| **Nazwa projektu** | **Data sporządzenia** |
|---|---|
| Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej | 12 listopada 2026 r. |
| **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące**<br>Ministerstwo Finansów | **Źródło:**<br>Inne |
| **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu**<br>Jarosław Neneman, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów | **Nr w wykazie prac: UDER110** |
| **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu**<br>Grzegorz Mróz, Z-ca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego, tel. 22 694 38 86, e-mail: sekretariat.dts@mf.gov.pl | |

# OCENA SKUTKÓW REGULACJI

## 1. Jaki problem jest rozwiązywany?

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

Przebieg i sposoby rozwiązywania sporów podatkowych normują w Polsce: ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2026 r. poz. 622, z późn. zm.), ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, z późn. zm.) oraz ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143, z późn. zm.). Ustawy te zawierają regulacje określające sposób prowadzenia przez KAS czynności kontrolnych i orzeczniczych w sprawie zobowiązań, które mogą zostać objęte wnioskiem o zawarcie projektowanej ugody podatkowej (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe) oraz zasady kontroli legalności tych działań (postępowanie przed sądami administracyjnymi). W ten sposób wyznaczają proceduralną kanwę kontaktów podatnika z KAS, w ramach których może dojść do powstania sporu podatkowego. Choć sporem podatkowym *sensu stricto* określa się etap sądowy, przebieg wcześniejszych postępowań dotyczących danego zobowiązania determinuje, czy do niego dojdzie. Uczestnikom kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz stronom postępowania podatkowego przysługują uprawnienia procesowe, których wykorzystanie może być zewnętrznym wyrazem niezgody dotyczącej zagadnienia podatkowego.

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

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

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

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

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

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

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

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

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

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

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

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

Zmiana trendów w kierunku pro-klienckiego podejścia w relacji pomiędzy podatnikiem a administracją skarbową znajduje również odzwierciedlenie w obszarze rozwiązywania sporów podatkowych i ich zapobieganiu. Szczególne trendy w zakresie rozwiązywania sporów w sposób koncyliacyjny dostrzegane są zarówno na poziomie polityk publicznych poszczególnych państw, jak i w dyskursie międzynarodowym. Za punkt wyjścia w tym obszarze uznaje się Zalecenia Komitetu Ministrów REC (2001)9 z 5 września 2001 r. w sprawie alternatywnych metod rozwiązywania sporów między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi[2], które zachęcają do stosowania ugód i mediacji w administracji publicznej. Skuteczność rozwiązywania sporów podatkowych w kontekście stosowanych procedur pozasądowych i alternatywnych metod, w tym mediacji i arbitrażu, jest ponadto wskazywana jako kryterium oceny administracji podatkowych przez takie organizacje międzynarodowe, jak Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju[3], Międzynarodowy Fundusz Walutowy[4] i Bank Światowy[5].

Alternatywne metody rozwiązywania sporów są już w Polsce stosowane, jednak jak dotąd wyłącznie w innych niż prawo podatkowe gałęziach prawa. Na mocy ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 935) do porządku prawnego została wprowadzona mediacja w postępowaniu administracyjnym, która daje możliwość wspólnego wypracowania rozwiązania i tym samym doprowadzenia do definitywnego rozwiązania sprawy administracyjnej przy udziale bezstronnego mediatora. Mediacja jako instytucja procesowa została również wprowadzona w ramach postępowania sądowoadministracyjnego w rozdziale 8 działu III ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Rozwiązania ugodowe zostały ponadto przewidziane w postępowaniu cywilnym, w ramach którego na przewodniczącego postępowania nałożono powinność dążenia do ugodowego rozwiązywania sporów, zwłaszcza w drodze mediacji[6] (art. 183 i n. oraz 205[6] ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postepowania cywilnego (Dz. U. z 2026 r. poz. 468, z późn. zm.)). Pozasądowe rozwiązywanie sporów w polskim porządku prawnym funkcjonuje również na skutek wdrożenia dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/11/UE z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie alternatywnych metod rozstrzygania sporów konsumenckich oraz zmiany rozporządzenia (WE) nr 2006/2004 i dyrektywy 2009/22/WE (dyrektywa w sprawie ADR w sporach konsumenckich). Celem postępowania przed Rzecznikiem Finansowym jest wypracowanie pomiędzy stronami sporu konsumenckiego porozumienia (ugody), w ramach którego czynią one wzajemne ustępstwa w zakresie istniejącego pomiędzy nimi stosunku prawnego[7]. Wreszcie, mediację pomiędzy oskarżonym i poszkodowanym stosuje się w niektórych sprawach karnych na mocy ustawy z dnia z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2026 r. poz. 490, z późn. zm.).

Instytucję ugody podatkowej zaprojektowano częściowo w odpowiedzi na pojawiające się w przestrzeni publicznej postulaty przedsiębiorców i nauki. W nauce wskazuje się, że polskie prawo podatkowe powinno zawierać uzupełniające istniejący system rozwiązania konsensualne. Z drugiej strony przedstawiciele nauki zwracają uwagę, że pomimo braku stosownych regulacji, inkwizycyjnego charakteru postępowania podatkowego, a także formalnej nadrzędności organu podatkowego, uzgodnienia pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi i tak mają miejsce[8].

Proponowane w projekcie wprowadzenie instytucji ugody podatkowej oraz porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych jest odpowiedzią na problem braku ram prawnych dla wykorzystania instrumentów alternatywnych w celu zapobiegania konfliktom pomiędzy podatnikami a administracją skarbową na wcześniejszym etapie, zanim ulegną eskalacji w kierunku sporów podatkowych, zarówno na etapie przedsądowym, jak i sądowym.

Efekty zapobiegania sporom w oparciu o instrumenty alternatywne, takie jak ugoda podatkowa i porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych mają potencjalnie szeroki wpływ na sprawność i efektywność procedur podatkowych. Współpraca podatnika i organu w celu wcześniejszego rozstrzygnięcia spornej sprawy podatkowej zwiększa szansę jej definitywnego zakończenia na wcześniejszym etapie. Przekłada się to na większą skuteczność i efektywność procesu poboru podatków. Niższe koszty w zakresie poboru podatków ponosi z jednej strony administracja skarbowa, ale oszczędności dzięki wcześniejszemu zakończeniu sprawy czerpie również sam podatnik. Niewątpliwą korzyścią z punktu widzenia obu stron konfliktu jest również obniżenie odczuwalnej ingerencyjności prawa podatkowego. Wymienione skutki wprowadzenia alternatywnych metod rozwiązywania sporów zostały dostrzeżone w innych jurysdykcjach. W krajach, w których wprowadzono m.in. ugodę podatkową, poszukiwanie usprawnień w zakresie rozwiązywania sporów podatkowych uznaje się za obowiązek administracji podatkowej mieszczący się w ramach zasad dobrej administracji[9].

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

Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego zespołu dwóch nowych instytucji pod postacią ugody podatkowej oraz porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych ma na celu redukcję liczby i długości sporów podatkowych poprzez zapobieżenie im na etapie działań kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe. Instytucje tego typu są na świecie zaliczane do grona instrumentów alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution*, „ADR").

Ugoda podatkowa oraz porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych mają zapobiegać sporom 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. Ugoda podatkowa obejmując prawidłową wysokość zobowiązania (lub innej wielkości podlegającej wymiarowi) – w połączeniu z uznaniem przez wnioskodawcę odpowiedzialności za ewentualną zaległość podatkową – może zastąpić długotrwałe i dokuczliwe procedury podatkowe oraz pozwolić uniknąć konieczności podejmowania czynności egzekucyjnych. Zawieranie ugód 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 ugody pozwolą uzyskać pewność, że podatnik nie będzie kwestionował wymiaru podatku zgodnego z przepisami ustaw podatkowych. Dzięki temu administracja skarbowa zaoszczędzi siły i środki, umożliwiając ich alokację w innych obszarach interwencji publicznej.

Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych to uzgodnienie o węższym zasięgu, które dotyczy części przedmiotu konfliktu (sporu). Pozwala organowi podatkowemu i stronie postępowania na porozumienie się co do wybranych faktów i/lub ich okoliczności w sytuacji, gdy wyjaśnienie stanu faktycznego jest nadmiernie utrudnione lub nieproporcjonalnie pracochłonne. Ustanowione w ten sposób 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. Wymagania stawiane sprawie podatkowej, w której dopuszczone będzie zawarcie ugody podatkowej, są wyższe. 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 niesie ze sobą dodatkowych skutków. Porozumienie co do faktów będzie co prawda mieć zastosowanie w bogatej kategorii spraw – również w tych postępowaniach podatkowych, których przedmiotem nie jest wymiar, aczkolwiek nie pozwoli zawrzeć porozumienia co do innych kwestii spornych, takich jak na przykład zastosowanie określonej wykładni przepisów prawa w sytuacjach, gdy nie jest ona jednolita. Taką możliwość przewidziano 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 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, które w pozostałym zakresie toczy się bez zmian. Zawarte, stanie się integralną częścią 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.

Przepisy projektu, dążąc do realizacji powyższych celów, skonstruowano w taki sposób, by wpasowały się w system istniejących instytucji ogólnego prawa podatkowego i stanowiły jego uzupełnienie. Przepisy o ugodzie zawarto w nowym

dziale IID, natomiast przepisy określające porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych wprowadza się w art. 192b Ordynacji podatkowej. W niezbędnym zakresie dostosowano również przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Projekt oparto o następujące założenia:

1) Ugodę podatkową zawiera się w celu zapobieżenia sporowi podatkowemu. Wniosek o jej zawarcie może zostać złożony wyłącznie w toku trwającej procedury podatkowej (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego), a więc w sytuacjach, których działanie organu podatkowego najczęściej stanowi symptom lub wstęp do konfliktu poprzedzającego spór podatkowy;
2) Porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych jest uzgodnieniem o węższym zasięgu niż ugoda podatkowa. Przedmiotem porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych są fakty i/lub ich okoliczności, których wyjaśnienie w drodze zwykłych czynności dowodowych byłoby nadmiernie utrudnione lub nieproporcjonalnie pracochłonne. Wprowadzając możliwość uzgodnienia w sprawie faktów nie dokonano innych ingerencji w założenia funkcjonowania istniejących procedur podatkowych;
3) Podmiotami uprawnionymi do wnioskowania o zawarcie ugody podatkowej są podatnik i płatnik. Ugoda podatkowa może dotyczyć wyłącznie zobowiązań pochodzących z podatków, z pominięciem opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Obejmuje zobowiązania z tych podatków, których wysokość jest wyznaczana w drodze samoobliczenia. Wniosek o zawarcie ugody podatkowej ma charakter fakultatywny. Zawarcie ugody podatkowej będzie zależało od woli organu podatkowego w granicach uznania administracyjnego;
4) W ramach ugody podatkowej nie jest dopuszczalne negocjowanie wysokości zobowiązania podatkowego ani należności płatnika. Wysokość ta jest określana zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Negocjacjom w ramach procedury zawierania ugody nie podlegają również okoliczności faktyczne – o ile nie są uzgadniane jednocześnie w oparciu o instytucję porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych – ani inne zagadnienia pośrednio lub bezpośrednio wpływające na wysokość zobowiązania podatkowego i należności płatnika;
5) Ugoda sama w sobie nie jest aktem wymiarowym. Ustalenia dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego w ramach ugody są wprowadzane do obrotu w formach zarezerwowanych dla odpowiednich procedur podatkowych, tj. poprzez złożenie deklaracji podatkowej lub jej korekty. W stosunku do zwykłych procedur przewidziano istotną różnicę w trybie ich składania – projekt deklaracji podatkowej lub jej korekty wraz z propozycją ugody podatnikowi lub płatnikowi są przedstawiane przez organ podatkowy. W przypadku akceptacji propozycji ugody podatkowej następuje jej zawarcie;
6) Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej objętej zawartą ugodą podatkową w okresie od złożenia wniosku o zawarcie ugody do dnia jej zawarcia nalicza się według stawki w wysokości 50%. Od dnia zawarcia ugody do dnia upływu terminu płatności zaległości podatkowej objętej ugodą podatkową odsetek nie nalicza się. Termin płatności zaległości podatkowej objętej ugodą podatkową wynosi miesiąc od daty zawarcia ugody;
7) Zawarcie ugody podatkowej trwale zamyka sprawę objętego nią zobowiązania, w związku z czym wyłącza możliwość „otwarcia" sprawy jego wymiaru na nowo – podatnikowi oraz płatnikowi nie wolno dokonywać dalszych korekt deklaracji, organom podatkowym zaś wszczynać kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego;
8) Trwałość ugody podatkowej może być zniesiona tylko w sytuacjach nadzwyczajnych (np. ugodę podatkową zawarto w wyniku przestępstwa lub dowody, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe).

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

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

Najbardziej ugruntowaną instytucją rozpatrywaną w toku prac jako wzorzec jest funkcjonująca od wielu lat (co najmniej od lat 70. XX w.) w Niderlandach *fiscale vaststellingsovereenkomst*[10]. Jest oparta o źródłową instytucję pochodzącą z prawa cywilnego[11]. 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, jak

i ustalenia co do tego, jak strony rozumieją poszczególne regulacje prawa podatkowego. Może ona dotyczyć zdarzeń przyszłych, jak i przeszłych – ugoda może konfliktom zapobiegać, jak i mieć na celu ich zakończenie. Podstawowy cel jej zawarcia to określenie, w jaki sposób organy podatkowe będą wobec podatnika korzystać z przysługującego im, wyznaczonego zarówno treścią prawa podatkowego zakresu uznania administracyjnego, jak i z uznania tzw. miękkiego, wynikającego z naturalnej nieostrości języka powszechnego, w którym wyrażone są normy prawa podatkowego.

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

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

Pierwsza z nich, *susitarimas dėl mokesčio dydžio* („porozumienie w sprawie wysokości podatku") funkcjonuje w Litwie od 2004 r.[12] Przewiduje możliwość zawarcia porozumienia dotyczącego wysokości podatku oraz związanych z nim kwot pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem. Możliwość ta jest uzależniona od zaistnienia przesłanki polegającej na braku możliwości poparcia wystarczającymi dowodami (co do zasady niezgodnych ze sobą) twierdzeń na temat podstawy faktycznej obowiązku podatkowego przez jedną i drugą stronę. Cele litewskiej instytucji są zbliżone do celów przypisywanych ugodzie podatkowej w prawie niderlandzkim, choć w stosunku do nich ograniczone (rozwiązywanie zaistniałych sporów podatkowych). W przeciwieństwie do prawa niderlandzkiego w prawie Litwy szczegółowo uregulowano w obrębie prawa podatkowego procedurę zawierania porozumień, z której zaczerpnięto niektóre rozwiązania przy projektowaniu polskich przepisów. W szczególności zawarcie porozumienia skutkuje dla organu podatkowego brakiem możliwości wymierzenia zobowiązania w wysokości większej niż w nim przewidziana, dla podatnika zaś brakiem możliwości skorzystania ze środka odwoławczego. Instytucja litewska jest silnie powiązana z litewskim podatkowym prawem procesowym, które różni się od polskiego pod istotnym względem, tj. tym, że istotną rolę odgrywa w nim ciężar dowodu i zasady jego rozkładu. Dlatego też nie mogła zostać wprost przeniesiona na rodzimy grunt, ale posłużyła jako wzorzec, zwłaszcza w zakresie rozwiązań co do regulacji dotyczących procesu zawierania ugody oraz rezygnacji ze środków odwoławczych połączonych z trwałością ustaleń zawartych w ugodzie.

Drugim przykładem funkcjonującym w państwie członkowskim UE, którym posłużono się w konstruowaniu polskiej ugody podatkowej, był przepis art. 41 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach[13]. Przewiduje on dla łotewskich podatników możliwość zawierania porozumień pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (*Nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja vienošanās līgums*), w ramach których podatnicy mogą zgodzić się z twierdzeniami organów podatkowych co do potrzeby dokonania wymiaru wtórnego oraz co do kwoty zaległości podatkowej w jego ramach. Im wcześniej do zawarcia porozumienia dojdzie, na tym większą redukcję sankcji administracyjnych za naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych podatnicy mogą liczyć (redukcja naliczonej kwoty odsetek za zwłokę nawet o 85%).

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

W jego ust. 1 wskazano, że „Wnosząc o zawarcie porozumienia, podatnik wyraża zgodę na dodatkowo naliczoną kwotę podatku lub zmniejszenie kwoty podlegającej zwrotowi z budżetu". Po zawarciu ugody podatnik prowadzący działalność gospodarczą ma obowiązek zapłacić objęte nią kwoty w terminie roku od dnia jej zawarcia, podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej, będący osobą fizyczną – w ciągu dwóch lat. Płatność rozkładana jest na raty. Niedotrzymanie warunków z ugody powoduje utratę przez nią ważności, a od niezapłaconej części nalicza się odsetki za zwłokę za cały

okres opóźnienia (należy także przyjąć, że podatnik traci prawo do zapłaty grzywien i kar w obniżonych wysokościach, choć przepis nie wymienia tego skutku wyraźnie), a należności podlegają egzekucji.

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

Najważniejszym wzorcem dla instytucji porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych jest instytucja niemiecka znana jako *tatsächliche Verständigung* („porozumienie faktyczne"). Ma ona charakter instytucji orzeczniczej, wypracowanej w praktyce niemieckich organów podatkowych, potwierdzonej w orzecznictwie Federalnego Trybunału Finansowego oraz w wytycznych[14] niemieckiego Ministerstwa Finansów. Kompetencję do jego zawierania wywodzi się z ogólnego przepisu § 88 niemieckiego Kodeksu podatkowego[15], który pozwala organom podatkowym decydować o tym, jakiego zakresu i rodzaju czynności wyjaśniających wymaga dana sprawa podatkowa, tworząc większą 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 zastosowania porozumienia faktycznego, 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.

**4. Podmioty, na które oddziałuje projekt**

| Grupa | Wielkość | Źródło danych | Oddziaływanie |
|---|---|---|---|
| Podatnicy i płatnicy podatków samoobliczanych | Trudna do oszacowania | n/d | Ubieganie się o zawarcie ugody podatkowej, w szczególności sformułowanie propozycji ugody we wniosku, przedstawienie dokumentów potwierdzających stan przedstawiony we wniosku, zaakceptowanie propozycji ugody |
| Wszystkie strony procedur podatkowych | Trudna do oszacowania | n/d | Ubieganie się o zawarcie porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych, w szczególności udzielenie wyjaśnień co do stanu faktycznego, akceptacja protokołu porozumienia |
| Organy podatkowe pierwszej instancji | Naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych: 400 urzędów skarbowych i 16 urzędów celno-skarbowych<br><br>Organy JST, tj. wójt, burmistrz lub prezydent miasta: 2 479 gmin (302 miejskich, w tym 66 miast na prawach powiatu, 724 miejsko-wiejskich oraz 1 453 wiejskich) | Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361, z późn. zm.)<br><br>Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane | 1) Zadania związane z procedurą zawierania ugody podatkowej, w szczególności sprawdzenie wniosku o zawarcie ugody pod względem spełnienia przesłanek ją dopuszczających oraz negatywnych przesłanek jej zawarcia, przeprowadzenie postępowania w sprawie zawarcia ugody, sporządzenie projektu ugody oraz projektu deklaracji lub jej korekty, zatwierdzenie deklaracji lub jej korekty, zakończenie działań kontrolnych<br>2) Ustalenie faktów stanowiących przedmiot porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych, przygotowanie protokołu |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. z 2020 r. poz. 2456, z późn. zm.)<br><br>Portal internetowy pn. „Baza JST" Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji https://www.gov.pl/web/mswia/baza-jst | |
| Organy odwoławcze | Dyrektorzy izb administracji skarbowej jako organ odwoławczy od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego: 16 izb administracji skarbowych<br><br>Samorządowe kolegia odwoławcze jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa: 49 samorządowych kolegiów odwoławczych | Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361, z późn. zm.)<br><br>Portal internetowy pn. „Samorządowe Kolegia Odwoławcze" Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji https://www.gov.pl/web/mswia/samorzadowe-kolegia-odwolawcze | Zadania związane z procedurą zawierania ugody podatkowej, w szczególności rozpatrywanie zażaleń na postanowienie o pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia oraz odwołań od decyzji stwierdzających wygaśnięcie ugody, a także wydawanie i rozpatrywanie odwołań od decyzji o nieważności ugody |
| Minister właściwy do spraw finansów publicznych | 1 | | Zadania związane z wydaniem aktów wykonawczych oraz z wyjaśnieniami dotyczącymi procedury zawierania ugody podatkowej, w tym odpowiedzi na zapytania podatników, interpelacje poselskie |
| Sądy administracyjne | Naczelny Sąd Administracyjny: 1<br><br>Wojewódzkie Sądy Administracyjne: 16 | Portal internetowy Naczelnego Sądu Administracyjnego https://www.nsa.gov.pl/pozycja-ustrojowa.php | Zadania związane z oceną legalności stwierdzenia nieważności lub wygaśnięcia ugody podatkowej przez organ podatkowy |

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

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

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2026 r. poz. 936, z późn. zm.) i § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2026 r. poz. 404), projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

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

1. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego
2. Prezes Narodowego Banku Polskiego
3. Prezes Komisji Nadzoru Finansowego
4. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów

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

Przewidywany czas trwania konsultacji publicznych – 14 dni

## 6. Wpływ na sektor finansów publicznych

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

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| JST | | | | | | | | | | | | |
| pozostałe jednostki (oddzielnie) | | | | | | | | | | | | |

| | |
|---|---|
| Źródła finansowania | W szerzej perspektywie, z punktu widzenia potrzeb budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (dalej: „budżety JST"), projekt ma na celu wywarcie pozytywnego wpływu na finanse publiczne poprzez poprawę efektywności poboru podatków. Szybciej i prościej będą załatwiane przynajmniej niektóre sprawy podatkowe obarczone silnym ryzykiem eskalacji w długotrwały i niepewny co do skutku spór z podmiotem zobowiązanym. Takie przypadki generują niepotrzebne koszty zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i podatników, nie gwarantując uiszczenia należności ani osiągnięcia satysfakcjonującego rezultatu. Ugoda podatkowa oraz porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych powinny skutkować także zwiększeniem dochodów podatkowych poprzez uczynienie Polski jurysdykcją bardziej atrakcyjną pod kątem warunków prowadzenia działalności gospodarczej.<br><br>Przewiduje się, że projekt będzie mieć wpływ na sektor finansów publicznych w kilku wymiarach. Z punktu widzenia wpływu na dochodową stronę sektora finansów publicznych najbardziej istotne jest, iż wysokość zobowiązania podatkowego pozostaje poza zakresem ugody podatkowej, a zatem dochody podatkowe nie ulegają uszczupleniu w wyniku jej zawarcia. Ugoda podatkowa ma zachęcić podatnika do szybszego uregulowania zaległego zobowiązania podatkowego, co spowoduje wykazanie dochodów podatkowych w okresie wcześniejszym niż w przypadku braku jej zawarcia. Zawarcie ugody pozwoli odzyskać zaległe należności budżetu państwa, które z uwagi na prowadzone działania kontrolne mogłyby zasilić budżet państwa lub budżety JST w okresie późniejszym lub – w przypadku niepowodzenia ich egzekucji – nie wpłynęłyby do budżetu wcale. Ze względu na przewidziany w projektowanych przepisach odroczony termin płatności zaległości podatkowych objętych ugodą podatkową, wpływ na dochody podatkowe budżetu państwa oraz budżety JST będzie sprowadzać się do przesunięcia ich realizacji w czasie o miesiąc w stosunku do dnia zawarcia ugody. Dzięki uniknięciu sporu z podatnikiem administracja skarbowa będzie ponosić niższe koszty postępowań w celu ustalenia i egzekwowania zobowiązań podatkowych.<br><br>W wyniku zawarcia ugody podatkowej stawka odsetek za zwłokę dla podatnika i płatnika w okresie od złożenia wniosku o zawarcie ugody do dnia jej zawarcia wynosi 50%, natomiast od dnia zawarcia ugody do dnia upływu terminu płatności zaległości podatkowej objętej ugodą podatkową odsetki nie są naliczane. Wprowadzenie do systemu prawnego instytucji ugody podatkowej będzie skutkować zatem zmniejszeniem dochodów budżetowych z tytułu ww. odsetek.<br><br>Ze względu na brak dostępnych danych dotyczących wysokości kwot odsetek za zwłokę nie jest możliwe określenie wysokości utraconych dochodów budżetowych wynikających z zastosowania zredukowanej ich stawki oraz nienaliczania odsetek od dnia zawarcia ugody.<br><br>Z uwagi na to, że zadania związane z zawieraniem ugód podatkowych będą realizowane w ramach reorganizacji pracy i zadań w Krajowej Administracji Skarbowej oraz w podatkowych organach samorządowych, tj. przez pracowników dotychczas zaangażowanych w przeprowadzanie czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych – przy założeniu równoległego spadku liczby wykonywanych ww. czynności z uwagi na zawieranie ugód – zadania te nie będą generowały konieczności utworzenia nowych etatów. W obszarze wydatków budżetu państwa nie wykazano zatem wydatków wynikających z dodatkowych kosztów osobowych. |
| Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń | Instytucja ugody podatkowej dotychczas nie znajdowała zastosowania w polskich przepisach prawa podatkowego. Brak jest zatem danych statystycznych i zweryfikowanych szacunków na temat wykorzystania instrumentu w prognozowanym okresie. W celu określenia szacowanego wykorzystania instrumentu w Polsce posłużono się analizą porównawczą systemów prawnych, w których instytucja ugody podatkowej (lub mediacji) ma zastosowanie w krajowym prawie podatkowym. |

Ugody podatkowe są powszechnie stosowanym instrumentem alternatywnego rozwiązywania sporów. Największą liczbę ugód zawarto w ostatnich latach w Stanach Zjednoczonych (w których instytucja ugód do porządku prawnego została wprowadzona w 1864 r.[16]) – według danych Internal Revenue Service[17] w latach 2020-2024 wpłynęło blisko 200 tysięcy tzw. ofert kompromisu na łączną kwotę 1,19 mld USD. W Australii, gdzie zawarcie ugody może zaproponować podatnikowi urzędnik na każdym etapie sporu podatkowego, również w ramach postępowania sądowego[18], według Australian Tax Office w ciągu ostatnich dziesięciu lat liczba zawieranych ugód wykazuje tendencję spadkową, z 301 zawartymi ugodami w 2023 r. w porównaniu do 871 zawartych ugód w 2014 r.[19].

Tabela 3. **Liczba zawartych ugód podatkowych w wybranych jurysdykcjach w latach 2020-2025**

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

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

W 2024 r. w Litwie podpisano 54 ugody podatkowe, w tym ponad połowę, tj. 28, z osobami fizycznymi[20]. W ostatnich latach liczba zawartych ugód zmniejszyła się o ok. 40%. Nie wszystkie wpływające do administracji skarbowej wnioski o zawarcie ugody kończą się jej podpisaniem. Ugody zostały zawarte w niespełna połowie przypadków. Ugody podatkowe w głównej mierze były zawierane w trakcie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Uzgodniona na gruncie ugód kwota podatku do zapłaty w 2024 r. wyniosła 5,7 mln EUR.

W 2024 i 2025 r. w Łotwie doszło do podpisania łącznie 261 ugód podatkowych[21]. Niemal wszystkie – z wyjątkiem ośmiu – były zawierane w ramach łotewskiej instytucji kontroli podatkowej. W 2024 r. blisko 59% ugód zostało zawartych po wydaniu decyzji o wysokości ustalenia kontrolnego, zaś pozostałe ok. 39% w trakcie przeprowadzanej kontroli. W 2025 r. trend uległ odwróceniu, tj. 41% ugód zostało zawartych po decyzji w kontroli podatkowej, ale wzrosła również liczba samych przeprowadzanych kontroli podatkowych. Uzgodnione w ugodach podatkowych w latach 2024-2025 kwoty wyniosły ponad 8 mln EUR. Ponad jedna piąta z nich wynikała z przeprowadzonych przeglądów podatkowych, w tym 93% po podjęciu decyzji o jego wszczęciu.

Należy zauważyć jednak, że wraz z przepisami, które weszły w życie 30 czerwca 2023 r.[22], instytucja kontroli podatkowej na Łotwie uległa znacznej reorganizacji. Kontrola podatkowa zastąpiła pięć różnych typów czynności podejmowanych dotychczas przez administrację skarbową względem podatnika. Doprecyzowane zostały również przepisy określające tryb i procedurę przeprowadzania przeglądów (audytów) podatkowych, w swojej istocie zbliżonych do postępowań podatkowych na gruncie przepisów polskich. Ze względu na niedawno przeprowadzoną reformę wnioski dotyczące

efektywności ugód nie są na ten moment rozstrzygające, nie powinny służyć zatem ocenie skutków projektowanych przepisów.

Znacznie większą popularnością niż ugody podatkowe cieszą się postępowania pojednawcze w Belgii i we Francji. W Belgii mediacje prowadzone są przez niezależne Kolegium Służby Pojednawczej ds. Podatkowych (fr. *Le Collège du Service de Conciliation Fiscale*). Od wejścia w życie ustawy z dnia 21 lutego 2005 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego w zakresie mediacji koncyliacja znalazła swoje miejsce w kodeksie jako alternatywa dla tradycyjnego postępowania sądowego. Ustawa z dnia 25 kwietnia 2007 r. tworząca Służbę Pojednawczą ds. Podatkowych nadała Służbie natomiast kompetencje mediacji w zakresie podatków[23]. We Francji zaś mediacje w zakresie spraw podatkowych prowadzone są przez mediatora ministerstwa finansów i gospodarki ustanowionego dekretem nr 2002-612 z dnia 26 kwietnia 2002 r.[24], do którego kompetencji należą zarówno sprawy podlegające Dyrekcji Generalnej Finansów Publicznych (fr. *la Direction Générale des Finances publiques)*, jak i dyrekcji odpowiedzialnych za obszary innych podatków[25]. Celem mediacji w obu przypadkach jest doprowadzenie do porozumienia podatnika i administracji, które ma zakończyć spór podatkowy. Mediacje przed belgijskim Kolegium mimo, iż nie są finalizowane w formie ugody podatkowej, to porozumienie będące ich rezultatem jest wiążące dla decyzji organu podatkowego w toczącym się sporze. W latach 2020-2023 w Belgii i we Francji wpłynęło odpowiednio 17,8 i 22,6 tys. wniosków o mediację podatkową[26,27].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

| | Liczba kontroli podatkowych wg stanu na koniec roku | Otrzymane wnioski | Otrzymane wnioski jako % kontroli podatkowych |
|---|---|---|---|
| 2020 | 3 335 794 | 44 809 | 1,34% |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2021 | 2 593 939 | 49 285 | 1,90% |
| 2022 | 2 302 421 | 36 022 | 1,56% |
| 2023 | 2 012 759 | 30 163 | 1,50% |
| 2024 | 2 050 877 | 33 591 | 1,64% |
| średnia | 2 459 158 | 38 774 | 1,59% |

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

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

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

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

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

Źródło: opracowanie własne

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

Analiza pracochłonności

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

- sprawdzenie wniosku o zawarcie ugody pod względem spełnienia przesłanek ją dopuszczających oraz negatywnych przesłanek jej zawarcia;
- przeprowadzenie postępowania w sprawie zawarcia ugody;
- sporządzenie projektu ugody oraz projektu deklaracji podatkowej lub jej korekty, w tym:

- przekazanie podatnikowi lub płatnikowi projektu ugody oraz informacji o związanej z deklaracją podatkową lub jej korektą zmianie wysokości zobowiązania podatkowego;
- wprowadzenie ugody podatkowej do systemu teleinformatycznego;
- zatwierdzenie deklaracji podatkowej lub jej korekty;

- rozpatrzenie zażalenia na postanowienie o niedopuszczalności zawarcia ugody lub pozostawienie wniosku o zawarcie ugodę bez rozpatrzenia;
- zakończenie działań kontrolnych;
- ocena legalności stwierdzenia nieważności lub wygaśnięcia ugody.

Ze względu na brak nowych zadań związanych z obsługą i zawarciem porozumień w sprawie ustaleń faktycznych w analizie pracochłonności ww. porozumienia zostały pominięte.

Czynności podejmowane w celu zawierania ugód podatkowych będą realizowane co do zasady przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe (w dalszej części analizy oznaczane jako urzędy skarbowe (US)) oraz podatkowe organy samorządowe, tj. przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta (oznaczane jako JST). Wyjątek stanowią zażalenia na postanowienie o pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia, które będą rozpatrywane przez podatkowe organy odwoławcze, tj. odpowiednio dyrektorów izb administracji skarbowej lub samorządowe kolegia odwoławcze (oznaczane jako IAS). W przypadku zaś wniesienia skargi na decyzję organu podatkowego stwierdzającego nieważność lub wygaśnięcie ugody podatkowej, rozpatruje ją sąd administracyjny (oznaczane jako SA).

Średni czas trwania czynności w odniesieniu do poszczególnych organów oraz określenie ich jednostkowej pracochłonności – przy założeniu wpływu wniosków na oszacowanym poziomie 3 092 ugód rocznie – przedstawia Tabela 9.

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

| | **Czas trwania w godzinach** | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | **US** | **JST** | **IAS** | **SA** | **ogółem** |
| Sprawdzenie wniosku o zawarcie ugody | 10 | 10 | - | - | 20 |
| Przeprowadzenie postępowania w sprawie zawarcia ugody | 40 | 40 | - | - | 80 |
| Sporządzenie projektu ugody | 8 | 8 | - | - | 16 |
| Rozpatrzenie zażalenia | - | - | 4 | - | 4 |
| Zakończenie działań kontrolnych | 8 | 8 | - | - | 16 |
| Ocena legalności stwierdzenia nieważności lub wygaśnięcia | - | - | - | 4 | 4 |
| **Całkowite obciążenie pracą** | **66** | **66** | **4** | **4** | **140** |
| liczba procedur realizowanych przez organ | 2 937 | 155 | 309 | 155 | 3 092 |
| % ogółem | 95% | 5% | 10% | 5% | 100,0% |
| **Łączna pracochłonność** | **194 842** | **10 230** | **1 236** | **620** | **205 928** |

Źródło: opracowanie własne

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

| | **US** | **JST** | **IAS** | **SA** | **ogółem** |
|---|---|---|---|---|---|
| Liczba etatów | 123 | 6 | 1 | - | 131 |

Źródło: opracowanie własne

Całkowite obciążenie pracą w ramach wniosku o zawarcie ugody podatkowej złożonego do NUS obejmuje czynności realizowane przez urzędy skarbowe lub podatkowe organy samorządowe. Zawarcie ugody z NUS, NUCS lub JST obejmuje wszystkie czynności przewidziane realizacją zadania i trwa 66 godzin. Łączna pracochłonność obsługi i zawierania ugód przez wszystkie organy – przy założeniu, że liczba zawieranych ugód jest równa 3 092 – wynosi 205 928 rocznie. Pracochłonność zadań związanych z zawieranymi ugodami realizowanych przez IAS, tj. rozpatrywanie zażaleń na pozostawienie wniosku o zawarcie ugody bez rozpatrzenia ustalono

przyjmując założenie, że będą one miały miejsce w jednym na dziesięć złożonych wniosków o zawarcie ugody. Pracochłonność zadań związanych z oceną legalności stwierdzenia nieważności lub wygaśnięcia ugody realizowanych przez sądy administracyjne została obliczona przyjmując założenie, że skargi na decyzję organu podatkowego zostaną złożone w jednym na dwadzieścia złożonych wniosków o zawarcie ugody. Wskaźnik łącznej pracochłonności IAS oraz SA stanowi zatem iloczyn czasu trwania czynności w godzinach, odsetka procedur realizowanych przez organ oraz szacowanej liczby zawieranych ugód.

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

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

roczna pracochłonność pracownika wynosi 1 575 godzin.

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

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

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

| Skutki | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Czas w latach od wejścia w życie zmian | | 0 | 1 | 2 | 3 | 5 | 10 | *Łącznie (0-10)* |
| W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z 2026 r.) | duże przedsiębiorstwa | | | | | | | |
| | sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw | | | | | | | |
| | rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe | | | | | | | |
| W ujęciu niepieniężnym | duże przedsiębiorstwa<br>sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw | Zawieranie ugód podatkowych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, będzie wiązało się z zapobieżeniem konfliktowi i jego eskalacją w spór podatkowy. Zawieranie ugód podatkowych będzie możliwe wyłącznie w ramach już prowadzonych przez organ działań kontrolnych. Na skutek zawarcia ugody skróceniu ulegną działania kontrolne, w ramach których wniosek o ugodę podatkową został złożony. Ponadto proporcjonalnemu ograniczeniu ulegną kolejne procedury prowadzące do sporów podatkowych oraz obowiązki administracyjne z nimi związane. Skróceniu ulegnie zatem również długość trwania ww. procedur.<br><br>Podatnicy i płatnicy dzięki wprowadzeniu projektowanych przepisów zyskają możliwość rozwiązywania konfliktów dotyczących wymiaru zobowiązania podatkowego (ugoda podatkowa) i wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych). Wniosek o zawarcie ugody podatkowej – mający | | | | | | |

| | | |
|---|---|---|
| | | charakter fakultatywny – będzie mógł zostać złożony na dowolnym etapie prowadzonych działań kontrolnych przez organ podatkowy. Poza zniesieniem limitu czasowego trwania postępowania nie ustalono szczególnych warunków co do przebiegu procedury zawarcia ugody podatkowej, pozostawiając organowi podatkowemu możliwość doboru form i środków optymalnych i dogodnych z punktu widzenia prowadzonej sprawy. Ustalenia dotyczące wymiaru podatkowego w ramach ugody są wprowadzane do obrotu w formach zarezerwowanych dla odpowiednich procedur podatkowych, tj. poprzez złożenie deklaracji podatkowej lub jej korekty. W stosunku do zwykłych procedur przewidziano istotną różnicę w trybie ich składania – projekt deklaracji podatkowej lub jej korekty wraz z propozycją ugody podatnikowi lub płatnikowi są przedstawiane przez organ podatkowy. W przypadku akceptacji propozycji ugody podatkowej następuje jej zawarcie.<br><br>Zawarcie ugody podatkowej powoduje, że od momentu złożenia wniosku do dnia zawarcia ugody odsetki są naliczane w wysokości 50%, natomiast od dnia zawarcia ugody do dnia upływu terminu płatności zaległości podatkowej objętej umową odsetek nie nalicza się. Zawarcie ugody jest wiążące dla podatnika i dla organu, dlatego też wszczęcie kontroli lub postępowania lub złożenie kolejnych korekt nie jest możliwe. Tym samym obie strony zyskują pewność co do oceny podatkowej sprawy. |
| | rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe | Projektowane rozwiązania mogą mieć pozytywny wpływ na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.<br><br>Podatnicy i płatnicy dzięki wprowadzeniu projektowanych przepisów zyskają możliwość rozwiązywania konfliktów dotyczących wymiaru zobowiązania podatkowego (ugoda podatkowa) i wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (porozumienie w sprawie ustaleń faktycznych). Wniosek o zawarcie ugody podatkowej – mający charakter fakultatywny – będzie mógł zostać złożony na dowolnym etapie prowadzonych działań kontrolnych przez organ podatkowy. Nie ustalono szczególnych warunków co do przebiegu procedury zawarcia ugody podatkowej, pozostawiając organowi podatkowemu możliwość doboru form i środków optymalnych i dogodnych z punktu widzenia prowadzonej sprawy. Ustalenia dotyczące wymiaru podatkowego w ramach ugody są wprowadzane do obrotu w formach zarezerwowanych dla odpowiednich procedur podatkowych, tj. poprzez złożenie deklaracji podatkowej lub jej korekty. W stosunku do zwykłych procedur przewidziano istotną różnicę w trybie ich składania – projekt deklaracji podatkowej lub jej korekty wraz z propozycją ugody podatnikowi lub płatnikowi są przedstawiane przez organ podatkowy. W przypadku akceptacji propozycji ugody podatkowej następuje jej zawarcie.<br><br>Zawarcie ugody podatkowej powoduje, że od momentu złożenia wniosku do dnia zawarcia ugody odsetki są naliczane w wysokości 50%, natomiast od dnia zawarcia ugody do dnia upływu terminu płatności zaległości podatkowej objętej umową odsetek nie nalicza się. Zawarcie ugody jest wiążące dla podatnika i dla organu, dlatego też wszczęcie kontroli lub postępowania lub złożenie kolejnych korekt nie jest możliwe. Tym samym obie strony zyskują pewność co do oceny podatkowej sprawy. |
| Niemierzalne | | Brak |
| Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń | Nie dotyczy. | |

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

☐ nie dotyczy

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

Komentarz:

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

Wprowadzane regulacje nie są wymagane przez UE.

Przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

## 9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

## 10. Wpływ na pozostałe obszary

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

| | |
|---|---|
| Omówienie wpływu | Brak wpływu |

## 11.Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2028 r.

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

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

Mierniki:

- liczba złożonych wniosków o zawarcie ugody podatkowej;
- liczba i forma złożonych wniosków o zawarcie porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych;
- liczba zawartych ugód podatkowych i porozumień w sprawie ustaleń faktycznych;
- ustalona kwota ugody podatkowej;
- długość trwania procedury zawierania ugody podatkowej i porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych.

Ponadto w celu ewaluacji instrumentu gromadzone będą dane jednostkowe każdego złożonego wniosku o ugodę podatkową oraz wniosku o zawarcie porozumienia w sprawie ustaleń faktycznych na temat:

- statusu podatnika, rodzaju podatku, przedmiotu wniosku, przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego wskazanej przez wnioskodawcę;

- rodzaju czynności kontrolnej, w trakcie trwania której zawnioskowano o ugodę/porozumienie, kwoty spornego zobowiązania ustalonej przez organ podatkowy, rozstrzygnięcia wniosku o ugodę/porozumienie wraz ze wskazaniem, czy doszło do porozumienia stron, przyjęcia stanowiska jednej ze stron lub nie doszło do porozumienia;
- przyczyn odmowy zawarcia ugody podatkowej z uwagi na wystąpienie przesłanek negatywnych, w tym ze względu na sprzeczność zawarcia ugody z zasadami współżycia społecznego lub interesem publicznym;
- przyczyn stwierdzenia wygaśnięcia lub uznania ugody podatkowej za nieważną;
- w przypadku zawarcia ugody/porozumienia – daty ich zawarcia, szczegółowych warunków, wskazaniu, czy podatnik wywiązuje się z ugody.

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

Nie dotyczy.

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

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

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

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

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

[6] Por. P. Jadłowski [w:] S. Cieślak, P. Jadłowski, A. Kościołek, R. Kulski, A. Laskowska-Hulisz, A. Mendrek, M. Rejdak, T. Strumiłło, *System prawa procesowego cywilnego. Tom II. Część V. Postępowanie procesowe przed sądem pierwszej instancji. Ugoda sądowa. Zawieszenie i umorzenie postępowania. Ochrona interesu zbiorowego i grupowego*, Warszawa 2025, s. 51; A. Łazarska, Proces sądowego wymierzania sprawiedliwości, Warszawa 2025, s. 231-236.

[7] Por. rozwiązania przewidziane w ustawie z dnia 23 września 2016 r. o pozasądowym rozwiązywaniu sporów konsumenckich wymienione np. tutaj: A. Kunert-Diallo, *Prawa pasażerów w transporcie lotniczym*, Warszawa 2026, s. 154.

[8] 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.

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

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

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

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

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

[14] Rzeczywiste porozumienie co do stanu faktycznego stanowiącego podstawę ustalenia podatku: BMF-Schreiben und gleichlautende Ländererlasse, Anhang 19 Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt, BMF Amtliches AO-Handbuch, Ausgabe 2025, https://ao.bundesfinanzministerium.de/ao/2025/Anhaenge/BMF-Schreiben-und-gleichlautende-Laendererlasse/Anhang-19/inhalt.html.

[15] Kodeks podatkowy: Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2025 (BGBl. 2025 I Nr. 24), die zuletzt durch Artikel 15 Absatz 6 des Gesetzes vom 3. Juli 2026 (BGBl. 2026 I Nr. 199) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html.

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

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

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

[19] Por. Australian Government, Australian Taxation Office, *Settlements*, https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/if-you-disagree-with-an-ato-decision/settlement/settlements, Australian National Audit Office, *The Australian Taxation*

*Office's Use of Settlements*, https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/the-australian-taxation-offices-use-settlements, *Australian Government Transparency Portal*, *Australian Taxation Office annual report 2023–24* (i za lata poprzednie), https://www.transparency.gov.au/publications/treasury/australian-taxation-office/australian-taxation-office-annual-report-2023-24

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

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

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

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

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

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

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

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