

# Mediacje podatkowe – jak wyleczyć rozdwojenie jaźni ustawodawcy?

## Tax mediation – how to cure the legislator's split personality?

Kamil Marszycki

Doktorant Szkoły Doktorskiej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, ORCID: 0000-0002-9698-7289

### Streszczenie

Mediacja stanowi narzędzie polubownego rozwiązywania sporów, które sprawdza się w sporach cywilnych, karnych i administracyjnych. Polski ustawodawca nie przewidział jednak mediacji w postępowaniu podatkowym, choć sprawy objęte tym postępowaniem mogą być poddane mediacji na etapie postępowania przed sądem administracyjnym. Wyłączono również możliwość korzystania z mediacji w sprawach karnych skarbowych, mimo że niektóre sprawy dotyczące najcięższych przestępstw związanych z podatkami mogą być mediowane na gruncie przepisów o postępowaniu karnym. Wybiórcze umożliwianie mediowania w sprawach podatkowych czyni z mediacji instytucję nieużywaną i nieskuteczną, mimo że ma ona duży potencjał, jeśli chodzi o rozwiązywanie sporów podatkowych.

**Słowa kluczowe:** ekonomia i finanse, mediacje podatkowe, podatki, spory podatkowe, alternatywne metody rozwiązywania sporów.

### Abstract

Mediation is an instrument of conciliatory dispute resolution, which works well in civil, criminal and administrative disputes. However, the Polish legislator didn't provide mediation for tax procedure, although cases in the field of this procedure may be subject of mediation at the stage of proceedings before the administrative court. The possibility of using mediation in criminal-tax cases has also been excluded, although some cases related to the heaviest crimes concerning taxes may be mediated on the basis of regulations of criminal procedure. Selectively enabling the conduct of mediation in tax cases makes mediation an unused and inefficacious institution, although it has great potential to resolving tax disputes.

**Keywords:** economics and finance, tax mediation, taxes, tax disputes, alternative dispute resolution methods.

## 1. WPROWADZENIE

Nie ulega wątpliwości, że narzędzia w postaci postępowania podatkowego, postępowania przed sądem administracyjnym lub możliwości egzekucji administracyjnej należności budżetowych są potrzebne, a niejednokrotnie konieczne do zakończenia sporu podatkowego i ochrony interesu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a co za tym idzie – interesu publicznego. Czy jednak w każdej sytuacji te oczywiste, znane z praktyki oraz powszechnie stosowane rozwiązania są jedynymi możliwymi? Uważam, że w wielu przypadkach interes publiczny można chronić lepiej poprzez próbę osiągnięcia porozumienia z podatnikiem lub innym podmiotem, na którym ciąży obowiązek wynikający z przepisów prawa podatkowego. Niezwykle cennym narzędziem ułatwiającym owo porozumienie mogłaby się stać mediacja. Umożliwiłaby ona rozwiązywanie sporów podatkowych bez zbędnych formalności i bez nadmiernych kosztów, za to w sposób efektywny ekonomicznie oraz pozwalający na

uwzględnienie wartości etycznych, na które nie ma miejsca w niekoncyliacyjnych formach zakończenia sporu. Aby rozwiązywanie sporów podatkowych za jej pomocą było możliwe, konieczne jest jednak przedsięwzięcie kilku ważnych działań związanych ze zmianą obecnych nieefektywnych, a często wręcz absurdalnych przepisów.

Obowiązujący stan prawny dotyczący możliwości mediowania w sprawach podatkowych wygląda mniej więcej tak, że gdyby ustawodawca był realną osobą, psychiatrzy mogliby mieć poważne podejrzenia, czy nie występują u niego dysocjacyjne zaburzenia tożsamości, zwane potocznie rozdwojeniem jaźni. Szczęśliwie dla możliwości przybliżenia czytelnikowi owego legislacyjnego rozdwojenia jaźni ustawodawca jest tylko conceptem, a ja nie jestem lekarzem związanym tajemnicą zawodową. Spróbuję więc uzasadnić moją diagnozę, wskazując najważniejsze objawy. Zaproponuję także metody leczenia omawianego tu schorzenia systemu prawa. Odwołam się przy tym zarówno do spraw podatkowych

*sensu stricto*, czyli spraw o charakterze administracyjnym, jak i do spraw podatkowych *sensu largo*, włączając w zakres tego pojęcia sprawy związane co prawda z podatkami i innymi należnościami budżetowymi, lecz w wymiarze odpowiedzialności karnej, a nie administracyjnej.

Warto zauważyć, że mediacje podatkowe są tematem stosunkowo rzadko pojawiającym się w polskiej literaturze naukowej<sup>1</sup>. W szczególności należy zwrócić uwagę, że problematyka mediacji podatkowych wydaje się zupełnie pomijana przez ekonomistów. To dość intrygujące, gdyż możliwość mediowania w sprawach podatkowych stanowi ciekawy problem badawczy z perspektywy skutków ekonomicznych wprowadzenia takiego rozwiązania. Polska literatura z zakresu prawa skupia się zaś głównie na administracyjnym wymiarze sporów podatkowych, a pomija problematykę karną<sup>2</sup>.

## 2. MEDIACJE PODATKOWE W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM I SĄDOWOADMINISTRACYJNYM

Mediacja jest procesem, w którym strony sporu dążą do porozumienia w drodze negocjacji prowadzonych przez bezstronną i neutralną osobę trzecią, zwaną mediatorem<sup>3</sup>. Mimo że odsetek sporów rozstrzyganych w Polsce z pomocą tej metody jest wciąż bardzo niski, mediacja sprawdziła się w wielu sporach rodzinnych, pracowniczych, gospodarczych, karnych i w sprawach dotyczących nieletnich. Oczywiście można mieć zastrzeżenia dotyczące procedury prowadzenia mediacji w poszczególnych rodzajach spraw czy też sposobu informowania o możliwości korzystania z mediacji przez organy państwowe i samorządowe. Mimo to mediacja stała się alternatywą dla dochodzenia roszczeń na drodze sądowej. Co prawda wciąż nie wszystkim znaną i nie przez wszystkich docenianą, stosowaną jednak z sukcesem w wielu sprawach ze wskazanego wyżej zakresu.

Tyle o mediacji w Polsce ogólnie. A jak wygląda w polskiej rzeczywistości rozwój mediacji podatkowych? Niestety nie wygląda w żaden sposób, bo mediacje w sprawach podatkowych istnieją niemal wyłącznie w teorii. W Ordynacji podatkowej<sup>4</sup> nie znajdziemy przepisów wprowadzających mediację do postępowania podatkowego. Co prawda w tej ustawie wprowadzono rozwiązania o charakterze koncyliacyjnym, jak choćby rozłożenie na raty podatku lub zaległości podatkowej, odroczenie terminu ich spłaty lub nawet umorzenie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej w części lub w całości<sup>5</sup>, nie stworzono jednak narzędzia do szybkiego i taniego osiągania porozumień uwzględniających te rozwiązania. Niestety niemożliwe jest też skorzystanie w postępowaniu podatkowym z mediacji prowadzonych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>6</sup>, gdyż ustawodawca wykluczył możliwość stosowania tej ustawy do spraw uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Wyjątkiem są działy IV i VIII k.p.a.<sup>7</sup> Nie znajdziemy w nich przepisów o mediacji, gdyż są one umiejscowione w rozdziale 5a działu II k.p.a.

Ustawodawca przewidział jednak możliwość zastosowania mediacji w sprawach podatkowych na podstawie przepisów o tzw. mediacji sądownoadministracyjnej, czyli mediacji prowadzonej na podstawie Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>8</sup>. Mediacje te prowadzi się już po trafieniu sporu do rozstrzygnięcia przez wojewódzki sąd administra-

cyjny (WSA)<sup>9</sup>. Ich przedmiotem może być wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa<sup>10</sup>. Przyjęte w tym zakresie rozwiązanie wydaje się oczywiście słuszne. Przedmiotem mediacji nie mogłoby być bowiem załatwienie sprawy w sposób niezgodny z prawem lub w sposób zmierzający do jego obejścia. Organy władzy publicznej muszą działać na podstawie i w granicach prawa, co wynika z zasady legalizmu wyrażonej w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>11</sup> Poprzez mediację nie można więc rozwiązać np. sporu dotyczącego istnienia lub nieistnienia zobowiązania podatkowego czy też właściwości rzeczowej lub miejscowej organu podatkowego.

Trudno również wyobrazić sobie mediowanie w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego<sup>12</sup>, mimo że nie są one źródłem prawa. Co prawda można rozważyć możliwość prowadzenia rozmów mających na celu uzasadnienie organowi podatkowemu stanowiska wnioskodawcy, mediacja nie będzie jednak właściwą instytucją dla prowadzenia takich rozmów. Jest ona bowiem związana z procesem negocjacji, na który nie ma miejsca w interpretowaniu prawa. Mogłoby to prowadzić do nadużywania instytucji mediacji do obchodzenia przepisów.

Jakie sprawy mogłyby więc być przedmiotem mediacji w sprawach podatkowych? Wydaje się, że największe korzyści mediacje mogłyby przynieść w sprawach, w których nie budzi wątpliwości istnienie zobowiązania podatkowego ani zgodność decyzji organu z przepisami prawa, jednak po stronie zobowiązanego występują problemy finansowe uniemożliwiające terminowe uregulowanie zobowiązania. Mediacje podatkowe pozwoliłyby na uwzględnienie sytuacji majątkowej i życiowej zobowiązanego oraz powodów, dla których nie uregulował on swojego zobowiązania lub nie może tego zrobić w przewidzianym prawem terminie lub w pełnej kwocie.

Rzecz jasna inna jest sytuacja przedsiębiorcy celowo zaniżającego podstawę opodatkowania, a inna przedsiębiorcy, który zawsze rzetelnie regulował wszystkie zobowiązania publicznoprawne, lecz wpadł w niezależne od niego problemy płynnościowe wynikające z krajowych lub światowych kryzysów, takich jak galopująca inflacja i związany z nią wzrost kosztów produkcji czy też pandemia COVID-19 lub (inne niż wspomniana już inflacja) skutki ekonomiczne agresji Rosji na Ukrainę.

Inna jest również sytuacja osoby fizycznej, która celowo zataja przed organem otrzymanie darowizny, a inna osoby, która poinformowała organ o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia i chciałaby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>13</sup>, lecz zrobiła to kilka dni po terminie. Jeszcze inna będzie sytuacja osoby, która w wyniku zdarzenia losowego, np. pożaru, straciła dom i stała się niepełnosprawna, co uniemożliwia jej prowadzenie dotychczasowej działalności i znalezienie środków na spłatę zobowiązań podatkowych wynikających z tej działalności.

Mediacje dawałyby szansę na uwzględnienie zarówno indywidualnej sytuacji podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej, jak i szerszego kontekstu społecznego. Dlatego konieczne wydaje się umożliwienie

prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych już na etapie postępowania podatkowego. Skoro ustawodawca dostrzegł potrzebę umożliwienia prowadzenia mediacji po wniesieniu sprawy do WSA, jakie przesłanki miałyby przemawiać za pozbawieniem stron możliwości mediowania w postępowaniu podatkowym?

W obecnym stanie prawnym, jeśli strony chciałyby medować, konieczne byłoby wcześniej przejście dwóch instancji postępowania podatkowego i wniesienie skargi do WSA. Oczywiście zarówno dla podatnika (lub innego podmiotu zobowiązanego), jak i dla organu podatkowego rodzi to konieczność poniesienia kosztów finansowych oraz poświęcenia cennego czasu na niekonciliacyjne procedury celem umożliwienia sobie prowadzenia mediacji. Dodatkowo angażuje to w rozwiązanie sporu kolejną instytucję, czyli WSA, mimo że strony chciałyby rozwiązać ten spór we własnym zakresie. Ponadto warto zwrócić uwagę, że procedura odwoławcza od decyzji organów podatkowych pierwszej instancji i późniejsze wniesienie skargi do WSA sprzyja zaognianiu konfliktu, który w innym stanie prawnym miałby większą szansę zostać rozwiązany w postępowaniu podatkowym już w pierwszej instancji.

Ustawodawca z jednej strony dostrzega więc potrzebę prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych, gdyż umożliwia to w ramach tzw. mediacji sądownoadministracyjnych, z drugiej jednak odbiera tę możliwość w ramach postępowania podatkowego. Co prawda podjęto próbę wprowadzenia mediacji do postępowania podatkowego, jednak zakończyła się ona niepowodzeniem. Projekt nowej ordynacji podatkowej<sup>14</sup>, złożony pod koniec VIII kadencji Sejmu, przewidywał wprowadzenie mediacji w sprawach podatkowych w ramach postępowania podatkowego, lecz prace nad nim nie zakończyły się przed upływem kadencji. Zgodnie z zasadą dyskontynuacji Sejm kolejnej kadencji nie podjął dalszych prac nad projektem. Niemniej rozwiązania zawarte w tym projekcie, mimo pewnych niedoskonałości, mogłyby stanowić punkt wyjścia do prac nad wprowadzeniem mediacji do postępowania podatkowego funkcjonującego na podstawie obecnej Ordynacji podatkowej.

Innym możliwym rozwiązaniem jest dopuszczenie prowadzenia mediacji w postępowaniu podatkowym na podstawie przepisów o mediacji, funkcjonujących w Kodeksie postępowania administracyjnego, poprzez dodanie wyjątku dotyczącego mediacji jako odstępstwa od wspomnianego już wyłączenia stosowania przepisów tego kodeksu do spraw uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Niezależnie od przyjętego rozwiązania należy zakończyć absurdalny i nieefektywny ekonomicznie stan prawny, w którym medować w sprawach podatkowych można, ale dopiero po trafieniu sprawy do sądu administracyjnego.

Jednocześnie przy wprowadzaniu mediacji do postępowania podatkowego warto unikać pewnych wad rozwiązań przyjętych w mediacjach funkcjonujących na podstawie przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Pewne wątpliwości może budzić problematyka dobrowolności mediacji sądownoadministracyjnych. Jeśli jednak mediacja ma dać szansę na ściągnięcie należności sektora publicznego, można rozważyć obligatoryjność mediacji po stronie

organu. Być może wystarczyłyby po prostu odpowiednia kampania informacyjna i szkolenia urzędników, by rozumieli oni, że w pewnych sytuacjach mediacje będą skuteczniejszym sposobem na ściągnięcie całości lub przynajmniej większej części należności Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego niż stosowane przez nich dotychczas metody.

Mniejsze wątpliwości budzi moim zdaniem brak dwóch ważnych cech dotyczących osoby mediatora. O ile art. 116a Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi może dawać stronom poczucie, że mediator jest bezstronny, o tyle w żadnym miejscu przepisy nie regulują problematyki neutralności mediatora. Bezstronność dotyczy niesprzyjania żadnej ze stron sporu. Neutralność natomiast dotyczy braku zainteresowania mediatora jakimkolwiek sposobem rozstrzygnięcia sporu. Obecne przepisy zupełnie pomijają tę kwestię, mimo że jej uregulowanie jest niezwykle ważne z perspektywy zachęcenia stron do przystąpienia do mediacji<sup>15</sup>.

Kolejny problem polega na tym, że do stania się mediatorem w mediacjach sądownoadministracyjnych wystarczy w myśl art. 116 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych i korzystanie z pełni praw publicznych. Co prawda w przepisie tym wskazano, że mediatorem może być w szczególności mediator wpisany na listę stałych mediatorów lub do wykazu instytucji i osób uprawnionych do prowadzenia postępowania mediacyjnego, prowadzonych przez prezesa sądu okręgowego, lecz nie jest to warunek konieczny. Gdyby nawet mediatorem musiała być osoba z listy stałych mediatorów, nie poprawiałoby to znacząco sytuacji pod kątem zapewnienia odpowiedniego poziomu profesjonalizmu mediatorów. Przepisy o stałych mediatorach stawiają bowiem niewiele większe wymagania niż przepisy powyższej ustawy. Z warunków stawianych przed mediatorami w art. 157a ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych<sup>16</sup> w zasadzie wyłącznie wymóg posiadania wiedzy i umiejętności w zakresie prowadzenia mediacji ma charakter merytoryczny. Jest on jednak na tyle niedookreślony, że nie gwarantuje w zasadzie niczego. Bodaj jedynym pozytywnym akcentem obecnych wymogów dotyczących osoby prowadzącej mediacje jest fakt, że jest nią mediator. Wcale nie jest to takie oczywiste, gdyż jeszcze w 2017 r. mediacje miały być prowadzone przez sędziów lub referendarzy sądowych, co budziło rzecz jasna uzasadnione kontrowersje<sup>17</sup>.

Konieczne wydaje się więc wprowadzenie przepisów zapewniających neutralność mediatora oraz jego profesjonalizm. O ile w przypadku neutralności sprawa wydaje się dość prosta, o tyle w przypadku profesjonalizmu konieczne są nie tylko zmiany legislacyjne, ale również idące w ślad za nimi realne działania. Pewnym rozwiązaniem może być przyjęcie ustawy o zawodzie mediatora, która kompleksowo regulowałaby wykonywanie tego zawodu na wzór funkcjonujących obecnie wolnych zawodów. Ukończenie odpowiednich studiów, zdanie egzaminu zawodowego czy też odbycie aplikacji lub praktyki zawodowej to rozwiązania, które mogą znacznie podnieść poziom usług świadczonych przez mediatorów. Mogłoby to jednak wiązać się z koniecznością powołania samorządu zawodowego, co stanowi wyzwanie organizacyjne i finansowe. Gra wydaje się jednak warta świeczki.

Oczywiście mediator powinien odbyć również specjalistyczne szkolenie na temat natury sporów podatkowych. Brak równorzędności stron w postępowaniu podatkowym czy też prawne ograniczenia dotyczące możliwych sposobów rozwiązania sporu podatkowego to czynniki, bez których znajomości niemożliwe jest zrozumienie istoty sporu podatkowego, a co za tym idzie – przeprowadzenie skutecznej mediacji podatkowej.

Mój pogląd o konieczności powołania samorządu zawodowego i przyjęciu przepisów kompleksowo regulujących zawód mediatora nie wydaje się szczególnie popularny w środowisku samych mediatorów. Prace Ministerstwa Sprawiedliwości związane z projektem utworzenia Krajowego Rejestru Mediatorów również zdają się iść w innym kierunku<sup>18</sup>. Być może więc dla zapewnienia rzetelnego procesu prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych należałoby poczynić mniej ambitne, lecz konieczne zmiany związane z utworzeniem listy mediatorów podatkowych, prowadzonej np. przez Ministerstwo Finansów, na którą wpis umożliwiłoby zdanie stosownego egzaminu. Egzamin ten powinien dotyczyć specyfiki sporów podatkowych oraz celów, metod, technik i uwarunkowań prawnych mediacji. Bez względu na kształt konkretnych pomysłów na naprawę obecnej sytuacji – niewątpliwa wydaje się konieczność zapewnienia większego niż dotychczas profesjonalizmu mediatorów.

### 3. MEDIACJE „PODATKOWE” W SPRAWACH KARNYCH I KARNYCH SKARBOWYCH

Przez spory podatkowe *sensu largo* możemy rozumieć nie tylko spory o charakterze administracyjnym, lecz także spory dotyczące spraw uregulowanych w Kodeksie karnym skarbowym<sup>19</sup>. Art. 113 § 2 pkt 2 w związku z art. 113 § 1 k.k.s. wprost wyłącza możliwość stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego<sup>20</sup> dotyczących pokrzywdzonego i mediacji. Art. 3 § 1 pkt 1 k.p.a. wyłącza natomiast możliwość stosowania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego (w tym przepisów o mediacjach) do postępowania w sprawach karnych skarbowych. Sam Kodeks karny skarbowy nie wprowadza innej procedury mediacji, co wyłącza możliwość prowadzenia mediacji w sprawach karnych skarbowych. Taki stan rzeczy jest zupełnie niezrozumiały, bo przecież w interesie Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, na których szkodę popełniono przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, byłoby prowadzenie mediacji w takich sprawach. Mediacja mogłaby dać sprawcy szansę na złagodzenie wymiaru kary np. w zamian za uregulowanie zobowiązania podatkowego lub wskazanie współsprawców. Wyłączenie mediacji akurat w sprawach karnych skarbowych wydaje się szkodliwe dla interesu publicznego. Rozwiązaniem obecnej sytuacji byłoby dopuszczenie stosowania mediacji w sprawach regulowanych przez Kodeks karny skarbowy. Oczywiście słusznie wyłączono możliwość stosowania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w tego rodzaju sprawach. Wyłączenie stosowania mediacji karnych uregulowanych w Kodeksie postępowania karnego jest jednak co najmniej niezrozumiałe.

Spory podatkowe związane z odpowiedzialnością karną to nie tylko spory dotyczące czynów zabronionych określonych

w Kodeksie karnym skarbowym. Ustawodawca stypizował część przestępstw związanych ze sferą podatkową w Kodeksie karnym<sup>21</sup>. Mowa tu o przestępstwach określonych w art. 270a, 271a i 277a k.k., dotyczących fałszerstw faktur. Zapewne niezamierzonym efektem umieszczenia uregulowań odnoszących się do tych przestępstw w Kodeksie karnym zamiast w Kodeksie karnym skarbowym jest możliwość prowadzenia mediacji w sprawach z nimi związanych na podstawie przepisów o mediacji karnej uregulowanej w art. 23a k.p.k. i wydanym na podstawie art. 23a § 8 k.p.k. rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie postępowania mediacyjnego w sprawach karnych<sup>22</sup>.

Jak słusznie zauważa Michał Kurowski, nie określono katalogu spraw, w których można prowadzić mediacje między pokrzywdzonym a oskarżonym, ani przesłanek materialnych warunkujących dopuszczalność stosowania mediacji<sup>23</sup>. Cezary Kulesza zwraca natomiast uwagę, że nie wyznaczono ścisłego zakresu przedmiotowego ani celu stosowania mediacji, w związku z czym, w jego opinii, można skierować sprawę do mediacji „zawsze wtedy, gdy istnieje szansa na pojednanie między pokrzywdzonym a oskarżonym oraz ewentualnie zawarcie porozumienia w kwestii naprawienia szkód wyrządzonych przestępstwem, a zarazem miałyby to wpływ na treść orzeczenia kończącego sprawę, względnie również na przyspieszenie jego wydania”<sup>24</sup>.

Nie widać powodów, dla których w związku z powyższym niemożliwe byłoby prowadzenie mediacji w przypadku spraw dotyczących fałszerstwa faktur. Prowadzi to do kolejnego legislacyjnego absurdu – członkowie mafii watowskich mają szansę na skorzystanie z mediacji karnych, a sprawcy przestępstw skarbowych mniejszego kalibru i wykroczeń skarbowych (np. osoba prowadząca nierzetelnie księgi podatkowe lub wadliwie oznaczająca wyroby akcyzowe) są tej możliwości pozbawieni.

### 4. WNIOSKI I REKOMENDACJE

Podsumowując, ustawodawca dopuszcza możliwość prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych po wniesieniu skargi do WSA, ale nie dopuszcza tej możliwości w postępowaniu podatkowym, co w obecnym stanie prawnym czyni instytucję mediacji podatkowej nieefektywną i nieprzydatną w praktyce. Ponadto nie bierze on pod uwagę problematyki neutralności mediatora wobec przedmiotu sporu, a wymagania stawiane przed mediatorami w żaden sposób nie gwarantują ich profesjonalizmu. W zakresie spraw karnych skarbowych ustawodawca wyłączył zaś możliwość korzystania z procedury mediacji karnych, pozostawił ją jednak dla przestępstw związanych z fałszowaniem faktur, uregulowanych w Kodeksie karnym.

Działaniom legislacyjnym w zakresie mediacji w sprawach podatkowych brakuje konsekwencji. Sama niekonsekwencja jest oczywiście często zjawiskiem pozytywnym, co doskonale ukazał Leszek Kołakowski w *Pochwale niekonsekwencji*<sup>25</sup>. Jej brak wydaje się jednak w tym przypadku nieuzasadniony, a w zakresie spraw o charakterze karnym – nawet szkodliwy. Obecna sytuacja zdaje się bowiem premiować osoby, których działalność wyrządza większe szkody społeczne. Jednocześnie ten brak konsekwencji nie wydaje się wynikać z traktowania różnych wartości jako równie ważnych (czego bronił

Kołąkowski), lecz z fatalnych przeoczeń i braku namysłu nad problemem.

Zdaje się również, że ustawodawca nie dostrzega korzyści z mediacji dla sektora publicznego w postaci możliwego wzrostu wpływów podatkowych, a jeśli już to robi, czyni to w sposób wybiórczy lub nie uwzględnia realiów związanych z tym, na jakim etapie sporu i w jakiego rodzaju sprawach mediacja byłaby najbardziej skuteczna i efektywna ekonomicznie.

Swoistymi lekarstwami na tytułowe zaburzenia, będące przedmiotem przedstawionej tu analizy, byłyby przede wszystkim:

- umożliwienie prowadzenia mediacji na etapie postępowania podatkowego poprzez wprowadzenie odpowiednich regulacji do Ordynacji podatkowej lub poprzez umożliwienie korzystania w postępowaniu podatkowym z procedury mediacji administracyjnej uregulowanej w Kodeksie postępowania administracyjnego;
- wprowadzenie do Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (lub innych potencjalnych regulacji dotyczących mediacji w sprawach podatkowych) rozwiązań zapewniających neutralność mediatora obok funkcjonujących już regulacji o jego bezstronności;
- zapewnienie profesjonalizmu mediatorów w sprawach podatkowych poprzez wprowadzenie wymogów dotyczących wykształcenia, zdania egzaminu zawodowego czy też odbycia praktyki lub aplikacji zawodowej;
- utworzenie samorządu zawodowego mediatorów, czuwającego nad działalnością osób prowadzących mediacje;
- umożliwienie prowadzenia mediacji w sprawach karnych skarbowych.

Bez wprowadzenia tych lub podobnych rozwiązań będziemy wciąż tkwić w legislacyjnym rozdwojeniu jaźni, które uniemożliwia sektorowi publicznemu efektywne ściąganie należności budżetowych, a w szerszym kontekście społecznym pozbawia obywateli możliwości budowania z organami państwa i samorządu relacji opartych na dialogu i wzajemnym zrozumieniu, co w długim terminie może mieć olbrzymi wpływ na zaufanie do tych organów.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> Zważywszy na to, że w artykule omawiamy problemy polskiego systemu podatkowego, nie będę się odwoływał do zagranicznej literatury w tym zakresie.
- <sup>2</sup> Por. J. Dobkowski, *Propozycja wprowadzenia mediacji podatkowej*, „Radca Prawny. Zeszyty Naukowe” 2019, nr 3 (20), s. 39-53; H. Filipczyk, *Uzgodnienia między organem podatkowym a stroną wobec modelu postępowania podatkowego*, „Forum Prawnicze” 2021, nr 5 (67), s. 35-51; J. Wegner, B. Wróblewski, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, „Studia Prawa Publicznego” 2018, nr 4 (24), s. 31-46, <https://doi.org/10.14746/spp.2018.4.24.2>.
- <sup>3</sup> Por. L. Etel i in., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 76; A. Kalisz, *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016, s. 91-93; C.W. Moore, *Mediacje. Praktyczne sposoby rozwiązywania konfliktów*, Warszawa 2009, s. 30; M. Tabernacka, *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Warszawa 2009.
- <sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- <sup>5</sup> Zob. art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej.
- <sup>6</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania administracyjnego” lub „k.p.a.”.

- <sup>7</sup> Zob. art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.
- <sup>8</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm., dalej: Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.
- <sup>9</sup> Zob. art. 115-118 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.
- <sup>10</sup> Art. 115 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.
- <sup>11</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- <sup>12</sup> Zob. art. 14a-14s Ordynacji podatkowej.
- <sup>13</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.
- <sup>14</sup> Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517>, dostęp: 7.01.2023.
- <sup>15</sup> Zob. więcej na temat zasad mediacji: K. Marszycki, *Realizacja naczelných zasad mediacji w Kodeksie postępowania cywilnego*, w: *Węzłowe problemy mediacji w sprawach cywilnych*, red. A. Pązik, Kraków 2020, s. 57-69.
- <sup>16</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.
- <sup>17</sup> Por. M.J. Skrodzka, *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8, s. 46-47; M. Ciecierski, A. Sędkowska, *Jak równy z równym, czyli sądowno-administracyjna mediacja decyzji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 2, s. 16-21.
- <sup>18</sup> Zob. więcej na temat Krajowego Rejestru Mediatorów: <https://krm.gov.pl>, dostęp: 7.01.2023.
- <sup>19</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- <sup>20</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania karnego” lub „k.p.k.”.
- <sup>21</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm., dalej: „Kodeks karny” lub „k.k.”.
- <sup>22</sup> Dz.U. poz. 716.
- <sup>23</sup> M. Kurowski, w: *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, LEX/el. 2023, art. 23 (a).
- <sup>24</sup> C. Kulesza, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 2, red. K. Dudka, Warszawa 2020, art. 23 (a).
- <sup>25</sup> L. Kołąkowski, *Pochwała niekonsekwencji*, w: tegoż, *Pochwała niekonsekwencji. Pisma rozproszone z lat 1955-1968*, wyd. 1 krajowe, Warszawa 1989, s. 154-160.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Ciecierski M., Sędkowska A., *Jak równy z równym, czyli sądowno-administracyjna mediacja decyzji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 2.
- Dobkowski J., *Propozycja wprowadzenia mediacji podatkowej*, „Radca Prawny. Zeszyty Naukowe” 2019, nr 3 (20).
- Etel L. i in., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Filipczyk H., *Uzgodnienia między organem podatkowym a stroną wobec modelu postępowania podatkowego*, „Forum Prawnicze” 2021, nr 5 (67).
- Kalisz A., *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016.
- Kołąkowski L., *Pochwała niekonsekwencji*, w: tegoż, *Pochwała niekonsekwencji. Pisma rozproszone z lat 1955-1968*, wyd. 1 krajowe, Warszawa 1989.
- Kulesza C., w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 2, red. K. Dudka, Warszawa 2020, art. 23 (a).
- Kurowski M., w: *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, LEX/el. 2023, art. 23 (a).
- Marszycki K., *Realizacja naczelných zasad mediacji w Kodeksie postępowania cywilnego*, w: *Węzłowe problemy mediacji w sprawach cywilnych*, red. A. Pązik, Kraków 2020.
- Moore C.W., *Mediacje. Praktyczne sposoby rozwiązywania konfliktów*, Warszawa 2009.
- Skrodzka M.J., *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8.

Tabernacka M., *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Warszawa 2009.

Wegner J., Wróblewski B., *Mediacja w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, „Studia Prawa Publicznego” 2018, nr 4 (24), <https://doi.org/10.14746/spp.2018.4.24.2>.

#### Źródła internetowe

Krajowy Rejestr Mediatorów, <https://krm.gov.pl>, dostęp: 7.01.2023.

#### Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie postępowania mediacyjnego w sprawach karnych, Dz.U. poz. 716.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.

#### Inne źródła

Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517>, dostęp: 7.01.2023.