

## Mediacja w sprawach podatkowych

*Anna Dumas\**

### Streszczenie

Mediacja jest jedną z procedur alternatywnego rozstrzygnięcia sporów (ang. *Alternative Dispute Resolution*, w skrócie: ADR). Mediacja stanowi zbiorcze pojęcie. Obejmuje szereg różnych niejednorodnych postępowań. Wszystkie one służą tylko jednemu celowi i rozwiązują spory między dwiema lub więcej stronami z udziałem strony trzeciej (mediatora). Instytucja mediacji została wprowadzona do Kodeksu postępowania administracyjnego w dniu 1.6.2017 r. Mediacja występuje również w ustawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje wprowadzenie mediacji i umowy podatkowej w procedurze podatkowej.

**Słowa kluczowe:** mediacja, umowa podatkowa, postępowanie podatkowe

### 1. Pojęcie mediacji

Strony postępowań sądowych oraz postępowań toczących się przed organami administracji publicznej poszukują efektywniejszego ugodowego sposobu rozstrzygnięcia sporów. Możliwość taką dają tzw. alternatywne metody rozstrzygnięcia sporów.

Istnieje wiele różnych sposobów alternatywnego rozwiązywania sporów np. mediacja, concyliacja, negocjacje, arbitraż.

---

\* Doktor, adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego Wydział Prawa i Administracji UJ, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Postępowanie prowadzone w tym wypadku jest z wyłączeniem udziału sądu, organu administracji publicznej, a jego kompetencje przejmuje niezależna osoba trzecia – mediator lub arbiter.

W polskim systemie prawnym do najważniejszych form alternatywnego rozwiązywania sporów należą:

**Mediacja** – forma alternatywnego rozwiązania sporu, w której neutralna i bezstronna, zaakceptowana przez obie strony sporu osoba trzecia pomaga w komunikacji, określeniu zakresu interesów i kwestii do dyskusji oraz stara się doprowadzić do wspólnie zaakceptowanego porozumienia. Mediacja ma charakter dobrowolny, nieformalny, poufny.

**Arbitraż** – forma alternatywnego rozwiązania sporu bez udziału sądu przez arbitra. Rozstrzyganie sporów przeprowadzane jest zazwyczaj na podstawie zasad prawa cywilnego bądź prawa gospodarczego przez bezstronnych arbitrów (specjalistów) powołanych przez strony sporu. W prawie polskim arbitraż funkcjonuje pod pojęciem sądu polubownego. Arbitraż stosowany jest w sprawach cywilnych i gospodarczych.

Zagadnienie ugodowego załatwiania spraw w zakresie szeroko pojętego prawa administracyjnego stanowiło przedmiot wielu analiz w literaturze<sup>1</sup>.

W prawie administracyjnym ugodowe załatwianie spraw zostało wyrażone w zaleceniu Komitetu Ministrów Rady Europy Rec (2001)9 z 5.9.2001 r. w sprawie alternatywnych metod rozwiązywania sporów między organami administracyjnymi a podmiotami prywatnymi (*on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties*)<sup>2</sup>, w którym mediacja została wymieniona obok takich alternatywnych metod rozwiązywania sporów jak konsultacje wewnętrzne (ang. *internal reviews*), koncyliacja (ang. *conciliation*), negocjacje (ang. *negotiated settlement*) oraz arbitraż (ang. *arbitration*).

Ustawodawca nie definiuje pojęcia mediacji. W literaturze mediację (łac. *mediatio* – pośrednictwo) łączy się z pośredniczeniem w sporze w celu nakłonienia skonfliktowanych stron do porozumienia<sup>3</sup>. Zasadniczą cechą mediacji jest zatem (inaczej niż w przypadku negocjacji) udział osoby trzeciej w osiągnięciu porozumienia przez strony sporu<sup>4</sup>. Podobnie jednak jak w przypadku negocjacji, w mediacji strony decydują o trybie i organizacji tego procesu oraz o jego

<sup>1</sup> D. Wiśniewska-Kazals, *Mediacja w sprawach administracyjnych. Standardy europejskie*, [w:] *Mediacja w sprawach administracyjnych*, H. Machińska (red.), Warszawa 2007, s. 14 i n.; Z. Kmieciak, *Ochrona sądowa a alternatywne środki rozstrzygania sporów między administracją a jednostką*, Sam. Teryt. 2002, Nr 3, s. 31 i n.); L. Stadniczeńko, *Negocjacje i mediacje jako proces społeczny – instytucja społeczna*, [w:] *Prawnopsychologiczne uwarunkowania mediacji i negocjacji*, Opole 2006, s. 36 i n.; A. Zienkiewicz, *Studium mediacji od teorii ku praktyce*, Warszawa 2007, s. 32 i n.; M. Tabernacka, *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Warszawa 2009, s. 30 i n.

<sup>2</sup> Za: <https://rm.coe.int/16805e2b59> (dostęp: 12.9.2018 r.).

<sup>3</sup> Z. Kmieciak, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 27 i n.

<sup>4</sup> W. Federczyk, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, Warszawa 2013, s. 32.

wyniku. Wpływ uczestników na sposób załatwienia sporu odróżnia natomiast mediację od adjukacyjnego modelu ich rozstrzygnięcia (o typie sądowym bądź arbitrażowym), w którym rozstrzygnięcie przyjmuje postać wyroku. Mediacja charakteryzuje się zatem szczególnym – odmiennym od metod adjukacyjnych – konstruktywnym podejściem do konfliktu<sup>5</sup>.

W sferze publicznej (rozumianej jako obszar działań organów państwa) mediacja przybiera postać różnych zinstytucjonalizowanych i niezinstytucjonalizowanych form działania organów państwa lub osób zatrudnionych w strukturach państwa<sup>6</sup>. Można zatem uznać, że na mediację w sprawach administracyjnych składa się wiele czynności dokonywanych przez organ, mediatora i strony postępowania, zmierzających do uzgodnienia stanowiska i przyjęcia propozycji rozstrzygnięcia sprawy zgodnego z wolą uczestników mediacji, a jednocześnie odpowiadającego przepisom prawa. Klasykzna mediacja jest formą „niezwykle elastyczną, lecz jednocześnie skonstruowaną według ściśle określonych zasad teoretycznych, wśród których fundamentalnymi są: dobrovolność i poufność procesu mediacji, akceptowalność osoby mediatora oraz jego bezstronność i neutralność”<sup>7</sup>. Wyróżnia się kilka modeli mediacji, m.in. mediację o charakterze facylitatywnym, w której rolą mediatora jest przede wszystkim stymulowanie rozmowy, pomoc w udroźnieniu komunikacji pomiędzy stronami i wspieranie poszukiwań konstruktywnych rozwiązań konfliktu, oraz mediację o charakterze ewaluatywnym. W tym ostatnim przypadku mediator uprawniony jest również do przedstawiania niewiążących propozycji rozwiązania kończącego spór<sup>8</sup>. Mediacje tego typu określa się niekiedy jako koncyliację, wyróżniając jako odrębną alternatywną metodę rozstrzygnięcia sporów<sup>9</sup>.

Podsumowując można przyjąć za R. Morek<sup>10</sup>, że mediacja stanowi zbiorcze pojęcie, stosowane w przypadku niejednorodnych postępowań o różnych nazwach, których celem jest pojednawcze rozwiązanie sporu przy pomocy osoby trzeciej (mediatora).

Funkcjonowanie mediacji w prawie publicznym nie jest wolne od kontrowersji, jednak w instytucji tej dostrzega się jednocześnie przejaw współczesnej zmiany paradygmatu działania administracji w kierunku procedur charakterystycznych dla idei *good governance*<sup>11</sup>.

<sup>5</sup> R. Morek, *Wprowadzenie*, [w:] *Mediacje. Teoria i praktyka*, E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), Warszawa 2014, s. 30.

<sup>6</sup> M. Tabernacka, *op. cit.*, s. 29.

<sup>7</sup> J. Żołądź, *Bariera rozwoju mediacji w sferze administracji publicznej w Polsce. Refleksje teoretyczno-praktyczne*, ADR 2012, Nr 2, s. 65.

<sup>8</sup> E. Gmurzyńska, *Rodzaje mediacji*, [w:] *Mediacja*, L. Mazowiecka (red.), Warszawa 2009, s. 303 i n.

<sup>9</sup> A. Wach, *Delimitacja mediacji i koncyliacji jako samodzielnych form ADR*, R. Pr. 2005, Nr 2, s. 97 i n.

<sup>10</sup> R. Morek, *op. cit.*

<sup>11</sup> J. Wegner-Kowalska, *Idea mediacji w postępowaniu administracyjnym*, PPPubl. 2016, Nr 10, s. 90 i n.

Instytucja mediacji została wprowadzona do ustawy z 14.6.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (dalej: KPA)<sup>12</sup> z dnia 1.6.2017 r., kiedy to do działu II dodano rozdział 5a *Mediacja* (art. 96a-96n KPA)<sup>13</sup>.

Postępowanie mediacyjne funkcjonuje również w postępowaniu sądowo-administracyjnym. Instytucje mediacji regulują przepisy art. 115-118 ustawy z 30.8.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: P.p.s.a.)<sup>14</sup>. Dotychczasowy stan sprawy został zmieniony ustawą z 7.4.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw<sup>15</sup>, którą wprowadzono mediację do postępowania administracyjnego i znacznie zmodyfikowano przepisy mediacji w postępowaniu sądowo-administracyjnym.

Przedmiotem analizy artykułu będą zagadnienia dotyczące projektowanych zmian w procedurze podatkowej, a mianowicie wprowadzenia do projektu ustawy z 4.7.2018 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: projekt ustawy)<sup>16</sup> instytucji mediacji oraz umowy podatkowej.

## 2. Mediacja w postępowaniu podatkowym

Mediacja w prawie podatkowym stanowi jedną z niewładczych form załatwiania spraw podatkowych. Taka forma załatwiania spraw nie była dotychczas znana polskiemu prawu podatkowemu. W obowiązującej ustawie z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>17</sup> instytucja mediacji nie została uregulowana. Wzorując się na systemach prawnych innych państw, Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>18</sup> wprowadziła do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa regulacje dotyczące umów podatkowych i mediacji. Koncyliacyjne (umowne) sposoby załatwienia spraw, do których należy zaliczyć mediację, polegają na umownym załatwieniu sprawy podatkowej pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Podstawowym założeniem mediacji w sprawach podatkowych jest zawarcie porozumienia między podatnikiem i organem podatkowym, co niewątpliwie doprowadzi do szybszego i bardziej efektywnego zakończenia postępowania.

<sup>12</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1257 ze zm.

<sup>13</sup> Ustawa z 7.4.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r., poz. 935).

<sup>14</sup> Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.

<sup>15</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 935.

<sup>16</sup> Projekt ustawy z 4.7.2018 r. – Ordynacja podatkowa: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12314054> (dostęp: 12.9.2018 r.).

<sup>17</sup> Dz. U. z 2018 r., poz. 800.

<sup>18</sup> Projekt nowej Ordynacji podatkowej został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, która została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. z 2014 r., poz. 1471).

W projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>19</sup> wprowadzono nową zasadę ugodowego załatwiania spraw, która stanowi uzupełnienie zasady przekonywania wyrażonej w art. 28 § 2 projektu. Ugodowe załatwianie sporów podatkowych przynosi wiele korzyści i pozwala realizować wiele wartości istotnych dla prawa i jego użytkowników bez szkody dla praworządności rozstrzygnięć<sup>20</sup>. Organ podatkowy powinien zmierzać do załatwienia sprawy w porozumieniu z podatnikiem, nie jest jednak zobowiązany do zawarcia porozumienia. Cytowany przepis statuuje zobowiązanie organu do podjęcia starań zmierzających do ugodowego załatwienia sprawy poprzez m.in. informowanie podatnika o możliwości zawarcia umowy i w ten sposób alternatywnego rozwiązania sporu podatkowego. Brak zobowiązania organu do osiągnięcia celu, jakim jest ugodowe załatwienie sprawy, wynika z tego, że nie w każdej sprawie podatkowej możliwe będzie polubowne rozwiązanie kwestii spornych z uwagi na rodzaj sprawy i obowiązujące przepisy prawa. Uszczegółowieniem zasady ugodowego załatwiania spraw podatkowych stanowią przepisy zawarte w dziale III rozdział 10 i 11 projektu ustawy, dotyczące umowy podatkowej oraz mediacji. Pewne elementy polubownego załatwiania spraw można odnotować również w procedurach szczególnych dotyczących konsultacji skutków podatkowych transakcji oraz porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (dział IV rozdział 3 i 4)<sup>21</sup>.

## 2.1. Mediacja

Mediacja została uregulowana rozdziale 11 projektu ustawy w art. 383-399. Mediację w sprawach podatkowych można zdefiniować jako procedurę rozwiązywania sporów między organami podatkowymi a zobowiązanymi z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej – mediatora<sup>22</sup>.

W uzasadnieniu projektu ustawy z 4.7.2018 r – Ordynacja podatkowa (dalej: uzasadnienie ustawy) podkreśla się, że mediacja zostaje ustanowiona jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym a zobowiązanym, a nie mechanizm merytorycznego rozstrzygnięcia sporu. Stanowi ona w istocie „wspomagane negocjacje” między organem podatkowym a podatnikiem (stroną postępowania podatkowego). Mediacja podatkowa – podobnie jak mediacja w postępowaniu administracyjnym – została ukształtowana z poszanowaniem zasady dobrowolności, bezstronności, neutralności

<sup>19</sup> Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa przewiduje, że ustawa wejdzie w życie 1.1.2020 r.

<sup>20</sup> Artykuł 41 ust. 2 lit c Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

<sup>21</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z 4.7.2018 r. – Ordynacja podatkowa : <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12314054> (dostęp: 12.9.2018 r.).

<sup>22</sup> E. Gmurzyńska, R. Morek, *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2014; A. Kalisz, A. Zienkiewicz, *Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu*, Warszawa 2013; J. Czapska, M. Szelań-Dylewski, *Mediacje w prawie*, Kraków 2014; Z. Kmiecik, *op. cit.*

oraz poufności. Mediacja ma charakter akcesoryjny względem postępowania podatkowego, wszczęcie procedury mediacji jest dopuszczalne na każdym etapie postępowania podatkowego.

Zakres postępowania mediacyjnego statuuje art. 383 projektu ustawy, który stanowi, że mediacja może być prowadzona w przypadkach, w których może zostać zawarta umowa podatkowa. Celem mediacji jest doprowadzenie do zawarcia umowy podatkowej. Umowa podatkowa to również nowa instytucja wprowadzona w projekcie ustawy w rozdziale 10 w art. 380-382. Organ podatkowy może skierować sprawę do mediacji na wniosek lub za zgodą strony<sup>23</sup>. Wniosek strony o skierowanie sprawy do mediacji zawiera wskazanie jej przedmiotu. Zgodnie z art. 383 § 3 i 4 projektu ustawy mediacja jest dobrowolna dla organu podatkowego i dla strony, mediacja jest jawna wyłącznie dla organu podatkowego, strony i mediatora.

Na podstawie art. 384 projektu ustawy organ podatkowy kieruje sprawę do mediacji lub odmawia jej skierowania w drodze postanowienia, które nie podlega zaskarżeniu. Artykuł 384 § 5 wymienia elementy postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, a mianowicie: oznaczenie organu podatkowego; wskazanie osoby uprawnionej do udziału w mediacji w imieniu organu podatkowego; oznaczenie strony, a jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, także wskazanie osoby fizycznej uprawnionej do udziału w mediacji w imieniu strony; przedmiot i zakres mediacji; imię i nazwisko mediatora powołanego do prowadzenia mediacji; termin zakończenia mediacji, który nie może przekraczać dwóch miesięcy od dnia wydania postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji (na wniosek mediatora za zgodą strony organ podatkowy w formie postanowienia może przedłużyć termin na czas niezbędny do zakończenia mediacji – termin ten nie jest wliczany do terminu załatwienia sprawy; art. 295 § 3 projektu ustawy); pouczenie o możliwości sprzeciwu wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji doręcza się stronie oraz mediatorowi – niezwłocznie po doręczeniu postanowienia organ podatkowy przekazuje mediatorowi dane kontaktowe strony lub jej pełnomocnika. Przed wydaniem postanowienia o skiero-

<sup>23</sup> Strona postępowania podatkowego została zdefiniowana w art. 293 projektu ustawy, który stanowi, że stroną w postępowaniu podatkowym jest zobowiązany, który z uwagi na swój interes prawny wnosi o dokonanie czynności organu podatkowego, do którego czynność organu podatkowego się odnosi lub którego interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy (§ 1). Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążyą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa (§ 2). W nowej definicji strony następuje odwołanie do pojęcia «zobowiązany», które zostało zdefiniowane w art. 13 pkt 20 projektu ustawy, uznając za zobowiązanego podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego.

waniu sprawy do mediacji organ podatkowy podejmuje czynności wstępne polegające na wyjaśnieniu stronie celu i zasad mediacji, przyjmuje od strony zgodę na udział w mediacji oraz uzgadnia z nią osobę mediatora, odbiera od mediatora zgodę na prowadzenie mediacji. Strona i mediator mogą wyrazić zgodę w dowolnej formie, także ustnie do protokołu. Mediację może prowadzić mediator wpisany na listę mediatorów, która prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 385 § 1 i 2 projektu ustawy)<sup>24</sup>. Mediatorem jest także Rzecznik Praw Podatnika (art. 385 § 4 projektu ustawy)<sup>25</sup>. Wybrany mediator może odmówić przeprowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów (art. 384 § 4 projektu ustawy), do których można zaliczyć pozostawanie ze stronami mediacji w relacji niepozwalającej na zachowanie bezstronności, niemożność wykonywania obowiązków z powodu choroby, nadmierne obciążenie pracą. Do mediatora stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 1-4 projektu ustawy (przepisy o wyłączeniu pracownika).

Mediatorem w danym postępowaniu mediacyjnym jest osoba wskazana w postanowieniu organu podatkowego o skierowaniu sprawy do mediacji (art. 386 § 1 projektu ustawy)<sup>26</sup>. Mediator może zrezygnować z prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów, o których jest zobowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę. Mediator przy prowadzeniu mediacji zachowuje bezstronność i neutralność (art. 386 § 2 projektu ustawy). Mediator ma obowiązek zapoznania się z aktami sprawy i ma prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymywania ich kopii, chyba że strona w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji wyrazi sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Mediator ma prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków związanych z prowadzeniem mediacji<sup>27</sup>.

W art. 387 projektu ustawy wymieniono przypadki, w których organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony odwołuje mediatora. Należy tutaj zaliczyć wykreślenie mediatora z listy mediatorów, utratę zaufania do mediatora przez organ podatkowy lub stronę, rezygnację mediatora, inne uzasadnione okoliczności. Rozstrzygnięcie w tym przedmiocie zapada w formie postanowie-

<sup>24</sup> W przedmiocie wpisu na listę mediatorów i skreślenia z listy mediatorów Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje decyzję (art. 385 § 3).

<sup>25</sup> Projekt ustawy z 6.8.2018 r. o Rzeczniku Praw Podatnika: <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315004/katalog/12528447#12528447> (dostęp: 12.9.2018 r.).

<sup>26</sup> Warunki, jakie powinni spełniać mediatorzy, a także sposób prowadzenia listy mediatorów, określa rozporządzenie wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 393 projektu ustawy.

<sup>27</sup> Wynagrodzenie mediatora oraz zwracane wydatki stanowią koszty postępowania – są one ponoszone po tożebie przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego oraz przez stronę postępowania. Zasady obliczania i wypłacania wynagrodzenia oraz zwrotu wydatków mediatorowi określa rozporządzenie wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 393 projektu ustawy.

nia, które nie podlega zaskarżeniu. Jeżeli po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona zgodnie wyrażają wolę dalszego udziału w mediacji, organ podatkowy powołuje w drodze postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie, do jej prowadzenia innego mediatora. Czas, który upłynął od dnia doręczenia poprzedniemu mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, zalicza się na poczet terminu zakończenia mediacji (art. 387 § 2 projektu ustawy).

Artykuł 388 projektu ustawy reguluje przebieg mediacji. Wszczęcie mediacji następuje z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia organu podatkowego o skierowaniu sprawy do mediacji. Po wszczęciu postępowania mediator przeprowadza z organem podatkowym i stroną, w dowolnym 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. Kolejne pouczenie po uprzednim pouczeniu dokonanym przez organ podatkowy przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji stanowi ugruntowanie zasady dobrowolności mediacji oraz stanowi gwarancję zawarcia umowy podatkowej.

W ramach prowadzenia mediacji mediator przeprowadza jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w dogodnym dla nich i siebie miejscu i czasie. Zgodnie z art. 388 § 3 w szczególnie uzasadnionych przypadkach, w tym jeżeli niemożliwe lub utrudnione jest bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony, mediator może za zgodą organu podatkowego i strony prowadzić mediację w sposób pośredni, przekazując każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści. Mediator może pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazuje się, że mediacja podatkowa może przyjąć postać mediacji facylitatywnej (klasycznej, wspomagającej, w której rolą mediatora jest wyłącznie ułatwienie porozumienia między stronami – mediator nie proponuje ani nie sugeruje rozwiązania sporu, nie musi zatem posiadać wiedzy merytorycznej w zakresie przedmiotu sprawy), może być jednak zbliżona do mediacji ewaluatywnej (ocennej, w której mediator, wyposażony w specjalistyczną wiedzę, może sugerować stronom rozwiązanie sporu). Decyzja o zawarciu umowy podatkowej pozostaje zawsze decyzją strony i organu podatkowego. Rolą mediatora jest ułatwienie porozumienia między stroną a organem podatkowym, a nie rozsądzenie sprawy. Mediator nie jest arbitrem.



Na mocy art. 389 projektu ustawy mediator po przeprowadzeniu mediacji sporządza protokół z jej przebiegu. Elementy protokołu zostały wymienione w art. 389 § 2, do których zaliczono: oznaczenie sprawy, czas i miejsce prowadzenie mediacji, imię i nazwisko (nazwę) i adres strony, nazwę i adres organu podatkowego, imię i nazwisko mediatora, wynik mediacji, treść umowy podatkowej, jeżeli taką zawarto, podpis mediatora, a jeżeli zawarto umowę podatkową – także osoby upoważnionej do działania w imieniu organu podatkowego, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego oraz strony. Mediator przekazuje protokół z przebiegu mediacji organowi podatkowemu, który włącza go do akt sprawy, a następnie doręcza odpis stronie. Z chwilą podpisania protokołu mediacja zostaje zakończona. Jeżeli z jakichkolwiek przyczyn nie doszło do podpisania protokołu, mediacja zostaje zakończona z chwilą upływu terminów do jej przeprowadzenia, określonych w art. 384 § 5 pkt 5 i § 8 projektu ustawy.

Zgodnie z art. 390 projektu ustawy do umowy podatkowej zawartej wskutek mediacji stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 10 *Umowa podatkowa* z wyjątkiem art. 381 § 1 i 3 projektu ustawy, dotyczącego sporządzania protokołu przez organ podatkowy oraz spotkań uzgodnieniowych, ponieważ przepisy statuujące mediację zawierają szczególne regulacje w tym zakresie.

Przepis art. 391 projektu ustawy wskazuje, że nie podlegają włączeniu do akt sprawy inne nienależące do nich uprzednio dokumenty i informacje przekazane mediatorowi przez organ podatkowy lub stronę w toku mediacji, chyba że dokumenty te i informacje stanowią podstawę do załatwienia sprawy zgodnie z umową podatkową. Jak podkreślono w uzasadnieniu projektu ustawy, przepis art. 391 nie wprowadza zakazu dowodowego, ale jedynie zapobiega automatycznemu przenoszeniu materiałów i informacji z mediacji do postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 392 projektu ustawy organ podatkowy i strona nie mogą 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. W uzasadnieniu projektu ustawy wskazuje się, że założenia przyjęte w art. 391-392 projektu ustawy stanowią gwarancję realizacji celu mediacji, jej skuteczność i efektywność, ochronę otwartości uczestników mediacji bez obawy, że informacje mogą zostać wykorzystane w dalszym toku postępowania podatkowego czy sądowego. Podkreślić należy, że mediatorzy nie mogą być świadkami co do faktów, o których dowiedzieli się w związku z prowadzeniem mediacji, chyba że strona i organ podatkowy uczestniczący w mediacji zwolnią ich z obowiązku zachowania tajemnicy mediacji (art. 362 § 4 projektu ustawy).

## 2.2. Umowa podatkowa

W projekcie ustawy (art. 380-382) wprowadzono nową instytucję – umowę podatkową. W literaturze prawa podatkowego<sup>28</sup> wskazywano na konieczność porozumiewania się w prawie podatkowym. Wskazując na istotę prawa podatkowego, polegającą na konstytucyjnej zasadzie kreowania zobowiązań podatkowych wyłącznie w drodze ustawy, dostrzegano jednak dopuszczalność tworzenia opartych na porozumieniu form oddziaływania na treść powinności podatkowej. Postulaty nauki prawa podatkowego zostały uwzględnione w projekcie ustawy.

Poprzez możliwość zawarcia umowy podatkowej pomiędzy organem podatkowym i stroną zrealizowana została zasada opartego na porozumieniu sposobu załatwienia sprawy podatkowej. Wskazać jednak należy, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej, nie rozstrzyga samodzielnie sprawy. W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły ze swej natury na zasadniczo „nienegocjacyjne”, tj. takie, których rozstrzygnięcie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu jest niedopuszczalne. Niewątpliwie nie każda sprawa podatkowa nadaje się do polubownego rozwiązania, jednak nie jest zasadne wprowadzanie zamkniętego katalogu spraw, w których wyłączona byłaby możliwość zawarcia umowy podatkowej. Wśród spraw, które można kwalifikować do polubownego załatwienia, można zaliczyć sprawy dotyczące cen transferowych, sprawy oparte na uznaniu administracyjnym (umorzenie zaległości podatkowej, rozłożenie podatku na raty)<sup>29</sup>. Nazwa umowa podatkowa nawiązuje do tej, która – zgodnie z pierwotnym projektem – miała zostać przyjęta w wyniku nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>30</sup>. Regulacja dotycząca umowy podatkowej zawiera kompetencję dla organów podatkowych do zawierania umów podatkowych ze stroną oraz określa zakres przedmiotowy umowy podatkowej i skutki prawnej jej zawarcia.

Artykuł 380 projektu ustawy stanowi o kompetencji organu podatkowego do zawarcia umowy podatkowej ze stroną za zgodą lub na wniosek strony. Umowa podatkowa może polegać na wzajemnych ustępstwach i zostaje zawarta w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy i stronę ustaleń, w szczególności: w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie, w tym wtedy, gdy ich usunięcie w postępowaniu wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami niewspółmiernymi do rezulta-

<sup>28</sup> A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 14 i n.

<sup>29</sup> Z. Kmiecik, op. cit., s.160-168.

<sup>30</sup> A. Krawczyk, *Umowa administracyjna*, [w:] *Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*. Raport zespołu eksperckiego. Warszawa 2016, s. 145-164.

tu; w przedmiocie charakteru albo wartości transakcji, czynności lub zdarzenia; w przedmiocie zastosowania ulg w spłacie podatków, w szczególności rodzaju ulgi, która należy zastosować, oraz sposobu jej zastosowania, co do poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego<sup>31</sup> oraz w sytuacji, gdy przepis szczególny tak stanowi<sup>32</sup>. Przepisy dotyczące umowy podatkowej mają zastosowanie w postępowaniu podatkowym zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji. Przepisy te mają odpowiednie zastosowanie także w toku kontroli podatkowej i czynności sprawdzających (art. 603 i art. 631 projektu ustawy).

Na mocy art. 380 § 4 projektu ustawy umowa podatkowa nie może polegać na ustaleniach, w tym wzajemnych ustępstwach, dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru podatku. Organ podatkowy i strona nie mogą czynić uzgodnień dotyczących bezpośrednio kwoty podatku, chociaż nie ma przeszkód prawnych, aby uzgodnienia wpływały na wysokość podatku w sposób pośredni w przypadku uzgodnień co do stanu faktycznego. Wówczas zasada prawdy obiektywnej współistnieje z zasadami celowości i efektywności.

Kolejny przepis art. 381 projektu ustawy określa procedurę zawierania umowy podatkowej, stanowiąc, że w celu zawarcia umowy podatkowej organ podatkowy może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe, oraz określa sposób dokumentowania takiego spotkania (protokół, a ponadto utrwalenie spotkania za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, w tym na informatycznych nośnikach danych). Przed zawarciem umowy podatkowej organ podatkowy może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w sprawie zasadności zawarcia tej umowy. Niewydanie opinii w terminie 21 dni od dnia zwrócenia się o nią przez organ podatkowy uważa się za równoznaczne z opinią o zasadności zawarcia umowy podatkowej. Z zawarcia umowy podatkowej sporządza się protokół, którego odpis doręcza się stronie, a oryginał włącza się do akt sprawy<sup>33</sup>.

Skutki prawne zawarcia umowy podatkowej określa art. 382 projektu ustawy. Wydając decyzję, organ podatkowy jest związany ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej. Przepis ten wprowadza związanie umową podatkową tylko organu podatkowego. Związanie strony umową podatkową nastąpi po wydaniu decyzji w sprawie, o ile nie zostanie od niej wniesiony środek zaskarżenia. Jednym z powodów wniesienia środka za-

<sup>31</sup> Przykładowo: zakres postępowania dowodowego, zawieszenie postępowania na określony czas na zgodny wniosek strony i organu podatkowego.

<sup>32</sup> Artykuł 86 ust. 2e i art. 90 ust. 8 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

<sup>33</sup> Konieczność sporządzenia protokołu z zawarcia umowy podatkowej wynika przede wszystkim z art. 41 § 2 pkt 6 projektu ustawy.

skarżenia od decyzji wydanej po zawarciu umowy podatkowej może być jej niezgodność z zawartą umową podatkową. Nie ma również przeszkód prawnych, aby taka decyzja mogła podlegać wzruszeniu w trybach nadzwyczajnych. Artykuł 382 § 2 projektu ustawy wprowadza wyjątki od mocy wiążącej umowy podatkowej dla organu podatkowego. Nie są wiążące ustalenia wynikające z umowy podatkowej zawartej z naruszeniem prawa lub co do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną lub stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej. Na mocy § 4 organ podatkowy może nie uwzględnić ustaleń wynikających z umowy podatkowej w decyzji wymiarowej wydanej w wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Należy podzielić pogląd zaprezentowany w uzasadnieniu projektu ustawy, że konsensualne załatwianie spraw podatkowych ma wiele zalet. Przyczynia się do sprawności, szybkości i prostoty rozliczenia oraz samego postępowania, daje oszczędności czasu i środków finansowych obu stron sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych.

### 3. Podsumowanie

Wprowadzenie instytucji mediacji w postępowaniu podatkowym realizuje wartości wyrażane w nowo wprowadzonym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa uzupełnieniu zasady przekonywania, a mianowicie zmierzaniu przez organy podatkowe do załatwienia sprawy w porozumieniu ze zobowiązanym. Mediacja w procedurze podatkowej jest uzasadniona racjami spotecznymi oraz odpowiada wartościom leżącym u podstaw relacji zobowiązanych z organami podatkowymi w demokratycznym państwie prawa.

Regulacje prawne w zakresie mediacji w Ordynacji podatkowej stwarzają podstawy prawne do prowadzenia postępowania mediacyjnego również w sprawach podatkowych i stanowią dopełnienie regulacji wprowadzonej w 2017 r. w Kodeksie postępowania administracyjnego. Wejście w życie przepisów Ordynacji podatkowej z dniem 1.1.2020 r. będzie skutkowało ujednoliceniem w tym zakresie procedury przed organami administracji publicznej zarówno w sprawach administracyjnych, jak również w sprawach podatkowych.

Instytucja mediacji najdłużej obowiązuje w postępowaniu sądownoadministracyjnym, jednak nie znalazła szerszego zastosowania w praktyce. Przyczynę tego stanu można uzasadnić szybkością i sprawnością rozpoznawania spraw

w trybie zwykłym. Kilkumiesięczny okres rozpoznawania większości spraw sprawia, że prowadzenie ewentualnego postępowania mediacyjnego nie przyczyniłoby się do przyspieszenia postępowania, co w założeniu stanowi jedną z kluczowych zalet mediacji<sup>34</sup>.

Wskazać jednak należy na różnice istniejące między postępowaniem sądowniczym (kontrola zgodności z prawem aktu stosowania prawa przez organ administracji publicznej) a postępowaniem administracyjnym czy też postępowaniem podatkowym. W związku z tym być może postępowanie mediacyjne będzie wykorzystywane w szerszym zakresie w postępowaniu przed organami administracji publicznej.

W uzasadnieniu projektu ustawy podkreślono, że regulacja niewładczych form działania organów podatkowych stanowi podstawę normatywną konieczną do przeprowadzenia zmiany w sposobie załatwiania spraw podatkowych. Jednocześnie wskazać należy, że sama regulacja zmiany tej nie gwarantuje, lecz stwarza tylko jej możliwość.

Przepisy regulujące alternatywne sposoby rozstrzygania sporów powinny: zapewnić stronom uzyskanie odpowiedniej informacji o możliwości stosowania środków alternatywnych; zapewnić niezależność i bezstronność mediatorów; gwarantować sprawiedliwe postępowanie, w szczególności respektując prawa stron i przestrzegając zasady równości; gwarantować, w możliwie szerokim zakresie, przejrzystość korzystania ze środków alternatywnych oraz pewien poziom elastyczności; zapewnić wykonalność rozstrzygnięć osiągniętych z wykorzystaniem środków alternatywnych.

W myśl tej zasady we wszystkich wypadkach korzystanie ze środków alternatywnych powinno dawać możliwość odpowiedniej kontroli sądowej, co daje najwyższą gwarancję przestrzegania praw osób prywatnych i organów administracji.

## Mediation in tax matters

### Summary

Mediation is one of the methods of Alternative Dispute Resolution (ADR). Being a generic term, the concept of mediation covers various non-homogeneous proceedings. All of them serve one purpose only and that is resolving disputes between two or more parties with participation of a third party (the mediator). Mediation was introduced into the Code of Administrative Proceedings on the 1

<sup>34</sup> Informacja o działalności sądów administracyjnych za 2017 r., Warszawa 2018, s. 19. Za: <http://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne> (dostęp: 12.09.2018 r.).

June 2017, it is also provided for in the Law on Administrative Courts Proceedings. The bill on amendment of the Tax Ordinance Act proposes introducing mediation and tax settlement agreement in the tax procedure.

**Key words:** mediation, tax settlement agreement, tax proceedings