabela 8. Szacowana liczba ugód podatkowych zawieranych w latach 2028-2037

	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037
Liczba zawartych ugód	300	600	900	2 000	3 092	3 092	3 092	3 092	3 092	3 092

Źródło: opracowanie własne

Umożliwienie zawierania przez podatnika ugód z administracją skarbową przełoży się na szacowaną liczbę 3 092 zawieranych ugód rocznie. Liczba ta została obliczona jako iloczyn średniego odsetka zawartych ugód podatkowych w przeprowadzonych czynnościach kontrolnych w państwach przyjętych za benchmark, tj. 1,78%, oraz przeciętnej liczby przeprowadzonych w latach 2020-2024 kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych w Polsce, tj. 173 477 (por. [Tabela 1](#)). Przyjęto założenie, że osiągnięcie docelowego progu złożonych wniosków o zawarcie ugody podatkowej na poziomie zbliżonym do wskazanych jurysdykcji nastąpi w ciągu 5 lat od wejścia w życie projektowanych przepisów (por. [Tabela 8](#)).

Analiza pracochłonności

Zakres nowych zadań związanych z obsługą i zawarciem ugód podatkowych obejmuje:

- sprawdzenie formalne wniosku;
- sprawdzenie merytoryczne wniosku;
- przeprowadzenie czynności dowodowych;

- przygotowanie protokołu z czynności dowodowych;
- spotkanie uzgodnieniowe;
- przygotowanie protokołu ze spotkania uzgodnieniowego;
- sporządzenie ugody;
- rozpatrzenie zażalenia na postanowienie o niedopuszczalności zawarcia ugody lub pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia;
- zakończenie czynności kontrolnych.

Czynności podejmowane w celu zawierania ugód podatkowych będą realizowane co do zasady przez urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe (w dalszej części analizy oznaczane jako urzędy skarbowe). Wyjątek stanowią zażalenia na postanowienie o niedopuszczalności zawarcia ugody lub pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia, które – po wstępnym rozpoznaniu przez naczelnika US lub UCS – będą rozpatrywane przez dyrektorów izb administracji skarbowej. Średni czas trwania czynności w odniesieniu do poszczególnych organów oraz określenie ich jednostkowej pracochłonności – przy założeniu wpływu wniosków na oszacowanym poziomie 3 092 ugód rocznie – przedstawia Tabela 9.

Tabela 9. Całkowite obciążenie pracą w związku z zawieraniem ugód podatkowymi

	Czas trwania w godzinach		
	US	IAS	ogółem
Sprawdzenie formalne wniosku	2		2
Sprawdzenie merytoryczne wniosku	9		9
Przeprowadzenie czynności dowodowych	24		24
Przygotowanie protokołu z czynności dowodowych	4		4
Spotkanie uzgodnieniowe	8		8
Przygotowanie protokołu ze spotkania uzgodnieniowego	4		4
Sporządzenie ugody	6		6
Rozpatrzenie zażalenia	1	4	5
Zakończenie czynności kontrolnych	8		8
Całkowite obciążenie pracą	66	4	70
liczba procedur realizowanych przez organ	3 092	155	3 092
% ogółem	100,0%	5,0%	100,0%
Łączna pracochłonność	204 072	618	204 690

Źródło: opracowanie własne

Całkowite obciążenie pracą w ramach wniosku o zawarcie ugody podatkowej złożonego do NUS obejmuje czynności realizowane zarówno przez urzędy skarbowe, jak i izby administracji skarbowej. Zawarcie ugody z NUS obejmuje wszystkie czynności przewidziane realizacją zadania i trwa 70 godzin. Łączna pracochłonność obsługi i zawierania ugód przez wszystkie organy – przy założeniu, że liczba zawieranych ugód jest równa 3 092 – wynosi 204 690 rocznie. Pracochłonność zadań związanych z zawieraniem ugód realizowanych przez IAS, tj. rozpatrywanie zażaleń na postanowienie o niedopuszczalności zawarcia ugody lub pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia ustalono przyjmując założenie, że będą one miały miejsce w jednym na dwadzieścia złożonych wniosków o zawarcie ugody. Wskaźnik łącznej pracochłonności IAS stanowi zatem iloczyn czasu trwania czynności w godzinach, odsetka procedur realizowanych przez organ oraz szacowanej liczby zawieranych ugód.

Przy założeniu, że efektywna długość czasu dnia pracy pracownika wynosi 7,5 godz. oraz:

- liczba dni w roku roboczym (2026 r.) wynosi 251;
- liczba dni urlopowych pracownika w roku wynosi 26;
- liczba dni chorobowych pracownika w roku wynosi 10;
- liczba dni szkoleniowych pracownika w roku wynosi 5;
- zaś efektywna liczba dni pracy pracownika w roku wynosi 210;

roczna pracochłonność pracownika wynosi 1 575 godzin.

Tabela 10. Liczba etatów w związku z realizacją zadań związanych z obsługą i zawieraniem ugód podatkowych

Źródło: opracowanie własne

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

Czas w latach od wejścia w życie zmian		Skutki						
		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z 2026 r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Zawieranie ugód podatkowych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, będzie wiązało się z zapobieżeniem lub rozstrzygnięciem sporu podatkowego, w związku z tym również proporcjonalnym ograniczeniem lub uniknięciem obowiązków administracyjnych związanych z procedurami prowadzenia tych sporów, a także samym ograniczeniem długości trwania ww. procedur. Podatnicy posiadający zaległość w podatkach państwowych zyskują możliwość – alternatywnie do bycia uczestnikiem wszczętej przez organ w kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub w trakcie toczącego się postępowania podatkowego – złożenia wniosku o zawarcie ugody, w którym sformułowana zostanie propozycja ugody. Podatnicy będą uprawnieni do przedstawienia dokumentów potwierdzających stan przedstawiony we wniosku. Przed zawarciem ugody organ może zaproponować udział podatnikowi lub płatnikowi w spotkaniu uzgodnieniowym. Zawarcie ugody podatkowej wymaga złożenia deklaracji lub jej korekty. Zawarcie ugody powoduje, że odsetki nie są naliczane od momentu złożenia wniosku. Ponadto podatnik lub płatnik będzie uprawniony do zastosowania obniżonej ich stawki. Zawarcie ugody jest wiążące dla podatnika i dla organu, dlatego też wszczęcie kontroli lub postępowania lub złożenie kolejnych korekt nie jest możliwe. Tym samym obie strony zyskują pewność co do oceny podatkowej sprawy.						
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							

		podatkowego – złożenia wniosku o zawarcie ugody, w którym sformułowana zostanie propozycja ugody. Podatnicy uprawnieni będą do przedstawienia dokumentów potwierdzających stan przedstawiony we wniosku. Przed zawarciem ugody organ może zaproponować udział podatnikowi lub płatnikowi w spotkaniu uzgodnieniowym. Zawarcie ugody podatkowej wymaga złożenia deklaracji lub jej korekty. Zawarcie ugody powoduje, że odsetki nie są naliczane od momentu złożenia wniosku. Ponadto podatnik lub płatnik będą uprawnieni do zastosowania obniżonej ich stawki. Zawarcie ugody jest wiążące dla podatnika i dla organu, dlatego też wszczęcie kontroli lub postępowania lub złożenie kolejnych korekt nie jest możliwe. Tym samym obie strony zyskują pewność co do oceny podatkowej sprawy.
Niemierzalne		Brak

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Nie dotyczy.
--	--------------

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

☐ nie dotyczy	
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	☐ tak ☐ nie ☒ nie dotyczy
☐ zmniejszenie liczby dokumentów ☐ zmniejszenie liczby procedur ☒ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:	☒ zwiększenie liczby dokumentów ☒ zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	☒ tak ☐ nie ☐ nie dotyczy

Komentarz:

Wprowadzone regulacje nie mają charakteru obciążenia. Może to być związane ze zwiększeniem liczby dokumentów i wprowadzeniu dodatkowych procedur dla podatnika, doprowadzi to jednak do skrócenia czasu załatwienia spraw podatkowych, co w rezultacie przełoży się na zmniejszenie ponoszonych przez niego obciążeń.

Wprowadzane regulacje nie są wymagane przez UE.

Przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ sądy powszechne, administracyjne lub wojskowe	☐ demografia ☐ mienie państwowe ☐ inne:	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
Omówienie wpływu	Brak wpływu	

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2028 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ewaluacja efektów nowych regulacji prawnych na podstawie OSR ex post nastąpi 3 lata po wejściu w życie ustaw.

Mierniki:

- liczba złożonych wniosków o zawarcie ugody podatkowej;
- liczba zawartych ugód podatkowych;
- ustalona kwota ugody podatkowej;
- długość trwania procedury zawierania ugody podatkowej.

Ponadto w celu ewaluacji instrumentu gromadzone będą dane jednostkowe każdego złożonego wniosku o ugodę podatkową na temat:

- statusu podatnika, rodzaju podatku, przedmiotu wniosku, przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego wskazanej przez wnioskodawcę;
- rodzaju czynności kontrolnej, w trakcie trwania której zawnioskowano o ugodę, kwoty spornego zobowiązania ustalonej przez organ I instancji, rozstrzygnięcia wniosku o ugodę wraz ze wskazaniem, czy doszło do porozumienia stron, przyjęcia stanowiska jednej ze stron lub nie doszło do porozumienia;
- w przypadku zawarcia ugody – daty jej zawarcia, szczegółowych warunków ugody, wskazaniu, czy podatnik wywiązuje się z ugody.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Nie dotyczy.

¹ Dane na podstawie sprawozdań RB-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa.

² Komitet Ministrów Rady Europejskiej, *Rekomendacja Rec(2001)9 Komitetu Ministrów dla państw członkowskich w sprawie alternatyw dla sporów sądowych między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi*, przyjęta przez Komitet Ministrów 5 września 2001 r., <https://search.coe.int/cm?i=09125948801f6365>

³ OECD, *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paryż 2019, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>

⁴ TADAT, *Field guide prepared by TADAT Secretariat. April 2019 Edition*, <https://www.tadat.org/content/dam/tadat/en/assessments/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20English.pdf>

⁵ Bank Światowy, *Business Ready Methodology Handbook*. First Edition. October 2024, <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/357a611e3406288528cb1e05b3c7dfda-0540012023/original/B-READY-Methodology-Handbook.pdf>

⁶ J. Dobkowski, *Propozycja wprowadzenia mediacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2019, nr 3 (20), s. 39-53; H. Filipczyk, *Równość w prawie podatkowym - w stronę procedury* [w:] *W stronę równych szans. 35 lat urzędu Rzecznika Praw Obywatelskich*, red. W. Brzozowski, A. Krzywoń, M. Wiącek, Warszawa 2025, s. 99-106; P. Sławicki, *Mediacja w sprawach podatkowych – de lege lata i de lege ferenda*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 9, s. 52-57; zagadnienie jest też przedmiotem konferencji naukowych, np. konferencja pt. *Mediacja w prawie podatkowym – w poszukiwaniu równowagi między interesem publicznym a ważnym interesem podatnika* 17 grudnia 2025 r., <https://www.kozminski.edu.pl/pl/wydarzenia/mediacja-w-prawie-podatkowym-w-poszukiwaniu-rownowagi-miedzy-interesem-publicznym-waznym-interesem-podatnika>

⁷ Zob. działalność i materiały publikowane przez Centrum Arbitrażu i Mediacji Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

⁸ L. Bielecki, *Instytucja mediacji w szczególnych postępowaniach administracyjnych na przykładzie rozwiązań zawartych w projekcie nowej Ordynacji podatkowej jako wyraz zasady polubownego i ugodowego załatwiania spraw przez administrację* [w:] *Wzorce i zasady działania współczesnej administracji publicznej*, red. B., Jaworska-Dębska, P. Kledzik, J. Sługocki, Warszawa 2020, s. 566-568; M. Wierzbowski, *Mediacja a Ordynacja podatkowa* [w:] *Teoria i praktyka stosowania prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, red. M. Jamroży, K. Tetlak, Warszawa 2025, s. 531-536.

⁹ K. Marszycki, *Mediacje podatkowe – jak wyleczyć rozdwojenie jaźni ustawodawcy?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 4, s. 18.

¹⁰ Propozycja zespołu Sprawdzamy nr 1014 z 17 lutego 2025 r.

¹¹ *Uгода jako przejaw dobrej administracji* [w:] Australian Government, Australian Taxation Office, *Code of settlement*, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/code-of-settlement>

- ¹² H. Filipczyk, „*Ciemna materia*” *procedur podatkowych: konsensualne rozwiązywanie sporów między organami podatkowymi a podatnikami* [w:] Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego: „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”, red. E. Feret i P. Majka, Rzeszów 2023, s. 129-137.
- ¹³ Rozporządzenie w sprawie administracji podatkami: Besluit Fiscaal Bestuursrecht, Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) van 01.03.2025, nr. 2023-24452, <https://wetten.overheid.nl/BWBR0048958/2025-03-01/0/informatie>
- ¹⁴ Kodeks cywilny. Księga 7: Burgerlijk Wetboek Boek 7, <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005290/2026-01-01>
- ¹⁵ Ustawa o administrowaniu podatkami: Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112, <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>
- ¹⁶ Ustawa o podatkach i opłatach: Par nodokļiem un nodevām, Latvijas Vēstnesis, 26, 18.02.1995.; Latvijas Republikas Saeimas un Ministru Kabineta Ziņotājs, 7, 13.04.1995, w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2026 r., <https://likumi.lv/ta/id/33946#p18>
- ¹⁷ The United States government, Internal Revenue Service, *IRS history timeline*, <https://www.irs.gov/irs-history-timeline#:~:text=Property%20Seizures%20and%20Tax%20Refunds.%20In%20its,to%20refund%20taxes%20subject%20to%20current%20regulations>
- ¹⁸ The United States government, Internal Revenue Service, *SOI Tax Stats - Delinquent Collection Activities - IRS Data Book Table 27*, <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-delinquent-collection-activities-irs-data-book-table-27>
- ¹⁹ Australian Government, Australian Taxation Office, *Practical guide to the ATO Code of settlement*, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/a-practical-guide-to-the-ato-code-of-settlement#ato-Whatisasettlement>
- ²⁰ Por. Australian Government, Australian Taxation Office, *Settlements*, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/settlements>, Australian National Audit Office, *The Australian Taxation Office's Use of Settlements*, <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/the-australian-taxation-offices-use-settlements>, Australian Government Transparency Portal, *Australian Taxation Office annual report 2023–24* (i za lata poprzednie), <https://www.transparency.gov.au/publications/treasury/australian-taxation-office/australian-taxation-office-annual-report-2023-24>
- ²¹ Państwowa Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej, *Porozumienia w sprawie wysokości podatku*, <https://www.vmi.lt/evmi/susitarimai-del-mokescio>
- ²² Dane na temat liczby zawartych ugód podatkowych oraz uzgodnionych kwot uzyskane w drodze zapytania skierowanego do Ministerstwa Spraw Zagranicznych Republiki Łotewskiej.
- ²³ Por. ustawa o podatkach i opłatach: Par nodokļiem un nodevām, op. cit.
- ²⁴ Ustawa z dnia 21 lutego 2005 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego w zakresie mediacji, opublikowana dn. 22 marca 2005 r., nr 2005009173, https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2005022136&table_name=loi, ustawa z dnia 25 kwietnia 2007 r. zawierająca przepisy różne (IV), opublikowana dn. 8 maja 2007 r., nr 2007201376, <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2007/04/25/2007201376/moniteur>
- ²⁵ Décret n°2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000407822>
- ²⁶ Portal francuskiego Ministerstwa Finansów: [impots.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr), *Le conciliateur fiscal départemental*, <https://www.impots.gouv.fr/professionnel/le-conciliateur-fiscal-departemental>
- ²⁷ Dane na temat liczby wniosków o mediację na podstawie raportów rocznych Kolegium Służby Pojednawczej ds. Podatkowych, portal belgijskiego Ministerstwa Finansów: Service Public Fédéral Finances, *Consiliation fiscale*, https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/service_conciliation_fiscale/conciliation_fiscale/publications, statystyki dotyczące przeprowadzonych kontroli podatkowych: Service Public Fédéral Finances, *Contrôle*, https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres-operationnels/contrrole#q2
- ²⁸ Dane na temat liczby wniosków o mediację na podstawie raportu Médiateur de Bercy, *Rapport d'activité 2025*, https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/mdb-ra-a4-v6.pdf?v=1771497067