

CZY KONSTRUKCJA UGODY POMIĘDZY PODATNIKIEM A ORGANEM PODATKOWYM W AMERYKAŃSKIM PRAWIE PODATKOWYM MOŻE BYĆ INSPIRACJĄ DO ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ?

Dominik J. Gajewski

1. W amerykańskim prawie podatkowym coraz większą popularnością cieszy się rozwiązanie ugody zawieranej pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Jej walory i skutki doceniają nie tylko sami podatnicy, ale również organy podatkowe i Departament Skarbu. Dokonując analizy tego rozwiązania, warto zastanowić się, czy możliwe jest wprowadzenie takiego rozwiązania na grunt polskiej ordynacji podatkowej.

Definiując ugodę, można powiedzieć, że jest to porozumienie zawarte przez strony w toku postępowania w kwestiach spornych. Uгода poprzez wzajemne ustępstwa stron rozstrzyga o przedmiocie sporu, jednocześnie go likwidując. W prawie administracyjnym uгода może mieć postać bądź to porozumienia zawartego przez organ administracji publicznej ze stroną postępowania administracyjnego, bądź pomiędzy stronami postępowania, które jest następnie zatwierdzane przez organ.¹

Analizowana uгода występująca na gruncie prawa amerykańskiego jest ugodą pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania podatkowego – podatnikiem. Warto zauważyć, iż tego typu uгода nie występuje na gruncie polskiego prawa podatkowego (ordynacja podat-

1 A. Zbroja, Uгода administracyjna, "Studia Prawnicze" 1974, nr 1, s. 4.

kowa) ani – szerzej – administracyjnego.² Załatwienie sprawy w drodze ugody ma tę zaletę, iż obie strony dokonują ustępstw i dążą do osiągnięcia rozwiązania, które w jakimś stopniu obie je satysfakcjonuje.

W związku z tym, że rozwiązanie tego typu nie występuje na gruncie polskich przepisów podatkowych, warto przeanalizować konstrukcję amerykańskiej ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w kontekście możliwości wprowadzenia jej na polski grunt. Przed formułowaniem konkluzji warto przeanalizować główne założenia tego rozwiązania.

2. Kwestia ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym związana jest z zagadnieniem kontroli podatkowej, wtedy bowiem najczęściej dochodzi do konfrontacji stron stosunku podatkowoprawnego i powstania sytuacji, w której zawarcie ugody jest jednym z możliwych rozwiązań powstałego sporu. Po zakończeniu kontroli podatnik informowany jest o jej wynikach. Wówczas może powstać sytuacja, w której nie zgadza się on z ustaleniami dokonywanymi w trakcie kontroli. Podstawowym zadaniem urzędnika przeprowadzającego kontrolę jest jednak ustalenie prawidłowego zobowiązania podatkowego, gdyż kompetencje do zawarcia ugody ma dopiero dyrektor okręgu.³ W razie ustalenia, że istnieje zaległość podatkowa, podatnik może się z tymi ustaleniami zgodzić i podpisać odpowiedni formularz. Trzeba jednak zauważyć, że zgłoszenie propozycji ugody jest możliwe dopiero po wyzerpaniu całej procedury.

W zasadzie na gruncie amerykańskiego kodeksu podatkowego (Internal Revenue Code – IRC) przewiduje się i uznaje za wiążące dwa rodzaje umów: *closing agreement* (7121) i *offer in compromise* (7122). *Offer in compromise*, czyli oferta kompromisu, to porozumienie, umowa między rządem a podatnikiem, która ustala zapłatę zobowiązania podatkowego w kwocie mniejszej niż należna. Jest to jedna z opcji, jaka przysługuje podatnikowi, który nie jest w stanie zapłacić należnego po-

2 Możliwe jest jedynie zawarcie ugody pomiędzy stronami, co reguluje art. 114–122 k.p.a. Ugoda taka nie jest jednak samodzielną formą załatwienia sprawy; dopiero załatwienie jej przez organ powoduje, że wywołuje skutki prawne (takie same zresztą jak decyzja administracyjna) – J. Lang, J. Stuzewski i in., *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1995, s. 205; M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1996, s. 196.

3 *Country Gas Service Inc v. US* 405 F2d 147 (1 Cir, 1968).

datku (poza rozłożeniem na raty, ogłoszeniem bankructwa i przedawnieniem zobowiązania).

Closing agreements to definitywne, wiążące porozumienie pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem, dotyczące zobowiązania podatkowego lub określonych kwestii wpływających na to zobowiązanie. Porozumienie jest wiążące dla obu stron i towarzyszy mu memorandum wydawane przez reprezentanta Generalnej Adwokatury, zawierające podstawy i uzasadnienie porozumienia. Porozumienia te nie są zazwyczaj ujawniane przez organ podatkowy.

Z wyjątkiem nielicznych okresów w dziejach USA dane zawarte w deklaracjach oraz informacje uzyskane z innych źródeł przez organy podatkowe były i są objęte tajemnicą skarbową.

Ustawowo to Sekretarz Skarbu⁴ posiada uprawnienia do zawarcia pisemnego porozumienia z każdą osobą odnośnie do zobowiązania podatkowego tej osoby (albo osoby lub majątku, który reprezentuje) w zakresie jakichkolwiek podatków przychodowych, za jakkolwiek okres podatkowy. Porozumienie może być zawarte z każdą „osobą”, a nie „podatnikiem”. Nie musi bowiem istnieć zobowiązanie podatkowe za okres, którego porozumienie dotyczy.

Porozumienie wykazuje pewne cechy umowy. W szczególności może ono – podobnie jak umowy – być kwestionowane na tej podstawie, że ważne porozumienie nigdy nie zostało zawarte lub że podatnik nie miał zdolności, by je zawrzeć. Bardzo często ważność porozumienia podawana jest w wątpliwość, jeżeli podatnik zostanie prawnie ubezwłasnowolniony po podpisaniu proponowanego porozumienia, ale przed jego podpisaniem i zatwierdzeniem przez komisarza bądź że warunek, który postawił, nie został spełniony.⁵ Ostatnie decyzje sądów idą w kierunku uznania, że porozumienie należy interpretować według zasad prawa kontraktowego. Trzeba jednak pamiętać, iż nie są one całkowicie poddane prawu kontraktowemu, np. nie jest tu wymagane tzw. *consideration*, czyli świadczenie wzajemne uznawane za element konieczny kontraktu.⁶ Porozumienia nie mogą być ani modyfikowane, ani też ich zawarcie i treść nie mogą być ignorowane przez urzędników,

4 Art. 7121(a) kodeksu podatkowego.

5 IRM 8.13.1.6.1.

6 W.J. Wagner, Wybrane zagadnienia prawa cywilnego, [w:] Zarys prawa Stanów Zjednoczonych, pod red. J. Głuchowskiego, cz. I, Toruń 1991.

agentów lub też pracowników rządowych czy sądy. Błąd co do faktu lub prawa, mimo że istotny, nie będzie stanowił przesłanki uchylenia porozumienia.⁷ Największa jednak różnica między zwykłym kontraktem a *closing agreement* to przymiot ostateczności tego ostatniego, który został mu przyznany na mocy ustawy.

Uprawnienia Sekretarza Skarbu zostały delegowane na rzecz komisarza administracji podatkowej. Komisarz może zatem zawierać pisemne porozumienia z jakąkolwiek osobą odnośnie do zobowiązania tej osoby, w zakresie jakiegokolwiek podatku od przychodu, za jakikolwiek okres podatkowy kończący się przed lub następujący po dacie zawarcia porozumienia.⁸ Kompetencje jego zostały jednak subdelegowane na rzecz różnych urzędników w ramach IRS, wskutek czego większość porozumień zawieranych jest przez urzędników terenowych (tzw. *field official*). Umowy, które nie mogą być podpisane przez urzędników terenowych, podpisywane są przez ich odpowiednich przełożonych.

Generalnie istnieją dwa ograniczenia uprawnień urzędników. Po pierwsze – umowy muszą odnosić się do spraw będących w zakresie ich jurysdykcji, a po drugie – muszą odnosić się do okresów podatkowych zakończonych przed datami zawarcia tych porozumień.

Wniosek o zawarcie porozumienia, które ma ustalić zobowiązanie podatkowe, może być złożony i porozumienie zawarte w każdym czasie, zanim ustalenie tego zobowiązania stanie się przedmiotem sprawy przed kompetentnym sądem. Potem może ono być zawarte jedynie w określonych okolicznościach, jeżeli sąd na to zezwoli (np. w pewnych sytuacjach związanych z upadłością).⁹ Trzeba jednak pamiętać, iż urzędnicy nie mają prawa zawierania porozumień w sprawach, które są już wniesione do Sądu Podatkowego. Urzędnicy nie mogą zawierać *closing agreement* odnoszących się do przyszłych transakcji. Takie porozumienia są zawierane na najwyższym szczeblu (Sekretarz Skarbu).¹⁰

Wniosek powinien być wniesiony do Dyrektora Okręgu IRS (odpowiednik polskiego urzędu skarbowego), w którym złożona była deklaracja za okres, o który chodzi.

7 IRC 7121(b), IRM 8.13.1.61.

8 Treasury Regulation § 301.7121-1(b).

9 Procedural Rules § 601.202(b), IRM 8.13.1.1.1 pkt 8–10.

10 IRM 8.13.1.1.5.

Po wniesieniu wniosku, na jego odwrotnej stronie podpisy składają: urzędnik, który otrzymał wniosek oraz urzędnik, który go sprawdzał. Ten sam urzędnik nie może występować w roli przyjmującego wniosek i sprawdzającego. Podobnie – sprawdzający i zawierający porozumienie w imieniu komisarza nie mogą być tą samą osobą. Sprawdzenie projektu porozumienia powinno mieć miejsce przed podpisaniem porozumienia przez podatnika. Dotyczy ono głównie treści. Kolejne sprawdzenie, już wersji ostatecznej, po podpisaniu przez podatnika dotyczy przede wszystkim formy. Następnie porozumienie przekazywane jest do podpisania i zatwierdzenia przez komisarza. Porozumienie musi być podpisane przez podatnika, zanim je podpisze komisarz. Podpis podatnika stanowi bowiem ofertę, a komisarza – akt jej przyjęcia i zatwierdzenia. Za podatnika może złożyć podpis jego przedstawiciel posiadający odpowiednie pełnomocnictwo. Urzędnik, który zawiera porozumienie zgodnie z uprawnieniem delegowanym przez komisarza, powinien podpisać je jako komisarz.

3. Kodeks podatkowy nie wymienia przesłanek zawarcia porozumienia. Treasury Regulation stanowi natomiast, że *closing agreement* można zawrzeć w każdym przypadku, w którym – zamiast toczenia sporu – korzystniejsze będzie definitywne zakończenie sprawy lub jeżeli podatnik przedstawi dobre i wystarczające powody dla zawarcia porozumienia i komisarz ustali, że nie odbędzie się to z niekorzyścią dla rządu.¹¹ Zgodnie z powyższymi regulacjami to, czy umowa zostanie zawarta, leży w zakresie uznaniowej sfery działania komisarza, a zatem w zakresie uznania tych, którym delegował on uprawnienia do zawierania i zatwierdzania porozumień.

Porozumienia w sytuacji, gdy większą korzyść przyniesie ostateczne zamknięcie sprawy (i nie odbędzie się to ze szkodą dla interesów rządu), mogą przykładowo dotyczyć następujących kwestii:

- sytuacji, w której podatnik chce ostatecznego określenia swego zobowiązania, by móc przyspieszyć transakcje, np. wyprzedaży towaru;
- przypadku, gdy powiernik majątku chce porozumienia, aby zostać zwolnionym ze swych obowiązków przez sąd;

11 Treasury Regulation § 301.7121-1(a) zd. 2.

- firmy znajdującej się w trakcie likwidacji, która chce zawrzeć porozumienie ostatecznie określające jej zobowiązanie podatkowe, aby móc zakończyć taką operację;
- podatnika, które chce wypełnić życzenia wierzycieli i przedstawić im autentyczny dowód jego statusu co do odpowiedzialności podatkowej;
- podatnika chcącego ostatecznie rozwiązać kwestie sporne pomiędzy nim a IRS.

Porozumienia zawarte w przypadku przedstawienia drobnych i wystarczających powodów (gdy nie odbędzie się to ze szkodą dla interesu rządu) mogą być zawarte, by np. ustalić wartość rynkową na określoną datę, ustalić wielkość straty, zapewnić ostateczność i jednolitość w rozwiązywaniu określonych spraw, ustalić wpływ określonych kwestii na lata przyszłe, gdy dany problem pojawia się każdego roku.

Jeżeli chodzi o treść porozumienia, to ich ustalenia powinny być sformułowane kompletnie i jasno – tak by była możliwa tylko jedna interpretacja tego tekstu. Język powinien być zwięzły i krótki.¹² Jeżeli porozumienie określa zobowiązanie, powinno także ustalać kary. Nie może ono zawierać generalnego stwierdzenia, że nie nakłada się żadnych kar za dany okres lub dla danego podatku za dany okres. Każdy rodzaj kary musi być szczegółowo wymieniony.

Podatnik może wnioskować o niestosowanie pewnych kar, zwłaszcza jeżeli ich nałożenie było przedmiotem sporu. Jeżeli nie ma sporu co do odsetek, to generalnie porozumienia nie powinny ich ustalać. Odsetki legalnie należne nie mogą być uchylone w *closing agreement*. Odsetki od zobowiązań ustalonych w porozumieniu muszą być naliczone i pobrane zgodnie z przepisami.¹³ Można natomiast ustalić ostatecznie okres, za który odsetki będą naliczane oraz kwotę podatku stanowiącego podstawę do tego obliczenia.¹⁴ Należy unikać zastrzegania warunków, które powodują nieważność lub niemożność utrzymania porozumienia w mocy. Można natomiast zastrzec postanowienie, które określi sposób traktowania określonych kwestii w momencie zdarzenia przyszłego.

12 IRM 8.13.1.3.

13 IRC 6201 i 6301 oraz Treasury Regulation § 301 7121–1(d)2.

14 IRM 8.13.1.2.17–18.

Czasami podatnicy wnoszą o porozumienie pod warunkiem podjęcia jakiegoś działania przez administrację podatkową. Taki wniosek nie powinien być przyjęty, chyba że podatnik wycofa warunki. Można jednak postawić warunek, że inny wniosek o zawarciu porozumienia (np. osoby spokrewnionej) będzie przyjęty, jeśli ten drugi wniosek został wniesiony równocześnie i ustalono, że jest do zaakceptowania.¹⁵

Porozumienia nie mogą zawierać postanowień, które je z mocą wsteczną odwołują lub unieważniają. Byłoby to sprzeczne z zasadą ostateczności, jaką z mocy kodeksu podatkowego mają porozumienia. Nie mogą także zawierać obietnicy lub obowiązku renegotjacji kwestii w nich ustalonych.¹⁶

4. Cechą charakterystyczną porozumień jest ich ostateczność nadana postanowieniami kodeksu podatkowego. Jeżeli porozumienie jest zatwierdzone przez Sekretarza Skarbu (w terminie określonym w porozumieniu lub później uzgodnionym), będzie ono ostateczne i decydujące, chyba że zachodzi oszustwo, nadużycie zaufania publicznego lub niezgodne z prawdą przedstawienie faktów istotnych.

Owa ostateczność ma ten skutek, że:

- sprawa nie może być ponownie otwierana co do kwestii uzgodnionych lub zmieniana przez jakiegokolwiek urzędnika;
- takie porozumienie lub jakiegokolwiek jego postanowienie, a ponadto zapłata, zwrot lub obniżenie podatku bądź zaliczenie dokonane w związku z nim nie będą anulowane, modyfikowane, uchylane lub uznawane za nieistniejące w jakimkolwiek procesie lub postępowaniu.

Sądy całkowicie respektują ową ustawową ostateczność z zastrzeżeniem, że porozumienie ustala jedynie kwestie wyraźnie w nim zawarte. Ostateczne porozumienie dotyczące kwestii szczegółowej nie stoi natomiast na przeszkodzie zawarciu innego porozumienia co do odmiennych kwestii szczegółowych, dotyczących tego samego podatnika i tego samego okresu podatkowego. Porozumienie nie może być zmieniane ani odwoływane, ani jednostronnie, ani za zgodą wszystkich stron. Możliwe jest jednak rozwiązanie kontrowersji co do znaczenia

15 IRM 8.13.1.2.17.3.

16 IRM 8.13.1.3.10.

jego postanowień w drodze innego porozumienia. Jeżeli bowiem „jedno lub więcej postanowień może być rozsądnie interpretowane na dwa lub więcej sposobów i strony rozsądnie różniły się w ich interpretacji, to można zawrzeć porozumienie wyjaśniające znaczenie spornych postanowień”.¹⁷

Unieważnienie porozumienia jest możliwe, gdy zachodzi jedna z ustawowych przesłanek: oszustwo, nadużycie zaufania publicznego lub niezgodne z prawdą przedstawienie faktów mających istotne znaczenie. Ciężar dowodu ciąży na stronie, która żąda unieważnienia porozumienia.¹⁸ Uchylenie porozumienia nie jest jednak obowiązkiem organów administracji podatkowej, jeżeli bardziej korzystne dla rządu jest pozostawienie go w mocy.

Oszustwo oznacza, że muszą istnieć dowody na zamiar uniknięcia zapłaty podatku (w odróżnieniu od błędu). Porozumienie nie będzie uchylone, jeżeli oszustwo nie dotyczy bezpośrednio kwestii, których ono dotyczy.¹⁹

Nadużycie zaufania publicznego to popełnienie czynu niezgodnego z prawem przez urzędnika publicznego; może to także odnosić się do urzędowej formy lub aktu. Natomiast niezgodne z prawdą przedstawienie faktów istotnych to intencjonalne wprowadzenie w błąd, a nie zwykły błąd co do faktu lub prawa. Jest to coś bardziej celowego i świadomego niż zwykły błąd.²⁰

Prawo do badania ksiąg podatkowych i innych dokumentów nie jest uszczuplone przez zawarcie porozumienia i śledztwo w celu wykrycia oszustwa, nadużycia zaufania publicznego czy przedstawienie faktów istotnych może być prowadzone w każdym czasie.²¹

Poza unieważnieniem wpływ na porozumienie może mieć także późniejsza zmiana prawa. Przy tym „późniejsza zmiana prawa” nie oznacza późniejszej interpretacji lub wyjaśnienia prawa przez sąd.²² Jeżeli porozumienie odnosi się do okresu podatkowego, który kończy się przed lub w dacie zawarcia porozumienia, na jego ustalenia nie ma

17 Export Leaf Tobacco v. Commissioner 78 F2d 163 35–2 USTC.

18 Ingram v. Commissioner 32 BTA 1063 (1935) i Holmes&James INC v. Commissioner 30BTA (1934).

19 Helvering v. John Kehoe 309 US277 40–1USTC 9264 (S.CT 1940).

20 Ingram v. Commissioner 32 BTA 1063 (1935).

21 Revenue Ruling 72–487, 1972–2 C.B.645.

22 IRM 8.13.1.1.1.pkt 7.

wpływu późniejsza legislacja, która retroaktywnie odnosi się do okresu, którego dotyczy porozumienie, jeżeli legislacja nie zawiera postanowień co do jej wpływu na *closing agreement*. Co do okresów kończących się po dacie zawarcia porozumienia, to porozumienia takie ulegają zmianom stosownie do późniejszych ustaw odnoszących się do tego okresu, chyba że Sąd Najwyższy uzna je za niekonstytucyjne.²³

Kwestia wpływu przedawnienia na *closing agreement* nie jest jasno sformułowana w kodeksie ani w innych regulacjach. Jednak trzeba zauważyć, iż ustawa wyraźnie określa przyczyny podważenia porozumień i nie wspomina, że wykazanie przez podatnika, iż zapłacone podatki zostały określone po upływie terminu do określenia, jest jedną z nich.²⁴ A zatem podatek zapłacony zgodnie z porozumieniem określającym zobowiązanie, zawartym po upływie terminu do jego określenia, nie podlega zwrotowi przez złożenie wniosku o zaliczenie albo o zwrot nadpłaty.

5. Stosunek podatkowoprawny jest stosunkiem o charakterze publicznoprawnym, w którym wierzycielem jest organ podatkowy. Organ ten może żądać wykonania zobowiązania przez podatnika, a także je egzekwować.²⁵ W pewnych sytuacjach korzystniejsze jednak może być zrezygnowanie przez wierzyciela z możliwości egzekucji całego lub części zobowiązania, zwłaszcza gdy zdolność organu do jego ściągnięcia jest wątpliwa lub gdy ważniejsze jest zapewnienie przestrzegania prawa w przyszłości.

Temu służyć ma instytucja ugody pomiędzy organem a podatnikiem. Zawarcie ugody możliwe jest jednak jedynie w przypadkach przewidzianych w ustawie. Z orzecznictwa sądów wynika jednoznacznie, iż *offer in compromise* i *closing agreement* to jedyne przypadki, gdy można rozwiązać spór co do zobowiązania podatkowego w drodze umowy. *Closing agreement* to wiążące porozumienie stron stosunku podatkowoprawnego, dotyczące zobowiązania lub pewnych kwestii na nie wpływających. Może ono dotyczyć także okresu podatkowego, za który zobowiązanie jeszcze nie istnieje. Z wnioskiem o zawarcie *closing agreement* może wystąpić każda ze stron. Kodeks nie wymie-

23 IRM 8.13.1.7.3, por. Rev Ruling 56–322 1956–2CB, 963.

24 IRM 8.13.1.7.1.

25 IRC art. 6151(a) i 6201.

nia przesłanek zawarcia porozumienia z art. 7121, Treasury Regulation ogólnie stwierdza natomiast, że ostateczne zamknięcie sprawy musi być korzystniejsze niż jej przedłużanie. Komisarz musi jedynie ustalić, że nie odbędzie się to z niekorzyścią dla rządu, a podatnik przedstawić dobre powody dla jego zawarcia. Mamy tu do czynienia zatem z uznaniem administracyjnym. Organ podatkowy nie jest zobowiązany do zawarcia ugody. Teoretycznie można sobie wyobrazić sytuację, w której IRS umarza całą zaległość podatkową, gdy korzystniejsze dla rządu jest ostateczne zamknięcie sprawy. W praktyce administracja jednak stara się „odzyskać” choć część należnej sumy, jak miało to miejsce w ostatnio zawartym (2012 roku) porozumieniu z firmą Ernst&Young, która zgodziła się zapłacić 15 mln dolarów w związku z wykrytymi przez IRS nieprawidłowościami w zakresie rejestracji pewnych działań marketingowych odnośnie do oaz podatkowych. Zobowiązała się także implementować program kontroli jakości, by zapewnić przestrzeganie prawa w przyszłości.²⁶ Podatnik może cofnąć ofertę, zanim zostanie ona przyjęta przez IRS. Zawarcie *closing agreement* powoduje, że sprawa zostaje ostatecznie załatwiona i porozumienie nie może być unieważnione, modyfikowane czy uchylone w żadnym postępowaniu (por. IRC 7121 (b)). Podatnik nie może wytoczyć sprawy o zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet innych zobowiązań, a IRS nie może ustalić zaległości.

Instytucja ugody stanowi dla administracji podatkowej sposób na rozwiązanie długotrwałych sporów z podatnikami oraz daje szansę wyegzekwowania podatków, których nie można ściągnąć w inny sposób. Ma ona także poprzez pewne ustępstwa zachęcać podatników do pozostania w systemie podatkowym i przestrzegania prawa w przyszłości. O skuteczności tej instytucji mogą świadczyć coraz to nowsze inicjatywy IRS, jak np. program skierowany do instytucji emitujących zwolnione od podatku obligacje, proponujący zawieranie dobrowolnych *closing agreements*, by rozwiązać powstały na tym tle problem naruszania przepisów kodeksu podatkowego.²⁷

6. Warto również przedstawić wyniki badań przeprowadzonych w latach 2011–2012, których przedmiotem była analiza danych staty-

26 IRS Press Release, 2.VII 2013.

27 Voluntary Closing Agreement Programm for Tax-Exempt Bonds. IRS Notice 2001–60.

stycznych zawartych ugód przez podmioty powiązane kapitałowo. Wyniki badań o tyle zaskakujące, że w sposób znaczny zaczęła rosnąć liczba ugód podpisanych w stosunku rok do roku przez podmioty powiązane kapitałowo. Wzrost w 2011 r. w stosunku do roku 2010 wyniósł 34,5%, natomiast w roku 2012 w stosunku do roku 2011 wzrost wyniósł już 69,7%. Niewątpliwie te dane pokazują, że instytucja ugody – mimo że zawsze była dość interesującą i popularną formą – zaczęła w ostatnich latach cieszyć się zdecydowanie większą popularnością. Wywnioskować z tego można konkluzję, że coraz wyraźniej uwidacznia się tendencja współpracy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym.

Analizując konstrukcję ugody, należy stwierdzić, iż jest ona rozwiązaniem, które przynosi korzyści stronom. Niewątpliwie jest to zauważalne w praktyce. Warto również zauważyć, że omawiane rozwiązanie ma dość specyficzną konstrukcję i jest dostosowane do amerykańskich realiów, a przede wszystkim do amerykańskiego prawa podatkowego. Dlatego wierne przeniesienie tej konstrukcji na grunt polskiego prawa podatkowego (ordynacji podatkowej) byłoby niemożliwe. Jednak z całą stanowczością propozycja wprowadzenia instytucji ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym do ordynacji podatkowej jest ciekawym pomysłem i zasługuje na głębszą analizę. Niewątpliwie trzeba jednak stwierdzić, że ewentualne wprowadzenie instytucji ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wymaga dostosowania przepisów szczegółowych do obowiązujących norm prawa podatkowego w Polsce. Sądzę, że wprowadzenie instytucji ugody tego typu mogłoby przynieść korzyści nie tylko dla Skarbu Państwa, ale i dla samych podatników.