

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. 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. 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 zakreślonego 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) ugoda 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 ugody 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 prowadzą 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. Tamejsza 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 lotewskie 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 któregokolwiek 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 osiągnięcia 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 współzycia 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 współzycia 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 utwalić 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 wymaganiami stawianymi 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 tożsamy sposób 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 uchylenia 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 równoległe 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 umowy.

Art 20zzh

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

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

Zgodnie z § 1, okres, w którym możliwe jest wnioskowanie o zawarcie umowy podatkowej, rozpoczyna się z dniem następującym po dniu, w którym powstała zaległość podatkowa. Przepis precyzuje również, że złożenie wniosku o zawarcie umowy możliwe jest w toku kontroli podatkowej (pkt 1), kontroli celno-skarbowej (pkt 2) oraz postępowania podatkowego (pkt 3). W tym przejawia się charakter umowy 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 umowy 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 zawniaskowanie 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. 20zss), 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 wyznaczane 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 organ 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 niemożliwości 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 podatek – organ podatkowy. W konsekwencji zawarcia ugody podatek 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 dotrzymać. 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 ugoda 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 ugoda (skutek niestosowania art. 20zzm § 4),
- d) powrót do możliwości wszczęcia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego w odniesieniu do zobowiązań objętych ugoda, 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 ugoda 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. 20zsz

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

Rolą przepisu art. 20zsz 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 zajście 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 zajścia 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. 20zpz.

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. 20zpp. 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. 20zpp § 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 umowy w jeden z możliwych sposobów.

W efekcie sposób zakończenia postępowania w sprawie zawarcia umowy determinować będzie moment, do którego trwać będzie zawieszenie postępowania źródłowego oraz jego dalsze losy. W przypadku zawarcia umowy będzie ono umarzone, 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 umowy 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 umów 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 lobbingskiej 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.