

# Uzgodnienia między organem podatkowym a stroną wobec modelu postępowania podatkowego



## Hanna Filipczyk

Absolwentka prawa i filozofii, doktor habilitowany nauk prawnych, ukończyła podyplomowe studia alternatywnych metod rozwiązywania sporów, adiunkt badawczy na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

✉ [filipczyk@uwb.edu.pl](mailto:filipczyk@uwb.edu.pl)

<https://orcid.org/0000-0002-6836-9109>

## Settlements between a Tax Authority and a Taxpayer against the Model of Tax Proceedings

The article discusses the theoretical (conceptual) possibility to make settlements between a tax authority and a party in tax proceedings. It is argued that such settlements, conceived of as a process (pragmatic sense) and as a result of this process (apragmatic sense), are compatible with the model of tax proceedings. The conditions of their compatibility are threefold: first, the adoption of specific concept of a 'settlement' (and the underlying concept of a 'dispute'); second, making settlements in a way compliant with the binding law (both substantive and procedural); third, conducting settlements on the basis of 'argumentative' model, i.e., one oriented towards legality and respecting rules of fair discourse. Ultimately, settlements satisfying the above conditions consist in the exchange of views concerning the merits of the case between a tax authority and a party, which favours rather than threatens the realisation of principles of tax procedure.

**Słowa kluczowe:** alternatywne metody rozwiązywania sporów, postępowanie podatkowe, spór, uzgodnienia

**Key words:** ADR, tax proceedings, dispute, settlements

[https://doi.org/10.32082/fp.5\(67\).2021.343](https://doi.org/10.32082/fp.5(67).2021.343)

### 1. Wprowadzenie

Od dość długiego czasu w literaturze dogmatycznoprawnej dostrzega się i promuje obecność w procedurach podatkowych elementów konsensualnego, porozumiewawczego czy horyzontalnego determinowania istnienia i wymiaru powinności podatko-

wych<sup>1</sup>. Oparte na porozumieniu

1 Zob. zwłaszcza B. Brzeziński, *Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym* (w:) J. Głuchowski (red.), *Studia podatkowe*, Toruń 1991; P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Czynniki*

metody rozwiązywania sporów w sferze prawa publicznego są z jednej strony znakiem czasu – od dawna mówi się bowiem o „dominującej linii ewolucyjnej w rozwoju prawa”, jaką jest „droga od koncepcji prawa jako rozkazu i techniki [...] do koncepcji prawa jako rozmowy”<sup>2</sup>, z drugiej – budzą niesłabnące kontrowersje, według słów Adama Nity: „wątliwości, a nawet sprzeciw”<sup>3</sup>.

Kontrowersje te zyskują nowy, bardziej bezpośredni i praktyczny wymiar wraz z propozycją ustanowienia instytucji umowy podatkowej i mediacji podatkowej, przewidzianych w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 4 czerwca 2019 r.<sup>4</sup>. Instytucje te nie mają swoich odpowiedników w obowiązującej Ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>5</sup> (o.p.). Propozycja ich wprowadzenia jest przełomowa. Postuluje się bowiem tym samym normatywizację uzgodnień między organem podatkowym a podatnikiem dokonywanych w samym „sercu” procedury podatkowej: w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym, i to bez ograniczenia zakresu przedmiotowego tych uzgodnień.

Jednym z obszarów wątpliwości jest przystawalność uzgodnień do modelu procedury administracyjnej (podatkowej). Wątpliwości tego rodzaju są zgłaszane w odniesieniu do postępowania administracyjnego. Od 1 czerwca 2017 r. obowiązuje bowiem regulacja mediacji administracyjnej (rozdział 5a Działu II ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego<sup>6</sup>). Odbiór tej instytu-

cji – zwłaszcza w jej postaci wertykalnej, tj. między stroną a organem administracji – jest zróżnicowany, rozpięty między biegunami; z jednej strony realizuje ona postulaty doktryny<sup>7</sup>, z drugiej – bywa przyjmowana ze sceptycyzmem<sup>8</sup>, a nawet poddawana miazdzącej krytyce<sup>9</sup>.

W praktyce w toku postępowania podatkowego obecnie już odbywają się uzgodnienia między organem podatkowym a stroną tego postępowania. Pogląd o niezgodności tych uzgodnień z modelem postępowania podatkowego – zakładając normatywny charakter tego modelu<sup>10</sup> – oznaczałby, że praktyka ta jest niezgodna z prawem. Z taką konstatacją trudno się zgodzić<sup>11</sup>;

koncepcji modyfikacji postępowania administracyjnego powołanego decyzją nr 8 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2012 r. – zob. J. Wegner-Kowalska, *Mediacja* (art. 13, art. 96a–96g) (w:) Z. Kmiecik (red.), *Raport zespołu eksperckiego z prac w latach 2012–2016. Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2017, s. 73–82. W sprawie tego, jak ostatecznie uchwalony tekst różni się od propozycji zespołu, zob. J. Wegner-Kowalska, *Mediacja w sprawach administracyjnych – pytania i wątpliwości*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6, s. 40–53. Zob. także monografię: A. Kocot-Łaszczycza, G. Łaszczycza, *Mediacja w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2018.

7 Zob. zwłaszcza Z. Kmiecik, *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, m.in. s. 173 i n.

8 Ideę takiej mediacji ze sceptycyzmem przyjmuje W. Federczyk, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądowniczym*, Warszawa 2013, *passim* – por. np. s. 277: „systemowe uwarunkowania prawa administracyjnego – zarówno regulacji materialnoprawnych, jak i proceduralnych – stanowią naturalne ograniczenia możliwości wykorzystania mediacji jako środka rozwiązywania sporów w tej dziedzinie prawa”.

9 Przykładowo, R. Suwaj pisze o „fundamentalnym konflikcie celów mediacji z istotą polskiego postępowania administracyjnego” (R. Suwaj, *Mediation as a new form of settling administrative matters in Poland*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2019, t. 72, nr 12, s. 18–26).

10 To założenie jest nieoczywiste.

11 Radykalizmem charakteryzuje się w tym względzie pogląd R. Suwaja, który utożsamia brak wyrażonej *explicite* podstawy prawnej do uzgodnień ze stroną z bezprawnością takich uzgodnień (i odpowiedzialnością karną za ich dokonywanie – por. tamże, s. 19).

*zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa–Białystok 2013; A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.

2 L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2004, s. 163.

3 A. Nita, *Porozumienia...*, „Wstęp”, LEX/el.

4 Zob. druk sejmowy nr 3517, VIII kadencja, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/page.xsp/archiwum> (dostęp 16.03.2020 r.); dalej jako: projekt Ordynacji podatkowej. Dokument ten jest oparty na projekcie przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego pod przewodnictwem prof. dr hab. L. Etela.

5 T.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.; dalej jako: O.p.

6 T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 256, ze zm.; dalej jako: k.p.a. Pierwotna propozycja pochodziła od zespołu do opracowania

*prima vista*, jest ona nieprzekonująca. Właściwym pytaniem nie jest: czy uzgodnienia są możliwe, ale jak są możliwe. Trzeba zatem postanowić „kantowskie” pytanie o warunki możliwości prowadzenia uzgodnień między organem podatkowym a stroną.

Celem tego artykułu jest przedyskutowanie teoretycznej (pojęciowej) możliwości takich uzgodnień w ramach postępowania podatkowego i z poszanowaniem jego modelu. Po przedstawieniu charakterystyki modelu postępowania podatkowego (pkt 2) odniosę pojęcie „uzgodnienia” do ustaleń teoretycznych Michała Araszkiewicza i Krzysztofa Pleszki – jako owocu najbardziej dojrzałej refleksji teoretycznopraw-

co do prawa podatkowego, jak i (zwłaszcza) prawa administracyjnego (materialego i procesowego)<sup>12</sup>.

## 2. Model postępowania podatkowego

Opisując model postępowania podatkowego, za własne przyjmuję kanoniczne ustalenia doktrynalne. Na użytek tego tekstu przyjmuję rozumienie postępowania podatkowego *sensu strictissimo* – jako procedury jurysdykcyjnej w typie administracyjnoprawnym uregulowanej w dziale IV o.p. Jak pisze Piotr Pietrasz, postępowanie podatkowe w wąskim rozumieniu to „ciąg czynności organów administracji skarbowej, stron i uczestników postępowania, podejmowanych



## Całość rozważań prowadzi do wniosku, że uzgodnienia (w znaczenia pragmatycznym i apragmatycznym) między organem podatkowym a stroną mieszczą się w modelu postępowania podatkowego.

nej w obszarze alternatywnych metod rozwiązywania sporów (pkt 3). Następnie będę argumentować, że model postępowania podatkowego nie nakłada ograniczeń na przedmiot dokonywanych w tym postępowaniu przez organ podatkowy i stronę uzgodnień, natomiast nakłada takie ograniczenia na pole tych uzgodnień (pkt 4) i jednostronnie (tj. dla organu podatkowego) determinuje model uzgodnień (w znaczeniu pragmatycznym) – właściwy jest model argumentacyjny zorientowany na legalność (pkt 5). Wreszcie krótko scharakteryzuję relację, w jakiej uzgodnienia między organem podatkowym a stroną pozostają do zasad postępowania podatkowego (pkt 6).

Uzgodnienia w znaczenia pragmatycznym i apragmatycznym między organem podatkowym a stroną mieszczą się w modelu postępowania podatkowego. Brak więc teoretycznych przeszkód do ich normatywizacji (pozytywizacji) według propozycji zawartej w projekcie ordynacji podatkowej.

Rozważania podjęte w tym artykule są inspirowane wątpliwościami sformułowanymi w literaturze – tak

w celu załatwienia indywidualnej sprawy podatkowej przez wydanie zewnętrznego aktu administracyjnego, czyli decyzji podatkowej, bądź też w celu weryfikacji takiej decyzji, a zatem jurysdykcyjnemu postępowaniu podatkowemu, uregulowanemu w dziale IV o.p.<sup>13</sup>.

12 Ze względu na zbieżność modelu postępowania administracyjnego z modelem postępowania podatkowego *opinio communis* doktryny prawa podatkowego głosi, że do celów analiz procedury podatkowej można wykorzystywać ustalenia doktrynalne poczynione na gruncie procesowego prawa administracyjnego – por., *ex multis*, P. Pietrasz (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, rozdz. 7.4. „Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego”, pkt 7.4.3.1 „Zagadnienia ogólne”, s. 714, B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 54.

13 P. Pietrasz (w:) L. Etel (red.), *System...*, s. 713. Z kolei postępowanie podatkowe w szerokim ujęciu to „wszelkie rodzaje aktywności uczestników stosunku podatkowoprawnego,

W doktrynie prawa podatkowego panuje zgoda co do tego, że ukształtowany przepisami zawartymi w tym dziale model postępowania podatkowego odpowiada modelowi postępowania administracyjnego. Postępowanie podatkowe „w swoim kształcie odpowiada [...] ogólnemu postępowaniu administracyjnemu. W istocie rzeczy jest to postępowanie administracyjne w sprawach zobowiązań podatkowych”<sup>14</sup>.

Jako cechujące ten model elementy istotne z punktu widzenia analizy należy wskazać:

1. niekontradictoryjny (inkwizycyjny) charakter: formalnie rzecz biorąc, postępowanie to jest nie-sporne – organ prowadzący postępowanie nie jest przeciwnikiem procesowym strony;
2. formalna nadrzędność organu prowadzącego postępowanie nad stroną, wyrażający się w statusie tego organu jako „gospodarza” postępowania oraz w kompetencji do zakończenia postępowania decyzją podatkową (administracyjną): indywidualnym aktem administracyjnym, jednostronnym władczym rozstrzygnięciem o prawach i obowiązkach podatnika (obywatela)<sup>15</sup>.
3. obowiązywanie zasad postępowania podatkowego, w tym zasady praworządności i zasady prawdy obiektywnej (materialnej).

---

a także innych podmiotów, które wiążą się z realizacją, w tym także przymusową, zobowiązania podatkowego (tamże, s. 709). Por. także B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi...*

- 14 P. Pietrasz (w:) L. Etel (red.), *System...*, s. 713. W sprawie klasyfikacji tego postępowania jako administracyjnego postępowania szczególnego por. także B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 89. Zob. także np. S. Presnarowicz (w:) L. Etel (red.), *System...*, rozdz. 7.4.3.7 „Rozstrzygnięcia w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym”, s. 773–782 – w sprawie decyzji podatkowej jako decyzji administracyjnej.
- 15 Nierówność (nierównorzędność) podmiotów postępowania podatkowego: organu prowadzącego to postępowanie oraz jego strony jest procesowym odpowiednikiem charakterystyki materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego – nierównorzędności jego stron, w której ramach dłużnik podatkowy jest podporządkowany wierzycielowi podatkowemu (por., *ex multis*, A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny* (w:) N. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 14–21).

Model postępowania podatkowego, scharakteryzowany powyżej, traktuję dalej jako dany – badając możliwość wpisania weń uzgodnień między organem podatkowym a stroną.

### 3. Pojęcie „uzgodnienia” a schemat pojęciowy M. Araszkwicz i K. Pleszki

„Uzgodnienie” to słowo języka powszechnego, które jest – jak sądzę – zrozumiałe bezpośrednio. W kontekście prawnym należy przyjąć za Zbigniewem Kmieciakiem, że „[...] uzgodnienie to tyle, co doprowadzenie do zgody w kwestiach prawnych, porozumienie się w nich przez legitymowane do działania podmioty”<sup>16</sup>. Posługując się klasycznym rozróżnieniem szkoły lwowsko-warszawskiej, można wyróżnić uzgodnienie jako czynność: akt dochodzenia do takiej zgody (uzgodnienie w znaczeniu pragmatycznym) oraz uzgodnienie jako wytwór tej czynności: to, co zostało uzgodnione, tj. stało się przedmiotem zgody (uzgodnienie w znaczeniu apragmatycznym).

Pojęcie „uzgodnienia” jest centralne dla instytucji przewidzianych w projekcie ordynacji podatkowej: umowy podatkowej i mediacji (zob. rozdziały 10 i 11 Działu III projektu). Zgodnie z art. 411 § 1 i 2 projektu „[o]rgan podatkowy i strona mogą, po dokonaniu uzgodnień, zawrzeć umowę podatkową”, a „[u]mowa podatkowa zostaje zawarta w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy oraz stronę ustalen” – dalej w przepisie podano niewyczerpujący, przykładowy katalog przedmiotów ustaleń. Zgodnie z art. 413 § 1 i n organ podatkowy jest, co do zasady, związany ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej. Jest nimi związany w szczególności przy wydawaniu decyzji podatkowej kończącej postępowanie. Umowa podatkowa nie zastępuje więc – według projektu – decyzji podatkowej (jej zawarcie nie jest alternatywnym sposobem zakończenia postępowania podatkowego).

Z kolei stosownie do art. 415 § 1 projektu „[w] przypadkach, w których może być zawarta umowa podatkowa i w celu doprowadzenia do jej zawarcia, może zostać przeprowadzona mediacja”. Umowa podatkowa jako instytucja procesowa jest więc „zagnieżdżona” w instytucji mediacji podatkowej. W rezultacie pojęcie „uzgodnienia” jest oświe dla obu proponowanych

---

16 Z. Kmieciak, *Mediacja...*, s. 26.

w projekcie metod konsensualnego rozwiązywania sporów podatkowych (sporów w sprawach podatkowych)<sup>17</sup>.

Jak możliwe w toku postępowania podatkowego są uzgodnienia między organem podatkowym a stroną? Informatywna w tym względzie – bo w sposób rygorystyczny artykułująca i sankcjonująca prawdopodobne intuicje stojące za przekonaniem o napięciu między modelem postępowania podatkowego (administracyjnego) a uzgodnieniami – jest analiza pojęciowa przeprowadzona przez M. Araszkiewicza i K. Pleszkę w tekście *Pojęcie alternatywnego rozwiązywania sporów*<sup>18</sup>.

Autorzy konstruują ogólny schemat pojęciowy użyteczny do zrozumienia mediacji. Definiują m.in. „konflikt”, „sprawę” i „spór”. *Konflikt* mianowicie to ‘situacja, w której 1) uczestniczą co najmniej dwa podmioty, 2) których zbiory preferowanych stanów rzeczy są niezgodne’<sup>19</sup>. *Sprawa* w szerokim znaczeniu to ‘situacja, w której przynajmniej jeden podmiot podejmuje działania mające na celu wprowadzenie tranzycji (polegające np. na realizacji, zachowaniu, usunięciu czy też unicestwieniu określonego stanu rzeczy), która dotyczy jakiegokolwiek innego podmiotu [...]’<sup>20</sup>. *Sprawa* w ścisłym znaczeniu (sprawa proceduralna) to ‘taka sprawa, w której przynajmniej jeden z uwikłanych węń podmiotów jest organem wła-

dzy kompetentnym do podejmowania określonych czynności, w szczególności do prowadzenia sprawy jako organ procesowy’<sup>21</sup>. *Spór* natomiast to ‘sprawa, w której podmioty w nią uwikłane posiadają rozsądną przestrzeń wyboru możliwych rezultatów (tj. stanów rzeczy dostępnych z perspektywy początkowego stanu rzeczy), przy czym wybór ten nie jest całkowicie jednostronny, [...] określenie rezultatu nie leży wyłącznie w gestii jednego podmiotu’<sup>22</sup>.

Araszkiewicz i Pleszka wskazują następnie postępowanie administracyjne jako przykład układu, w którym występuje „sprawa w ścisłym znaczeniu”, „realny konflikt”, jednak „brak miejsca na spór” – jest to (w ich nomenklaturze) tzw. „sprawa z ograniczeniami”<sup>23</sup>. Jak piszą, spór występuje w obrębie niektórych spraw proceduralnych, ale nie wszystkich. Jednym z dwóch powodów tego ograniczenia jest to, że „nawet jeśli sprawa proceduralna (w ścisłym znaczeniu) dotyczy rzeczywistego konfliktu, nie będzie traktowana jako spór, ponieważ albo:

1. zbiór rozwiązań jest wyznaczony przez prawo w ścisły sposób, albo
2. określenie wyniku sprawy leży w wyłącznej kompetencji jednego podmiotu (zazwyczaj organu rozstrzygającego sprawę)”<sup>24</sup>.

Tak rozumiany spór nie występuje w postępowaniu typu administracyjnego, w tym w postępowaniu podatkowym. W postępowaniu tego typu spełnione są oba warunki wyłączające – w świetle powyższej definicji – możliwość uznania, że między organem podatkowym a stroną dochodzi do sporu. W obrębie sieci pojęć wyznaczonych przez wspomnianych autorów teza ta jest prawdziwa.

Ogólnie, na tle schematu pojęciowego Araszkiewicza i Pleszki rysują się trzy możliwości teoretycznego „otwarcia” postępowania podatkowego na uzgodnienia.

Po pierwsze, można zaobserwować i przyjąć, że uzgodnienia mogą być dokonywane w sytuacji braku sporu, a nawet braku konfliktu (w podanym wyżej rozumieniu). Pojęcie „uzgodnienia” językowo nawiązuje do „zgody”; jak podaje *Słownik języka polskiego*

17 Nie wnioskuję w to, czy trafne jest określanie konsensualnych metod rozwiązywania sporów jako „alternatywnych”. Pojęcie ADR jest „notoryjnie wieloznaczne” (L. Morawski, *Główne problemy...*, s. 230; jest to konstatacja przewijająca się w literaturze dotyczącej tych metod).

18 M. Araszkiewicz, K. Pleszka, *Pojęcie alternatywnego rozwiązywania sporów* (w:) M. Araszkiewicz, J. Czapska, M. Pękała, K. Pleszka (red.), *Mediacja. Teoria, normy, praktyka*, Warszawa 2017, s. 45–162. Autorzy ci pojmują alternatywność jako „stopniowe uchylanie, w różnym zakresie, zasad opisujących materialny model sądowego stosowania prawa” (tamże, s. 127). Nie ma podstaw, by uznawać umowę podatkową i mediację podatkową według projektu Ordynacji podatkowej za wymagające „uchyleń” jakichkolwiek zasad opisujących model postępowania podatkowego. Zarazem – trzeba przyznać – instytucje te zostały ukształtowane w sposób odbiegający od paradygmatu (prototypu) alternatywnej metody rozwiązywania sporów (opisanego przez Araszkiewicza i Pleszkę).

19 Tamże, s. 90.

20 Tamże, s. 97.

21 Tamże, s. 97.

22 Tamże, s. 97.

23 Tamże, s. 104.

24 Tamże, s. 99–100.

PWN, *uzgodnić* – *uzgadniać* to ‘uczynić zgodnym z czymś’. Jak się wydaje, używanie tego pojęcia sugeruje więc możliwość niezgody, jednak – co ważne – go nie presuponuje ani nie implikuje. Innymi słowy, można mówić o uzgodnieniu nieopowiedzianym sporem. Można mówić zwłaszcza o uzgodnieniu nieopowiedzianym rzeczywistym sporem, a uwarunkowanym tylko sporem potencjalnym (np. potencjalnym sporem między organem podatkowym a stroną, do którego dojdzie przed sądem administracyjnym w sytuacji wydania wobec niej niesatysfakcjonującej jej decyzji podatkowej).

Ten zabieg – choć od razu usuwający kłopot z pogodzeniem uzgodnień z charakterystyką postępowania podatkowego – nie wydaje się jednak właściwy. Zabieg ów jest bowiem aż nazbyt łatwy. W realiach procedur podatkowych do uzgodnień dochodzić będzie bowiem często (a nawet z reguły) tam, gdzie niezgoda taka wystąpi – rozumiana jako rozbieżność stanowisk organu podatkowego oraz strony. Uzgodnienia nieopowiedziane (potencjalnym lub rzeczywistym) sporem czy konfliktem są być może „niewinne”, niebudzące zastrzeżeń z punktu widzenia modelu postępowania podatkowego, są jednak także obarczone wadą wątpliwej użyteczności.

Po drugie, można uchylić warunki nałożone w przytoczonym schemacie pojęciowym na „spór”. Warunki te są bowiem rygorystyczne; nie są także niewątpliwe z punktu widzenia jednego z założeń metodologicznych analizy pojęciowej autorów: że „rezultaty analizy nie powinny naruszać ważnych intuicji audytorium [...]”<sup>25</sup>. Można zatem uchylić pierwszy warunek – uznać, że spór (prawny) występuje także w przypadku, gdy zbiór rozwiązań jest wyznaczony przez prawo w ścisły sposób. Spór można toczyć także o to, co zdeterminowane bez reszty prawem (nie przesądzając, czy prawdziwa jest teza, że odpowiedź na każde pytanie prawne jest ściśle prawem określona, tj. dworkinowska teza o tzw. *one right answer*). Nie sposób bowiem zgodzić się z Bartoszem Brożkiem i Jerzym Stelmachem, iż „[g]dybyśmy przyjęli pogląd o jedynym właściwym rozstrzygnięciu, wówczas rozważania na temat negocjacji prawniczych traciłyby sens. W przypadkach trudnych

mamy przecież zawsze do czynienia z jakimiś pytaniami i z jakimiś możliwymi odpowiedziami – przestrzeń między interpretacyjnym pytaniem i możliwymi odpowiedziami na to pytanie jest właśnie «przeustrznięciem negocjacyjną»<sup>26</sup>. To bowiem dopiero w toku rozmowy (czyli: w toku uzgodnień) podmioty pozostające w sporze dochodzą – jednostronnie lub wspólnie – do wniosku co do tego, jakie jest poprawne rozstrzygnięcie. Można wnosić, że to, co czyni przypadek „trudnym”, to nie (bądź: niekoniecznie) liczba możliwych dopuszczalnych (uzasadnialnych, prawnie legitymowanych) rozstrzygnięć przypadku – tj. fakt, że owych rozstrzygnięć jest więcej niż jedno – lecz stopień trudności w osiągnięciu rozstrzygnięcia.

Warto zwrócić uwagę, że także w przypadku, gdy spór między organem podatkowym a stroną postępowania podatkowego toczy się już formalnie, tj. po zaskarżeniu decyzji wydanej w II instancji do sądu administracyjnego, spór ten może dotyczyć, i w większości przypadków rzeczywiście dotyczy, zagadnień prawem zdeterminowanych. Byłoby nienaturalne uznawać – jak wynika z zastosowania podanej definicji – że w przypadku zawiązania się w sposób formalny sporu sądowego faktycznie brak „sporu”.

Można uchylić także drugi warunek: uznać, że spór występuje, mimo że – zgodnie z modelem postępowania podatkowego – organ podatkowy ma kompetencję do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, czyli do jednostronnego, władczego zdeterminowania sytuacji prawnej podatnika. Zarówno bowiem organ prowadzący postępowanie, jak i strona tego postępowania, są podporządkowane prawu. Ta nadrzędność prawa oznacza, że w pewnym sensie – a jest to sens moim zdaniem podstawowy z punktu widzenia legalizmu – relacja organu podatkowego i strony do porządku prawnego jest taka sama; jest to relacja podległości. To stwarza wspólną platformę, na której może być między nimi prowadzony spór prawny.

Nie jest to myśl nowa. Dostrzegając, że stosunki prawne w prawie podatkowym mają charakter władczy, charakterystyczny dla prawa publicznego – co oznacza nierównorzędność pozycji prawnej organu podatkowego i podatnika – B. Brzeziński czyni ważne

25 Tamże, s. 73. Autorzy zakładają, że zaproponowane przez nich definicje są regulujące.

26 B. Brożek, J. Stelmach, *Sztuka negocjacji prawniczych*, Warszawa 2011, s. 15.

zastrzeżenie. „Nierównorzędność stron stosunku prawnego nie oznacza bynajmniej, że ten podmiot, który ma uprawnienie do kształtowania sytuacji prawnej innego podmiotu, może czynić to w sposób dowolny. Zazwyczaj jest wręcz przeciwnie: to normy prawne determinują zakres obowiązków podmiotu podporządkowanego, a uprawnienia podmiotu mającego pozycję nadrzędną w stosunku prawnym aktualizują się w szczególności wówczas, gdy podmiot podporządkowany nie wykonuje swoich obowiązków. Uprawnienia te są bez reszty określone przez normy prawne”<sup>27</sup>. W konsekwencji – można dodać – nadrzędność organu podatkowego nad stroną ma charakter czysto formalny<sup>28</sup>.

Po trzecie, można zachować definicje Araszkiewicza i Pleszki, lecz zarazem przyjąć, że uzgodnienia są dokonywane w przypadku wystąpienia konfliktu (niebędącego sporem) między organem podatkowym a stroną oraz sprawy w ścisłym znaczeniu. Autorzy sami zaznaczają, że „w postępowaniu podatkowym podatnik może pozostawać w konflikcie (zgodnie z wyżej sformułowaną definicją) z organem administracji podatkowej”<sup>29</sup>. Istnienie konfliktu, również takiego, któremu nie towarzyszy spór w znaczeniu formalnym, wydaje się wystarczające do tego, by zrozumiałe i sensowne było prowadzenie uzgodnień<sup>30</sup>.

27 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 102–103. Przeciwnie eksponowaniu stosunku nierówności i podporządkowania zachodzącego między organem administracji a stroną wypowiada się także Z. Kmiecik (szeroko powołując poglądy doktryny prawa administracyjnego); por. także, *Mediacja...*, s. 89–90.

28 Znamienne, jak różnie można w tej mierze rozkładać akcenty. Por. W. Federczyk, *Mediacja...*, s. 69: „Chociaż obie strony stosunku administracyjnoprawnego są podporządkowane prawu, to jednak w relacji tej podmiot administrujący ma pozycję nadrzędną i może jednostronnie rozstrzygać sprawę”.

29 M. Araszkiewicz, K. Pleszka, *Pojęcie...*, s. 95. Nie są jednak w pełni konsekwentni – w innych miejscach tekstu wydają się uznawać za konflikt tylko ten, który wyraził się formalnie w złożeniu środka zaskarżenia.

30 „Inkorporacja alternatywnych form do sytuacji typu T7 [tj. w tzw. „sprawach z ograniczeniami” – takich, w których występują: sprawa w ścisłym znaczeniu, realny konflikt, brak miejsca na spór] zazwyczaj generuje trudności, a często uważana jest za niemożliwą ze względów systemowych”

Drużga i trzecia ze wskazanych wyżej możliwości pojęciowych stoją otworem. Obie te możliwości usuwają pojęciową przeszkodę w uznaniu dopuszczalności dochodzenia do zgody (czynienia uzgodnień) w ramach postępowania podatkowego. Mają zarazem tę zaletę, że (w istocie zgodnie z założeniami metodologicznym Araszkiewicza i Pleszki) dobrze odpowiadają intuicjom teoretyków i praktyków prawa podatkowego. Ci bowiem – bez uszczerbku dla opisanego w pkt 2, powszechnie uznawanego za obowiązujący, modelu postępowania podatkowego – dostrzegają i stawiają akcent na agonistyczny charakter tego prawa.

Powszechnie obserwowana jest bowiem natura prawa podatkowego jako „prawa sporów”<sup>31</sup>. Znany jest fakt, że w postępowaniu podatkowym organ podatkowy pełni podwójną rolę: organu prowadzącego postępowanie (jak zwykle się mówić, „gospodarza” tego postępowania) oraz podmiotu materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego, będącego wierzycielem podatkowym<sup>32</sup>. Prawdą w odniesieniu do postępowania podatkowego pozostaje spostrzeżenie Z. Kmiecika, że prowadzący postępowanie organ administracji „jest [...] gospodarzem procesu i kieruje jego przebiegiem”, ale zarazem jest „zaangażowany materialnie w sprawę, którą rozstrzyga” – wydając akt kończący postępowanie, występuje więc jako *iudex in causa sua*<sup>33</sup>. Ta dwoistość powoduje, że – jak się również powszechnie zauważa – w jednej ze swoich

(tamże, s. 104). Uwaga ta prawdopodobnie trafnie wyraża pogląd wielu przedstawicieli doktryny prawa administracyjnego, nie wyjaśnia jednak, dlaczego pogląd ten miałby być słuszny (moim zdaniem – nie jest, a zwłaszcza nie wynika z opracowanego przez autorów schematu pojęciowego).

31 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 245. Podobnie J. Pustuł, *Rozwiązywanie sporów podatkowych* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 369–370.

32 Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 267; P. Pietrasz (w:) L. Etel (red.), *System...*, s. 716 (przy czym autor ten pisze o „co najmniej” podwójnej roli – organ podatkowy może bowiem występować także w trzeciej roli: organu egzekucyjnego).

33 Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 86–87. Auto cytuje słowa J. Łętowskiego, iż organ administracji „jest zarówno stroną, jak i decydującą instancją”. Por. także J. Pustuł, *Rozwiązywanie...*, s. 383.

ról organ podatkowy ma interes w określonym rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Natężenie sporów w prawie podatkowym wydaje się przekraczać do charakterystycznego dla prawa administracyjnego w ogóle. Jest to zwłaszcza pochodną faktu, że organ podatkowy z jednej a podatnik z drugiej strony mają przeciwstawne interesy finansowe<sup>34</sup>. Jak pisze P. Pietrasz, „[...] organ podatkowy obowiązany jest z urzędu do ochrony, oprócz interesu publicznego, także interesu indywidualnego. Należy jednak zdawać sobie sprawę z faktycznej sprzeczności tych interesów. [...] Wskazana sprzeczność polega, ogólnie mówiąc, na tym, że organ podatkowy chciałby brać więcej podatków niż podatnik chciałby płacić”<sup>35</sup>.

Dodatkowo w prawie podatkowym krystalizacja stanowisk może formalnie nastąpić stosunkowo wcześniej, gdyż jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego. Dzieje się tak w sytuacji, gdy postępowanie to zostaje poprzedzone kontrolą podatkową. Zgodnie z art. 291 § 4 o.p. kontrola podatkowa kończy się wydaniem protokołem kontroli, w którym kontrolujący zawierają m.in. „ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli” (art. 290 § 2 pkt 6a o.p.). Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe (art. 291 § 1 O.p.). Już na tak wczesnym etapie mogą zatem zostać zarysowane i zakomunikowane drugiej stronie stanowiska w sprawie. To także wydaje się zwiększać antagonistyczny i agonistyczny charakter procedur podatkowych.

Sumując zatem: uzgodnienie między organem prowadzącym postępowanie a stroną w toku postępowania podatkowego niekoniecznie jest (nie musi być) poprzedzone niezgodą (konfliktem lub sporem między nimi). Uznanie, że może być ono poprzedzone niezgodą (konfliktem lub sporem), koresponduje z odpowiednim rozumieniem użytych pojęć, w tym zwłaszcza pojęcia „sporu”.

34 Mają także interes wspólny: jest nim zgodność rozliczenia podatnika z prawem. Zob. H. Filipczyk, *O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi*, Toruński Rocznik Podatkowy 2011, s. 141–162.

35 P. Pietrasz (w): L. Etel (red.), *System...*, s. 720.

Na potrzeby dalszych rozważań podążam drugą z trzech wskazanych wyżej dróg, tj. – w opozycji do rozumienia proponowanego przez Araszkiewiczza i Pleszkę i przez rewizję ich schematu pojęciowego – przyjmuję szersze rozumienie sporu<sup>36</sup>. Przyjmuję, że spór między podmiotami zachodzi zawsze wtedy, gdy mają one i wyrażają różnice się od siebie stanowiska w przedmiocie ważnym dla ich obu<sup>37</sup>. Spór tak rozumiany może wystąpić w toku postępowania podatkowego między organem podatkowym a stroną i zostać zażegnany poprzez uzgodnienia w ramach postępowania podatkowego. Z chwilą zaskarżenia decyzji podatkowej do sądu administracyjnego następuje natomiast formalizacja i instytucjonalizacja tego sporu<sup>38</sup> – sporu, który jednak zaistniał wcześniej<sup>39</sup>.

36 Szerokie rozumienie sporu (prawnego) jest przyjęte także przez autorów podpisujących się pod definicją, zgodnie z którą „[p]ojęcie sporu prawnego utożsamiane jest ogólnie z sytuacją, w której jedna ze stron występuje z roszczeniem, skargą, żądaniem lub prawnie relewantnym twierdzeniem, które druga strona kwestionuje” (por. Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 15; L. Morawski, *Główne...*, s. 44; W. Federczyk, *Mediacja...*, s. 44).

37 „Wyrażają” – przyjmuje się tu, że spór nie może być ukryty. „Jawność społeczna” została wskazana jako cechą, która odróżnia spór od konfliktu, m.in. w A. Zienkiewicz, *Studium mediacji. Od teorii ku praktyce*, Warszawa 2007, s. 20 i 22; A. Kalisz, *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016, s. 45; por. także Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 17; „[...] konflikt międzyludzki jest stanem napięcia pomiędzy dwiema lub więcej osobami albo grupami, które mają sprzeczne cele”.

38 Por. tamże, s. 121.

39 Rozstrzygnięcia w tej materii powinny szanować intuicje, są jednak w dużej mierze konwencjonalne. Możliwym alternatywnym zabiegiem definicyjnym jest wyróżnienie „sporu tout court” od „sporu prawnego”. Ten pierwszy, zachodzący faktycznie, jest możliwy także w trakcie postępowania podatkowego. Ten drugi, tj. spór prawny (formalny) powstaje dopiero z chwilą zaskarżenia decyzji podatkowej wydanej w II instancji do sądu administracyjnego. Wystąpienie „sporu tout court”, czy też „sporu w szerokim znaczeniu” jest wystarczające do uprawomocnienia uzgodnień – uzasadnienia ich możliwości oraz celowości ich prowadzenia.



#### 4. Uzgodnienia na tle modelu postępowania podatkowego – niezdeteminowany przedmiot, zdeterminowane pole uzgodnień

Zródłem nieporozumień dotyczącym rzekomego braku możliwości dokonywania uzgodnień w toku postępowania podatkowego lub też niezwykle wąskiego zakresu takich uzgodnień wydaje się zamęt pojęciowy. W obliczu tego zamętu zasadne jest odróżnienie *przedmiotu* uzgodnień od *pola* uzgodnień (ponownie, różniczenie to można przeprowadzić zarówno w odnie-

pis prawa materialnego” i 5/ „ustalenia konsekwencji prawnych udowodnionych faktów sprawy na podstawie stosowanego przepisu prawa materialnego”<sup>41</sup>.

Odpowiednio, uzgodnienia mogą być dokonywane na każdym etapie aktu stosowania prawa – z wyjątkiem etapu ostatniego, jakim jest „wydanie finalnej decyzji [...] stosowania prawa”<sup>42</sup>. Ten finalny akt należy – zgodnie z przedstawionym wyżej modelem postępowania podatkowego – do samego organu podatkowego. Układ ten i kompetencję organu podatkowego szanuje pro-



### Przedmiotem uzgodnień jest to, czego uzgodnienia dotyczą. Pole uzgodnień to zbiór możliwych (dopuszczalnych) wyników uzgodnień.

sieniu do uzgodnień w znaczeniu pragmatycznym, jak i apragmatycznym). Przedmiotem uzgodnień jest to, czego uzgodnienia dotyczą. Pole uzgodnień to zbiór możliwych, dopuszczalnych wyników uzgodnień<sup>40</sup>.

Model postępowania podatkowego nie ogranicza przedmiotu uzgodnień dokonywanych w tym postępowaniu między organem podatkowym a stroną, ogranicza natomiast pole takich uzgodnień.

W ramach postępowania podatkowego organ podatkowy i strona mogą dochodzić do zgody – czynić uzgodnienia – w dowolnym przedmiocie. Odnosząc to do klasycznego modelu racjonalnego sądowego stosowania prawa Jerzego Wróblewskiego – uzgodnienia mogą dotyczyć elementów 1–5 tego modelu. Mogą zatem dotyczyć: 1/ „ustalenia obowiązywania i stosowalności określonego przepisu prawa materialnego”; 2/ „ustalenia znaczenia tego przepisu w stopniu dostatecznie precyzyjnym dla potrzeb rozstrzygnięcia; 3/ „uznania za udowodnione faktów sprawy i ujęcie ich w języku stosowanego przepisu prawa materialnego”; 4/ „subsumpcji faktów sprawy „pod” stosowany prze-

jekt ordynacji podatkowej: zgodnie z zawartą w nim propozycją organ podatkowy jest związany zawartą z podatnikiem umową podatkową, ale formalnie postępowanie zostaje zakończone decyzją – aktem władczym organu.

Nie ma podstaw prawnych do tego, by jakąkolwiek sprawę podatkową lub jakikolwiek jej aspekt uznawać *a limine* za ze swej natury niedające się do prowadzenia co do niej uzgodnień – tj. takie, że uzgodnienia co do nich są bezprawne<sup>43</sup>. Ta powszechna, uniwersalna

41 J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 43. W sprawie adaptacji tego modelu do kierowniczego (administracyjnego) typu stosowania prawa zob. np. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 19–28.

42 Przeciwnego zdania jest wielu autorów. Por. np. W. Federczyk, *Mediacja...*, s. 204–205: „[w]skazany model stosowania prawa przez sądy i organy administracyjne [tj. klasyczny model J. Wróblewskiego] jednoznacznie określa sformalizowany proces dochodzenia do rozstrzygnięcia (niezależnie od treści regulacji proceduralnych), w którym nie ma miejsca na uzgodnienia organu i zainteresowanych podmiotów”; por. także tenże, *Mediacja...*, s. 229 i 272.

43 Jest to pogląd odosobniony nawet wśród zwolenników zastosowania ADR w sprawach prawa publicznego. Por. np. J. Wegner-Kowalska, *Mediacja w...*, s. 44: „Jest oczywiste, że

40 Przez analogię do przestrzeni negocjacyjnej można nazwać pole uzgodnień również „przestrzenią uzgodnień”, czy też obszarem możliwego porozumienia” („zone of possible agreement”).

możliwość stosowania uzgodnień to przy tym możliwość prawna. Z punktu widzenia tzw. racjonalności czy ekonomiki procesowej uzgodnienia nie we wszystkich bowiem sprawach będą oczywiście celowe – nie każdy potencjalny przedmiot uzgodnień będzie takim, co do którego uzgodnienia (rozumiane jako wytwór czynności, wynik procesu) będą osiągalne<sup>44</sup>. To jednak aspekt prakseologiczny, jedynie wtórnie (w sposób zapośredniczony w zasadzie prostoty i szybkości załatwienia sprawy, ważonej z innymi zasadami postępowania podatkowego – por. pkt 7 poniżej) – mający wymiar prawny.

Jednocześnie ograniczone jest pole uzgodnień. Organy podatkowe powinny działać na podstawie i zgodnie z prawem (art. 7 Konstytucji; art. 120 Ordynacji podatkowej; art. 14 projektu Ordynacji podatkowej). Ten wymóg determinuje pole uzgodnień – czyli zbiór możliwych (dopuszczalnych) wyników tych uzgodnień. Możliwy – dopuszczalny jest tylko taki wynik uzgodnień, który jest zgodny z prawem<sup>45</sup>.

Sytuacji, w których zbiór ten jest więcej niż jednoelementowy, we współczesnym prawie nie można zrównać jedynie z przypadkami działania w warunkach uznania administracyjnego i przy wykorzystaniu władzy dyskrecyjnej<sup>46</sup> (np. przypadków zastosowa-

nia ulg w spłacie podatków). Uzgodnienia są dopuszczalne także w sprawach, w których zostanie wydana decyzja związana<sup>47</sup>. Przykładowo, w przypadku sporów w zakresie cen transferowych na gruncie ustaw o podatkach dochodowych poprawne (zgodne z prawem, tj. dające się jako takie uzasadnić) rozstrzygnięcie problemu zastosowania prawa należy zwykle do przedziału wartości, z których każda w istocie jest – z punktu widzenia prawa – równie „poprawna”. Każda z wartości transakcji (ceny transferowej spełniającej kryteria rynkowości) należąca do przedziału może być uznana za prawidłową, a skutki prawne wywiezione na podstawie uznania jej za prawidłową – za zgodne z obowiązującym prawem. Co za tym idzie, strona i organ podatkowy mogą uzgodnić którąkolwiek z nich jako tę, która zostanie przyjęta w decyzji podatkowej<sup>48</sup>. Podobna sytuacja zachodzi w przypadku określania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (art. 23 O.p.) czy też w zakresie ustalania wartości przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (rozdział 5a Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>49</sup>).

Dokonujący uzgodnień organ podatkowy ma prawny obowiązek zachowania spójności w podejściu, tak aby – w zgodzie z zasadą równości i zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań – przypadki podobne rozstrzygać podobnie. Sam fakt prowadzenia ze stroną uzgodnień *a priori* nie powoduje niespójności, o ile organ podatkowy zachowa niezbędną dyscyplinę intelektualną.

Nawet jeśli zbiór możliwych (dopuszczalnych, zgodnych z prawem) rozwiązań sporu jest jednoelementowy – to nadal uzgodnienia między organem podatkowym a stroną są możliwe. Jest bowiem przedmiot uzgodnień, a jedynie ich pole jest zawężone.

nie wszystkie kategorie spraw administracyjnych poddają się załatwieniu w formie umowy administracyjnej i poprzedzającym jej zawarciu negocjacji”. Co innego także przewiduje regulacja mediacji administracyjnej – por. art. 96a § 1 k.p.a., w którym możliwość mediacji przewidziano pod warunkiem, „jeżeli pozwala na to charakter sprawy”. Tej formuły świadomie nie powielono w projekcie Ordynacji podatkowej.

- 44 Podobnie, jakkolwiek obowiązuje zasada prawdy materialnej, to jednak sądy administracyjne wskazują na „brak [po stronie organu podatkowego] obowiązku nieograniczonego zbierania dowodów” (wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 25/16). Jedynym zakotwiczeniem tego prakseologicznego i zdroworozsądkowego ograniczenia jest zasada prostoty i szybkości postępowania.
- 45 Nb. akcentuje to przytoczona wcześniej treść art. 411 § 2 projektu Ordynacji podatkowej: „[u]mowa podatkowa zostaje zawarta w granicach prawa [...]”.
- 46 Por. przegląd stanowisk w przedmiocie zastosowania mediacji w sprawach administracyjnych w: A. Dauter-Kozłowska, *Stosowanie mediacji w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego”

2020, nr 1, s. 74–75. Ponownie, radykalne zapatrywania ma R. Suwaj – który nie dostrzega możliwości uzgodnień nawet w razie działania przez organ w warunkach uznania administracyjnego (tenże, *Mediation...*, s. 21–23).

47 Podobnie o mediacji administracyjnej: A. Kocot-Łaszczycza, G. Łaszczycza, *Mediacja...*, rozdz. 2.2, LEX/el.

48 Zob. H. Filipczyk, *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 24–29.

49 T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387.

Należy zwrócić uwagę, że uzgodnienia co do swojego przebiegu i wyniku nie muszą być oparte na wzajemnych ustępstwach i kompromisie. Uzgodnione stanowisko wspólne może odpowiadać stanowisku wyjściowemu organu podatkowego lub strony. Przeciwnie niż się twierdzi, niekonieczna jest więc „podzielność” lub „elastyczność” przedmiotu sporu, a tym samym – przedmiotu uzgodnień<sup>50</sup>.

procedury podatkowej współkształtują stan prawny, współwyznaczają one również pole uzgodnień – współokreślają granice między tym, co stanowi dopuszczalny wynik uzgodnień, a tym, czego dopuścić w zgodzie z prawem nie wolno. Zgodność z prawem to bowiem nie tylko zgodność z przepisami prawa materialnego, ale także z przepisami procedury podatkowej. Obowiązanie tych przepisów implikuje, że organ podatkowy

## Nawet jeśli zbiór możliwych, dopuszczalnych, zgodnych z prawem rozwiązań sporu jest jednoelementowy – to nadal uzgodnienia między organem podatkowym a stroną są możliwe. Nie przedmiot uzgodnień, lecz jedynie ich pole jest zawężone.

Ponownie, zgodność z prawem jako kryterium oceny dopuszczalności uzgodnienia (w znaczeniu apragmatycznym) dotyczy wszystkich wyżej wymienionych etapów w klasycznym modelu stosowania prawa. Komentarza wymaga związek tego kryterium z etapami ustalania stanu faktycznego oraz dokonywania subsumpcji stanu faktycznego pod stan prawny. Komentarz ten jest wymagany wobec – dość często wyrażanego w literaturze na temat alternatywnych metod rozwiązywania sporów – przekonania, iż „o faktach się nie dyskutuje”<sup>51</sup>. Tu właśnie interweniują wcześniej wspomniana zasada prawdy obiektywnej (materialnej; art. 122 Ordynacji podatkowej; art. 23 § 1 projektu nowej Ordynacji podatkowej) i realizujące tę zasadę przepisy szczegółowe. Ponieważ wskazane przepisy

i strona nie mogą uzgodnić kształtu stanu faktycznego niezgodnie ze stanem rzeczywistym. Implikuje również, że dopuszczenie prawem uzgodnień ze stroną nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego.

Powyższe opiera się na uproszczeniu – z dwóch powodów. Po pierwsze, stan faktyczny ustalany w postępowaniu podatkowym to swego rodzaju „prawda procesowa”, która – mimo wszelkich, wymaganych prawem, działań organu podatkowego, niekoniecznie odzwierciedla stan rzeczywisty<sup>52</sup>. Po drugie, projekt Ordynacji podatkowej przewiduje wprowadzenie nowych zasad ogólnych: celowości, efektywności

50 A. Kocot-Łaszczycza, G. Łaszczycza, *Mediacja...*, rozdz. I2.2, LEX/el.

51 Zob. B. Brożek, J. Stelmach, *Sztuka...*, s. 51; A. Kocot-Łaszczycza, G. Łaszczycza, *Mediacja...*, rozdz. 2.2, LEX/el. Dylemat w tej sprawie ma P. Pietrasz – por. tenże (w): L. Etel (red.), *System...*, s. 719 i 768.

52 Por. T. Gizbert-Studnicki, *Prawda sądowa w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 7, s. 5–19. Ustalenia autora dotyczą postępowania cywilnego, można je jednak w przeważającej mierze przenieść na grunt procedury podatkowej. Także tutaj spełnienie zasady prawdy obiektywnej jest „ograniczone innymi zasadami i regułami postępowania, a także faktyczną możliwością odtworzenia rzeczywistego stanu rzeczy”.

oraz pragmatyzmu (por. art. 22 § 1 i 2 projektu)<sup>53</sup>. Ich obowiązywanie może spowodować poluzowanie wymogów w zakresie sposobu prowadzenia postępowania dowodowego. Teza powyższa jest więc uproszczona – uproszczenie to jest jednak zamierzone. Ma ono na celu podkreślenie, że samo uznanie możliwości dokonywania uzgodnień w toku postępowania podatkowego oraz normatywizacja tej możliwości nie wymusza zmiany w modelu postępowania podatkowego – w tym przypadku zmiany w zakresie rygorów w sposobie prowadzenia postępowania wyjaśniającego. Uzgodnienie stanu faktycznego ze stroną postępowania *per se* nie kreuje odstępstwa od zasady prawdy obiektywnej<sup>54</sup>.

### 5. Model argumentacyjny zorientowany na legalność

W książce *Sztuka negocjacji prawniczych* B. Brożek i J. Stelmach wyróżniają trzy modele negocjacji – argumentacyjny, topiczno-retoryczny i ekonomiczny. Należy uznać, że co do zasady, to model argumentacyjny jest adekwatny do opisu pożądanej (wymaganej) postawy organu podatkowego w trakcie uzgodnień ze stroną postępowania podatkowego – z ważnymi wszakże korektami.

Wymienieni autorzy jako kryterium kierunkowe negocjacji prowadzonych w modelu argumentacyjnym wskazują słusność. „Dopuszczalne są tylko takie rozstrzygnięcia negocjacyjne, które dadzą się

wylegitymować etycznie”<sup>55</sup>. Tymczasem kryterium uzgodnień w postępowaniu podatkowym powinna być nie słusność, a legalność (zgodność z prawem). Słusność można natomiast pojąć jako jeden z wymiarów legalności. Jest to jednak nie słusność w oderwaniu od zgodności z prawem, a „słusność przez prawo”.

Obowiązywanie zasad konstytucyjnych, na czele z zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), powoduje, że „teza o separacji” między tym, co prawne, a tym, co etyczne, traci rację bytu. Słusność zostaje zintegrowana z prawem i w prawo inkorporowana. Zarazem spory prawne są trudno rozstrzygalne lub nierozstrzygalne nawet w sytuacji, gdy mają charakter techniczny – to znaczy wtedy, gdy treść przepisów prawa wraz z przyjętymi konwencjonalnie prawniczymi metodami jej rozumienia owocują więcej niż jednym *prima facie* uzasadnialnym rozstrzygnięciem. Taka jest w istocie natura zdecydowanej większości takich sporów w prawie podatkowym – dziedzinie regulacji o ogromnym i wciąż rosnącym stopniu złożoności i częstokroć zatartej „logice” wewnętrznej aktów prawnych. Wskazanie słusności jako nadrzędnego kryterium modelu argumentacyjnego zapoznaje fakt, że *gros* sporów prawnych ma charakter sporów technicznych lub częściowo technicznych – te ostatnie to takie, w których równo wążące racje techniczne, oparte na użyciu narzędzi z instrumentarium wykładni w szerokim znaczeniu (włączając rozumowania prawnicze), stoją za każdym z więcej niż jednego sposobu rozstrzygnięcia, zatem ostatecznie o rozstrzygnięciu muszą przesądzić dopiero inkorporowane do prawa względy słusności (wyrażone choćby w zasadzie *in dubio pro tributario*, zawartej obecnie w art. 2a o.p.).

Skoro korekta dotyczy podstawowego elementu modelu argumentacyjnego, to może budzić wątpliwość, co w takim razie przesądza o adekwatności tego modelu do postępowania podatkowego. Po pierwsze, słusność powinna pozostawać kryterium prowadzenia negocjacji zgodnie z tym modelem – jednak w ramie prawnej, tj. jako jeden z aspektów prawa. Po drugie, zasady prowadzenia postępowania podatkowego są gwarantem osiągnięcia w procesie stosowania prawa podatkowego dyskursywnego pojęcia słusności – o tyle, o ile słusność przekłada się na

53 „Art. 22. § 1. Organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny. 2. Organy podatkowe mogą odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa podatkowego czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków”.

54 Nie zobowiązuje także do przyjęcia – w miejsce korespondencyjnej teorii prawdy (będącej podłożem zasady prawdy obiektywnej) – teorii konsensualnej. Zakładając istnienie kontinuum rozwiązań (np. rozstrzygnięć w zakresie ustaleń faktycznych), konsens (zgoda) może wypadać w punkcie obiektywnie prawdziwym lub nie. Jestem przeciwna wprowadzaniu odrębnego pojęcia tzw. prawdy mediacyjnej o „dyskursywno-konsensualnym charakterze” (por. A. Kalisz, *Mediacja...*, s. 159).

55 B. Brożek, J. Stelmach, *Sztuka...*, s. 43.

standardy sprawiedliwości proceduralnej stosowane wobec strony. W ramie postępowania podatkowego pozostaje ważna i prawdziwa teza, że słuszne jest to rozstrzygnięcie, które zostanie osiągnięte w dyskursie odbywającym się według zadanych reguł<sup>56</sup>. Po trzecie, zasady wymienione przez Brożka i Stelmacha jako kształtujące w ich ujęciu model argumentacyjny mają odniesienie do postępowania podatkowego. Dotyczy to zwłaszcza zasad uniwersalności (odpowiadającej imperatywowi kategorycznemu I. Kanta, przekładającej się na warunki: ogólności, sprawiedliwości formalnej, bezstronności), zasady abstrakcji (nakazu odcięcia się od nieistotnych aspektów negocjowanego przypadku), zasady nasycenia (nakazu pełnego przedstawiania uzasadnienia stanowisk negocjacyjnych)<sup>57</sup>. Ze względu na te cechy podobieństwa model argumentacyjny pozostaje, *mutatis mutandis*, adekwatny.

Posługując się uzupełniająco przedstawioną przez Araszkiewiczą i Pleszkę klasyfikacją rozumowań, które mogą być używane w trakcie rozwiązywania sporów, należy dodać, że działając według modelu argumentacyjnego, organy podatkowe powinny posługiwać się „rozumowaniami opartymi na regułach” (regułach prawnych i regułach wykładni – *ius interpretandi*) oraz „argumentacją opartą na wartościach” (w zakresie, w jakim te są inkorporowane do prawa), zaś w niewielkim lub żadnym stopniu „rozumowaniami opartymi na przypadkach”<sup>58</sup>, „argumentacją opartą na interesach i celach” oraz „stosowaniem konwencji”<sup>59</sup>.

Ostatnia uwaga w tym kontekście dotyczy jednostronności obowiązywania modelu argumentacyjnego.

56 Tamże, s. 53. Dyskursywne ujęcie słuszności nawiązuje do prac m.in. J. Habermasa, R. Alexy'ego, A. Peczenika.

57 Zob. tamże, s. 68 i nast.

58 Podobnie B. Brożek i J. Stelmach wskazują na zastosowanie w modelu argumentacyjnym strategii „top-down”: „nie myślimy negocjowanym przypadkiem”, lecz wychodzimy z reguły ogólnej (tamże, s. 54).

59 M. Araszkiewicz, K. Pleszka, *Pojęcie...*, s. 130–135. Podobne jest rozpoznanie autorów, gdy wskazują co do „spraw rodzaju T7”, że „[z]ainteresowane podmioty nie mogą oczywiście zastosować obranej przez siebie konwencji do rozwiązania sprawy (chyba, że prawo przewiduje taką możliwość) ani też prowadzić negocjacji opartych na interesach (chyba, że odwołanie do takiego interesu może zostać „zobiektywizowane” w ramach wykładni celowościowej)” (s. 138).

Model (stosowany autonomicznie, a nie subsydiarnie w rozumieniu Brożka i Stelmacha – tj. jako model organizujący całość poczynań uzgodnieniowych) dotyczy organu podatkowego i organ ten obowiązuje. Jest to spójne z faktem, że organ podatkowy – w znaczeniu formalnym i faktycznym – jest „gospodarzem” postępowania podatkowego. W konsekwencji organ podatkowy nadaje „ton” postępowaniu podatkowemu, wyznacza jego ramy i organizuje podejmowane w nim działania zaangażowanych podmiotów. To z kolei spowoduje zapewne, że strona postępowania – chcąc pozostać aktywna w postępowaniu podatkowym i pragnąc osiągnąć swoje cele – będzie zmuszona dostosować się do wymogów modelu argumentacyjnego. Taki spodziewany efekt może być wynikiem pragmatycznej refleksji zorientowanej na skuteczność działania, zwłaszcza skuteczność perswazyjną (w odpowiedzi na pytanie: jak działać, by przekonać organ podatkowy do swoich racji?), nie zaś formalnego obowiązku ani dobrej woli. Pożądanym i – jak wolno wierzyć – osiągalnym rezultatem stosowania tego modelu przez organ podatkowy jest stworzenie platformy wymiany argumentów *ad meritum* przez oba podmioty pozostające w sporze i dokonujące uzgodnień<sup>60</sup>.

## 6. Uzgodnienia a zasady postępowania podatkowego

Odpowiedź na pytanie, jak mają się uzgodnienia do zasad postępowania podatkowego – traktowanych jako współwyznaczające model tego postępowania (por. pkt 2 powyżej) – jest kilkupunktowa.

Z przeprowadzonych dotąd rozważań wynika, że uzgodnienia między organem podatkowym prowadzącym postępowanie a jego stroną dają się pogodzić z zasadą legalizmu i zasadą prawdy materialnej (obiektywnej). Wynika to z zadanego warunku: by

60 W postępowaniu podatkowym nie ma więc „dialogu”, lecz powinien odbywać się „dyskurs”, nie ma także mowy o „przedkładaniu porozumienia nad rację” – jak o alternatywnych metodach rozwiązywania sporów pisze A. Kalisz (zob. A. Kalisz, *Mediacja...*, s. 76–77). Nie jest także tak, iż „[d]la negocjatora obowiązujące prawo nie jest nienaruszalną, stałą wielkością, nie jest niepodważalnym wzorcem postępowania. W jakimś sensie negocjacje toczyć się muszą *poza i ponad prawem*” (B. Brożek, J. Stelmach, *Sztuka...*, s. 60).

uzgodnienia zarówno co do swojego przebiegu, jak i wyniku, szanowały prawo. Zwątpieniu, jakie można zauważyć w tej mierze w literaturze, należy przeciwstawić hipotezę, że zasady te *per se* nie tylko doznają uszczerbku w toku uzgodnień z podatnikiem, ale mogą doczekać się realizacji pełniejszej<sup>61</sup>. W odniesieniu do ustaleń faktycznych – współpraca strony może pozwolić na bardziej skuteczne oraz efektywne gromadzenie materiału dowodowego. W odniesieniu do ustaleń dotyczących prawa – współpraca strony może pozwolić na naświetlenie prawnych aspektów sprawy uchodzących dotąd uwadze organu podatkowego. To, czy organ podatkowy respektuje przepisy prawa materialnego i czy prawidłowo prowadzi postępowanie wyjaśniające, nie zależy bowiem od rozmiaru i sposobu uczestniczenia w postępowaniu przez stronę; w każdym razie taki udział nie przekreśla dążności do poszanowania prawa i w żadnym sensie organu (czy też piastuna jego funkcji) nie „korumpuje”.

O ile zauważa się (rzekome) napięcie między uzgodnieniami a zasadą legalizmu i zasadą prawdy materialnej (obiektywnej), o tyle rzadziej dostrzega się, że uzgodnienia pozwalają w wyższym stopniu zrealizować potencjał innych zasad: zaufania, czynnego udziału strony w postępowaniu i przekonywania (art. 121 § 1, art. 123 i art. 124 o.p.; art. 19 § 1, art. 27, art. 28 § 1 projektu Ordynacji podatkowej). W przypadku wymienionych zasad natomiast trudno wątpić, iż uzgodnienia mają taki walor. Nieprzypadkowo mowa o „realizowaniu potencjału”. Mają one bowiem (podobnie zresztą jak zasada prawdy obiektywnej) charakter zasad w znaczeniu Ronalda Dworkina i Roberta Alexy’ego<sup>62</sup>. Taka ich natura oznacza, że mogą być spełnione w różnicowanym stopniu (są „niebinarne”) i że powinny być spełnione w najwyższym stopniu możliwym przy uwzględnieniu innych zasad i realiów sprawy (podlegają zabiegom optymalizacji dokonywanym w obliczu prawnych i faktycznych uwarunkowań danego przypadku).

61 Nie jest to spostrzeżenie całkiem nowe. Przykładowo, Z. Kmiecik wskazuje, że mediacja może pozwolić na lepszą realizację celów postępowania wyjaśniającego (tenże, *Mediacja...*, s. 165).

62 Podobnie Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania podatkowego*, Warszawa 2014, 3. 3.5, LEX/el.

W szczególności pozytywny wpływ uzgodnień na stopień realizacji dotyczy zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Zasada ta wciąż zbyt często w praktyce jest rozumiana jako wymagająca jedynie stworzenia stronie formalnej okazji do wypowiedzi (m.in. do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego – por. art. 200 o.p., czy też do uczestniczenia w czynnościach dowodowych). W istocie chodzi natomiast o to, by podatnik nie tylko był uprawniony do tego, by się wypowiedzieć, ale także o to, by został on wysłuchany. Idealną okazję do tego stwarza rozmowa między podatnikiem (stroną) a urzędnikiem (organem podatkowym) – rozmowa zorientowana na wymianę argumentów i uwspólnienie interesów. Taka rozmowa to natomiast nic innego jak uzgodnienie w znaczeniu pragmatycznym<sup>63</sup>.

Wyższy stopień realizacji zasad postępowania podatkowego, na jaki może pozwolić dokonywanie uzgodnień w toku tego postępowania, to ważny powód o charakterze ściśle prawnym, by dokonywać tych uzgodnień. Powód ten zachodzi niezależnie od – zwykle wskazywanych – racji o charakterze aksjologicznym czy pragmatycznym, które mają przemawiać za konsensualnymi metodami rozwiązywania sporów podatkowych<sup>64</sup>. Walor ten dotyczy to również procesu uzgadniania nieuwieńczonego sukcesem w postaci porozumienia (zatem uzgodnieniami w znaczeniu apragmatycznym). Sam proces uzgadniania jest dostatecznie wartościowy – z punktu widzenia wskazanych zasad, a zatem z punktu widzenia –

63 Projekt Ordynacji podatkowej przewiduje także wprowadzenie zasady ugodowego załatwiania spraw (art. 28 § 2. „Organy podatkowe zmierzają do załatwienia sprawy w porozumieniu z zobowiązanym”). W sposób trywialny zasada ta jest realizowana przez i dzięki uzgodnieniom.

64 Względy pragmatyczne zresztą są nieoczywiste – uzgodnienia mogą z jednej strony przyspieszać i ułatwiać rozstrzygnięcie sprawy, z drugiej – także je spowalniać, podrażać itd. Ważnym aspektem pragmatycznej oceny uzgodnień jest ich potencjalny pozytywny wpływ na dyscyplinę podatkową (za pośrednictwem realizowanej dzięki nim subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej i zwiększaniu zaufania do administracji skarbowej). Ostatecznie bilans jest dość trudny do przeprowadzenia. Racje stojące za uzgodnieniami w sporach podatkowych są moim zdaniem przede wszystkim inne niż pragmatyczne.

by potraktować nakaz podejmowania jej próby jako nakaz prawny.

Nie jest to nakaz bezwzględny, gdyż jednocześnie ze wskazanymi wyżej zasadami obowiązuje również zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.; art. 24 projektu Ordynacji podatkowej). Zasada ta, w danych okolicznościach, może przemawiać przeciwko prowadzeniu uzgodnień ze stroną<sup>65</sup>. Stojące za

reguł prawa procesowego zakłada konieczną dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy wymianę informacji i argumentów oraz konfrontację ocen. W poczynaniach tych kryje się zawsze element przekonywania i perswazji<sup>66</sup> – i konstatając, że zachowania te można uzasadnić potrzebą poszanowania zasad ogólnych k.p.a. Ustalenia te z powodzeniem można, *mutatis mutandis*, odnieść również do postępowania podat-



## Wyższy stopień realizacji zasad postępowania podatkowego, na jaki może pozwolić dokonywanie uzgodnień w toku tego postępowania, to ważny powód o charakterze ściśle prawnym, by dokonywać tych uzgodnień.

zasadami wartości podlegają wyważeniu *ad casum*, w okolicznościach danej sprawy; tak jest i w tym przypadku. Nie można przesądzić w sposób ogólny i abstrakcyjny, iż zasada szybkości i prostoty powinna mieć prymat nad wcześniej wymienionymi. Zdecydowanie nie jest również tak, że w każdym przypadku zasada ta podyktuje nieprzystąpienie do lub odstąpienie od uzgodnień; często to właśnie uzgodnienia bowiem pozwolą doprowadzić do sprawnego, szybkiego, satysfakcjonującego stronę i organ podatkowy, zatem niezagrożonego zaskarżeniem, rozstrzygnięcia.

Warto zauważyć, że normatywizacja uzgodnień między organem podatkowym (administracyjnym) a stroną tego postępowania pozwoli odsłonić latentne cechy tego postępowania – *de iure* i *de facto*. Z jednej strony pozwala ujawnić właściwą treść i potencjał obowiązujących już wszak zasad postępowania podatkowego (aspekt *de iure*). Fakt ten dostrzega Z. Kmiecik – wskazując m.in., że „[...] ściśle trzymanie się

kowego. Z drugiej strony natomiast – opór wobec rozpoznania, tj. zarazem identyfikowania i uznania, obecności uzgodnień w postępowaniu podatkowym pozwala zorientować się, że te ważne zasady nie są dostatecznie docenione i w praktyce respektowane (aspekt *de facto*). Ich nieposzanowanie przejawia się często w swoistym solipsyzmie i mutyzmie organów podatkowych – które nie chcą komunikować się ze stroną postępowania, ograniczając swoje działania do czynności gabinetowych. W postępowaniu podatkowym wciąż zdarza się, że (mimo wysiłków) strona dowiadyuje się o stanowisku organu dopiero z decyzji I instancji. Z wymienionych wyżej zasad można natomiast wywieść nakaz komunikowania stronie na jej wniosek (żądanie) przez organ podatkowy w fazie przeddecyzyjnej, jakie jest jego bieżące, kształtujące się stanowisko w sprawie, jakie są jego wątpliwości i pola możliwego sporu ze stroną. Czynny udział strony w postępowaniu i komunikacja z organem podatkowym nie są zarezerwowane dla rozprawy podatkowej<sup>67</sup>.

65 Por. A. Kocot-Łaszczycza, G. Łaszczycza, *Mediacja...*, rozdz. 2.3.2, *Lex/el.*, gdzie mowa o zasadzie prostoty i szybkości postępowania jako uzasadniającej odmowę przeprowadzenia mediacji administracyjnej.

66 Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 89.

67 Por. A. Nita, *Porozumienia...*, rozdz. 4.1.2. Przeciwnie – W. Federczyk, *Mediacja...*, s. 261. W tym kontekście warto

Adjudacyjne (orzecznicze) oraz konsensualne formy działania nie powinny być postrzegane jako przeciwstawne i względem siebie konkurencyjne. Uzgodnienia nie stanowią trybu alternatywnego w stosunku do decyzyjnego<sup>68</sup>. Wyrazem tego jest rozwiązanie proponowane w projekcie Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w oparciu o umowę podatkową nadal wydaje się decyzję podatkową<sup>69</sup>. Takie rozwiązanie zapewnia poszano-

## 7. Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania w mojej ocenie dostatecznie uzasadniają pogląd, że uzgodnienia między organem podatkowym a stroną mieszczą się znakomicie w modelu postępowania podatkowego. Wprowadzenie uzgodnień do tej procedury nie wymusza żadnej przebudowy tego modelu – pojętego w znaczeniu normatywnym lub normatywno-opisowym. To, czego



## Uzgodnieniom sprzeciwia się nie model postępowania podatkowego, lecz stereotypowe widzenie tego modelu.

wanie modelu postępowania podatkowego (por. pkt 2), a także niezbędną dozę formalizmu tego postępowania, który ma także sens gwarancyjny dla strony (dotyczy to zwłaszcza zachowania możliwości zaskarżenia przez stronę decyzji podatkowej opartej na uzgodnieniu)<sup>70</sup>.

wskazać na dokument „Strategia prowadzenia sporów i zawierania ugód” (*Litigation and Settlement Strategy*) przyjęty przez brytyjską administrację skarbową – HMRC (*Her Majesty’s Revenue and Customs*). Dokument ten, będący deklaracją woli tej administracji, zawiera wyrażone *expressis verbis* zobowiązanie do jak najwcześniejszego komunikowania stronie przez organ podatkowy powstających wątpliwości i kształtujących się poglądów. Szersze jego omówienie przekracza ramy tego tekstu.

68 Podobnie o mediacji administracyjnej w: A. Kocot-Łaszczycza, G. Łaszczycza, *Mediacja...*, rozdz. 1.3.3, Lex/el.

69 Takie rozwiązanie sugerują także rozważania A. Nity; zob. tenże, *Porozumienia...*, rozdz. 4.1.2 i „Zakończenie”, Lex/el.; „[n]ie ma [...] żadnych przeszkód co do tego, aby czynności poprzedzające wydanie władczego rozstrzygnięcia w sprawie podatkowej (w szczególności ustalenie treści podatkowego stanu faktycznego oraz ocena zachowania podatnika) podejmowane były we współdziałaniu z podmiotem obowiązany z tytułu podatku”.

70 W sprawie relacji ADR do formalizmu mającego znaczenie gwarancyjne dla obywatela por. R. Suwaj, *Mediation...*, s. 19; W. Federczyk, *Mediacja...*, s. 59. Nie zachodzi także moim zdaniem ryzyko, że przez formalizację i normatywizację uzgodnień między organem podatkowym a stroną regulacja proceduralna stanie się „niespójna czy dysfunkcyjna”.

wymaga, to natomiast pełniejsza realizacja tego modelu, zwłaszcza w zakresie zaniebdywanych dotąd zasad postępowania podatkowego. Jeżeli zatem zachodzi sprzeczność między uzgodnieniami a modelem postępowania podatkowego, to ewentualnie tylko z modelem w znaczeniu opisowym – to znaczy z tym, jak jest lub bywa on obecnie realizowany w praktyce działalności administracji podatkowej. Nie sposób nie zgodzić się ze Z. Kmieciakiem, iż rozwój konsensualnych form rozwiązywania sporów w prawie publicznym to „nie tyle problem litery prawa, co raczej sposobu i nawyku jego stosowania oraz realizacji”<sup>71</sup>. Sposoby te i nawyki w przypadku organów podatkowych nie zawsze odpowiadają postulatowi normatywnym. Uzgodnieniom sprzeciwia się nie model postępowania podatkowego, lecz stereotypowe widzenie tego modelu.

Warunkiem takiej zgodności jest po pierwsze, odpowiednie rozumienie używanych pojęć, w tym centralnego dla analizy pojęcia „uzgodnienia”, po drugie, prowadzenie uzgodnień w zgodzie z obowiązującym prawem (materiałnym i procesowym), po trzecie, prowadzenie ich w oparciu o model argumentacyjny. Uzgodnienia, które z powodzeniem wpisują się w model postępowania podatkowego, to nic innego jak wymiana merytorycznych argumentów między stroną

Na ryzyko to wskazują – w odniesieniu do mediacji i tzw. „klasycznych spraw z ograniczeniami” (do których należą sprawy podatkowe) – Araszkiewicz i Pleszka (*Pojęcie...*, s. 156–157).

71 Z. Kmieciak, *Mediacja...*, s. 180.



a organem prowadzącym postępowanie, dokonywana w nieprzekraczalnej ramie prawnej.

Propozycja, która była punktem odniesienia dla rozważań, to projekt Ordynacji podatkowej z nowo proponowanymi instytucjami: umowy podatkowej i mediacji podatkowej. Projekt ten, jak można rzec, charakteryzuje konserwatyzm wobec modelu postępowania podatkowego. Nie ma w nim mowy o negocjacjach pozycyjnych między organem podatkowym a stroną, „targach o podatek”, nie ma mowy o niezmediatyzowanej w przepisach prawa „grze interesów”; wreszcie, uzgodnienia nie są konkurencyjną wobec decyzji podatkowej formą załatwienia sprawy podatkowej, lecz poprzedzają jej wydanie. W konsekwencji – trzeba przyznać – projektowane formy działania nie odpowiadają prototypowi (paradygmatowi) metody alternatywnego rozwiązywania sporów. Mozaikowość, wielopostaciowość alternatywnych (konsensualnych) metod rozwiązywania sporów uprawdopodobnia jednak pogląd, że formy te mieszczą w szeroko pojętej rodzinie takich metod<sup>72</sup>.

## Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2009.
- Araszkiewicz M., Pleszka K., *Pojęcie alternatywnego rozwiązywania sporów* (w:) M. Araszkiewicz i in. (red.), *Mediacja. Teoria, normy, praktyka*, Warszawa 2017, s. 45–162.
- Brożek B., Stelmach J., *Sztuka negocjacji prawniczych*, Warszawa 2011.
- Brzeziński B., *Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym* (w:) J. Głuchowski (red.), *Studia podatkowe*, Toruń 1991.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 56–61.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Dauter-Kozłowska A., *Stosowanie mediacji w postępowaniu administracyjnym i sądowniczoadministracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 1, s. 71–88.
- Etel L. (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Federczyk W., *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądowniczoadministracyjnym*, Warszawa 2013.
- Filipczyk H., *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 24–29.
- Gizbert-Studnicki T., *Prawda sądowa w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 7, s. 5–19.
- Kalisz A., *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016.
- Kmieciak Z., *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania podatkowego*, Warszawa 2014.
- Kocot-Łaszczycza A., Łaszczycza G., *Mediacja w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2018.
- Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Morawski L., *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2004.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- Nita A., *Stosunek podatkowoprawy* (w:) N. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 14–21.
- Pietrasz P., Siemieniako J., Wróblewska E., *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa–Białystok 2013.
- Pustul J., *Rozwiązywanie sporów podatkowych* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Suwaj R., *Mediation as a new form of settling administrative matters in Poland*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2019, t. 72, nr 12, s. 18–26.
- Wegner-Kowalska J., *Mediacja* (art. 13, art. 96a–96g) (w:) Z. Kmiecik (red.), *Raport zespołu eksperckiego z prac w latach 2012–2016. Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2017.
- Wegner-Kowalska J., *Mediacja w sprawach administracyjnych – pytania i wątpliwości*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6, s. 40–53.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
- Zienkiewicz A., *Studium mediacji. Od teorii ku praktyce*, Warszawa 2007.

72 Praca powstała w ramach realizacji projektu badawczego nr 2018/31/B/HS5/01730 finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki: „Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe? Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych”.