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

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

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

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

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

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

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

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

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

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

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

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

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

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

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

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

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

Znajduje to m.in. potwierdzenie w rekomendowanych Zaleceniach Komitetu Ministrów REC (2001)9 z 5 września 2001 r. w sprawie alternatywnych metod rozwiązywania sporów między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi[2], które zachęcają do stosowania ugód i mediacji w administracji publicznej. Skuteczność rozwiązywania sporów podatkowych w kontekście stosowanych procedur pozasądowych i alternatywnych metod, w tym mediacji i arbitrażu, jest ponadto wskazywana jako kryterium oceny administracji podatkowych przez takie organizacje międzynarodowe, jak Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju[3], Międzynarodowy Fundusz Walutowy[4] i Bank Światowy[5].

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

Instytucję ugody podatkowej zaprojektowano częściowo w odpowiedzi na pojawiające się w przestrzeni publicznej postulaty przedsiębiorców i nauki. W nauce wskazuje się, że polskie prawo podatkowe powinno zawierać uzupełniające istniejący system rozwiązania konsensualne, postulując wprowadzenie do postępowania podatkowego mediacji[6]. Do głosów tych często przyłączają się przedstawiciele praktyki[7]. Często nawiązuje się w nich do projektu nowej Ordynacji podatkowej opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego działającą w latach 2014-2019[8]. 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[9].

Przedsiębiorcy podnoszą, m.in. w ramach postulatów deregulacyjnych[10], że brakuje rozwiązań, które pozwalałyby tym z nich, którzy borykają się z trudnościami finansowymi skutkującymi powstawaniem zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i nakładaniem sankcji, negocjować rozłożenie zaległości i warunki spłaty zobowiązań podatkowych. Wskazują, że potrzebne są dodatkowe narzędzia pozwalające ustalić warunki spłaty tak, aby zaspokojenie roszczeń Skarbu Państwa nastąpiło skutecznie bez dodatkowych, zbędnych trudności. Zdaniem przedsiębiorców trudności finansowe nierzadko wynikają m.in. z niezamierzonych błędów dostawców usług księgowych lub niewypłacalności kontrahentów, co dodatkowo negatywnie wpływa na płynność finansową i istotnie utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej w Polsce.

Mimo 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 administracji[11].

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 miejsce[12].

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

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

Poprzez dążenie do wykorzystania pola wspólnoty interesów i stworzenia ram prawnych dla uzgodnień w prawie podatkowym opracowany projekt zmierza do zmniejszenia liczby szeroko rozumianych sporów podatkowych (postępowań podatkowych obu instancji w sprawach wymiarowych oraz spraw sądowoadministracyjnych), 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 trwałe załatwienie sprawy podatkowej rozumianej jako ogół zagadnień związanych z danym zobowiązaniem podatkowym, w warunkach porozumienia i kompromisu, bez konieczności otwierania jej w przyszłości na nowo. Zaprojektowane regulacje mają oddziaływać na spory podatkowe przede wszystkim prewencyjnie, zapobiegając ich powstaniu dzięki możliwości zawarcia ugody podatkowej zanim do nich dojdzie.

Z punktu widzenia potrzeb budżetu państwa projekt ma na celu wywarcie w dłuższej perspektywie czasowej pozytywnego wpływu na finanse publiczne poprzez poprawę efektywności poboru podatków połączoną z racjonalizacją wysiłków Krajowej Administracji Skarbowej. Szybciej i prościej będą załatwiane przynajmniej niektóre sprawy podatkowe 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.

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

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

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

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

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

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

Najbardziej ugruntowaną instytucją rozpatrywaną w toku prac jako wzorzec jest funkcjonująca od wielu lat (co najmniej od lat 70. XX w.) w Niderlandach *fiscale vaststellingsovereenkomst*[13]. Jest oparta o źródłową instytucję pochodzącą z prawa cywilnego[14]. Zawierając umowę ugody strony ustalają pomiędzy sobą, co jest pomiędzy nimi prawnie wiążące, w celu zakończenia lub zapobieżenia niepewności w tym zakresie. Ustalenia sprowadzają się do określenia wzajemnie wiążącego je prawa, także poprzez ustalenia odbiegające od prawa obowiązującego powszechnie, zwłaszcza proceduralnego. Ugodą w prawie niderlandzkim objąć można zarówno elementy stanu faktycznego, jak i ustalenia co do tego, jak strony rozumieją poszczególne regulacje prawa podatkowego. Może ona dotyczyć zdarzeń przyszłych, jak i przeszłych – ugoda może konfliktom zapobiegać, jak i mieć na celu ich zakończenie. Podstawowy cel jej zawarcia to określenie, w jaki sposób organy podatkowe będą wobec podatnika korzystać z przysługującego im, wyznaczonego zarówno treścią prawa podatkowego zakresu uznania administracyjnego, jak i z uznania tzw. miękkiego, wynikającego z naturalnej nieostrości języka powszechnego, w którym wyrażone są normy prawa podatkowego.

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

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

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

Drugim przykładem funkcjonującym w państwie członkowskim UE, którym posłużono się w konstruowaniu polskiej ugody podatkowej, był przepis art. 41 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach[16]. Przewiduje on dla łotewskich podatników możliwość zawierania porozumień pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (*Nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja vienošanās līgums*), w ramach których podatnicy mogą zgodzić się z twierdzeniami organów podatkowych co do potrzeby dokonania wymiaru wtórnego oraz co do kwoty zaległości podatkowej w jego ramach. Im wcześniej do zawarcia porozumienia dojdzie, na tym większą redukcję sankcji administracyjnych za naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych podatnicy mogą liczyć (redukcja naliczonej kwoty odsetek za zwłokę nawet o 85%).

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

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

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

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

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

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

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

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

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

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

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

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

Przewidywany czas trwania konsultacji publicznych – 30 dni

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z 2026 r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	*Łącznie (0-10)*
Dochody ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Wydatki ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Saldo ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

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

danych i przyjętych do obliczeń założeń	wykorzystania instrumentu w Polsce posłużono się analizą porównawczą systemów prawnych, w których instytucja ugody podatkowej (lub mediacji) ma zastosowanie w krajowym prawie podatkowym. Ugody podatkowe są powszechnie stosowanym instrumentem alternatywnego rozwiązywania sporów. Największą liczbę ugód zawarto w ostatnich latach w Stanach Zjednoczonych (w których instytucja ugód do porządku prawnego została wprowadzona w 1864 r.[17]) – według danych Internal Revenue Service[18] w latach 2020-2024 wpłynęło blisko 200 tysięcy tzw. ofert kompromisu na łączną kwotę 1,19 mld USD. W Australii, gdzie zawarcie ugody może zaproponować podatnikowi urzędnik na każdym etapie sporu podatkowego, również w ramach postępowania sądowego[19], według Australian Tax Office w ciągu ostatnich dziesięciu lat liczba zawieranych ugód wykazuje tendencję spadkową, z 301 zawartymi ugodami w 2023 r. w porównaniu do 871 zawartych ugód w 2014 r.[20]. Tabela 3. **Liczba zawartych ugód podatkowych w wybranych jurysdykcjach w latach 2020-2025**

	Australia	Belgia	Francja	Litwa	Łotwa	UK	USA
2020	475	5 604	4 729				44 809
2021	453	5 627	6 431				49 285
2022	251	3 256	5 459	206			36 022
2023	301	3 287	5 983	131		1 309	30 163
2024		2 972			261		33 591
2025							

Źródło: opracowanie na podstawie: *Australian Government Transparency Portal, Australian Taxation Office annual report 2023–24* (i za lata poprzednie), https://www.transparency.gov.au/publications/treasury/australian-taxation-office/australian-taxation-office-annual-report-2023-24, Australian National Audit Office, *The Australian Taxation Office's Use of Settlements*, https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/the-australian-taxation-offices-use-settlements, Service Public Fédéral Finances, *Consiliation fiscale*, https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/service_conciliation_fiscale/conciliation_fiscale/publications, Service Public Fédéral Finances, *Contrôle*, https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres-operationnels/controle#q2, Médiateur de Bercy, *Rapport d'activité 2025*, https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/mdb-ra-a4-v6.pdf?v=1771497067, Państwowa Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej, *Porozumienia w sprawie wysokości podatku*, https://www.vmi.lt/evmi/susitarimai-del-mokescio, Dane na temat liczby zawartych ugód podatkowych oraz uzgodnionych kwot uzyskane w drodze zapytania skierowanego do Ministerstwa Spraw Zagranicznych Republiki Łotewskiej, HMRC, *The Tax Administration Framework Review – Improving HMRC's approach to dispute resolution*, https://www.gov.uk/government/ consultations/the-tax-administration-framework-review-improving-hmrcs-approach-to-dispute-resolution/the-tax-administration-framework-review-improving-hmrcs-approach-to-dispute-resolution#reforms-to-improve-access-to-alternative-dispute-resolution, The United States government, Internal Revenue Service, *SOI Tax Stats - Delinquent Collection Activities - IRS Data Book Table 27*, https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-delinquent-collection-activities-irs-data-book-table-27

W 2024 r. w Litwie podpisano 54 ugody podatkowe, w tym ponad połowę, tj. 28, z osobami fizycznymi[21]. W ostatnich latach liczba zawartych ugód zmniejszyła się o ok. 40%. Nie wszystkie wpływające do administracji skarbowej wnioski o zawarcie ugody kończą się jej podpisaniem. Ugody zostały zawarte w niespełna połowie przypadków. Ugody podatkowe w głównej mierze były zawierane w trakcie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Uzgodniona na gruncie ugód kwota podatku do zapłaty w 2024 r. wyniosła 5,7 mln EUR.

W 2024 i 2025 r. w Łotwie doszło do podpisania łącznie 261 ugód podatkowych[22]. Niemal wszystkie – z wyjątkiem ośmiu – były zawierane w ramach łotewskiej instytucji kontroli podatkowej. W 2024 r. blisko 59% ugód zostało zawartych po wydaniu decyzji o wysokości ustalenia kontrolnego, zaś pozostałe ok. 39% w trakcie przeprowadzanej kontroli. W 2025 r. trend uległ odwróceniu, tj. 41% ugód zostało zawartych po decyzji w kontroli podatkowej, ale wzrosła również liczba samych przeprowadzanych kontroli podatkowych. Uzgodnione w ugodach podatkowych w latach 2024-2025 kwoty wyniosły ponad 8 mln EUR. Ponad jedna piąta z nich wynikała z przeprowadzonych przeglądów podatkowych, w tym 93% po podjęciu decyzji o jego wszczęciu.

Należy zauważyć jednak, że wraz z przepisami, które weszły w życie 30 czerwca 2023 r.[23], instytucja kontroli podatkowej na Łotwie uległa znacznej reorganizacji. Kontrola podatkowa zastąpiła pięć różnych typów czynności podejmowanych dotychczas przez administrację skarbową względem

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

Znacznie większą popularnością niż ugody podatkowe cieszą się postępowania pojednawcze w Belgii i we Francji. W Belgii mediacje prowadzone są przez niezależne Kolegium Służby Pojednawczej ds. Podatkowych (*Le Collège du Service de Conciliation Fiscale*). Od wejścia w życie ustawy z dnia 21 lutego 2005 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego w zakresie mediacji koncyliacja znalazła swoje miejsce w kodeksie jako alternatywa dla tradycyjnego postępowania sądowego. Ustawa z dnia 25 kwietnia 2007 r. tworząca Służbę Pojednawczą ds. Podatkowych nadała Służbie natomiast kompetencje mediacji w zakresie podatków[24]. We Francji zaś mediacje w zakresie spraw podatkowych prowadzone są przez mediatora ministerstwa finansów i gospodarki ustanowionego dekretem nr 2002-612 z dnia 26 kwietnia 2002 r.[25], do którego kompetencji należą zarówno sprawy podlegające Dyrekcji Generalnej Finansów Publicznych (*la Direction Générale des Finances Pubcziques*), jak i dyrekcji odpowiedzialnych za obszary innych podatków[26]. Celem mediacji w obu przypadkach jest doprowadzenie do porozumienia podatnika i administracji, które ma zakończyć spór podatkowy. Mediacje przed belgijskim Kolegium mimo, iż nie są finalizowane w formie ugody podatkowej, to porozumienie będące ich rezultatem jest wiążące dla decyzji organu podatkowego w toczącym się sporze. W latach 2020-2023 w Belgii i we Francji wpłynęło odpowiednio 17,8 i 22,6 tys. wniosków o mediację podatkową[27,28].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Źródło: opracowanie własne

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

Analiza pracochłonności

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

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

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

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

Tabela 9. **Całkowite obciążenie pracą w związku z zawieranymi ugodami podatkowymi**

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

Źródło: opracowanie własne

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

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

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

roczna pracochłonność pracownika wynosi 1 575 godzin.

Liczba etatów w związku z realizacją zadań związanych z obsługą i zawieraniem ugód podatkowych stanowi iloraz łącznej pracochłonności oraz rocznej pracochłonności pracownika.

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

	US	**IAS**	**ogółem**
Liczba etatów	129,57	0,39	129,96

Źródło: opracowanie własne

Z uwagi na to, że zadania związane z zawieraniem ugód podatkowych realizowane będą w ramach reorganizacji pracy i zadań w Krajowej Administracji Skarbowej, tj. przez pracowników dotychczas zaangażowanych w przeprowadzanie czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, kontroli podatkowo-skarbowych oraz postępowań podatkowych – przy założeniu równoległego spadku liczby wykonywanych ww. czynności z uwagi na zawieranie ugód – zadanie nie będzie generowało konieczności utworzenia nowych etatów. W obszarze wydatków budżetu państwa nie wykazano zatem wydatków wynikających z dodatkowych kosztów osobowych.

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

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

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

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

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

☐ nie dotyczy

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

Komentarz:

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

Wprowadzane regulacje nie są wymagane przez UE.

Przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

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

Omówienie wpływu	Brak wpływu

11.Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2028 r.

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

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

Mierniki:

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

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

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

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

Nie dotyczy.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[10] Propozycja zespołu SprawdzaMY nr 1014 z 17 lutego 2025 r.

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

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

[13] Rozporządzenie w sprawie administracji podatkami: Besluit Fiscaal Bestuursrecht, Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) van 01.03.2025, nr. 2023-24452, https://wetten.overheid.nl/BWBR0048958/2025-03-01/0/informatie

[14] Kodeks cywilny. Księga 7: Burgerlijk Wetboek Boek 7, https://wetten.overheid.nl/BWBR0005290/2026-01-01

[15] Ustawa o administrowaniu podatkami: Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112, https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485

[16] Ustawa o podatkach i opłatach: Par nodokļiem un nodevām, Latvijas Vēstnesis, 26, 18.02.1995.; Latvijas Republikas Saeimas un Ministru Kabineta Ziņotājs, 7, 13.04.1995, w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2026 r., https://likumi.lv/ta/id/33946#p18

[17] The United States government, Internal Revenue Service, *IRS history timeline*, https://www.irs.gov/irs-history-timeline#:~:text=Property%20Seizures%20and%20Tax%20Refunds.%20In%20its,to%20refund%20taxes%20subject%20to%20current%20regulations

[18] The United States government, Internal Revenue Service, *SOI Tax Stats - Delinquent Collection Activities - IRS Data Book Table 27*, https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-delinquent-collection-activities-irs-data-book-table-27

[19] Australian Government, Australian Taxation Office, *Practical guide to the ATO Code of settlement*, https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/a-practical-guide-to-the-ato-code-of-settlement#ato-Whatisasettlement

[20] Por. Australian Government, Australian Taxation Office, *Settlements*, https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/settlements, Australian National Audit Office, *The Australian Taxation Office's Use of Settlements*, https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/the-australian-taxation-offices-use-settlements, *Australian Government Transparency Portal, Australian Taxation Office annual report 2023–24* (i za lata poprzednie), https://www.transparency.gov.au/publications/treasury/australian-taxation-office/australian-taxation-office-annual-report-2023-24

[21] Państwowa Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej, *Porozumienia w sprawie wysokości podatku*, https://www.vmi.lt/evmi/susitarimai-del-mokescio

[22] Dane na temat liczby zawartych ugód podatkowych oraz uzgodnionych kwot uzyskane w drodze zapytania skierowanego do Ministerstwa Spraw Zagranicznych Republiki Łotewskiej.

[23] Por. ustawa o podatkach i opłatach: Par nodokļiem un nodevām, op. cit.

[24] Ustawa z dnia 21 lutego 2005 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego w zakresie mediacji, opublikowana dn. 22 marca 2005 r., nr 2005009173, https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2005022136&table_name=loi, ustawa z dnia 25 kwietnia 2007 r. zawierająca przepisy różne (IV), opublikowana dn. 8 maja 2007 r., nr 2007201376, https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2007/04/25/2007201376/moniteur

[25] Décret n°2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000407822

[26] Portal francuskiego Ministerstwa Finansów: impots.gouv.fr, *Le conciliateur fiscal départemental*, https://www.impots.gouv.fr/professionnel/le-conciliateur-fiscal-departemental

[27] Dane na temat liczby wniosków o mediację na podstawie raportów rocznych Kolegium Służby Pojednawczej ds. Podatkowych, portal belgijskiego Ministerstwa Finansów: Service Public Fédéral Finances, *Consiliation fiscale*, https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/service_conciliation_fiscale/conciliation_fiscale/publications, statystyki dotyczące przeprowadzonych kontroli podatkowych: Service Public Fédéral Finances, *Contrôle*, https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres-operationnels/controle#q2

[28] Dane na temat liczby wniosków o mediację na podstawie raportu Médiateur de Bercy, *Rapport d'activité 2025*, https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/mediateur/mdb-ra-a4-v6.pdf?v=1771497067