

PROPOZYCJA mediacji podatkowej

WPROWADZENIA

The proposal to introduce the institution of tax mediation

The article regards the state of significantly advanced efforts in Poland to introduce the institution of mediation into tax proceedings. The study presents both the background of the matter, as well as general trends. The content of the suggested legal provisions is also characterized. Some reservations have been voiced in this regard – however, without denying the purposefulness of introducing the institution of tax mediation. The advantages and disadvantages of the new regulations are also presented.

Keywords: tax law, tax proceedings, mediation in tax proceedings, advantages and disadvantages of new legal regulations

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, postępowanie podatkowe, mediacja w postępowaniu podatkowym, wady i zalety nowych rozwiązań prawnych

Polskie prawo podatkowe zarówno w warstwie materialnoprawnej, jak i zwłaszcza prawnoprocesowej było dotychczas postrzegane jako dość ścisła i względnie sztywna regulacja normatywna (*lex stricta*), która wraz z profiskalną praktyką skarbową powodowała, że nie było zbyt wiele miejsca na ustępstwa lub kompromisy w sprawach podatkowych, a zatem jakiegokolwiek pertraktacje i koncyliacje podatkowe². Na pierwszy plan były bowiem wysuwane takie kwestie jak: zasada legalności, zasada równości czy wyjątkowość ulg i innych udogodnień podatkowych³. Przez wiele lat kwestie te były traktowane jako bezwzględne przeszkody do otwierania systemu podatkowego na ludzi czy – inaczej – ściślejszego zbliżenia pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową⁴. Nie było miejsca na taką politykę skarbową, która w jeszcze większym stopniu uwzględniałaby cechy indywidualnego przypadku⁵. Nie było

1 Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, kierownik Katedry Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji na Wydziale Prawa i Administracji.

2 J. Freitas da Rocha, *Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms*, [w:] *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, ed. Nuno de Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira, Almedina 2015, s. 17 i n.

3 K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2012, s. 112 i n.

4 Por. J. Dobkowski, *Tax mediation in Poland: current status and perspective of changes*, [w:] *II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): Збірник матеріалів*, Kijów 2019, s. 41 i n.

5 J. Freitas da Rocha, *Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms*, [w:] *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, ed. Nuno de Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira, Almedina 2015, s. 17 i n.

zatem mowy o wprowadzeniu instrumentów prawnych drugiej generacji – o charakterze niewładczym, zwanych – poniekąd niesłusznie – alternatywnymi metodami rozstrzygnięcia sporów, w szczególności takich jak: negocjacje podatkowe, mediacje podatkowe i arbitraż podatkowy (rozjemcze postępowanie podatkowe).

W ostatnich latach w wielu państwach świata zauważalna jest jednak tendencja do przekształcania systemów podatkowych w kierunku nadania im większej elastyczności (*flexibility*) oraz – pod wpływem koncepcji prywatyzacyjnych – dejudycjalizacji procedur, w tym przenoszenia ciężaru gatunkowego z rozstrzygnięcia sporów podatkowych na płaszczyznę załatwiania sporów podatników z organami podatkowymi przez ich rozwiązywanie, w tym także z udziałem podmiotów trzecich. Polubowne rozwiązania kwestii spornych w sprawach podatkowych są coraz powszechniejsze, choć mediacja nie jest metodą stosowaną we wszystkich sprawach podatkowych ze względu na ryzyko naruszenia nie tylko przepisów podatkowych, lecz także spowodowania nierówności między podatnikami. Mimo tego mediacja doprowadziła do pewnych zadowalających efektów społecznych⁶.

Co prawda w Kodeksie podatków Unii Europejskiej⁷ brak jest bezpośrednich odniesień do mediacji podatkowej, jednakże dostęp do tego typu kompromisowych i ugodowych sposobów rozwiązania powstałych sporów podatkowych jest w ostatnich latach rekomendowany przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju⁸.

Także w systemie Rady Europy powstały zalecane standardy europejskie w zakresie alternatyw dla sporów między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi, w tym w sprawach podatkowych. W memorandum wyjaśniającym do rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy Rec(2001)9 z 5 sierpnia 2001 r. w sprawie alternatyw wobec sądowego rozstrzygnięcia sporów między władzami administracyjnymi i innymi stronami znajdują się odwołania do tego typu spraw.

W następstwie wdrożenia tych standardów europejskich w postępowaniu sądowoadministracyjnym wprowadzono postępowanie mediacyjne⁹, pierwotnie uregulowane stosunkowo skromnie w art. 115–118 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁰, a rozwinięte po wejściu w życie ustawy z 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw. Przewidziana tym trybem procedury sądowoadministracyjnej mediacja w ogóle, a w sprawach podatkowych w szczególności¹¹ nie miała szerokiego oddźwięku w praktyce¹² (w świetle oficjalnych statystyk od 2004 r. spraw załatwionych w postępowaniu mediacyjnym nie było nigdy więcej niż 50 rocznie z tendencją spadkową¹³, co stano-

6 Materiały The Association of European Administrative Judges: Program workshop, Beaulieu-sur-Mer, 9–10 października 2009 r.

7 *Kodeks podatków Unii Europejskiej*, Bruksela 2016, s. 26.

8 Tax Administration 2013 – Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economics, <https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-2013.htm>, 17 maja 2013 r.

9 Por. Uzasadnienie projektu ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2001, Sejm IV kadencji, druk 19, s. 74.

10 Szerzej: B. Dauter, *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, S. Pikulski (red.), Olsztyn 2004, s. 93 i n., T. Woś, *Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania*, Toruń 2005, s. 445 i n., K. Klonowski, *Postępowanie mediacyjne w polskim sądownictwie administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe” nr 28, 2015, s. 285 i n.

11 B. Dauter, *Postępowanie mediacyjne w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12, s. 46 i n., M. Ciecierski, A. Sędkowska, *Jak równy z równym, czyli sądowoadministracyjna mediacja decyzji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 2, wydanie elektroniczne.

12 Szerzej: *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, [w:] *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska (red.), Warszawa–Białystok 2013.

13 *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2014 roku*, Warszawa 2015, s. 19.

wiło tylko promile wszystkich spraw podatkowych). Jej istota zakłada, że jeśli w wyniku przeprowadzonej mediacji przeciwnicy procesowi dojdą na posiedzeniu mediacyjnym do porozumienia i organ uzna rację strony, to wydaje nowy akt lub podejmuje nową czynność, a jeśli zaś strona uzna za właściwe stanowisko organu w sprawie wyrażone w zaskarżonej decyzji, to może cofnąć skargę, a sąd wtedy umorzy postępowanie sądownoadministracyjne. Przeciwnikom procesowym niejednokrotnie zależało jednak na faktycznym trwaniu procesu lub uzyskaniu jakiegokolwiek wyroku i jego dalszemu skarżeniu aniżeli załatwieniu sprawy w postępowaniu mediacyjnym¹⁴.

W ostatnich latach to tradycyjne podejście ustępuje miejsca myśleniu kreatywnemu koncentrującemu się na problemach konkretnego podatnika, a nie tylko na stosowaniu prawa podatkowego służącemu wyłącznie interesowi publicznemu. Tylko z perspektywy postmodernistycznego prawa podatkowego można dostrzec potrzebę łagodzenia skutków prawa podatkowego przez swoistą „prywatyzację procedur podatkowych”, a więc zaangażowanie „podmiotu trzeciego” w sprawy podatkowe; sprawy, które nie będą już tylko jednostronnie rozstrzygane, ale obopólnie rozwiązywane przy udziale mediatora; sprawy, które nie będą załatwiane władczym aktem administracyjnym, ale w których dojdzie do zawarcia umowy podatkowej (publicznoprawnej). Chodzi o umowę opartą na wzajemnym zaufaniu – kulturę kontraktu zakładającą dobrą wolę obu równych względem siebie stron¹⁵. Strony stosunku prawnopodatkowego swoją wolą – przy udziale mediatora – mogą ukształtować treść tego stosunku w sposób odmienny niż przewidują to przepisy podatkowe.

Polskie prawo podatkowe znajduje się w okresie przemian podążających w kierunku łagodzenia skutków obowiązywania przepisów¹⁶. W tak zwanej konstytucji podatkowej, czyli ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁷, normującej w szczególności zobowiązania podatkowe oraz postępowanie podatkowe, już parę lat temu wprowadzono zasadę *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Zmiany te są widoczne w zaawansowanych pracach legislacyjnych¹⁸. Projekt nowej ordynacji podatkowej przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego¹⁹ zakłada daleko idące przekształcenia systemu podatkowego²⁰. W uzasadnieniu ostatniej wersji przyjętej przez rząd na posiedzeniu Rady Ministrów 28 maja 2019 r. czytamy: „potrzeba generalnej przebudowy obowiązującej ordynacji jest związana także z tym, że nie ma w niej konsensualnych metod załatwiania spraw

14 Por. E. Kwiatkowska, D. Sasin-Knothe, *Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym w sprawach podatkowych: sześć lat funkcjonowania w systemie sądownictwa administracyjnego*, „Master of Business Administration” 2010, nr 5, s. 75 i n., A. Gortych-Ratajczyk, *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, B. Brzeziński, J.P. Tarno (red.), Warszawa 2011, s. 124 i n., P. Szewiła, *Mediacje w postępowaniu przed sądami administracyjnymi* *martwe, choć z potencjałem*, „Gazeta Prawna”, <https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/1111189,mediacje-w-postepowaniu-sadowoadministracyjnym-martwe.html>, 15 marca 2018.

15 Por. A. Kostecki, *Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, J. Filipek (red.), Bielsko-Biała 2003, s. 335 i n., A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym – konsensualne ustalenia i współpraca w procesie wymiaru podatku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 1, s. 9 i n.

16 Zob. L. Etel (red.), *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2016, s. 75 i n., L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja Podatkowa: Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 495 i n.

17 T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.

18 Por. A. Dumas, *Mediacja w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury”, 2018, nr 4 (32), s. 29 i n.

19 Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 28 maja 2019 r.

20 Por. H. Filipczyk, *Porozumienia i mediacja w procedurach podatkowych – szansa na sukces*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński (red.), Lublin 2016, s. 167 i n., *taż*, *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 24 i n.

podatkowych. Mediacja i zawarta w jej ramach umowa czy też procedura konsultacyjna w określonych przypadkach mogą zwiększyć efektywność postępowań podatkowych. Dopiero niedawno zauważono, że te niewładcze formy działania administracji podatkowej mogą być skutecznie stosowane w procedurach podatkowych i mają szereg zalet". Zawarte w projektowanej ustawie regulacje mają służyć realizacji m.in. ochrony prawa podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi. Ma to być realizowane m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników. W nowej ordynacji podatkowej wprowadzono mechanizmy prawne chroniące pozycję podatnika w jego kontaktach z administracją podatkową. Są to w szczególności zasady ogólne prawa podatkowego oraz konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji). Co do zasad ogólnych prawa podatkowego w szczególności utrzymuje się dalej zasadę *in dubio pro tributario*, z tym że w świetle nowej redakcji niedające się usunąć wątpliwości co do treści normy prawnej rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego, a nadto jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, je również rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego. Wprowadza się dalsze zasady ogólne prawa i postępowania podatkowego, w tym powinność kooperacji stron stosunku prawnopodatkowego, tak że w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego zobowiązany współdziała z organami podatkowymi. Ponadto organy podatkowe powinny kierować się w swoich działaniach zasadą zaufania do zobowiązanego, zakładając, że działa on uczciwie i zgodnie z prawem. Następnie organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie mogą odstępować od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Wreszcie organy podatkowe podejmować mają działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla zobowiązanego.

Zasady te znajdować mają rozwinięcie w dalszych przepisach, w szczególności dotyczących rozprawy i spotkań uzgodnieniowych, a przede wszystkim mediacji i umowy podatkowej. Umowa podatkowa jest jedną z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, które jeszcze do niedawna uznawane były za nieprzydatne w prawie podatkowym. Kierując się doświadczeniami innych państw w tym zakresie, zakłada się uregulowanie w projektowanej ordynacji koncyliacyjnych metod załatwiania spraw podatkowych, które polegają na umownym załatwieniu trudnych kwestii pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Podatnik i organ podatkowy mogą porozumieć się sami albo z udziałem neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej – mediatora. Mediacja może być zainicjowana przez stronę albo przez organ podatkowy i ma charakter dobrowolny. Ten sposób rozwiązywania spraw spornych może być wykorzystywany wszędzie tam, gdzie może być zawarta umowa podatkowa. Mediacja z założenia jest prowadzona właśnie po to, aby organ podatkowy i podatnik doszli do porozumienia, przez co postępowanie podatkowe może być tańsze i bardziej efektywne.

Niemniej nie w każdym przypadku dopuszczalne będzie zawarcie umowy. Nie można się umawiać co do wysokości podatku. Umowy w świetle projektu mogą być natomiast stosowane m.in. w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczy to ustaleń stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. liczba rat albo termin odroczenia podatku). W tych obszarach organ podatkowy i podatnik mogą np. dojść do porozumienia co do wartości nieruchomości bez powoływania w tym celu biegłego i prowadzenia długotrwałego postępowania podatkowego i sądowego. To się opłaci obu stronom, co jest najlepszą zachętą do zawierania tego typu umów.

Przewiduje się, że w przypadkach, w których może być zawarta umowa podatkowa i w celu doprowadzenia do jej zawarcia, może zostać przeprowadzona mediacja. Organ podatkowy może skierować sprawę do mediacji na wniosek lub z urzędu za zgodą strony postępowania podatkowego. Niemniej to organ podatkowy kierować ma sprawę do mediacji lub odmawiać jej skierowania w drodze postanowienia. Przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy ma: 1) wyjaśniać stronie cele i zasady mediacji; 2) informować stronę o wysokości przewidywanych kosztów mediacji; 3) przyjmować od strony zgodę na udział w mediacji oraz uzgadniać z nią osobę mediatora; 4) odbierać od mediatora zgodę na prowadzenie mediacji. Termin zakończenia mediacji nie może przekraczać dwóch miesięcy od dnia wszczęcia mediacji. Termin ten na wniosek mediatora za zgodą strony organ podatkowy mógłby przedłużyć na czas niezbędny do zakończenia mediacji.

Mediację ma prowadzić mediator. Mediatorem ma być osoba, która spełnia określone prawem warunki i została wpisana na listę mediatorów prowadzoną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Mediatorem prowadzącym daną mediację ma być osoba wskazana w postanowieniu o skierowaniu sprawy do mediacji. Przy prowadzeniu mediacji zachowywać ma bezstronność i neutralność. Mediator zapoznawać się ma z aktami sprawy i ma mieć prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii. Mediator mógłby zrezygnować z prowadzenia mediacji w jej trakcie tylko z ważnych powodów, o których jest obowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę. Wtedy organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony odwoływać ma mediatora. Mógłby także to zrobić w razie: 1) wykreślenia mediatora z listy mediatorów; 2) utraty zaufania do mediatora przez organ podatkowy lub stronę; 3) innych uzasadnionych okoliczności. Jeżeli po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona zgodnie wyrażą wolę dalszego udziału w mediacji, organ podatkowy powinien powołać do jej prowadzenia innego mediatora. Czas, który upłynął od dnia doręczenia poprzedniemu mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, zaliczać się ma na poczet terminu zakończenia mediacji. Odwołanie i powołanie kolejnego mediatora następować ma w drodze postanowienia.

Wszczęcie mediacji następować ma z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji. W ramach mediacji mediator ma: 1) przeprowadzać z organem podatkowym i stroną, w dogodnym dla nich i siebie miejscu oraz terminie, indywidualne lub wspólne spotkanie wstępne, podczas którego wyjaśnia im cele i zasady mediacji, a także poucza ich o możliwości cofnięcia zgody na uczestniczenie w mediacji aż do jej zakończenia; 2) przeprowadzać jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w dogodnym dla nich i siebie miejscu i czasie; 3) fakultatywnie pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną. W szczególnych przypadkach, w tym jeżeli niemożliwe lub utrudnione byłoby bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony, mediator mógłby za zgodą organu podatkowego i strony prowadzić mediację w sposób pośredni, przekazywać każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści zajmowane przez innego uczestnika mediacji.

Niezwłocznie po przeprowadzeniu mediacji mediator sporządzać ma protokół z jej przebiegu, który ma zawierać przede wszystkim wynik mediacji oraz treść umowy podatkowej, jeżeli taką zawarto. Mediator przekazywać ma protokół z przebiegu mediacji organowi podatkowemu, który włącza go do akt sprawy, a następnie doręcza odpis stronie. Mediacja będzie zakończona z chwilą podpisania protokołu albo z chwilą bezskutecznego upływu terminu zakończenia mediacji. Organ podatkowy i strona nie mogą przy tym powoływać się w toku postępowania podatkowego i sądowego na propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w toku mediacji. Nie dotyczy to ustaleń zawartych w umowie podatkowej.

Omawiając projektowaną regulację, należy wskazać również na skutki zawarcia umowy podatkowej, jeżeli taką po przeprowadzeniu mediacji zawarto. Co do zasady organ podatkowy ma być związany ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej, jednakże nie będą dla niego wiążące ustalenia wynikające z umowy podatkowej zawartej z naruszeniem przepisów prawa lub co do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania lub stwierdzenie nieważności decyzji. Ponadto organ podatkowy będzie mógł nie uwzględnić ustaleń wynikających z umowy podatkowej w niektórych decyzjach wymiarowych. Umowa podatkowa nie będzie chyba zatem zastępować rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty w formie aktu administracyjnego, a przez to mediacja będzie mieściła się w ramach postępowania podatkowego, a jeśli nawet zakończyła się umową podatkową, nie będzie go jednak zwięzczać. Wydaje się jednak, że należy doregulować formę zakończenia postępowania podatkowego, w sytuacji kiedy doszło do zawarcia umowy podatkowej, a co za tym idzie wyraźniej określić jej charakter prawny, wszakże obecnie do końca nie wiadomo, czy będzie to znacząca okoliczność prawna czy jedynie zaszczość faktyczna. Dla przykładu w art. 96n Kodeksu postępowania administracyjnego²¹ stwierdzono jednoznacznie, że jeżeli w wyniku mediacji zostaną dokonane ustalenia dotyczące załatwienia sprawy w granicach obowiązującego prawa, organ administracji publicznej załatwia sprawę zgodnie z tymi ustaleniami, zawartymi w protokole z przebiegu mediacji. Wiadomo zatem, że co do zasady zawsze będzie wydawana decyzja administracyjna jako akt kończący postępowanie administra-

21 Ustawa z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 2096 z późn. zm.).

cyjne. Można także stwierdzić, że zarówno planowana regulacja podatkowa, jak i unormowania dotyczące mediacji administracyjnej pozostają zharmonizowane.

Projektowana regulacja mediacji podatkowej jest interesująca. Niemniej jednak wprowadzenie mediacji na grunt postępowania podatkowego może wywoływać wątpliwości konstytucyjne z uwagi na zasadę z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.²², z której wynika obowiązek przesądzenia przez ustawę podatkową o wszystkich elementach konstrukcji podatku. Określenie przez ustawodawcę swoistego wzoru na obliczenie podatku skutkuje domniemaniem istnienia jedynej prawidłowej, bo obliczonej według tego ustawowego wzoru, kwoty podatku, co z kolei nie pozostawia zbyt wiele miejsca na koncyliacje i mediacje i w efekcie czego umawianie się stron stosunku prawnopodatkowego co do jego kształtu w drodze umowy podatkowej. Ma to chronić podatników przed arbitralnym działaniem organów podatkowych w procesie ustalania wysokości podatku. Z tego punktu widzenia adekwatniejszym rozwiązaniem byłaby konstrukcja prawna, zgodnie z którą: *Strony stosunku prawnopodatkowego swoją wolą – przy udziale mediatora – mogą ukształtować treść tego stosunku, w sposób odmienny niż przewidują to przepisy podatkowe*. A zatem nie można traktować konsensualnych metod rozstrzygania sporów podatników z administracją podatkową (takich jak mediacja i umowa podatkowa) jako rozwiązań mających jedynie wymiar proceduralny, albowiem mogą wpływać także na materialnoprawne obowiązki podatników i ponoszone przez nich ciężary podatkowe. Albowiem negocjowanie, choćby z udziałem mediatora, oraz umawianie się stron co do *wartości transakcji, czynności lub zdarzenia* to nic innego jak przyzwalanie na swego rodzaju fikcję skarbową w zakresie stanu faktycznego sprawy podatkowej, który powinien być ustalony zgodnie z rzeczywistym stanem rzeczy, mającym odzwierciedlenie np. w rzetelnie prowadzonych przez podatnika księgach podatkowych, którym przysługuje z woli ustawodawcy domniemanie prawdziwości. Projektodawca zdaje się nie widzieć wzajemnych relacji pomiędzy tymi rozwiązaniami normatywnymi. Możliwym skutkiem koncyliowania i umawiania się strony i organu podatkowego co do przebiegu zdarzeń prawnopodatkowych – przy braku przezorności ustawodawcy w ich wprowadzaniu – będzie możliwość stosowania umowy podatkowej z pominięciem kluczowej ogólnej zasady postępowania podatkowego – prawdy obiektywnej. Nie mogą tego przesłaniać kwestie ekonomiki procesowej. Wprowadzenie mediacji do prawa podatkowego wymaga zatem pewnej ostrożności. Podobnie jej stosowanie w praktyce. System podatkowy musi pozostać zupełny, względnie stabilny i wewnętrznie niesprzeczny oraz nie powinien rodzić pytań o zgodność nowych instytucji prawnych z Konstytucją RP, a zwłaszcza nie powinny istnieć obawy dotyczące ryzyka nierównego traktowania podatników.

Tego typu obawy nie towarzyszyły wprowadzeniu mediacji do Kodeksu postępowania administracyjnego.

Oczywiście oprócz właściwej regulacji normatywnej niezbędne będą także rekomendacje i standardy dobrych praktyk. Potrzebny byłby także swoisty *handbook* zawierający wskazówki, w jakich kategoriach spraw i problemów praktycznych konsensualna mediacja, jak i inne metody alternatywne mogłyby być stosowane. Bo o ile nie ma jakichś bezwzględnych przeszkód prawnych przeciwko wprowadzeniu mediacji podatkowej w Polsce, o tyle mogą pojawiać się problemy w jej aplikacji. Potrzebne będzie administracji podatkowej określone doświadczenie w zakresie stosowania tego typu metody, albowiem nieufność do mediacji podatkowej płynąć może zarówno ze strony podatnika, jak i pracowników organu podatkowego. Niemniej dążenie do załatwienia sprawy podatkowej w pełnym porozumieniu z podatnikiem, a zwłaszcza z wykorzystaniem mediacji, pozostaje wartością samą w sobie i stanowi nie tylko wyraz konsensualizmu procesowego, lecz także ważne uzupełnienie zasady ogólnej postępowania podatkowego – zasady przekonywania. W świecie od dawna dostrzega się pozytywne aspekty kształtowania powinności podatkowych w oparciu o czynnik dialogu²³. Mediacja i zawarta w jej ramach umowa podatkowa w określonych przypadkach mogą zwiększyć efektywność postępowań podatkowych.

22 Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.

23 Por. B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), Wrocław 2011, s. 36 i n., A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 13 i n.

Z perspektywy jednostki często dostrzega się, że mediacja jest postępowaniem mniej sformalizowanym i poniekąd bardziej przyjaznym – w każdym razie przeżyciem nie tak traumatycznym, jak składanie organowi podatkowemu osobistych wyjaśnień, zeznań i oświadczeń lub udział w rozprawie sądowej w charakterze strony. Aby to nastąpiło, mediacja powinna mieć miejsce, w sytuacji kiedy spór nie jest jeszcze zaawansowany i zaogniony – na „wczesnych” etapach sprawy podatkowej, kiedy skłonność do dialogu jest większa. Inaczej mediację podatkową spotka podobny los jak mediację przed sądem administracyjnym, kiedy spór jest już otwarty na wszystkich płaszczyznach.

Mediacja podatkowa powinna być zatem upowszechniona wśród podatników. Muszą być więc podejmowane działania informacyjno-promocyjne zarówno o charakterze ogólnokrajowym, jak i na szczeblu lokalnym. Warto także zaangażować w ten proces organizacje pozarządowe.

W tym względzie warto zwrócić uwagę na skierowany właśnie do Sejmu rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika²⁴. Do zadań rzecznika należeć ma w szczególności promowanie mediacji między podatnikami a organami podatkowymi. Jak czytamy w uzasadnieniu: *udział rzecznika w prowadzeniu mediacji i promowanie tej instytucji przez wyspecjalizowany organ przyczyni się do częstszego korzystania z tej procedury.*

Biorąc pod uwagę zapowiedzi czynników oficjalnych, wydaje się, że prezentowane *de iure condendo* w zakresie mediacji podatkowej stanie się w niedalekiej przyszłości *de iure condito*. Ważne jednak, żeby mediacja podatkowa nie podzieliła losu mediacji sądowoadministracyjnej.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), Wrocław 2011.
- Ciecierski M., Sędkowska A., *Jak równy z równym, czyli sądowoadministracyjna mediacja decyzji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 2.
- Dauter B., *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, S. Pikulski (red.), Olsztyn 2004.
- Dauter B., *Postępowanie mediacyjne w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12.
- Dobkowski J., *Tax mediation in Poland: current status and perspective of changes*, [w:] *II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): Збірник матеріалів*, Київ 2019.
- Dumas A., *Mediacja w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury” 2018, nr 4 (32).
- Etel L. (red.), *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2016.
- Etel L. (red.), *Nowa Ordynacja Podatkowa: Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Filipczyk H., *Porozumienia i mediacja w procedurach podatkowych – szansa na sukces*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński (red.), Lublin 2016.
- Filipczyk H., *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10.
- Freitas da Rocha J., *Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms*, [w:] *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, ed. Nuno de Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira, Almedina 2015.
- Gortych-Ratajczyk A., *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, B. Brzeziński, J.P. Tarno (red.), Warszawa 2011.
- Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2014 roku*, Warszawa 2015.

²⁴ Sejm RP VII kadencji, Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 3516.

- Klonowski K., *Postępowanie mediacyjne w polskim sądownictwie administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 28.
- Kodeks podatników Unii Europejskiej*, Bruksela 2016.
- Kostecki A., Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym, [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, J. Filipek (red.), Bielsko-Biała 2003.
- Kwiatkowska E., Sasin-Knothe D., *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sprawach podatkowych: sześć lat funkcjonowania w systemie sądownictwa administracyjnego*, „Master of Business Administration” 2010, nr 5.
- Materiały The Association of European Administrative Judges: Program workshop, Beaulieu-sur-Mer, 9–10 października 2009.
- Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, [w:] *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska (red.), Warszawa–Białystok 2013.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym – konsensualne ustalenia i współpraca w procesie wymiaru podatku*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 1.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 28 maja 2019 r.
- Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, Warszawa 2019, Sejm RP VII kadencji, druk nr 3516.
- Szewioła P., *Mediacje w postępowaniu przed sądami administracyjnymi martwe, choć z potencjałem*, „Gazeta Prawna”, <https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/1111189,mediacje-w-postepowaniu-sadowoadministracyjnym-martwe.html>, 15 marca 2018.
- Tax Administration 2013 – Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economics, <https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-2013.htm>, 17 maja 2013.
- Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2012.
- Uzasadnienie projektu ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2001, Sejm IV kadencji, druk 19.
- Uzasadnienie projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, Warszawa 2019, Sejm RP VII kadencji, druk nr 3516.

Woś T., *Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania*, Toruń 2005.