Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 12 listopada 2026 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Część ogólna

Projekt wprowadza do polskiego prawa podatkowego zespół dwóch nowych instytucji pod postacią ugody podatkowej oraz porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych. Obie mają na celu redukcję liczby i długości sporów podatkowych poprzez zapobieżenie im na etapie czynności kontrolnych. Instytucje tego rodzaju są zaliczane do instrumentów alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution*, „ADR"). W ramach założeń projektu przyjęto klasyczne rozumienie terminu „spór (podatkowy)"[1]. Spór podatkowy ma miejsce, gdy stanowiska organu podatkowego i podatnika w sprawie podatkowej przeciwstawiane są sobie w postępowaniu przed sądem administracyjnym i wynika z wcześniejszego, uzewnętrznionego konfliktu merytorycznego[2]. Ugoda podatkowa oraz porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych mają zapobiegać sporom podatkowym poprzez stworzenie dodatkowych, alternatywnych i dobrowolnych dla obu stron, ścieżek rozwiązywania konfliktów dotyczących wymiaru zobowiązania podatkowego (ugoda podatkowa) i wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych).

Obie instytucje zaprojektowano jako narzędzia, które pozwolą w procesie stosowania prawa podatkowego szukać kompromisowych rozwiązań, dla obu stron konfliktu korzystniejszych niż wdawanie się w spór podatkowy. Granice ich stosowania wyznaczają zasady powszechności i równości opodatkowania oraz zasada prawdy materialnej. Porozumienie obejmujące prawidłową wysokość zobowiązania (lub inną wielkość podlegającą wymiarowi) – połączone z uznaniem przez wnioskodawcę odpowiedzialności za ewentualną zaległość podatkową – może zastąpić długotrwałe i dokuczliwe procedury podatkowe oraz czynności

[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 projektowane instrumenty będą „rozstrzygnięciami polubownymi" (*negotiated settlement*).

[2] Konfliktem określa się 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 spór dotyczący kwestii podatkowej. Spór potencjalny, jeszcze nieujawniony, można określać mianem „konfliktu" (H. Filipczyk, *Negocjacje z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Warszawa 2023, s. 17-18). Pojęcie sporu podatkowego najczęściej jest rezerwowane dla sporów „zinstytucjonalizowanych". Są to te konflikty, w których miał miejsce formalny wyraz niezgody co do przedmiotu sprawy podatkowej. Typowo uznaje się, że instytucjonalizacja sporu następuje poprzez złożenie do sądu administracyjnego skargi na orzeczenie organu podatkowego, będące wynikiem zakończenia procedury podatkowej.

egzekucyjne. Ułatwi przedsiębiorcom i innym podatnikom niedążącym do uchylania się od opodatkowania wywiązanie się z obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w tych przypadkach, którym towarzyszą niezawinione trudności, bez narażania się na sankcje. Organom podatkowym zawierane porozumienia pozwolą uzyskać pewność, że podatnik nie będzie kwestionował wymiaru podatku zgodnego z przepisami ustaw podatkowych. Dzięki temu zaoszczędzą siły i środki, umożliwiając ich korzystniejszą alokację.

Mimo przeciwieństwa interesów strony biernej i czynnej obowiązku podatkowego, tj. podatnika i Skarbu Państwa, istnieje pomiędzy nimi szerokie pole do współpracy i uzgodnień, dotąd w Polsce niezagospodarowane, również pod względem możliwości jego racjonalizacji i optymalizacji. Wykorzystanie tego potencjału może zwiększyć efektywność i sprawność procesu poboru podatków, zmniejszając jego koszty oraz obniżyć odczuwalną ingerencyjność prawa podatkowego. W krajach, w których wprowadzono instytucję ugody podatkowej lub inne instrumenty alternatywnego rozwiązywania sporów, poszukiwanie tego rodzaju usprawnień uznano za obowiązek administracji podatkowej mieszczący się w ramach zasad dobrej administracji[3].

W nauce ten potencjał także zauważa się i podkreśla. Zwraca się m.in. uwagę, że pomimo braku stosownych regulacji, inkwizycyjnego charakteru postępowania podatkowego oraz formalnej nadrzędności organu podatkowego, uzgodnienia pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi i tak mają miejsce[4].

Opracowany projekt tworzy dla uzgodnień w polskim prawie podatkowym ramy prawne, stawiając za cel zmniejszenie liczby sporów podatkowych i skrócenie poprzedzających je konfliktów. Ugoda podatkowa oznacza 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. Ma skutkować trwałym załatwieniem sprawy podatkowej, rozumianej jako ogół zagadnień związanych z danym zobowiązaniem podatkowym lub inną kwotą, która podlega wymiarowi i może podlegać wymiarowi wtórnemu w drodze decyzji, w warunkach porozumienia i

[3] *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.

[4] 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.

kompromisu, bez powracania do niej w przyszłości[5]. Dzięki temu możliwe będzie zapobieganie przekształcaniu się konfliktów w spory podatkowe na etapie przedsądowym i szybsze zamykanie spraw podatkowych.

Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych to uzgodnienie o węższym zasięgu, które dotyczy części przedmiotu konfliktu (sporu). Pozwala organowi podatkowemu i stronie postępowania na ustanowienie domniemania dowodowego dotyczącego części lub całości zaistnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia danej sprawy podatkowej. Ustanowione domniemanie może być obalone przeciwdowodem, gdyby okazało się, że nie odpowiada prawdzie materialnej, która pozostaje dla niego nieprzekraczalną granicą. Instytucja pozwala na porozumienie się strony i organu podatkowego co do wybranych faktów i/lub ich okoliczności w sytuacji, gdy wyjaśnienie stanu faktycznego jest nadmiernie utrudnione lub nieproporcjonalnie pracochłonne. Organ podatkowy rezygnuje wówczas z czynności dowodowych w tym zakresie, zawierając z podatnikiem porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych. W przeciwieństwie do ugody podatkowej, ustanowienie domniemania nie ma charakteru ostatecznego, ale utrwala ustalenie faktyczne dopóty, dopóki jedna ze stron porozumienia nie przedstawi dowodu, że jest niezgodne z obiektywną rzeczywistością.

Zakres sytuacji, w których możliwe będzie zastosowanie ugody podatkowej, jest szerszy niż w przypadku porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych. Kategoria spraw podatkowych, w których dopuszczona się zawarcie ugody podatkowej jest węższa. Ugoda podatkowa jest uzgodnieniem trwalszym i o znacznie dalej idących konsekwencjach sięgających prawa materialnego, w tym prawa karnego skarbowego. Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych może dotyczyć także zagadnień o dużym znaczeniu, ale w przeciwieństwie do ugody podatkowej, nie wywołuje dodatkowych skutków. Porozumienie co do faktów będzie mieć zastosowanie w bogatszej kategorii spraw, również w tych postępowaniach podatkowych, których przedmiotem nie jest wymiar. Nie może jednak dotyczyć innych kwestii spornych, takich jak na przykład zastosowanie określonej wykładni przepisów prawa w sytuacjach, gdy jest ona niejednolita. Taką możliwość przewidziano wyłącznie na gruncie ugody podatkowej.

Ugodę od porozumienia odróżnia także zasięg oddziaływania na sprawę podatkową. Rolą ugody podatkowej jest jej zakończenie na etapie przedsądowym, w sposób alternatywny

[5] Są to: kwota zwrotu podatku lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, wysokość straty poniesionej przez wnioskodawcę, jeżeli poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych, dochód, przychód lub zysk w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego, wysokość należności przypadającej od płatnika.

dla zwykłej ścieżki. Jeżeli dojdzie do zawarcia ugody podatkowej, w sprawie nie zostanie wydana decyzja podatkowa. Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych ma jedynie ułatwić przeprowadzenie postępowania dowodowego, a w pozostałym zakresie sprawę załatwia się bez zmian. Zawarte, stanie się integralną uzasadnienia faktycznego wydanej decyzji podatkowej. Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych ma także, w przeciwieństwie do ugody podatkowej charakter wzruszalny co do zasady, a nie tylko wyjątkowo.

Z punktu widzenia potrzeb budżetu państwa projekt ma na celu wywarcie 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. W postępowaniach, w których ugoda podatkowa nie będzie dostępna, lub strony nie zdecydują się na jej zawarcie, możliwe będzie ograniczenie pola konfliktu poprzez zawarcie porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych. Spory podatkowe generują niepotrzebne koszty po stronie administracji skarbowej oraz podatników, nie gwarantując żadnej ze stron osiągnięcia satysfakcjonującego rezultatu i utrzymując je w stanie niepewności. Ugoda podatkowa oraz porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych powinny skutkować także zwiększeniem wpływów z istniejących podatków poprzez uczynienie Polski jurysdykcją bardziej atrakcyjną pod kątem warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Istotnym celem projektu jest również pozytywne oddziaływanie na relacje Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikami i poczynienie kroku w kierunku przekształcenia jej z nadzorczej w partnerską.

Ugoda podatkowa oraz porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych mają istotne warunki graniczne. W przypadku ugody podatkowej są nimi powszechność i równość opodatkowania, wyrażone w zakazie dokonywania w jej ramach uzgodnień wykraczających poza treść przepisów prawa podatkowego. Instytucja nie umożliwia tym samym modyfikacji treści obowiązku podatkowego w sposób nieprzewidziany przez ustawodawcę. Warunkiem granicznym porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych jest zasada prawdy materialnej. Organ podatkowy i strona nie mogą w nim zawrzeć ustaleń niezgodnych z obiektywnymi faktami.

Przepisy projektu, dążąc do realizacji powyższych celów, skonstruowano tak, by wpasowały się w system istniejących instytucji ogólnego prawa podatkowego i stanowiły jego uzupełnienie. Ich funkcjonowanie będzie poddane szczegółowej obserwacji pod kątem skutków, praktyki funkcjonowania, popularności wśród podmiotów uprawnionych oraz ocen

wśród przedstawicieli nauki. Część z elementów konstrukcji nowej instytucji przyjęto, przewidując możliwość dokonania ich korekty na bazie wniosków wynikających z oceny skutków regulacji.

Wprowadzana ugoda podatkowa oraz porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych są nowościami 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 w Niderlandach *fiscale vaststellingsovereenkomst* (ugoda podatkowa). Polega na wykorzystaniu w prawie podatkowym instytucji prawa cywilnego. Zawierając umowę ugody strony ustalają pomiędzy sobą, co jest pomiędzy nimi prawnie wiążące, w celu zakończenia lub zapobieżenia niepewności w tym zakresie. Ustalenia sprowadzają się do określenia norm prawa mających zastosowanie do ich przypadku, także poprzez ustalenia odbiegające od prawa obowiązującego powszechnie, zwłaszcza proceduralnego. Ugodą w prawie niderlandzkim objąć można zarówno elementy stanu faktycznego oraz ustalenia co do tego, jak strony rozumieją poszczególne regulacje prawa podatkowego. Może ona dotyczyć zdarzeń przyszłych i przeszłych. Może mieć na celu zapobieganie konfliktom oraz ich zakończenie. Podstawowy cel jej zawarcia to określenie, w jaki sposób organy podatkowe będą korzystać wobec podatnika z przysługującego im, wyznaczonego treścią prawa podatkowego zakresu uznania administracyjnego, oraz z uznania tzw. miękkiego, wynikającego z naturalnej nieostrości języka powszechnego.

Instytucja ugody w niderlandzkim prawie podatkowym opiera się głównie o stosowane w praktyce podatkowej przepisy prawa cywilnego i uzupełniające ją, umiarkowanie rozbudowane przepisy prawa podatkowego, a także niepisane zasady ogólne (tzw. zasady dobrej administracji) i prawo zwyczajowe. Podatnikom będącym jej stronami może przysługiwać ochrona poprzez środki przewidziane w prawie podatkowym oraz cywilnym.

Instytucja niderlandzka stanowi przykład rozwiązania o ugruntowanej i bogatej praktyce. Tamtejsza kultura prawna zbyt dalece różni się jednak od polskiej pod kątem funkcjonowania regulacji podatkowych. Podstawowe odmienności to mniejszy nacisk kładziony na treść prawa pisanego oraz nie tak wyraźne i dokładne jak w Polsce oddzielenie prawa prywatnego od publicznego. Dlatego też, skorzystanie w polskim prawie podatkowym z podobnego rozwiązania uznano za zbyt trudne. Wzorcami dla projektowanych rozwiązań stały się natomiast 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.[6]. Zakłada możliwość zawarcia porozumienia pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem dotyczącego wysokości podatku oraz związanych z nim kwot. Przesłanką zawarcia porozumienia jest brak możliwości poparcia przez jedną i drugą stronę wystarczającymi dowodami (co do zasady niezgodnych ze sobą) twierdzeń na temat podstawy faktycznej obowiązku podatkowego. Celem litewskiej instytucji jest rozwiązywanie zaistniałych sporów podatkowych. Szczegółowo uregulowano procedurę zawierania porozumień. Zawarcie porozumienia skutkuje dla organu podatkowego brakiem możliwości wymierzenia wyższego niż uzgodnione zobowiązania podatkowego, dla podatnika zaś brakiem możliwości skorzystania ze środka odwoławczego. Z uwagi na odmienną rolę ciężaru dowodu i zasady jego rozkładu w litewskim prawie podatkowym, instytucja ta nie mogła zostać wprost przeniesiona na rodzimy grunt. Posłużyła jednak jako wzorzec, zwłaszcza w zakresie rozwiązań co do regulacji dotyczących procesu zawierania ugody oraz rezygnacji ze środków odwoławczych połączonych i trwałości ugody podatkowej.

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[7]. Przewiduje on możliwość zawierania „porozumień pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem" (*nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja vienošanās līgums*), w ramach których łotewscy podatnicy mogą zgodzić się z twierdzeniami organów podatkowych co do potrzeby dokonania wymiaru wtórnego oraz kwoty zaległości podatkowej. 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%). Rozwiązanie łotewskie przewiduje również ustawowo określone odroczenie płatności zaległości podatkowej objętej ugodą. 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.

[6] 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.

[7] Dostępna pod adresem: https://likumi.lv/ta/id/33946#p41.

Jako instytucja uzależniająca przysługujące podatnikom wsparcie od przesłanek obiektywnych, nienaruszająca zasady powszechności opodatkowania w powszechnie przyjętym w Polsce rozumieniu, rozwiązanie łotewskie stało się najistotniejszym wzorcem dla zaprojektowanych rozwiązań.

Dla instytucji porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych wzorcem jest instytucja niemiecka znana jako *tatsächliche Verständigung* („porozumienie faktyczne"). Ma charakter instytucji orzeczniczej, wypracowanej w praktyce niemieckich organów podatkowych, potwierdzonej w orzecznictwie Federalnego Trybunału Finansowego oraz w wytycznych niemieckiego Ministerstwa Finansów[8]. Kompetencję do jego zawierania wywodzi się z ogólnego przepisu § 88 niemieckiej Ordynacji podatkowej[9], który pozwala organom podatkowym decydować o tym, jakiego zakresu i rodzaju czynności wyjaśniających wymaga dana sprawa podatkowa, tworząc pewną swobodę w doborze metod postępowania dowodowego.

Porozumienie faktyczne w prawie niemieckim nie może dotyczyć zagadnień prawnych. Nie może być też wykorzystywane jako podstawowy sposób prowadzenia postępowania dowodowego, a tylko, gdy wyjaśnienie poszczególnych elementów sprawy wymagałoby niewspółmiernego nakładu pracy lub czasu. Sama złożoność sprawy nie uzasadnia jeszcze jego zastosowania, jeżeli okoliczności istotne dla wymiaru podatku mogą zostać ustalone w zwykłym toku postępowania. Porozumienie może zostać zawarte na każdym etapie procedury podatkowej, nie ma też ograniczeń co do rodzaju spraw, w których można je stosować. Dopuszcza się jego zawieranie nawet w sprawach karnych skarbowych. Nie stanowi odrębnej formy działania administracji podatkowej i podlega weryfikacji jako część wydanej decyzji podatkowej.

W toku prac koncepcyjnych dla instytucji ugody podatkowej i porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych 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.[10]. Opracowane w projekcie rozwiązania różnią się od tamtego pod wieloma względami. Nie zdecydowano się na połączenie ugody podatkowej i porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych z wprowadzeniem postępowania mediacyjnego. Ugoda podatkowa pozostaje instrumentem prawa publicznego. Ma charakter alternatywny względem zwykłych trybów

[8] Dostępne pod adresem: https://ao.bundesfinanzministerium.de/ao/2025/Anhaenge/BMF-Schreiben-und-gleichlautende-Laendererlasse/Anhang-19/inhalt.html.
[9] Dostępna pod adresem: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__88.html.
[10] Druk sejmowy Sejmu VIII kadencji nr 3517.

postępowania podatkowego i ma za zadanie ograniczać konflikty, nie daje jednak stronie ani organowi podatkowemu dostatecznej swobody do ustępstw. W takich warunkach rola i możliwy wkład mediatora na proces jej zawierania byłyby minimalne i nie dość uzasadniają wprowadzenie tego typu rozwiązania. Ugoda podatkowa i mediacja w sprawach podatkowych to różne rodzaje rozwiązań ADR, które nie muszą z konieczności być wprowadzane równolegle. W miejsce mediacji przewidziano częściowo odformalizowane postępowanie w sprawie zawarcia ugody.

Umowa podatkowa przewidziana w n.o.p. była instrumentem, który podobnie jak zaprojektowana ugoda podatkowa, nie mógł modyfikować treści obowiązku podatkowego, ale na innych zasadach. Zakładano możliwość zawierania jej w sprawie tylko wybranych, istotnych dla sprawy zagadnień prawa materialnego, bez wprowadzenia zasady zamknięcia sprawy całkowicie. W tym aspekcie rozwiązanie z n.o.p. różni się od ugody podatkowej, która ma charakter całościowy. Cechuje ją zawężone pole do uzgodnień, nie przewidziano w niej możliwości swobodnego dokonywania ustaleń dotyczących zagadnień mogących pośrednio wyznaczać wysokość zobowiązania podatkowego, takich jak charakter albo wartość transakcji, czynności czy zdarzenia[11]. Nie ma jednak przeszkód, by w sprawach podatkowych, które tych zagadnień dotyczą, a w których organ podatkowy i strona nie zdecydują się jej zawarcie, zdecydowano się zawrzeć porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych.

Rozwiązania przewidziane w niniejszym projekcie różnią się też od propozycji zawartych w n.o.p. pod względem szczegółowości i poziomu rozbudowania regulacji. Jest to podyktowane koniecznością dopasowania ich do istniejącego systemu podatkowego, którego stanowią uzupełnienie.

Część szczegółowa

Art. 20zzf

Przedmiot i podmiot ugody oraz warunki jej zawarcia

Pierwszy przepis działu IID zakreśla kluczowe zasady dopuszczalności zawarcia ugody podatkowej. Art. 20zzf ustanawia przesłanki zakreślające zakres spraw, w których może być zawarta ugoda podatkowa. Sprowadzają się do następujących reguł:

[11] 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.

1) Ugodę podatkową zawiera się w celu zapobieżenia sporowi podatkowemu. Projekt opiera się o klasyczne rozumienie tego pojęcia zakładając, że sporem podatkowym *sensu stricto* jest sytuacja, w której rozstrzygnięcie pochodzące z procedur podatkowych i stojące za nim racje stron sporu (strony i organu podatkowego) oceniane i weryfikowane są przez niezależnego arbitra (sąd administracyjny). Zgodnie z przyjętym rozumieniem, na etapie stosowania prawa podatkowego spór poprzedza konflikt, który może być uzewnętrzniony w ramach poszczególnych procedur podatkowych. W każdym przypadku, w którym dzięki zawarciu ugody podatkowej uda się uniknąć przerodzenia konfliktu (różnicy zdań co do właściwego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej) w spór podatkowy, zawarcie ugody podatkowej jest możliwe. Przesłanka ściśle wiąże się z zasadą wprowadzaną w przepisie art. 20zzh § 1. Wniosek o zawarcie ugody podatkowej może zostać złożony wyłącznie w toku trwającej procedury podatkowej (czynności sprawdzających, o których prowadzeniu wnioskodawca wie, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego), a więc w sytuacjach, których działanie organu podatkowego najczęściej stanowi symptom lub wstęp do takiego konfliktu. Projekt opiera się na założeniu, że niezależnie od przebiegu danego postępowania, sam fakt jego prowadzenia jest wystarczającym powodem, by rozważyć ugodę podatkową jako narzędzie zmierzające do zapobieżenia ewentualnemu sporowi. Można zatem powiedzieć, że niezależnie od przekonań stron, wystarczy formalny przejaw konfliktu, który może stać się potencjalnym sporem podatkowym, by przesłanka została spełniona. Przesądza to o szerokiej dostępności ugody podatkowej.

2) Podmiotami uprawnionymi do wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej są podatnik i płatnik. Projekt ustanawia stosunkowo wąskie grono wnioskodawców ugody podatkowej z kilku powodów. Ugodę podatkową zaprojektowano jako instrument zapobiegania sporom dotyczącym wymiaru podatku. Nie wszystkie sprawy podatkowe, w których mogą występować konflikty potencjalnie skutkujące sporami, mają charakter spraw wymiarowych. Praktycznym wyrazem tego założenia jest związana z zawarciem ugody podatkowej konieczność akceptacji sporządzanej lub korygowanej przez organ podatkowy deklaracji podatkowej, którą przewiduje przepis art. 20zzi § 3 projektu. Uprawnienie do dokonania korekty deklaracji wymierzającej podatek, za którego zapłatę są podatnik lub płatnik mogą być odpowiedzialni, nie przysługuje na gruncie obecnie obowiązujących przepisów inkasentom, spadkobiercom podatnika i płatnika oraz osobom trzecim. Dodatkowo w przypadku osób trzecich, ich akcesoryjna odpowiedzialność wynika z wydawanej odrębnie decyzji o charakterze konstytutywnym[12], te

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

zaś wyłączono z zakresu spraw objętych możliwością zawarcia ugody podatkowej. Brak możliwości zawarcia ugody podatkowej w tych sprawach nie przekreśla jednak możliwości zawarcia w nich porozumień w sprawie ustaleń faktycznych.

3) Przedmiotem ugody podatkowej jest wymiar podatku w tych przypadkach, w których przewidziano samoobliczenie. Przyjęte założenie motywowane jest tym, że zawarcie ugody stanowi alternatywną ścieżkę rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, w wyniku której nie jest wydawana decyzja wymiarowa określająca (wtórna). Ugoda podatkowa nie stanowi *sui generis* aktu wymiarowego o mocy prawnej porównywalnej do decyzji lub deklaracji. Poszerzenie zakresu spraw, w których może ona zastąpić decyzję podatkową o podatki, w których zobowiązania są ustalane decyzją, wymagałoby istotnych zmian w konstrukcji tego narzędzia. Nie jest też potrzebne w świetle jej celu, jakim jest zapobieganie sporom podatkowym. Sprawy podatkowe, w których wydaje się decyzje ustalające, co do zasady nie są sporne. Decyzja ustalająca to akt administracyjny pojawiający się w obrocie rutynowo i zgodnie z konstrukcją danego podatku. Jest aktem wymiaru pierwotnego, przewidzianym w każdej sprawie, w podatkach, w których nie zobowiązano do jego dokonania podatnika. Służy wykreowaniu, a nie zmianie wysokości zobowiązania podatkowego wskutek błędów w wymiarze podatnika i dlatego w tych sprawach nie ma tak silnej potrzeby istnienia alternatywnej ścieżki rozwiązywania sporów.

Przepisy projektu przewidują możliwość zawarcia ugody podatkowej we wszystkich sprawach obejmujących wymiar wtórny. Ugoda podatkowa może zastąpić zatem także decyzję określającą wysokość kwoty zwrotu podatku lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3 o.p.), wysokość straty poniesionej przez wnioskodawcę, jeżeli poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych (art. 24 o.p.), wysokość dochodu, przychodu lub zysku w wysokości niepowodującej powstanie zobowiązania podatkowego (art. 21b o.p.), lub decyzję o odpowiedzialności płatnika (art. 30 § 4).

4) Ugoda podatkowa może dotyczyć wyłącznie zobowiązań pochodzących z podatków, z pominięciem opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Ograniczenie to związane jest z przyjętymi wyżej regułami. Kategoria opłat i niepodatkowych należności budżetowych ma relatywnie niewielkie znaczenie fiskalne i zróżnicowaną konstrukcję prawną. Objęcie ich ugodą spowodowałoby konieczność rozbudowania projektowanych przepisów działu IID o szereg wyjątków i wpłynęłoby negatywnie na stopień ich skomplikowania, co na obecnym

etapie uznano za nieproporcjonalne i niezasadne. Dodatkowo, część danin w kategorii opłat i niepodatkowych należności budżetowych nie obejmuje wymiaru, ponieważ w ich konstrukcji nie występuje podstawa i stawka opodatkowania[13].

Jeżeli powyższe warunki uznaje się za spełnione, możliwość wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej oraz jej zawarcia jest generalnie dopuszczona. Nie ma dodatkowych warunków ani przesłanek, które muszą zostać spełnione, by zakończenie sprawy podatkowej w drodze zawarcia ugody było możliwe. Organ podatkowy musi mieć jednak na względzie ograniczenia przewidziane w art. 20zzg. Te mają jednak przede wszystkim charakter wyłączeń punktowych.

Inicjatywa zawarcia ugody podatkowej spoczywa wyłącznie na wnioskodawcy. Zawarcie ugody podatkowej pozostaje w sferze uznania administracyjnego organu podatkowego, co podkreśla termin „może". Jego granice wyznaczają warunki wskazane w art. 20zzg § 1 pkt 1.

Przepis art. 20zzf § 2 wyznacza treść, jaką ma zawierać ugoda podatkowa i jaką tym samym muszą uzgodnić pomiędzy sobą jej strony.

Kluczowym warunkiem jest konieczność, by wszelkie wzajemne uzgodnienia wnioskodawcy i organu podatkowego przekładające się na treść ugody, mieściły się w granicach prawa. Instytucja nie pozwala na „negocjowanie" ani istnienia, ani poziomu obciążeń podatkowych, które muszą się opierać o treść obowiązujących ustaw podatkowych. Ugoda podatkowa nie może 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 zasad współżycia społecznego). Konieczność wspólnego zdeterminowania i określenia cech zobowiązania podatkowego w postaci odpowiadającej obiektywnemu wzorcowi podkreśla dalsza część zwrotu, tzn. „na podstawie i w granicach przepisów prawa podatkowego".

Przepis art. 20zzf § 2 wyraża też inną istotną ideę, na której opiera się nowa instytucja. Prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego (lub inna podlegająca określeniu kwota) ma zostać „uzgodniona". Ugoda podatkowa to instrument koncyliacyjny, alternatywny względem ogólnych zasad dokonywania wymiaru wtórnego. Na jej zawarcie chęć i zgodę muszą wyrazić

[13] Np. opłata od posiadania psów. Są to przypadki pozostające w zakresie zastosowania przepisu art. 21 § 4 o.p.

obie jej strony – strona postępowania podatkowego oraz organ podatkowy. Ze swej istoty jest wyrazem porozumienia i zgody na odstąpienie od ogólnych zasad procedury podatkowej i przewidzianych w nich form działania organów podatkowych, które obu stronom ma dać pewne korzyści i od obu wymaga pewnych kompromisów. Porozumienie objęte ugodą powinno być pełne w odniesieniu do istotnych zagadnień danej sprawy podatkowej i obejmować wszelkie istotne dla rozstrzygnięcia wątki – podstawę faktyczną, sposób interpretacji mającego zastosowanie prawa materialnego i sposób rozstrzygnięcia ewentualnych wątpliwości w obu tych obszarach. Ostatecznie, musi uwzględniać akceptację wnioskodawcy dla ustaleń w zakresie cech zobowiązania objętego ugodą, które mają charakter prawnie obiektywny Odformalizowanie postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej, w szczególności brak horyzontu czasowego, w którym musi się ono zakończyć, jest jednocześnie wyrazem tej zasady i zabiegiem mającym stworzyć możliwość wypracowania porozumienia. Jeżeli nie uda się go wypracować, wnioskodawcy pozostaje możliwość późniejszego kwestionowania stanowiska organu podatkowego za pomocą zwykłych środków procesowych. Obustronna akceptacja obiektywnie wyznaczonych cech zobowiązania podatkowego to warunek kluczowy eliminacji konfliktu pomiędzy wnioskodawcą a organem podatkowym, którego spełnienie gwarantuje „zamknięcie" związanej z nim sprawy.

Mimo zakazu odstępowania od treści obowiązku podatkowego, istnieje pole do uzgodnień strony i organu podatkowego. Obejmuje ono możliwość negocjowania np. zastosowania określonej wykładni przepisów prawa w sytuacjach, gdy jest ona niejednolita. Przykładowo, w odniesieniu do zagadnienia podatkowego istotnego w sytuacji wnioskodawcy mogą występować różne interpretacje przepisów prawa podatkowego oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Projektodawca przyjmuje w tym zakresie stanowisko, że teza o istnieniu dla każdego przepisu lub ich zespołu tylko jednego właściwego sposobu wykładni jest ideologicznym wzorcem, do którego realizacji należy dążyć. W rzeczywistości jego osiągnięcie może 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 prawa[14]. 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 – dążenie do ustalenia ich najbardziej właściwego i odpornego na podważenie sposobu rozumienia, eliminując różnice zdań, które mogłyby przerodzić się w spór podatkowy.

[14] Zob. J. Wróblewski, *Problems Related to the One Right Answer Thesis*, „Ratio Juris" 1989, z. 3.

Zakres możliwych uzgodnień w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego można zatem podsumować następująco: nie ma możliwości porozumiewania się co do kształtu obowiązku podatkowego, ten bowiem determinowany jest przez obowiązujące prawo. Uzgodnienia powinny w pierwszej kolejności obejmować porozumienie się co do faktów konkretnego przypadku, wyznaczanych treścią obowiązujących przepisów prawa podatkowego, pozwalając skonkretyzować je do postaci zobowiązania (lub innej kwoty) o treści odpowiadającej obowiązkowi podatkowemu i akceptowanej przez obie strony ugody (bezspornej). Porozumienie w tej kwestii opiera się 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.

Przepis art. 20zzf § 2, nakazując utrzymać ustalenia ugody podatkowej w granicach prawa, powtarza treść niektórych norm wyższego rzędu (przede wszystkim art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 Ordynacji podatkowej). Zaznaczenie braku możliwości dokonywania ustaleń wykraczających poza ustawowy zakres obowiązku podatkowego wymaga dodatkowego podkreślenia, nawet kosztem faktu, że pozostanie ono *superfluum* względem przepisów Konstytucji i zasad ogólnych postępowania podatkowego.

Istotnym celem instytucji ugody podatkowej jest dążenie do trwałego uregulowania ogółu zagadnień związanych z danym zobowiązaniem, całościowego „załatwienia" związanej z nim sprawy podatkowej. W tym celu w projektowanym przepisie art. 49a o.p. przewidziano miesięczne odroczenie terminu płatności zaległości podatkowej, jeżeli z zawarciem ugody podatkowej wiązać się będzie uznanie jej istnienia. Odroczenie ma znacząco zwiększyć prawdopodobieństwo uiszczenia zaległości bez dalszych trudności po stronie wnioskodawcy. Zasadę koncepcyjną „ostatecznego zamknięcia sprawy", stanowiącą podwalinę całej instytucji, realizują także dalsze przepisy szczegółowe działu IID, zwłaszcza te, które utrwalają treść składanych w związku z zawarciem ugody podatkowej deklaracji (projektowany art. 20zzl § 5) oraz zakazują organom podatkowym prowadzenie dalszych czynności kontrolnych i wymiarowych wobec niego po zawarciu ugody (projektowany art. 20zzl § 4 pkt 2 i 3).

Art. 20zzg

Negatywne przesłanki zawarcia ugody podatkowej

Przepis art. 20zzg wskazuje dodatkowe warunki, które organ podatkowy ma obowiązek wziąć pod uwagę decydując się na zawarcie ugody podatkowej. Szczególną rolę pełni w nim przepis § 1 pkt 1, który ma za zadanie podkreślić, że zawarcie ugody podatkowej jest dla organu

podatkowego dobrowolne, wyznaczając równocześnie granice uznania administracyjnego, w jakich powinien się poruszać. Są nimi sprzeczność ewentualnej ugody podatkowej z interesem publicznym lub zasadami współżycia społecznego. Obu pojęć użyto w charakterze limitującym. Przyjęto, że przesłanką pozytywną umożliwiającą zawarcie ugody podatkowej jest jej efekt w postaci zapobieżenia sporowi podatkowemu. Rozwiązując sprawę podatkową w drodze ugody organ nie powinien jednak zapobieżenia ewentualnemu sporowi podatkowemu stawiać sobie za cel bezwzględny. Jest zobowiązany zważyć również, czy zawarcie ugody jest zgodne z normami i wartościami uznawanymi za zgodne z interesem publicznym i zasadami współżycia społecznego. Jeżeli, mimo braku innych przeciwwskazań, dojdzie do wniosku, że wartości te byłyby w danym przypadku naruszone, powinien odmówić zawarcia ugody.

Jako pojęcia nieostre, „interes publiczny" i „zasady współżycia społecznego" wyznaczają szerokie pole do interpretacji. Jest to zabieg zamierzony, ponieważ klasa sytuacji, w których istnieją jednoznaczne i niepodważalne powody, by nie zawierać ugody podatkowej, mimo jej możliwego przyczynienia się do ograniczenia sporu podatkowego, pozostaje bogata, otwarta i nieuchwytna w formie precyzyjnych regulacji, poza przypadkami, których dotyczą pozostałe punkty przepisu art. 20zzg § 1.

Oceniając potencjalną sprzeczność ugody podatkowej z interesem publicznym organ podatkowy powinien brać w szczególności pod uwagę interes fiskalny. Alternatywna ścieżka rozwiązywania konfliktów i zapobiegania sporom podatkowym mogącym wyniknąć z nałożenia obowiązku podatkowego nie może prowadzić do osłabienia funkcji podatku jako narzędzia mającego stanowić efektywne źródło dochodów publicznych. Bezdyskusyjny z punktu widzenia interesu fiskalnego pozostaje zatem zakaz zawierania ugód podatkowych zawierających ustalenia niezgodne z przepisami materialnego prawa podatkowego. Odstępstwo od nich polegające na nieuprawnionym obniżeniu podatku zawsze będzie również sprzeczne z interesem publicznym w rozumieniu fiskalnym. Mogą jednak zdarzać się przypadki, w których organ podatkowy będzie pozostawać w błędnym przekonaniu co do znaczniejszych skutków podatkowych określonych wydarzeń i/lub zachowań, które w toku postępowania w sprawie zawarcia ugody zweryfikuje, biorąc pod uwagę podniesioną argumentację prawniczą i przedstawione dowody. Tego rodzaju kompromisy i zmiany stanowiska, w istocie urealniające poglądy prawne organu podatkowego w danej sprawie, nie powinny być postrzegane jako godzące w interes publiczny (fiskalny). Przeciwnie, są z nim zgodne, ponieważ mogą zapobiec ewentualnym kosztom zaangażowania się organu podatkowego w spór podatkowy wygrany później przez podatnika. Organy podatkowe są zobowiązane do działania zgodnego

z prawem, ale nie nieomylnego, dlatego zmiana lub dostosowanie stanowiska powinny być zawsze oceniane w kategoriach trafności przyjmowanych poglądów prawnych.

Realizacją przesłanki interesu publicznego o charakterze limitującym jest zawieranie ugód podatkowych w sprawach, w których dalsze prowadzenie postępowania, w tym obejmującego spór podatkowy, jest bardziej kosztowne dla budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Organ podatkowy powinien ocenić koszty i korzyści wynikające z prowadzenia postępowania na zasadach ogólnych i z zawarcia ugody. Istota decyzji organu sprowadza się do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego i wyborze takiego trybu postępowania, który w jego ocenie zapewni najwyższe korzyści dla budżetu i jednocześnie pozwoli uniknąć poniesienia zbędnych kosztów prowadzenia długotrwałego sporu. Organ dokonuje w tym celu oceny prawdopodobieństwa wyników, osiągnięcia których można się spodziewać i waży, która ścieżka postępowania będzie w danym przypadku korzystniejsza z punktu widzenia interesu fiskalnego. Nie bez znaczenia dla decyzji organu co do trybu prowadzenia sporu pozostaje również wysokość zobowiązania mającego być przedmiotem ugody podatkowej. Im większa kwota, tym większą ostrożnością powinno cechować się postępowanie organu podatkowego. Wreszcie, decydujące znaczenie ma także postrzegana przez organ podatkowy w danej sprawie szansa na ewentualną wygraną w sporze podatkowym, którą można oceniać biorąc pod uwagę argumentację przedstawioną przez wnioskodawcę, orzecznictwo sądów administracyjnych i poglądy nauki dotyczące zagadnienia, które może powodować potencjalny spór w danym wypadku.

Poza interesem fiskalnym organ podatkowy powinien brać pod uwagę także skutki zawarcia ugody dla realizacji podstawowych funkcji systemu podatkowego. Załatwienie sprawy podatkowej poprzez zawarcie ugody podatkowej zamiast wydawania decyzji określającej jest wyjątkiem. Niektóre z ugód podatkowych mogą mieć charakter precedensowy lub potencjalnie tworzyć nowe indywidualne reguły rozstrzygnięć lub linie interpretacyjne, dotąd rzadko lub w ogóle niespotykane w rozstrzygnięciach organów podatkowych lub urzędowych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że zawierane w konkretnych rodzajach spraw podatkowych ugody mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcia w innych podobnych przypadkach, załatwianych zarówno na zasadach ogólnych, jak również w formie ugód. Ze względu na konieczność równego traktowania podatników, jak i zachowania jednolitości stosowania prawa podatkowego, wpływ ten powinien być brany pod uwagę.

Ugoda podatkowa ma charakter instrumentu opartego przede wszystkim o przesłanki pragmatyczne. Granice w postaci interesu publicznego i zasad współżycia społecznego mają

za zadanie ukazać, gdzie podejście czysto fiskalne powinno ustąpić na rzecz dobra wyższego. Nawet w sytuacjach, w których zawarcie ugody nie jest niedopuszczalne i koszty dalszego prowadzenia postępowania są wyższe niż ugoda, może się niekiedy zdarzyć, że jej zawarcie będzie niepożądane na płaszczyźnie etycznej i moralnej. Z drugiej strony, zawierając ugodę podatkową organ powinien respektować wartości związane z dobrem publicznym, takie jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo czy zaufanie obywateli do organów do władzy publicznej. Zawarcie ugody podatkowej jest jednak 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.

Przepis art. 20zzg § 1 pkt 1 podkreśla także, że limitujące oddziaływanie przesłanek interesu publicznego i zasad współżycia społecznego powinno być brane pod uwagę „w ocenie organu podatkowego". Zawarcie ugody podatkowej i odmowa jej zawarcia pozostają w pełni uznaniowe. Nie podlegają kontroli instancyjnej, ani ocenie sądu administracyjnego. Organ podatkowy bierze odpowiedzialność za swoją decyzję, ale pozostawia mu się przy tym znaczną swobodę dokonywania oceny o zawarciu ugody podatkowej.

Pozostałe punkty przepisu art. 20zzg § 1 określają w formie katalogu warunków negatywnych okoliczności, w których jednoznacznie wyłączono możliwość zawarcia ugody. Warunki te mają różnorodny charakter. Część z nich dotyczy wnioskodawców, inne odnoszą się do cech zobowiązania będącego przedmiotem wniosku o zawarcie ugody. W razie złożenia wniosku pomimo występowania okoliczności uregulowanych w jednym z punktów przepisu, organ podatkowy ma obowiązek odmówić zawarcia ugody podatkowej.

Rolą przepisu art. 20zzg § 1 pkt 2 jest niedopuszczenie do zawarcia ugody podatkowej w sytuacjach, w których mogłaby zajść kolizja merytoryczna pomiędzy ustaleniami, które muszą być poczynione dla 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.

Na podstawie lit. a) wykluczono możliwość zawarcia ugody podatkowej w sprawie zobowiązań objętych ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych. Nie każdy przypadek ugody podatkowej dotyczącej zobowiązania będzie związany z istnieniem zaległości podatkowej, ale w każdym z nich będzie ona objęta odroczeniem terminu płatności przewidzianym w zaprojektowanym art. 49a o.p. Ma ono charakter alternatywny względem wszystkich ulg w spłacie zobowiązań

podatkowych przewidujących zmianę terminu płatności podatku i nie może mieć miejsca w sprawie, w której ich udzielono.

Odroczenie terminu płatności zaległości podatkowej wynikającej z ugody podatkowej do pewnego stopnia współdzieli *ratio legis* z ulgami w spłacie zobowiązania podatkowego. Obie instytucje mają za przedmiot przyznanie ułatwień w wywiązaniu się z obowiązku podatkowego. W przypadku ugody podatkowej jest to jednak konsekwencją rozstrzygnięcia sprawy wymiarowej, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania wykazuje istnienie zaległości podatkowej. Ulg w spłacie zobowiązania podatkowego udziela się w innych okolicznościach, przede wszystkim w przypadkach, w których wymiar podatku nie jest kwestionowany.

Jeżeli po zawarciu ugody podatkowej wykazana zaległość podatkowa nie zostanie spłacona w odroczonym terminie, nie istnieje zakaz uzyskania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w zwykłym trybie, w tym dalej idącego umorzenia, także w stosunku do zaległości wcześniej objętej ugodą.

Przepis art. 20zzg § 2 pkt 1 lit. b) wyłącza 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 niepożądanym. 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 § 2 pkt 1 lit. c) połączony jest warunek zawarty w art. 20zzg § 2 pkt 5. Oba odnoszą się do problematyki związku ugody podatkowej z przypadkami unikania opodatkowania. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli Szef KAS wszczął wobec wnioskodawcy lub przejął do dalszego prowadzenia postępowanie na podstawie art. 119g § 1-3 (w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (lit. c)) lub wydał decyzję z jej zastosowaniem (pkt 5), zawarcie ugody podatkowej jest wykluczone w czasie trwania postępowania oraz w okresie pięciu 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). Ewentualne zastosowanie klauzuli z art. 119a w sprawie zobowiązania i wykazanie korzyści podatkowej to ustalenia, które byłyby z konieczności przedmiotem postępowania również w sprawie ugody podatkowej. Świadczy to o istnieniu etycznych przesłanek przemawiających przeciwko umożliwieniu zawierania ugód podatkowych z podatnikami zaangażowanymi w agresywną optymalizację podatkową. Przesłanka z pkt 4 nawiązuje do powodów zastosowania wobec podmiotu podwyższonej stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 58c § 1 pkt 2 o.p.

Art. 20zzg §1 pkt 3 reguluje relację ugody podatkowej do urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego o charakterze wiążącym. W pierwszej kolejności (lit. a i b) wyłącza możliwość zawarcia ugody podatkowej z podmiotem, 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. W istotę kontroli horyzontalnej wpisany jest już charakter koncyliacyjny, nastawienie na współpracę, transparentność oraz wczesne identyfikowanie i rozwiązywanie wątpliwości podatkowych. Rozwiązania przewidziane w dziale IIB są więc również nastawione na zapobieganie powstawaniu sporów 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 członkiem Programu Współdziałania i 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, do 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 dla inwestora i organów podatkowych. Potencjalna przestrzeń do uzgodnień dotyczących prawidłowej wysokości zobowiązania, które miałaby 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 tożsamych zagadnień.

Przepis art. 20zzg § 1 pkt 3 w lit. c) wyklucza również możliwość zawarcia ugody podatkowej w przypadkach, gdy wnioskodawca złożył wniosek o wydanie, lub gdy wszczęto procedurę zmiany lub uchylenia uprzedniego porozumienia cenowego (tiret pierwsze), wiążącej informacji stawkowej (tiret drugie) lub wiążącej informacji akcyzowej (tiret trzecie). W każdym z tych przypadków poczynione w nich ustalenia mogłyby kolidować z ustaleniami wcześniej lub równolegle zawartej ugody, co byłoby niepożądane. Dodatkową trudnością, która tym bardziej przemawia za wprowadzeniem wyłączenia jest fakt, że wiążące informacje stawkowe oraz wiążące informacje akcyzowe mają charakter wiążący dla organów podatkowych.

Nie ustanowiono zakazu zawarcia ugody z wnioskodawcą będącym zarazem adresatem powyższych instrumentów po wprowadzeniu ich do obrotu prawnego. Ewentualne ustalenia poczynione w ugodzie podatkowej muszą jednak uwzględniać wówczas ich treść. Funkcjonowanie tych orzeczeń ograniczy pole do uzgodnień w ugodzie podatkowej, ale nie uniemożliwia jej zawarcia. W niektórych sytuacjach może je ułatwić, ponieważ z każdym z instrumentów interpretacyjnych 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.

Rolą przepisu art. 20zzg § 1 pkt 4 jest uniemożliwienie zawierania ugody podatkowej w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych wskutek posługiwania się tzw. pustymi fakturami. Są to przypadki stosowania sankcji podatkowych, dla których wykorzystywana jest konstrukcja prawna zobowiązania podatkowego. Zobowiązania te 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 podatkach. Jednym z założeń ugody podatkowej jest jej dostępność wyłącznie dla uczciwych wnioskodawców. Aksjologia ugody podatkowej nie

pozwala zatem na zawieranie porozumień w ich sprawie. Pozostałe przypadki obecnych w systemie prawa podatkowego sankcji podatkowych nie są objęte możliwością zawarcia ugody podatkowej z uwagi na konstytutywny charakter decyzji o dodatkowych zobowiązaniach podatkowych. Na tych podstawach oparty jest przepis art. 20zzg § 1 pkt 5, korespondując z treścią przepisów art. 58c § 1 pkt 2, 81b § 1c pkt 2 i art. 200 § 5.

Za warunkami ustanowionymi w pkt art. 20zzg § 1 pkt 6-8 przemawiają głównie względy ostrożnościowe, które uzasadniają odmówienie możliwości zawarcia ugody z podmiotami, których nie cechuje dostateczna wiarygodność.

Rolą przesłanki wskazanej w pkt 6 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.

Pkt 8 rozszerza wyłączenie z pkt 6 na podatników niebędących osobami fizycznymi, jeśli pociągnięte zostały one do odpowiedzialności za te z czynów zabronionych objętych przepisem pkt 5, które mieszczą się w katalogu zawartym w przepisie art. 16 ustawy z dnia z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary 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 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 art. 20zzg § 1 pkt 7 jest wyłączenie możliwości zawarcia ugody podatkowej z wszelkimi podmiotami w przypadkach, w których ich 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 wnioskodawcy przemawia za uznaniem, że zawarcie ugody podatkowej mogłoby być w takim przypadku sprzeczne z zasadami współżycia społecznego. Nim dojdzie do zastosowania wobec wnioskodawcy sankcji, o których mowa w pkt 6 lub 8, może minąć długi okres, a zawarta w jego trakcie ugoda podatkowa może następczo okazać się niedopuszczalna. Dlatego dopóki trwa postępowanie karne w przedmiocie zobowiązania wskazanego we wniosku, jej zawarcie pozostawać będzie niemożliwe.

Art. 20zzg § 2 ustanawia sankcję za naruszenie negatywnych warunków zawarcia ugody podatkowej z § 1 pkt 2-8. Zawarcie ugody mimo ich wystąpienia powoduje, że jest ona obarczona wadą powodującą jej nieważność. Przepis stanowi w ten sposób przypadek, o którym mowa w art. 247 § 1 pkt 7. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności stosowane jest do ugody podatkowej odpowiednio na podstawie art. 20zzr projektu.

Art 20zzh

Ramy czasowe i treść wniosku o zawarcie ugody podatkowej

Rolą przepisu art. 20zzh § 1 jest zakreślenie ram czasowych, w obrębie których możliwe jest złożenie wniosku o zawarcie ugody podatkowej. Przyjęto zasadę, zgodnie z którą wnioskowanie o zawarcie ugody podatkowej jest możliwe wyłącznie w toku trwającej procedury podatkowej mającej na celu wymiar podatku lub innej kwoty, obejmującej postępowanie dowodowe, w ramach którego ustala się podstawę faktyczną ewentualnego rozstrzygnięcia zawierającego wymiar wtórny. Jest to jednak szeroka klasa sytuacji, obejmująca kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową, postępowanie podatkowe oraz czynności sprawdzające, o których wnioskodawca został zawiadomiony, czyli przypadki, w których postępowanie to traci swój wyłącznie gabinetowy charakter[15]. W ten sposób możliwy przedmiot ugody podatkowej zależy od tego, w jakim zakresie organ podatkowy podjął wobec wnioskodawcy działania w sprawie prawidłowości wypełnienia przez niego obowiązków podatkowych.

[15] Sformułowanie „czynności sprawdzające, o których wnioskodawca został zawiadomiony", użyte w przepisie art. 20zzh § 1 pkt 1, termin „powiadomiony" ma szersze znaczenie, 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, o którym mowa w art. 274, 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 dalsze działania w sprawie zobowiązania.

Za przyjętym rozwiązaniem stoi założenie, zgodnie z którym dopiero w przypadku podjęcia przez organ podatkowy działania nakierowanego na kontrolę przestrzegania prawa podatkowego przez wnioskodawcę i ewentualne wykrycie nieprawidłowości może ujawnić się konflikt niosący ze sobą ryzyko wystąpienia sporu podatkowego na późniejszym etapie. Kontrola i wymiar wtórny nie mają miejsca w przypadku każdego obowiązku podatkowego; ze złożoną deklaracją pierwotną wiąże się domniemanie jej prawidłowości. Nie istnieje w takich przypadkach potrzeba wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej. Postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej stanowi alternatywną ścieżkę dokonania wymiaru wtórnego, ale nie postępowanie wymiarowe wszczynane na wniosek.

Powiązanie możliwości wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej z trwającą procedurą ma na celu także uniemożliwienie dokonywania ustaleń prospektywnych, jak ma to miejsce np. w przypadku holenderskiej *fiscale vaststellingsovereenkomst*. Mogłoby to prowadzić do osłabienia zasady nienegocjowalności podatku i kolizji merytorycznych z urzędowymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego. To one pełnią rolę narzędzi prospektywnych, mających ułatwić przestrzeganie prawa podatkowego. Instytucja ugody podatkowej ma stwarzać możliwość naprawiania skutków błędów, zaniechań i innych naruszeń przepisów prawa podatkowego, świadomych i nieświadomych, popełnianych przez wnioskodawców. Regułą pozostaje jednak wypełnianie obowiązków podatkowych według zasad założonych w ustawach podatkowych. Dopóki nie nadszedł termin płatności zobowiązania, wnioskodawca nie ma interesu prawnego w zawarciu ugody, ponieważ nie ma możliwości wystąpienia konfliktu, ani tym bardziej sporu podatkowego.

Istniejące procedury podatkowe zawierają także rozwiązania bodźcowe, stwarzające okazję do weryfikacji nieprawidłowości i mające skłonić podatników do podjęcia inicjatywy, która może zapobiec eskalacji konfliktu w spór podatkowy[16]. Zasadą konstrukcji ich systemu jest przyznanie możliwości skorzystania z tych narzędzi zanim nastąpi działanie organu podatkowego, lub pomiędzy jego poszczególnymi fazami. Ustanowienie możliwości wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej wyłącznie w toku poszczególnych procedur wpisuje się w tę logikę i ma pragmatyczny cel. Jeżeli wnioskodawca nie będzie zainteresowany skorzystaniem z alternatywnej ścieżki załatwienia sprawy w toku trwającej procedury, nie

[16] Należą do nich m.in. możliwość zapłaty zaległości podatkowej z odsetkami obliczonymi według obniżonej stawki 50% przewidziana w art. 56a o.p., tzw. korekta pod nadzorem przewidziana w art. 274 o.p., ograniczenia w możliwości wszczęcia postępowania podatkowego w razie złożenia korekty uwzględniającej nieprawidłowości wykryte w kontroli podatkowej ustanowione w art. 165b o.p. i analogiczne regulacje dotyczące kontroli celno-skarbowej przewidziane w art. 82 i 83 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

umożliwiając tym samym oszczędności środków wymaganych do jej prowadzenia, brakuje bodźca do załatwienia sprawy w alternatywny sposób po stronie KAS. Wnioskodawca wówczas może skorzystać z innych instytucji. Ugoda podatkowa dopełnia w ten sposób system istniejących sposobów na uniknięcie sporu podatkowego, z których może skorzystać podatnik na różnych etapach istnienia obowiązku podatkowego.

W przypadku kontroli celno-skarbowych obejmujących przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, przyjęto możliwość wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej w tych z nich, w ramach których w wyniku wykrytych nieprawidłowości może dojść do zmiany wysokości zobowiązania podatkowego lub innej kwoty. Ograniczenie wskazane w art. 20zzh § 1 pkt 3 wynika ze specyfiki tej procedury[17].

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

Przepis art. 20zzh § 2 ustanawia regułę, zgodnie z którą wniosek o zawarcie ugody podatkowej wnosi się do organu podatkowego, który prowadzi dany rodzaj procedury. Postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej jest merytorycznie powiązane z postępowaniem, w obrębie którego składany jest wniosek, dlatego organ podatkowy prowadzący dotychczasowe czynności ma największą wiedzę i rozeznanie w konkretnej sprawie i jest najlepiej umocowany do trafnej oceny zasadności zawarcia ugody.

[17] 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), ale może także przestrzeganie wielu innych obowiązków wynikających z zespołów regulacji innych gałęzi prawa. Przekracza w swoim zakresie merytorycznym granice prawa podatkowego, dotycząc także wielu innych obowiązków regulowanych m.in. prawem celnym, dewizowym, przepisami o grach hazardowych czy mających na celu przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. W obrębie kontroli celno-skarbowych dotyczących przestrzegania przepisów prawa podatkowego mogą mieć miejsce postępowania kontrolne mające za przedmiot obowiązki regulowane prawem podatkowym, które 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 wprowadzono dodatkowe wyłączenie, o którym mowa w przepisie art. 20zzh § 1 pkt 3 *in fine*, dotyczące kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 84 ust. 1 pkt 1 oraz 2a-4 ustawy o KAS.

W przepisie art. 20zzh § 3 wskazano warunki, jakim odpowiadać musi treść wniosku o zawarcie ugody podatkowej. Wnioskodawca jest zobowiązany wskazać we cechy zobowiązania podatkowego lub kwoty, której dotyczy wniosek. Wskazanie powinno obejmować wszystkie jego istotne cechy wynikające z ustawy podatkowej, takie jak wysokość rodzaj podatku, termin zapłaty i okres rozliczeniowy, którego dotyczy oraz wyjaśnienie, w jaki sposób zawarcie ugody podatkowej może zapobiec eskalacji konfliktu w spór podatkowy (pkt 1). Do wniosku może być dołączona dodatkowa, dotąd niewykorzystana w postępowaniu dokumentacja istotna dla wykazania cech zobowiązania (§ 4). Wniosek powinien zawierać stanowisko wnioskodawcy w sprawie zagadnień prawnych występujących w sprawie i jego uzasadnienie, zwłaszcza z punktu widzenia zgodności propozycji z prawem podatkowym. Im silniej oparte będzie o niepodważalne argumenty i dokumentację, tym większa szansa, że organ podatkowy zrezygnuje z wydawania decyzji wymiarowej lub dalszego prowadzenia czynności kontrolnych i zdecyduje się na zawarcie w jej miejsce ugody podatkowej.

Drugim obligatoryjnym elementem wniosku o zawarcie ugody podatkowej jest oświadczenie wnioskodawcy dotyczące okoliczności stanowiących negatywne przesłanki zawarcia ugody, o którym mowa w przepisie art. 20zzh § 3 pkt 2 i § 5. Oświadczenie dotyczy okoliczności negatywnych zawarcia ugody podatkowej wymienionych w przepisie art. 20zzg § 1 pkt 2-6 i 8, co do których wnioskodawca może posiadać wiedzę. Jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie (§ 5). Oświadczenie wnioskodawcy powinno podlegać weryfikacji organu podatkowego, który we własnym zakresie powinien także zbadać, czy zawarcie ugody podatkowej jest możliwe, mając w szczególności na względzie warunek z art. 20zzg § 1 pkt 7, ponieważ nie obejmuje go oświadczenie.

Przepis art. 20zzh § 6 ustanawia zasadę dyspozycyjności wnioskiem o zawarcie ugody podatkowej przysługującą wnioskodawcy, podyktowaną konsensualnym charakterem instytucji. Wnioskodawca może wycofać wniosek o zawarcie ugody podatkowej na każdym etapie postępowania w sprawie jej zawarcia. Wycofanie się przez wnioskodawcę z woli zawarcia porozumienia kończy postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Wniosek o zawarcie ugody podatkowej nie ma charakteru odpłatnego, ale przeprowadzenie postępowania w sprawie jej zawarcia będzie wiązało się z nakładem pracy po stronie organów podatkowych. Dlatego też przewidziano w § 7 możliwość pozostawienia ponownego wniosku o zawarcie ugody bez rozpoznania, jeżeli nie jest oparty o nowe okoliczności faktyczne istotne dla sprawy.

Złożenie wniosku o zawarcie ugody podatkowej jest przesłanką obligatoryjnego zawieszenia postępowania, w ramach którego został on złożony. Stosowną regulację zawiera projektowany przepis art. 201 § 1ab. Zawieszenie powinno zatem mieć miejsce za każdym razem, gdy do organu podatkowego skutecznie złożony zostanie wniosek o zawarcie ugody podatkowej. Wyjątkiem od tej zasady jest regulacja przewidziana w § 7. W przypadkach, których dotyczy ten przepis, zniesiono automatyzm zawieszania postępowania źródłowego.

Wstępna kontrola formalna wniosku o zawarcie ugody podatkowej i ewentualne wezwanie do uzupełnienia jego braków odbywają się według zasad ogólnych. Przepis art. 20zzn projektu przewiduje odpowiednie stosowanie m.in. przepisów art. 169 § 1-1b i 4.

Art. 20zzi

Postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej i sporządzenie jej projektu

Skuteczne złożenie wniosku o zawarcie ugody podatkowej rozpoczyna postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Założeniem projektu jest jego odformalizowanie w porównaniu do zwykłego postępowania podatkowego. Wyraża się ono przede wszystkim w zniesieniu jego granic czasowych (brak odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 4 działu IV Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem art. 143). Postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej może zatem trwać tak długo, jak długo wnioskodawca i organ podatkowy będą jednocześnie dostrzegać sens jego prowadzenia[18]. W każdym czasie możliwe jest wycofanie wniosku przez wnioskodawcę (art. 20zzh § 6) lub odmowa zawarcia ugody podatkowej przez organ podatkowy (art. 20zzi § 1 pkt 2). Odmowa powinna nastąpić po uprzednim przeprowadzeniu postępowania, ale jeżeli organ nie dostrzega sensu w jego dłuższym prowadzeniu, faktyczny okres jego trwania może być minimalny i obejmować jedynie zapoznanie się z wnioskiem, dołączoną do niego dokumentacją i zestawienie jej z dotąd zgromadzonym w sprawie materiałem.

Odmowa zawarcia ugody podatkowej przez organ podatkowy ma formę zawiadomienia o tym wnioskodawcy. Powodem jej tej swoistej formy procesowej jest wyłączenie możliwości zaskarżenia tego rozstrzygnięcia przez wnioskodawcę. Ugoda podatkowa ma charakter instytucji ADR, stanowiącej dodatek i alternatywę dla zwykłych ścieżek załatwiania spraw podatkowych. Jest dobrowolna dla wnioskodawców i organów KAS. Niezawarcie ugody nie pozbawia wnioskodawcy żadnych uprawnień, które przewidziano w toku zwykłych procedur.

[18] Czasu jego trwania nie wlicza się do terminu na załatwienie sprawy na mocy 139 § 4 o.p. z uwagi na zawieszenie przewidziane w projektowanym art. 201 § 1ab.

Dobrowolność i koncyliacyjny charakter instrumentu wykluczają przymus w zawieraniu ugody podatkowej, w tym konieczność ewentualnego wykonania przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego orzeczenia organu podatkowego wyższego stopnia. Ustanowienie zaskarżalności odmowy zawarcia ugody podatkowej byłoby zatem niecelowe z punktu widzenia celów instytucji.

Brak granic czasowych postępowania jest w zaprojektowanych przepisach zrównoważony regulacjami mającymi za zadanie zniechęcać wnioskodawcę oraz organ podatkowy do angażowania się w postępowanie w sprawie zawarcia ugody dłużej, aniżeli jest to zasadne i gdy nie ma perspektyw na osiągnięcie porozumienia. Wszczęcie postępowania w sprawie ugody podatkowej powoduje zawieszenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (projektowany art. 70 § 6 pkt 7 o.p.). Jednocześnie, postępowanie w ramach którego złożono wniosek o zawarcie ugody podatkowej pozostaje zawieszone. Jeżeli organ podatkowy uzna, że powinno być kontynuowane, musi najpierw zakończyć postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej, wypowiadając się w sprawie złożonego wniosku.

Postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej ma służyć przeprowadzaniu czynności dowodowych w zakresie niezbędnym do jej zawarcia. Organ podatkowy i wnioskodawca zachowują w jego ramach swoje uprawnienia, w tym możliwość kształtowania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia. Postępowanie powinno łączyć w sobie elementy koncyliacyjne i dowodowe. Założeniem jest współpraca organu podatkowego i wnioskodawcy w jego trakcie, tak by możliwe było osiągnięcie porozumienia co do prawidłowej wysokości zobowiązania i jego wzajemna akceptacja.

Po przeprowadzeniu postępowania organ podatkowy podejmuje decyzję co do tego, czy w danej sprawie zamierza zawrzeć z wnioskodawcą ugodę podatkową. Jeżeli się na to zdecyduje, zgodnie z przepisem art. 20zzi § 1 pkt 1 sporządza na piśmie projekt ugody podatkowej, który po podpisaniu doręcza wnioskodawcy. Treść projektu powinna być zgodna z wymaganiami przewidzianymi w art. 20zzi § 2. Poza elementami porządkowymi, tj. oznaczeniem stron ugody, tj. wnioskodawcy i organu podatkowego oraz ich podpisami oraz datą sporządzenia ugody (pkt 1-2 oraz 7), ugoda podatkowa zawiera wskazanie zobowiązania, którego dotyczy, wraz ze wszystkimi jego istotnymi cechami. By podkreślić wyjaśnianą wcześniej zasadę jego nienegocjowalności, w przepisie pkt 3 także posłużono się terminem „wskazanie", wyrażającym powinność odnalezienia ich obiektywnych wzorców, tak jak ma to miejsce w zwykłym stosowaniu prawa według modelu subsumpcji. W uzasadnieniu ugody podatkowej (pkt 5) powinny znaleźć się argumenty wyjaśniające przyjęte wspólnie przez

wnioskodawcę i organ podatkowy ustalenia w formie uzasadnienia faktycznego i prawnego. Co do zasady powinno ono odpowiadać warunkom, jakie spełniać musi uzasadnienie decyzji. Pkt 4 zbliża treść ugody podatkowej do protokołu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub wyniku kontroli celno-skarbowej, jeżeli ugodę zawarto w ich ramach. Ugoda podatkowa zawiera także pouczenie o treści przepisu art. 20zzl, regulującego skutki jej zawarcia, w tym fakt, że po zawarciu ugody prawo do dalszej korekty deklaracji dotyczącej objętego nią zobowiązania jest wyłączone.

Projekt ugody podatkowej (i ugoda podatkowa po zawarciu) stanowi wzorzec wymiaru zobowiązania podatkowego lub innej kwoty, nie jest jednak samodzielnym aktem wymiaru. Jej ustalenia przenoszone są do obrotu podatkowego poprzez deklarację podatkową wnioskodawcy. Porozumienie niezbędne do zawarcia ugody podatkowej obejmuje także dobrowolną realizację jej postanowień wymiarowych przez wnioskodawcę. Dla zminimalizowania ryzyka popełnienia na tym etapie ewentualnych błędów mogących prowadzić do niezgodności treści deklaracji z treścią ugody, które mogłyby przekreślić wysiłek włożony w uzgodnienia przez wnioskodawcę i organ podatkowy, przewidziano w projekcie swoistą procedurę złożenia lub korekty deklaracji dotyczącej zobowiązania, którego dotyczy ugoda przez organ podatkowy.

Zgodnie z art. 20zzi § 3, jeżeli w toku postępowania okaże się, że wysokość zobowiązania wykazana wcześniej przez wnioskodawcę jest inna, niż uzgodniona w projekcie ugody, lub deklaracji w ogóle nie złożono, organ podatkowy sporządza ją za wnioskodawcę, realizując w ten sposób treść porozumienia objętego ugodą. W tym zakresie postępowanie nawiązuje do wzorca, jaki wyznacza przepis art. 274 o.p., czyli tzw. korekty pod nadzorem w toku czynności sprawdzających. Możliwe są przypadki, w których ugoda podatkowa nie będzie w swej treści odbiegać od treści uprzednio złożonej przez wnioskodawcę deklaracji, najprawdopodobniej jednak będą to rzadkie sytuacje[19]. Zwykle organ podatkowy będzie doręczać wnioskodawcy projekt ugody podatkowej wraz z informacją o zmianie wysokości zobowiązania podatkowego. Przepis art. 20zzi § 4 ustanawia niezbędny wyjątek od zakazu składania korekty deklaracji w czasie trwania kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego, który obowiązuje mimo ich zawieszenia.

Art. 20zzj

[19] Będą to przypadki odpowiadające wszczęciu czynności kontrolnych, w toku których nie wykryto u kontrolowanego nieprawidłowości.

Przyjęcie propozycji ugody podatkowej lub odmowa jej zawarcia przez wnioskodawcę

Po doręczeniu wnioskodawcy projektu ugody podatkowej wraz z ewentualną sporządzoną lub skorygowaną deklaracją, następuje jedyna faza postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej, którą ograniczono czasowo. Zgodnie z art. 20zzj § 1 wnioskodawca ma 14 dni na podpisanie i przesłanie organowi podatkowemu podpisanego przez siebie projektu ugody podatkowej, licząc od dnia otrzymania projektu ugody wraz z projektem deklaracji lub korekty sporządzonym przez organ podatkowy.

Projekt ugody, którą opracował i przesłał wnioskodawcy organ podatkowy powinna obejmować ustalenia poczynione w toku postępowania o zawarcie ugody, zaś sporządzona przez organ podatkowy deklaracja lub jej korekta powinna z nią korelować. Nie powinna więc być dla wnioskodawcy zaskoczeniem. Zawarcie ugody pozostaje jednak dobrowolne dla niego tak samo, jak dla organu podatkowego, dlatego może on z tego zrezygnować również na tym etapie.

Podpisanie projektu ugody podatkowej przez wnioskodawcę i doręczenie jej organowi podatkowemu oznacza zawarcie ugody podatkowej, co odzwierciedla brzmienie § 2. Czynność ta utrwala także sporządzoną w trybie art. 20zzi § 3 deklarację. W przypadkach, w których przepis ten jest stosowany, nie jest możliwe zaakceptowanie ugody podatkowej bez zaakceptowania deklaracji i *vice versa.* Projekt zakłada domniemanie, według którego organ podatkowy występuje tylko w charakterze podmiotu dokonującego w jej zakresie czynności faktycznych, materialno-technicznych, a procedura ma na celu uniknięcie ewentualnych błędów i omyłek oraz niespójności pomiędzy treścią ugody podatkowej oraz deklaracji. Zastąpienie wnioskodawcy przez organ podatkowy ma miejsce tylko w czynności obejmującej przeniesienie postanowień wymiarowych ugody do treści deklaracji. Przepisy nie pozbawiają, ani nie ograniczają prawa wnioskodawcy do składania i korygowania deklaracji, której treść i byt w obrocie podatkowym zależą od jego woli.

Odmowa podpisania ugody podatkowej, może mieć postać wyraźną (§ 3 pkt 1) lub przybrać postać milczącą wskutek upływu czasu (§ 3 pkt 2). Oznacza, że do skorygowania lub złożenia deklaracji nie doszło i jest równoznaczna z zakończeniem postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej.

Art. 20zzk

Zakończenie postępowania w sprawie ugody podatkowej bez jej zawarcia

Przepis art. 20zzk ma charakter porządkujący, precyzując, kiedy dochodzi do zakończenia postępowania w sprawie ugody podatkowej bez jej zawarcia, co ma istotne znaczenie dla funkcjonowania regulacji o zawieszeniu postępowań źródłowych (art. 201 § 1ab) oraz biegu terminu przedawnienia (zmiany w art. 70 § 6 i 7).

Art. 20zzl

Skutki zawarcia ugody podatkowej

Założeniem ugody podatkowej jest definitywne i całościowe uporządkowanie wszelkich spraw związanych z obowiązkiem podatkowym, którego wyrazem jest zobowiązanie objęte jej treścią. Dlatego w pierwszej kolejności, zgodnie z § 1, zawarcie ugody podatkowej stanowi kończy wszczęte w sprawie objętego nią zobowiązania czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową oraz stanowi podstawę do umorzenia postępowania podatkowego, przy czym wydanie decyzji umarzającej postępowanie nie zależy od uznania administracyjnego organu prowadzącego sprawę. W każdym przypadku ugoda podatkowa włączana jest do akt danej sprawy podatkowej.

Jeżeli dojdzie do zawarcia ugody podatkowej, odsetki za zwłokę należne od ujawnionej w ten sposób zaległości podatkowej naliczane są według obniżonej stawki (50%) za okres, w którym toczyło się postępowanie w sprawie zawarcia ugody podatkowej, co przewiduje przepis § 2 pkt 1. Ponadto, odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres, na jaki odroczona jest podstawie projektowanego art. 49a zapłata tej zaległości podatkowej, co przewiduje przepis § 2 pkt 2. Jest to nowy rodzaj okoliczności przewidującej stosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Okres odroczenia terminu płatności zaległości podatkowej ujawnionej w wyniku zawarcia ugody podatkowej nie jest objęty opłatą prolongacyjną. Rozwiązania mają razem charakter ustępstwa fiskalnego ze strony Skarbu Państwa w zamian za zawarcie ugody podatkowej i zapobieżenie sporowi podatkowemu.

Obniżonej stawki odsetek za zwłokę za okres postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej nie stosuje się, jeżeli wniosek o zawarcie ugody podatkowej złożono w toku postępowania, w którym wykazano, że przed jego złożeniem wnioskodawca nie złożył deklaracji lub mimo jej złożenia, nie zapłacił zobowiązania wykazanego w ówczesnej kwocie w całości (§ 3). Możliwość skorzystania z preferencji uwarunkowana jest zatem złożeniem deklaracji zawierającej samoobliczenie (pkt 2) i zapłatą podatku w wynikającej z niej wysokości (pkt 1), przed złożeniem wniosku o zawarcie ugody podatkowej.

W ten sposób ewentualna niższa stawka odsetek za zwłokę obejmuje wyłącznie tę część zobowiązania, która została wykazana jako zaległość wskutek zawarcia ugody podatkowej. Jeżeli dojdzie do podwyższenia kwoty zobowiązania podatkowego, ale powiększeniu ulegnie zaległość już istniejąca (niezapłacona na dzień złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej), odsetki za zwłokę od niej całej nalicza się za okres trwania postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej według zwykłej stawki.

Przepis § 4 wyraża skutki zawarcia ugody podatkowej dla procedur podatkowych i karnoskarbowych, które mogą wiązać się ze sprawą, którą ugoda kończy. Zgodnie z przepisem § 4 pkt 1 zawarcie ugody podatkowej wyłącza możliwość ukarania wnioskodawcy za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe pozostające w związku z zobowiązaniem objętym ugodą, stanowiąc przesłankę wyłączającą karalność ewentualnych czynów zabronionych.

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 o.p. Jest też zgodne z założeniami Kodeksu karnego skarbowego i instytucją czynnego żalu przewidzianą w jego przepisie art. 16. Projektowane rozwiązanie w postaci ugody podatkowej stanowi dopełnienie zasady całkowitego rozwiązania konfliktu na gruncie wnioskodawca-organ podatkowy.

Przepis art. 20zzl § 4 pkt 2 przewiduje zakaz wszczynania kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, zaś § 4 pkt 3 wydawania decyzji podatkowych w sprawie objętej ugodą podatkową, z niezbędnymi wyjątkami. Wraz z § 5, ustanawiającym zakaz składania dalszych korekt dotyczących zobowiązania podatkowego lub kwot objętych ugodą, uniemożliwiają one obu stronom zawartej ugody dokonanie zmiany wzorca wymiaru wynikającego z ugody podatkowej i utrwalonego w złożonej lub skorygowanej wraz z jej zawarciem deklaracji. Razem regulacje te gwarantują trwałość ustaleń poczynionych w ugodzie podatkowej. Zakaz wydawania decyzji podatkowych w odniesieniu do zobowiązania podatkowego objętego ugodą przewiduje pewne wyjątki o charakterze pragmatycznym. Wyklucza przede wszystkim wydawanie decyzji wymiarowych.

Art. 20zzm

Zniesienie wybranych skutków ugody podatkowej wskutek braku zapłaty zaległości podatkowej

Zgodnie z art. 20zzm projektu warunkiem dostępu do przywilejów związanych z zawarciem ugody podatkowej jest dotrzymanie odroczonego terminu płatności wynikającej z niej zaległości podatkowej. W razie jego niedotrzymania przepisów art. 20zzl § 2 i 4 pkt 1 nie stosuje się ze skutkiem od dnia złożenia wniosku o zawarcie ugody podatkowej. Oznacza to, że odsetki za zwłokę od tej zaległości podatkowej naliczane są za cały okres jej istnienia i z zastosowaniem zwykłej stawki. Nie obowiązuje również wyłączenie karalności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Art. 20zzn

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

W przepisie art. 20zzn zawarto odesłanie do przepisów regulujących postępowanie podatkowe, które powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody podatkowej. W całości stosowane są rozdziały od 1-3a, 5-7, 9-11, 14, 16, 21 i 23 działu IV Ordynacji podatkowej.

Zrezygnowano ze stosowania przepisów rozdziału 4, poza art. 143 o upoważnianiu pracowników, co stanowi wyraz odformalizowania postępowania w sprawie zawarcia ugody poprzez zniesienie maksymalnego czasu jego trwania.

Konieczne jest sprecyzowanie dnia wszczęcia postępowania o zawarcie ugody podatkowej dla potrzeb stosowania przepisów o zawieszeniu postępowania, w którym złożono wniosek o zawarcie ugody podatkowej oraz skutków w zakresie odsetek i biegu terminu przedawnienia zobowiązania. W tym celu odpowiednie zastosowanie znajdują wybrane przepisy rozdziału 8 (art. 165 § 1-4 i 9 i art. 165a). Pozostałe przepisy rozdziału 8 stosuje się bez większych zmian. Wniosek o zawarcie ugody podatkowej powinien podlegać ogólnym wymogom podania (art. 168), organ podatkowy może wezwać wnioskodawcę do jego uzupełnienia (art. 169 § 1-1b i 4), a wniesiony do niewłaściwego organu podlega przekazaniu zgodnie z właściwością (art. 170 i art. 171).

Przepisy rozdziału 11a nie znajdują zastosowania w postępowaniu w sprawie zawarcia ugody, ponieważ nie ma ono charakteru dwuinstancyjnego. Wyłączono także stosowanie przepisów rozdziału 12 o zawieszeniu postępowania z uwagi na nieograniczony czas trwania postępowania w sprawie zawarcia ugody. Nie ma zastosowania rozdział 13 – w postępowaniu

w sprawie zawarcia ugody nie wydaje się decyzji. Nie stosuje się w związku z tym też przepisów rozdziału 15 o odwołaniach i rozdziału 16a o wykonaniu decyzji. Nie znajdują zastosowania przepisy o nieważności i zmianie decyzji (rozdziały 18-19), ani o wygaśnięciu decyzji (rozdział 20), ponieważ te zagadnienia dla ugody podatkowej uregulowano *sui generis* w zawierających stosowne odesłania przepisach art. 20zzq-20zzs. Wyłączony z zakresu znajdujących odpowiednie zastosowanie przepisów jest również rozdział 22 o karach porządkowych, których stosowanie w postępowaniu o charakterze konsensualnym jest zbędne.

Art. 20zzo-20zzq

Postępowania w sprawie wygaśnięcia i nieważności ugody podatkowej

Przepisy art. 20zzo i art. 20zzp ustanawiają swoiste zasady stosowania trybów nadzwyczajnych wznowienia postępowania i stwierdzenia wygaśnięcia dla ugody podatkowej. Ich *ratio legis* polega na wprowadzeniu do działu IID wentyli bezpieczeństwa na wypadki, w których zawarta ugoda podatkowa i związane z nią skutki prawne powinny zostać wyeliminowane z obrotu prawnego. Ustanowienie odesłania do odpowiedniego stosowania obu trybów nadzwyczajnych ma na celu uwzględnienie dla ugody podatkowej możliwych konsekwencji wystąpienia wszystkich przypadków, na których oparto przesłanki ich zastosowania zawarte w katalogach z art. 240 § 1 i 247 § 1 o.p.

W przypadku trybu wznowienia postępowania odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 17 działu IV zawarte w przepisie art. 20zzo obejmuje więcej zmian niż odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 18 zawarte w przepisie art. 20zzp. Podstawowa różnica polega na zniesieniu możliwości rzeczywistego wznowienia postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Możliwe jest jedynie stwierdzenie wygaśnięcia ugody i w rezultacie wyeliminowanie jej z obrotu. Otwiera to drogę do przeprowadzenia ponownie postępowania, w ramach którego złożono wniosek i ewentualnego ponownego złożenia wniosku o jej zawarcie.

Przebieg postępowania, ustanowiony odesłaniem zawartym w przepisie art. 20zzo § 2, różni się od zwykłego następująco:

1. przedmiotem postępowania jest wyłącznie stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej. W razie stwierdzenia jej wygaśnięcia, nie wydaje się orzeczenia reformatoryjnego (art. 20zzo § 2);

2. 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);
3. 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.

Tryb stwierdzenia nieważności ugody podatkowej stosuje się z mniejszą liczbą różnic w stosunku do zwykłego przebiegu postępowania przewidzianego w rozdziale 18 działu IV Ordynacji podatkowej. Zastosowanie mają wszystkie przesłanki stwierdzenia nieważności, a wyłączone jest stosowanie tylko tych przepisów, które nie mogłyby znaleźć odpowiedniego zastosowania do ugody, tj. przepisów o właściwości organu podatkowego innego niż organ wyższego stopnia oraz art. 252, który przewiduje możliwość wstrzymania wykonania decyzji. Nie znajduje on zastosowania z tych samych powodów, co przepis art. 246 w przypadku stwierdzenia wygaśnięcia ugody podatkowej.

Wygaśnięcie lub stwierdzenie nieważności ugody podatkowej w trybach przewidzianych przepisami art. 20zzo lub 20zzp powoduje szereg skutków. Zgodnie z projektowanym przepisem art. 20zzq, powoduje to cofnięcie ogółu przywilejów, które z niej wynikają, ze skutkiem od dnia jej zawarcia (*ex tunc*). Wyłączenie stosowania przepisu art. 20zzl powoduje:

a) powrót do ustawowego terminu płatności zobowiązań objętych ugodą podatkową (skutek następujący na podstawie projektowanego art. 49a § 2 Ordynacji podatkowej),
b) naliczenie odsetek za zwłokę za cały okres istnienia zaległości podatkowej według podstawowej stawki (skutek niestosowania art. 20zzl § 2),
c) powrót do możliwości wszczęcia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego w odniesieniu do zobowiązań objętych ugodą, gdyby zaszła taka konieczność (niestosowanie art. 20zzl § 4 pkt 2-3), ale również powrót do możliwości skorygowania deklaracji podatkowej dotyczącej zobowiązania będącego przedmiotem ugody (niestosowanie art. 20zzl § 5),
d) powrót do możliwości wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe w odniesieniu do czynów zabronionych związanych z zobowiązaniami podatkowymi, których dotyczy wygasła ugoda podatkowa (skutek niestosowania art. 20zzl § 4 pkt 1). 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 przesłanka niekaralności wygaśnie, ściganie jest dalej możliwe.

Po stwierdzeniu wygaśnięcia ugody podatkowej w celu zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa w obrocie prawnym pozostaje akt wymiaru objętych ugodą zobowiązań w postaci złożonej lub skorygowanej deklaracji podatkowej, z której zgodnie art. 21 § 2 wynika kwota podatku do zapłaty.

W przypadku stwierdzenia nieważności ugody podatkowej nie stosuje się dodatkowo przepisów art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7, co oznacza, że nie ulega przedłużeniu okres przedawnienia zobowiązania (art. 20zzq § 2). *Ratio legis* tej regulacji polega na nieobarczaniu wnioskodawcy negatywnymi skutkami poważnych błędów w stosowaniu prawa, z którymi wiąże się stwierdzenie nieważności ugody podatkowej. W odróżnieniu od przypadku stwierdzenia jej wygaśnięcia, anulowana jest także wówczas złożona lub skorygowana w związku z jej zawarciem deklaracja (art. 20zzq § 3).

Art. 20zzr

Publikacja informacji o zawartych ugodach podatkowych

Przepis art. 20zzr nakłada na Szefa KAS obowiązek publikacji zbiorczych informacji o funkcjonowaniu instytucji ugody podatkowej. Informacje powinny być publikowane w formie czyniącej zadość wymaganiom wynikającym z tajemnicy skarbowej, umożliwiając zachowanie anonimowości podatników i płatników. Celem tych publikacji jest upowszechnienie świadomości o funkcjonowaniu ugody podatkowej, w tym zapewnienie podatnikom dostępu do informacji, w jakich sprawach dochodzi do zawierania ugód.

Art. 20zzs

Kognicja sądów administracyjnych w zakresie 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 wnioskodawca, jak i Skarb Państwa zgadzają się na swoisty kompromis. Skorzystanie z instytucji jest dobrowolne i odbywa się wyłącznie na wniosek.

Ewentualny brak dojścia do porozumienia i brak zawarcia ugody nie pozbawiają wnioskodawcy żadnych praw przewidzianych 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.

Celem wprowadzenia instytucji jest dążenie do ograniczenia liczby sporów podatkowych, 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 i mogłaby powodować obstrukcję procesową.

Wnioskodawca ma wolność wyboru ścieżki załatwienia sprawy dotyczącej 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 wpadkowe. Przeciwko objęciu ich kognicją sądów administracyjnych przemawiają te same racje.

Jedynym wyjątkiem we wprowadzanym ograniczeniu są decyzje, w których organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie lub nieważność ugody podatkowej, o których mowa w projektowanych przepisach art. 20zzo i art. 20zzp. W większości przypadków będą one podejmowane przez organ podatkowy jednostronnie, bez wniosku podatnika lub płatnika będącego stroną ugody. Wyeliminowanie ugody podatkowej powoduje daleko idące skutki oraz ogranicza 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 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Art. 1 pkt 2 – dodanie przepisu art. 49a Ordynacji podatkowej

Przepisy dodawanego art. 49a wprowadzają do Ordynacji podatkowej termin płatności zaległości podatkowej wynikającej z deklaracji składanej lub korygowanej przy zawarciu ugody podatkowej. Podobnie, jak w przypadku nowego terminu płatności określanego w drodze decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2, o którym mowa w art. 49, projektodawca określa szczególny termin płatności odroczonej zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę wynikającej z deklaracji, o której mowa w art. 20zzi § 3. Podatnik lub płatnik mogą dokonać zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie wynikającej z zawartej ugody w terminie nie później niż miesiąc od dnia jej zawarcia. W razie niedotrzymania terminu, następuje powrót do ustawowego terminu płatności zobowiązań objętych ugodą, a odsetki za zwłokę naliczane są według podstawowej stawki za cały okres, który upłynął od dnia następującego po terminie płatności zobowiązania objętego ugodą, co przewiduje art. 20zzm.

Ratio legis nowego przepisu jest zapewnienie możliwości zapłaty zaległości podatkowej w bardziej dogodnym dla podatnika lub płatnika terminie niż wynikającym z zasad ogólnych. Rozwiązanie te ma zachęcać podatników do polubownego rozwiązywania konfliktów z organami podatkowymi. Podatnik lub płatnik – poza pewnością co do definitywności rozwiązania sprawy podatkowej oraz innych przywilejów, które z zawarciem ugody przyznaje mu ustawodawca na podstawie art. 20zzl – zyskuje dodatkową korzyść w postaci preferencyjnego terminu płatności zobowiązania podatkowego objętego ugodą podatkową.

Odraczając termin płatności, nie różnicuje się przy tym podmiotów zawierających ugodę. Ingerując w warunki czasowe realizacji obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych zapewnia się, że warunki te pozostają takie same dla wszystkich podmiotów zawierających ugodę podatkową. Nie podlegają w konsekwencji uznaniu administracyjnemu organu podatkowego. Wprowadza się tym samym rozwiązanie systemowe dla procedury zawarcia ugody, zapobiegając osiąganiu przez podatnika lub płatnika selektywnych korzyści. Zabieg ten został przeprowadzony w celu zapewnienia, że odrębny termin płatności w ugodach podatkowych nie zostanie uznany za pomoc państwa w rozumieniu przepisu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Analogiczne rozwiązanie legislacyjne zastosowano w art. 41 ust. 6 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach[20], zobowiązując podatników do płatności kwot określonych umową ugody w ciągu roku od dnia jej zawarcia, w przypadku natomiast podatników będących osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – w ciągu dwóch lat. Do kwestii udzielania pomocy publicznej w przepisach

[20] *Op. cit.*

wykonawczych do ustawy o administracji skarbowej[21] odniosła się również Litwa, ograniczając możliwość zawarcia ugody podatkowej do sytuacji, w której korzyść wynikająca z przedłożonego projektu ugody nie prowadzi do przekroczenia maksymalnego poziomu dopuszczalnej pomocy *de minimis* za wyjątkiem przypadków, w których zostanie wydana decyzja Komisji o stwierdzeniu braku pomocy publicznej.

Art. 1 pkt 3 – dodanie przepisów art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 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 kończy się – zależnie od przypadku:

a) w dniu zakończenia postępowania w sprawie o zawarcia ugody podatkowej lub
b) w dniu, w którym upływa termin płatności odroczonej zaległości podatkowej wynikającej z deklaracji składanej lub korygowanej przy zawarciu ugody.

Przepis zabezpiecza interesy Skarbu Państwa na cały czas względnej niepewności co do losów zobowiązania, z jaką wiąże się możliwość zawarcia ugody, a po jej zawarciu – z możliwością niewykonania jej postanowień obejmujących spłatę zaległości podatkowej w późniejszym terminie przez wnioskodawcę.

Art. 1 pkt 4 – 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 zostanie stwierdzone wygaśnięcie lub nieważność ugody podatkowej w decyzji, o której mowa w art. 20zzo lub art. 20zzp. W tych przypadkach uprawnienie organu podatkowego do podjęcia wszelkich czynności w zwykłych formach jest restytuowane, w tym uprawnienie do wszczęcia postępowania podatkowego w ww. okolicznościach. 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 5 i 6 – umożliwienie zawierania porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych i jego forma

Dzięki dodaniu do rozdziału 11 działu IV Ordynacji podatkowej przepisu art. 192a umożliwia się w każdej procedurze podatkowej obejmującej postępowanie dowodowe zawieranie

[21] *Op. cit.*

porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych. Jak wyjaśniono wcześniej, instytucja ta służy tym samym celom co ugoda podatkowa, chociaż poprzez oddziaływanie w częściowo innej kategorii zagadnień. Jej *ratio legis* leży w obserwacji przyczyn powstawania sporów podatkowych. W istotnej części przypadków konflikt pomiędzy stroną postępowania i organem podatkowym przenoszony na poziom postępowania przed sądem administracyjnym dotyczy błędów w stosowaniu przepisów postępowania mających na celu prawidłowe ustalenie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia. W praktyce prawniczej wyróżnia się nawet specjalną kategorię zarzutów, jakie można podnieść wobec decyzji w odwołaniu, dotyczącą błędów w zakresie ustaleń faktycznych. Instytucja ma za zadanie dostarczyć narzędzia, które pozwoli przynajmniej część z tych konfliktów ograniczyć w przypadkach, w których organ podatkowy i strona dostrzegą możliwość osiągnięcia porozumienia poprzez rezygnację z przeprowadzenia części dowodów, bez konieczności przenoszenia konfliktu do kolejnej instancji lub przed sąd.

W celu porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych silnie zaznacza się również sens pragmatyczny. Każde ograniczenie konfliktu zapobiegające sporowi podatkowemu oznacza oszczędność sił i środków dla jego stron. W odróżnieniu od ugody podatkowej, przesłanką zastosowania instytucji nie jest jednak zapobieganie sporom *expressis verbis*, a właśnie pragmatyzm, wyrażony w warunkach jej zastosowania, jakimi zgodnie z art. 192a § 1 są:

1) nadmierne trudności w wyjaśnieniu stanu faktycznego lub
2) niewspółmierny nakład środków, z którym może się to wiązać.

Przepis § 1 odróżnia w ten sposób dwie klasy sytuacji, w których możliwe jest zawarcie porozumienia. W przypadku „nadmiernych trudności" chodzi o trwające postępowania dowodowe, w ramach których po pewnym okresie ich prowadzenia *post factum* dochodzi się do wniosku, że dany element stanu faktycznego pozostaje niejasny, niepewny i niesprecyzowany, mimo włożonego już w jego wyjaśnienie wysiłku. „Niewspółmierny nakład środków" będzie z kolei z reguły postrzegany uprzednio, zanim podjęte zostaną czynności dowodowe dotyczące danej okoliczności. W ten sposób ogranicza się częściowo przypadki, w których można zastosować porozumienie, ponieważ nie powinno ono stać się działaniem rutynowym, a pozostać wyjątkiem. Obie przesłanki pozostają jednak nieostre i dopuszczają wystarczająco szerokie pole do interpretacji i doboru sytuacji, w których nowy instrument może znaleźć zastosowanie.

Treścią porozumienia jest wskazanie okoliczności, które strona postępowania i organ podatkowy zgodnie przyjmują za udowodnione (art. 192a § 2). Wyrażenie „zgodnie" ma za zadanie podkreślić, że porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych, podobnie jak ugoda

podatkowa, pozostaje instrumentem o charakterze koncyliacyjnym. Poza wskazaniem udowodnionych okoliczności, strona i organ podatkowy mają obowiązek uzasadnić w porozumieniu sposób ich ustalenia. Możliwe jest w tym zakresie przyjęcie uproszczonych metod dowodzenia, w tym metod statystycznych, przybliżeń, porównań, rozumowania indukcyjnego i podobnych zabiegów skracających proces dowodzenia. W ich ramach powinno przytoczyć się dowody będące podstawą przyjętych rozumowań. Granicą treści ustaleń jest prawda materialna. W ramach porozumienia nie jest możliwe kształtowanie, a jedynie odtwarzanie rzeczywistości. Wszelkie uproszczenia muszą być również objęte obopólną zgodą, w przeciwnym wypadku do zawarcia porozumienia nie może dojść lub zostanie ono i tak podważone. Porozumienie w konkretnym przypadku może obejmować całość lub część okoliczności istotnych dla danego postępowania, zależnie od woli jego stron.

Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych stanowi dowód tego, co zostało w nim zgodnie stwierdzone (§ 3). Przepis ustanawia w ten sposób domniemanie prawdziwości okoliczności, o których stanowi treść porozumienia. Jego podstawą jest założenie, zgodnie z którym obu stronom porozumienia zależy na ustaleniu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia w sposób zgodny z prawdą materialną, ponieważ determinuje ona kształt praw i obowiązków, które z niej wynikają. Dzięki temu porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych pozwala wyeliminować konflikt co do faktów, ale tylko wtedy, gdy zarówno strona, jak i organ podatkowy wykazują gotowość rezygnacji ze szczegółowego dowodzenia swoich twierdzeń za pomocą większej liczby środków dowodowych oraz ewentualnego zaprzeczania lub podważania ich.

Przepis art. 192a § 4 ustanawia dopuszczalność przeprowadzenia przeciwdowodu w stosunku do treści porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych. Oznacza to, że każde zawarte porozumienie będzie trwałe tylko wtedy, gdy będzie odpowiadać rzeczywistości. Jeżeli zawarte w nim ustalenia, nawet gdy są zgodne, mogą zostać podważone z uwagi na to, że nie odpowiadają faktom, domniemanie związane z porozumieniem podlega obaleniu poprzez przeciwdowód. Podstawa faktyczna danego rozstrzygnięcia będzie wówczas kształtowana na zasadach ogólnych. Możliwość zawarcia porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych nie znosi obowiązku organu podatkowego wyrażonego w art. 122 § 1 o.p., zgodnie z którym w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Przeciwdowód może zostać przeprowadzony w tym samym postępowaniu, w którym porozumienie zawarto, albo w postępowaniu wyższej instancji lub na etapie postępowania

sądowego. W ten sposób oddziaływanie nowej instytucji na rozstrzygnięcie mieści się w granicach zakreślonych zasadą prawdy materialnej.

Zgodnie nowym przepisem art. 172 § 2 pkt 6 o.p., porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych ma formę protokołu, który stanowi integralną część akt sprawy postępowania, w którym je zawarto.

Art. 1 pkt 7 – dodanie przepisu art. 201 § 1ab Ordynacji podatkowej

Rolą dodanej w przepisie art. 201 § 1ab o.p. przesłanki obligatoryjnego zawieszenia postępowania przez organ podatkowy jest uregulowanie relacji postępowań źródłowych (kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego[22]) do postępowania w sprawie zawarcia ugody podatkowej. Zgodnie z ustanowionymi przez oba przepisy zasadami postępowania te, w razie złożenia wniosku, podlegać będą zawieszeniu do czasu zakończenia postępowania w sprawie zawarcia ugody w jeden z możliwych sposobów.

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

Art. 2 – zmiana w art. 87 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Dodany przepis art. 87 ust. 5 wyłącza stosowanie przepisu art. 87 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej w przypadkach, w których przyczyną zakończenia kontroli celnoskarbowej jest zawarcie ugody podatkowej. Z uwagi na fakt, że kontrolowany nie ma już możliwości skorygowania deklaracji, która towarzyszyła zawarciu ugody podatkowej, nie może zostać wypełniona przesłanka podjęcia zakończonej kontroli celno-skarbowej. Naruszałoby to także regulację zawartą w art. 20zzl § 4 pkt 2 projektu.

Art. 3 – termin wejścia w życie ustawy

Termin wejścia w życie przepisów o ugodzie podatkowej ustalono na 1 stycznia 2028 r. Ugoda podatkowa i porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych nie tworzą nowych obowiązków

[22] 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.

po stronie podmiotów zobowiązanych w prawie podatkowym, przyznając im jedynie nowe uprawnienia. Wymagają jednak przygotowań organizacyjnych po stronie KAS, których zakres determinuje długość wyznaczonego *vacatio legis*.

Pozostałe kwestie

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

Wpływ projektu ustawy na sektor MŚP jest następujący. Zawieranie ugód podatkowych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, będzie wiązało się z zapobieżeniem lub rozstrzygnięciem sporu podatkowego, w związku z tym zatem również proporcjonalnym ograniczeniem lub uniknięciem obowiązków administracyjnych związanych z procedurami prowadzenia tych sporów, a także samym ograniczeniem długości trwania ww. procedur.

Projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych w rozumieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. z 2002 r. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597), 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, s. 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 2024 r. poz. 806).

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 lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248 oraz z 2024 r. poz. 1535) 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.