



UNIwersytet w Białymstoku
Wydział Prawa

Paulina Wityńska

**Alternatywne metody rozstrzygania sporów w sprawach
podatkowych**

Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem
Prof. dr hab. Leonarda Etela

Białystok 2025

Spis treści

Wstęp	6
Rozdział 1.....	12
Alternatywne metody rozstrzygania sporów – uwagi wprowadzające	12
1.1. Pojęcie i istota ADR.....	12
1.2. Rys historyczny i rozwój ADR.....	17
1.3. Przyczyny i uwarunkowania rozwoju ADR	19
1.4. ADR a tradycyjne metody rozstrzygania sporów.....	22
Rozdział 2.....	25
Rozwiązania dotyczące alternatywnych metod rozstrzygania sporów w wybranych państwach.....	25
2.1. Uwagi ogólne	25
2.2. Niderlandy	26
2.3. Włochy	31
2.4. Portugalia	34
2.5. Wielka Brytania	37
2.6. Stany Zjednoczone.....	41
2.7. Indie	46
Rozdział 3.....	49
Możliwość zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym.....	49
3.1. Alternatywne metody rozstrzygania sporów jako instytucje prawa prywatnego.....	49
3.2. Czy alternatywne metody rozstrzygania sporów są potrzebne w prawie podatkowym?.....	52
3.2.1. Uwagi ogólne	52
3.2.2. Zasada prostoty i szybkości postępowania	53
3.2.3. Zasada zaufania do państwa.....	55

3.2.4. Zasada przekonywania stron	57
3.2.5. Zasada jawności wyłącznie dla stron	58
3.2.6. Zasada współdziałania podatnika z organem podatkowym	60
3.3. Czy wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym jest sprawiedliwe?	61
Rozdział 4.....	64
Alternatywne metody rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym.....	64
4.1. ADR w postępowaniu cywilnym.....	64
4.1.1. Mediacja	64
4.1.2. Postępowanie pojednawcze	69
4.1.3. Sądownictwo polubowne	73
4.2. ADR w postępowaniu karnym.....	78
4.2.1. Mediacja	78
4.2.2. Konsensualne tryby zakończenia postępowania karnego	83
4.3. Mediacja jako ADR w postępowaniu administracyjnym	88
4.4. Porównanie ADR sensu stricto w postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym	93
Rozdział 5.....	97
Obowiązujące w Ordynacji Podatkowej formy współpracy podatnika z organem podatkowym.....	97
5.1. Uwagi ogólne	97
5.2. Umowa o współdziałanie	98
5.2.1. Formalne aspekty umowy o współdziałanie	98
5.2.2. Obowiązki stron	106
5.3. Porozumienia podatkowe.....	109
5.3.1. Przesłanki zawarcia i zakres porozumienia podatkowego.....	109
5.3.2. Zakończenie obowiązywania porozumienia podatkowego	110
5.4. Porozumienia inwestycyjne.....	112

5.4.1. Porozumienia inwestycyjne – cel i podstawowe pojęcia.....	112
5.4.2. Przesłanki i zakres porozumienia inwestycyjnego.....	114
5.4.3. Zmiana, wypowiedzenie i wygasanie porozumienia inwestycyjnego	116
5.5. Postulat rozszerzenia instrumentów współpracy podatnika z organami podatkowymi	118
Rozdział 6.....	123
Alternatywne metody rozstrzygania sporów podatkowych przed sądami administracyjnymi	123
6.1. Postępowanie mediacyjne	123
6.1.1. Przesłanki i tryb postępowania mediacyjnego w P.P.S.A.	123
6.1.2. Mediator w postępowaniu sądowoadministracyjnym	128
6.2. Postulat wprowadzenia konsensualnych trybów przyjęcia wyroku	129
Rozdział 7.....	132
Skuteczność alternatywnych metod rozstrzygania sporów	132
7.1. Analiza skuteczności ADR w polskim systemie prawnym.....	132
7.2. Ocena korzyści z wprowadzenia ADR do spraw podatkowych	144
Rozdział 8.....	147
Alternatywne metody rozstrzygania sporów postulowane do wprowadzenia do Ordynacji Podatkowej	147
8.1. Umowa podatkowa	147
8.1.1. Przesłanki i zakres umowy podatkowej	147
8.1.2. Zawarcie i rozwiązanie umowy podatkowej	150
8.2. Mediacja	152
8.2.1. Przesłanki i forma stosowania mediacji	152
8.2.2. Tryb przeprowadzania mediacji	156
8.2.3. Instytucja mediatora – wybór, wynagrodzenie i odwołanie	158
8.2.4. Zakończenie postępowania mediacyjnego	160
8.3. Arbitraż	161

8.3.1. Przesłanki i wszczęcie trybu arbitrażowego	161
8.3.2. Sąd arbitrażowy – skład i tryb orzekania	163
8.3.3. Środki odwoławcze	164
8.4. Egzekwowanie ugody wynikającej z ADR	165
Wnioski.....	167
Bibliografia	172
Spis tabel	187
Spis wykresów.....	188
Streszczenie	189
Summary.....	191

Wstęp

Alternatywne metody rozstrzygania sporów (ADR), mimo swych licznych zalet, nadal nie są dostatecznie powszechnie wykorzystywane w Polsce. Wciąż niewiele spraw trafia do mediacji czy pod arbitraż. Warto zauważyć, że alternatywne metody rozstrzygania sporów mają wiele zalet, do których powszechnie zalicza się: przyspieszenie postępowania, taniość, prostotę, efektywność czy możliwość budowania dobrych relacji między stronami w przyszłości.

ADR zostały wprowadzone już do wszystkich najważniejszych procedur prawnych, z wyjątkiem procedury podatkowej. Mediacja jako instrument wykorzystywany przy rozstrzyganiu sporów prawnych przewidziana jest w postępowaniu cywilnym, karnym, administracyjnym i sądownoadministracyjnym. W postępowaniu cywilnym uregulowano również arbitraż. Mimo licznych postulatów doktryny, do procedury podatkowej nadal nie wprowadzono mediacji. Należy więc zadać pytanie o taki stan rzeczy.

Prawdopodobnie brak instytucji mediacji w postępowaniu podatkowym wynika z faktu, że nadal uważa się, iż niewładcze formy załatwiania spraw podatkowych nie są adekwatne do załatwiania spraw z zakresu prawa publicznego. Część doktryny wskazuje, że mediacja jest instytucją o charakterze prywatnoprawnym, w związku z czym nie może mieć zastosowania w prawie podatkowym, które spełnia wszystkie przesłanki prawa publicznego¹. Zaznacza się m. in., że poufność, która jest jedną z zasad mediacji, jest charakterystyczna dla prawa prywatnego, a możliwość wyboru mediatora realizuje zasadę swobody umów, którą również należy przypisać prawu prywatnemu. Podkreśla się również, że w mediacji obowiązuje zasada równości stron, która także nie znajduje zastosowania w prawie publicznym. Ponadto instytucja mediacji została uregulowana w Kodeksie postępowania administracyjnego² i nie znalazła szerszego zastosowania w sprawach z zakresu prawa administracyjnego, przy czym warto podkreślić, że postępowanie podatkowe wywodzi się z postępowania administracyjnego, jest jego szczególną formą.

Warto zauważyć, że alternatywne metody rozstrzygania sporów (jak mediacja, arbitraż, ale również umowy z organem podatkowym) w sprawach podatkowych funkcjonują

¹M. Skrodzka, *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy”, 2013, nr 8, LEX.

²Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. 2021, poz. 735) – dalej k.p.a.

w wielu państwach i są w nich skutecznie stosowane. Regulacje w tym przedmiocie istnieją zarówno w państwach anglosaskich, jak USA czy Wielka Brytania, jak również w państwach o podobnej kulturze prawnej do Polski, jak Niderlandy czy Włochy³. Jest to jeden z argumentów merytorycznych do podjęcia rozważań, czy możliwe jest wykorzystanie podobnych regulacji na gruncie prawa polskiego.

Nie bez znaczenia dla wyboru tematyki jest fakt, iż zagadnienie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych jest podejmowane dość rzadko w doktrynie. Nie powstało żadne kompleksowe opracowanie tego problemu, w przeciwieństwie do opracowań odnoszących się do ADR w innych gałęziach prawa.

Istotność omawianego problemu, a więc wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów do postępowania podatkowego, polega na tym, że mogą one znacznie przyspieszyć procedurę podatkową, przy jednoczesnym zmniejszeniu jej kosztów. Poza tym, mogą zapewnić one większe zaufanie podatników do organów podatkowych, dzięki temu, że ADR byłyby formą dyskusji między podatnikiem a organem. Wprowadzenie ADR do postępowania podatkowego wyczerpywałoby znamiona zasady przekonywania stron.

Należy podkreślić, że w ostatnich latach poczyniono kroki na rzecz szerszej współpracy między podatnikiem a organami podatkowymi poprzez wprowadzenie do Ordynacji podatkowej⁴ przepisów regulujących umowę o współdziałanie, porozumień podatkowych oraz porozumień inwestycyjnych. Mają one na celu pogłębienie zaufania i zrozumienia między podatnikiem a organem podatkowym. Na potrzeby niniejszej rozprawy zostały one zaliczone do alternatywnych metod rozstrzygania sporów, gdyż, tak jak ADR *sensu stricto* (jak mediacja), są one formą umowy między stronami – organem podatkowym i podatnikiem. Ponadto można przypisać im spełnianie tych samych funkcji – oszczędność czasu, ograniczenie kosztów oraz wzrost zaufania podatnika do organu.

Na potrzeby niniejszej rozprawy jako ADR zostały uznane również konsensualne tryby przyjęcia wyroku. Stało się tak dlatego, że są one swojego rodzaju formą umowy między stronami, w której jedną z nich jest organ. Ponadto one również spełniają funkcję przyspieszenia postępowania sądowego⁵ i zmniejszenia jego kosztów.

*

³Uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 04.07.2018 r. [https://kidp.pl/files/akty-prawne/997\(2\).pdf](https://kidp.pl/files/akty-prawne/997(2).pdf) (dostęp na: 09.04.2022 r.).

⁴Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. 2021, poz. 1540) – dalej o.p.

⁵S. Waltoś, *Nowa polska procedura karna a oczekiwania społeczne*, „Państwo i Prawo”, 1998, nr 2, str. 104.

Zasadnicze problemy badawcze można ująć za pomocą następującego **pytania ogólnego**: Czy potrzebne jest uregulowanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych?

Udzielenie odpowiedzi na to pytanie wymaga wyjaśnienia bardziej szczegółowych kwestii, takich jak:

- charakterystyki ogólnej ADR,
- funkcjonowania ADR, zarówno w sprawach podatkowych, jak i w innych gałęziach prawa, w porządkach prawnych wybranych państw,
- funkcjonowania ADR w postępowaniu cywilnym, karnym, administracyjnym i sądownoadministracyjnym w Polsce,
- możliwości zastosowania ADR w prawie podatkowym,
- obowiązujących na gruncie o.p. form współpracy podatnika z organami podatkowymi,
- skuteczności ADR w polskim systemie prawnym,
- zasad funkcjonowania ADR, jeśli zostałyby wprowadzone do o.p.

Głównym **celem** pracy jest przedstawienie alternatywnych metod rozstrzygania sporów możliwych do wykorzystania w sprawach podatkowych. Wymaga to przyjęcia i realizacji następujących celów szczegółowych:

- określenia zasad funkcjonowania i skuteczności ADR w wybranych państwach,
- określenia zasad funkcjonowania i skuteczności ADR w polskim systemie prawnym w poszczególnych gałęziach prawa,
- oceny uregulowanych dotychczas rozwiązań w o.p.,
- analizy statystycznej danych dotyczących funkcjonowania ADR w polskim porządku prawnym,
- określenia sposobu funkcjonowania ADR na gruncie o.p.

Podstawą do sformułowania tezy i hipotez jest **założenie**, że alternatywne metody rozstrzygania sporów są instrumentem przyspieszającym postępowanie oraz zmniejszającym jego koszty.

Uwzględniając to założenie, przyjęto następującą tezę badawczą:

Alternatywne metody rozstrzygania sporów mogą być instrumentem załatwiania spraw podatkowych i powinny być szerzej stosowane w prawie podatkowym.

W celu sformułowania powyższej tezy postawiono szczegółowe hipotezy, które są weryfikowane w poszczególnych częściach pracy:

- zawarte w o.p. instytucje umowy o współdziałanie, porozumienia podatkowego i porozumienia inwestycyjnego są właściwym krokiem w celu wprowadzania ADR do postępowania podatkowego, jednak ich zakres powinien zostać rozszerzony tak, by były one instrumentami o charakterze powszechnym,
- odpowiednim instrumentem rozstrzygania sporów w prawie podatkowym jest umowa podatkowa, w ramach której możliwe będzie zawarcie umowy między podatnikiem a organem podatkowym co do spornych kwestii,
- właściwymi instrumentami, umożliwiającym wyjaśnienie okoliczności faktycznych i prawnych oraz zawarcie ugody między podatnikiem a organem podatkowym w sprawach podatkowych, są mediacja i arbitraż, charakteryzujące się dobrowolnością, poufnością, bezstronnością i neutralnością,
- w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, oprócz funkcjonującej mediacji, właściwym instrumentem byłyby konsensualne tryby przyjęcia wyroku, które skróciłyby czas postępowania, zmniejszyły jego koszty oraz sprzyjałyby przyjęciu przez podatnika zobowiązania do zachowania, które będzie dla niego korzystniejsze niż w przypadku wyroku w postępowaniu sądowym, przy jednoczesnym spełnianiu funkcji prewencyjnej.

*

Konstrukcja pracy oraz metody badań wynikają z postawionego celu oraz tezy rozprawy, są one również podstawą hipotez. W związku z tym, rozprawa składa się z następujących części:

- teoretycznej, zawierającej opis obowiązującego stanu prawnego w zakresie ADR w Polsce oraz wybranych krajach, wraz z dorobkiem doktryny,
- uzasadnienia konieczności wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej,
- postulatów dotyczących wprowadzenia nowych instytucji do postępowania podatkowego i postępowania przed sądami administracyjnymi.

Rozprawa składa się z ośmiu rozdziałów. Pierwszy z nich ma na celu wprowadzenie w problematykę dotyczącą alternatywnych metod rozstrzygania sporów. Wiąże się to z koniecznością wyjaśnienia podstawowych pojęć, opisanie rysu historycznego oraz wskazania

przyczyn rozwoju ADR-ów. W tej części wskazano również różnice między alternatywnymi a tradycyjnymi metodami rozstrzygania sporów.

Drugi rozdział dotyczy alternatywnych metod rozstrzygania sporów, które zostały wprowadzone w różnych państwach. Co istotne, dokonano tu analizy zarówno ADR-ów w prawie podatkowym, jak i w innych gałęziach prawa. Przeanalizowano systemy takich państw, jak: Niderlandy, Włochy, Portugalia, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone oraz Indie. Ma to na celu ukazanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w różnych aspektach – tak, aby dzięki ich analizie możliwa była ocena możliwości ich zastosowania w polskim systemie prawnym.

W trzecim rozdziale podjęto rozważania na temat możliwości zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym. Podjęto się próby odpowiedzi na pytanie, czy możliwe jest zastosowanie ADR-ów w prawie publicznym, mimo że jest to instrument charakterystyczny dla prawa prywatnego. Ponadto wykazano, że ich wprowadzenie realizowałoby zasady postępowania podatkowego, takie jak: zasada szybkości i prostoty postępowania, zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, zasada przekonywania stron oraz zasada jawności wyłącznie dla stron. Wykazano również, że alternatywne metody rozstrzygania sporów w Ordynacji podatkowej realizowałyby postulat doktryny o wprowadzeniu zasady współpracy podatnika z organem podatkowym. Rozważono również, czy wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej jest sprawiedliwe.

Rozdział czwarty to opis funkcjonujących już w polskim systemie prawnym alternatywnych metod rozstrzygania sporów, z wyłączeniem tych, które mają zastosowanie do spraw podatkowych. W związku z tym w tym rozdziale poddano analizie ADR-y w prawie cywilnym: mediację, postępowanie pojednawcze oraz sądownictwo polubowne; w prawie karnym: mediację oraz konsensualne tryby zakończenia postępowania karnego oraz mediację w prawie administracyjnym. Dzięki tym rozważaniom możliwa jest ocena zasadności stosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w poszczególnych gałęziach prawa, co skutkuje sprawdzeniem możliwości ich wykorzystania w prawie podatkowym.

W piątym rozdziale zawarto treści dotyczące obowiązujących w Ordynacji podatkowej form współpracy podatnika z organem podatkowym, które zostały uznane za alternatywne metody rozstrzygania sporów w szerokim zakresie. Analiza dotyczy umowy o współdziałanie, porozumień podatkowych oraz porozumień inwestycyjnych, które są formami

umów między podatnikiem a organem, co może prowadzić do deeskalacji sporów między stronami. Opisano cechy charakterystyczne tych form oraz ich elementy konstrukcyjne. W tym rozdziale zawarto również postulat rozszerzenia zakresu stosowania wspomnianych instrumentów.

Rozdział szósty dotyczy alternatywnych metod rozstrzygania sporów przed sądami administracyjnymi. Celowo zostały one opisane w rozdziale odrębnym od rozdziału czwartego – w postępowaniu przed sądami administracyjnymi są bowiem rozpatrywane sprawy podatkowe. Oznacza to, że funkcjonująca we wspomnianych przepisach mediacja, może mieć również zastosowanie do spraw o charakterze podatkowym, w związku z czym podjęto się próby przeanalizowania tych regulacji.

Rozdział siódmy dotyczy oceny zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych. W związku z tym konieczne jest wskazanie, czy alternatywne metody rozstrzygania sporów są skuteczne w polskim systemie prawnym. Wskazane zostały również korzyści z wprowadzenia ADR-ów jako możliwości rozwiązywania konfliktów o charakterze podatkowym.

Ostatni, ósmy rozdział, jest najważniejszą częścią pracy – zostały w nim przedstawione postulaty dotyczące wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej. Jest to możliwe dzięki uprzedniej analizie rozwiązań prawnych w tym zakresie wprowadzonych w innych państwach, jak i przepisów dotyczących ADR-ów w innych gałęziach prawa w systemie polskim. W związku z tym przedstawione zostały: umowa podatkowa, mediacja oraz arbitraż podatkowy. Wskazano postulowane przesłanki możliwości ich zastosowania oraz tryb przeprowadzenia postępowania.

*

W pracy zastosowana została metoda dogmatyczna, dzięki czemu możliwe jest uzyskanie dokładnego obrazu funkcjonowania ADR. W celu ukazania różnic i odnalezienia dobrze funkcjonujących instytucji, użyto metody prawnoporównawczej. Porównano uregulowania dotyczące ADR przepisów dotyczących ADR w polskim porządku prawnym oraz w wybranych państwach. Państwa te zostały wybrane po uprzedniej analizie rozwiązań w nich funkcjonujących, tak, aby ukazać regulacje skuteczne oraz nieskuteczne. Ponadto wykorzystana została metoda statystyczna oraz ekonomiczna analiza prawa, dzięki której możliwa była ocena efektywności ADR w polskim systemie prawnym.

Rozdział 1.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów – uwagi wprowadzające

1.1. Pojęcie i istota ADR

Alternatywą można nazwać możliwość wyboru odmiennego rozwiązania. W przypadku alternatywnych metod rozstrzygania sporów, należy więc wskazać, czego są one opcją. Otóż nazwa ta została skonstruowana w opozycji do tradycyjnych, sądowych form rozwiązywania konfliktów, a więc tych, które są wykorzystywane przez państwowy aparat sprawiedliwości.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów należy zdefiniować jako polubowne i pojednawcze metody rozwiązywania konfliktów, które opierają się na koncepcji osiągnięcia porozumienia i znalezienia kompromisu między stronami sporu⁶. Jak więc wynika z definicji, głównym celem jest konsensus oraz brak udziału sądu w rozwiązywaniu konfliktu.

W doktrynie względem alternatywnych metod rozstrzygania sporów używa się skrótu „ADR”, który pochodzi od angielskiego określenia *Alternative Dispute Resolution*. Pojęcie to pochodzi ze Stanów Zjednoczonych, gdzie powstało w latach 70. XX wieku⁷.

Obecnie obserwuje się zwiększoną ilość regulacji prawnych dotyczących ADR w systemach prawnych państw, co może być spowodowane rozwojem społecznym oraz zwielokrotnioną ilością sporów prawnych. Większe znaczenie ADR-ów ma związek z pogłębiającą się złożonością i nieprzewidywalnością zjawisk społecznych⁸. Trzeba podkreślić, że ADR-y znajdują zastosowanie w każdej dziedzinie życia, a więc i w każdym źródle konfliktu. Dzięki alternatywnym metodom rozstrzygania sporów możliwe jest ich szybkie rozwiązanie, jak również możliwość wpływania przez strony na treść rozstrzygnięcia, przy czym nie jest konieczny udział sądu.

⁶A. Kalisz, A. Zienkiewicz, *Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, str. 26.

⁷R. Morek, *Wprowadzenie* [w:] E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer Warszawa 2014, str. 23.

⁸M. Tański, *Alternatywne, skuteczne, odpowiednie. Krótki przegląd nowoczesnych metod rozwiązywania sporów* [w:] R. Świeżak, M. Tański (red.), *Alternatywne metody rozstrzygania sporów. Przegląd zagadnień*, Fundacja „Partners” Polska, Warszawa 2003, str. 6.

W doktrynie wskazuje się na następujące rodzaje alternatywnych metod rozstrzygania sporów:

- model negocjacyjny,
- model mediacyjny (koncyliacyjny),
- model arbitrażowy⁹.

Na potrzeby niniejszej rozprawy za alternatywne metody rozstrzygania sporów uznane zostaną również wszystkie te sposoby rozwiązywania konfliktów, które polegają na osiągnięciu konsensusu między stronami w prawie publicznym, tj. konsensualne tryby przyjęcia wyroku w prawie karnym oraz formy współpracy podatnika z organem podatkowym w prawie podatkowym.

Pierwsza z wymienionych alternatywnych metod rozstrzygania sporów, negocjacje, to proces, w którym biorą udział co najmniej dwie strony, mające różne stanowiska, które stoją ze sobą w sprzeczności w realizacji swoich interesów. Strony te podejmują kroki, aby osiągnąć konsensus, wskutek którego ich stanowiska będą spójne¹⁰.

Negocjacje można również zdefiniować następująco: jest to „proces, w którym dwie strony o pewnych rozbieżnych interesach dążą do osiągnięcia porozumienia. Mechanizm porozumienia następuje wtedy, gdy strony uświadamiają sobie, że porozumienie może zapewnić większe korzyści niż działania bez porozumienia”¹¹. W tej definicji większy nacisk niż na sposób negocjacji, kładzie się na jej cel i podkreśla się jej korzyści.

W przypadku negocjacji musi więc wystąpić pięć elementów:

- uczestnicy – co najmniej dwie strony,
- obszar – interakcja między stronami, np. przeprowadzana transakcja,
- sprzeczne stanowiska – strony formułują stanowiska zgodnie ze swoimi interesami w ramach obszaru, czyli zawieranej między sobą transakcji,
- przedmiot sporu – skutek sprzecznych stanowisk,
- dążenie do konsensusu – element obligatoryjny w przypadku negocjacji, obie strony muszą dążyć do porozumienia¹².

⁹W. Głodowski, *Rodzaje alternatywnych metod rozstrzygania sporów* [w:] W. Głodowski (red.), *Alternatywne metody rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym*, Wyd. Naukowe UAM, Poznań 2020, str. 16.

¹⁰G. Osika, *Negocjacje – charakterystyka problemu*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej”, 2000, nr 1367, str. 57.

¹¹M. Januszek, G. Krzemieniewska, *Poradnik negocjatora. Jak sprawnie negocjować*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 1995, str. 6 – 7.

¹²G. Osika, *Negocjacje...*, *op. cit.*, str. 56.

Istotne jest, że negocjacje dzielą się na etapy. Rozpoczynają się one przygotowywaniem negocjacji, potem następują negocjacje właściwe, które można podzielić na: otwarcie rozmów, fazę konfrontacyjną, decyzyjną i wykonawczą, a następnie negocjacje kończą się. Za najważniejszą należy uznać fazę konfrontacyjną, kiedy następuje składanie ofert i przedstawianie argumentów oraz fazę decyzyjną, gdzie następuje przedstawianie ustępstw.

Negocjacje odbywają się bez udziału osoby trzeciej, a ich celem jest osiągnięcie porozumienia. Może to być więc całkowite lub częściowe wypracowanie swoich celów. Dlatego w przypadku negocjacji niezwykle istotna jest dobra komunikacja.

Kolejnym sposobem rozstrzygania sporów jest mediacja. Można ją definiować jako „próbę doprowadzenia do ugodowego rozwiązania sporu, satysfakcjonującego obie strony konfliktu, na drodze dobrowolnych negocjacji, prowadzonych przy udziale osoby trzeciej, neutralnej wobec stron i ich konfliktu – mediatora”¹³. W odróżnieniu od negocjacji występuje więc tu osoba trzecia, niepowiązana ze sporem, która ma za zadanie pomóc w sformułowaniu też przez strony i rozstrzygnięciu sporu.

Mediacja opiera się na następujących zasadach:

- dobrowolności – obejmuje zarówno strony, jak i mediatora. Strony mogą przystąpić do mediacji z własnej woli i wycofać się z niej. Przystąpienie ma nastąpić w dobrej wierze, czyli z zamiarem dojścia do porozumienia,
- akceptowalności – dotyczy zgody co do osoby mediatora i zasad mediacji,
- bezstronności – odnosi się do braku opowiadania się po którejkolwiek ze stron przez mediatora, a także braku sugerowania sposobu rozwiązania konfliktu,
- neutralności – dotyczy nakazu wobec mediatora do pozostawania neutralnym wobec rozwiązania konfliktu,
- poufności – obejmuje zakaz udostępniania informacji o przebiegu mediacji osobom, które nie brały w niej udziału¹⁴.

Podczas mediacji osoba trzecia, czyli mediator, ma za zadanie pomóc stronom konfliktu w ustaleniu faktów i wspierać procesy komunikacji a także dojście do konsensusu. W mediacji skupia się uwagę na potrzebach stron, dzięki czemu mają one możliwość swobodnej wypowiedzi, ale takiej, która będzie przemyślana i spokojna¹⁵.

¹³A. Rogozińska, *Mediacja w polskim systemie prawnym*, „Eunomia”, 2018, nr 1, str. 91.

¹⁴M. Suchanek, *Mediacja jako metoda rozwiązywania konfliktów społecznych*, „Studia Administracyjne”, 2018, nr 10, str. 132 – 133.

¹⁵*Ibidem*, str. 130 – 131.

Warto podkreślić, że mediator nie podejmuje żadnych decyzji w procesie mediacji, a jedynie ułatwia stronom formułowanie tez. Powinien on być osobą wiarygodną oraz efektywną w procesie negocjacyjnym. Co istotne, to strony same określają pozycję mediatora¹⁶. Mediator nie może narzucać stronom rozstrzygnięcia sporu.

Wskazuje się na dwa rodzaje mediacji:

- facylitatywaną –klasyczną mediację, gdzie postępowanie mediacyjne jest dobrowolne, a prowadzi je neutralna i bezstronna osoba trzecia, wspierając strony konfliktu w jego rozwiązaniu¹⁷ oraz
- ewaluatywną – mediację, w której mediator ma za zadanie formułowania własnych opinii i proponowania rozstrzygnięcia sporu¹⁸.

Najbardziej sformalizowanym rodzajem jest arbitraż. Zdefiniować go należy jako proces, w którym strony, między którymi zaistniał spór, powołują osobę trzecią, mającą wydać wyrok rozstrzygający konflikt¹⁹.

Zgodnie z inną definicją arbitraż jest to „sąd niepaństwowy, powołany zgodną wolą stron stosunku cywilnoprawnego (wyrażoną w zapisie na sąd polubowny) do rozstrzygnięcia sporu między nimi wyrokiem, mającym moc równą wyrokowi sądu państwowego”²⁰.

Obie definicje wskazują na to, że postępowanie arbitrażowe kończy się wyrokiem. Druga z nich jest jednak pełniejsza i pokazuje formalność tego procesu. Sąd polubowny opiera się na następujących zasadach:

- równouprawnienia stron – każda ze stron ma być traktowana na takich samych zasadach, a także ma prawo do tego, aby być wysłuchana i przedstawienia swoich tez,
- dyspozycyjności – dotyczy możliwości rozporządzania przedmiotem postępowania,
- kontradiktoryjności – strony mają obowiązek przytoczenia okoliczności faktycznych oraz to na nich spoczywa ciężar dowodu,
- prawdy materialnej – dotyczy zgodności z rzeczywistością ustaleń faktycznych,
- koncentracji materiału procesowego – odnosi się do czasu zgromadzenia materiału,

¹⁶A. Bieliński, *Uwagi wstępne na temat mediacji* [w:] J. Olszewski (red.), *Sądy polubowne i mediacja*, C. H. Beck, Warszawa 2008, str. 38.

¹⁷A. Cybulko, *Mediacja cywilna i rola mediatora w ujęciu psychologii społecznej*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2018, str. 66 – 67.

¹⁸Ł. Biel, A. Jopek-Bosiacka, K. Wasilewska, *Mediacje w sprawach cywilnych w Polsce – analiza terminologii polskiej i angielskiej*, „Lingua Legis”, 2015, nr 23, str. 42.

¹⁹A. Wiśniewski, *Charakter prawny instytucji arbitrażu w świetle nowelizacji polskiego prawa arbitrażowego*, „Kwartalnik ADR”, 2008, nr 2, str. 2.

²⁰T. Strumiłło, *Zasady postępowania arbitrażowego*, „ADR. Arbitraż i Mediacja”, 2009, nr 3, str. 61.

- bezpośredniości – dotyczy przeprowadzania dowodów przed sądem arbitrażowym,
- ustności – rozumiana jako przeprowadzana ustnie rozprawa,
- formalizmu postępowania – postępowanie odbywa się według pewnych ściśle określonych reguł,
- poufności – zachowanie tajemnicy dotyczących przebiegu postępowania arbitrażowego²¹.

Nie ulega wątpliwości, że rozstrzygnięcie postępowania arbitrażowego ma charakter najbardziej efektywny, ponieważ ma moc zrównaną z wyrokiem sądu państwowego. Jednak samo postępowanie jest też najbardziej formalne ze wszystkich alternatywnych metod rozstrzygania sporów i często prostsze metody, jak np. negocjacje, mogą być zdecydowanie szybsze.

Do alternatywnych metod rozstrzygania sporów na potrzeby niniejszej rozprawy zaliczono również konsensualne tryby przyjęcia wyroku. Zaliczyć do nich można skazanie bez rozprawy oraz dobrowolne poddanie się karze. Można je określić jako „porozumienie karnoprosesowe”, które spełnia następujące kryteria:

- jest umową, gdzie jedną ze stron jest oskarżony,
- wywołuje skutki prawne jedynie, gdy poczyniono uzgodnienia z oskarżonym,
- istotą porozumienia jest konsensus,
- zawarcie porozumienia może nastąpić niezależnie czy zostało ono wprost przewidziane w prawie,
- niedotrzymanie porozumienia pociąga określone skutki²².

Do alternatywnych metod rozstrzygania sporów zaliczono również formy współpracy podatnika z organami podatkowymi, które są w polskim prawie instytucją nową i zaliczyć można do nich: umowę o współdziałanie, porozumienia podatkowe i porozumienia inwestycyjne.

²¹*Ibidem*, str. 65 i n.

²²S. Waltoś, *Dopuszczalność porozumiewania się i uzgadniania rozstrzygnięć przez uczestników postępowania karnego w świetle polskiej procedury karnej* [w:] A. Szwarc (red.), *Porozumiewanie się i uzgadnianie rozstrzygnięć przez uczestników postępowania karnego*, Warszawa – Poznań 1993, str. 50 – 52.

1.2. Rys historyczny i rozwój ADR

Historia alternatywnych metod rozstrzygania sporów sięga starożytnej Grecji i antycznego Rzymu.

W starożytnej Grecji mediację proponował Arystoteles i Platon²³. Ważne jest, że istniała tam funkcja sędziego rozjemczego, którym mógł zostać każdy obywatel, który ukończył 60. rok życia. Miał on za zadanie doprowadzić, aby strony sporu zawarły ugodę. Wybierany był on przez same strony. Jeśli nie udało się osiągnąć konsensusu, spór był kierowany do sądu.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów były bardzo rozwinięte w starożytnym Rzymie, na co wskazuje fakt, że do języka łacińskiego etymologicznie odnoszą się ich polskie nazwy, np. *mediare* – być w środku, *negotatio* – interes czy *arbiter* – sędzia polubowny²⁴. W starożytnym Rzymie najstarszą alternatywną formą rozstrzygania sporów był arbitraż²⁵, gdzie arbiter miał za zadanie doprowadzić do zawarcia ugody, a jeśli nie osiągnął tego skutku – miał prawo do wydawania wyroku²⁶. Już w Ustawie XII tablic można odnaleźć możliwość udziału osoby trzeciej w procesie zawierania ugody z poszkodowanym w przypadkach popełnienia przestępstw prywatnych²⁷. W Digestach można również przepisy dotyczące mediacji oraz mediatora²⁸. W Kodeksie Justyniana uregulowano możliwość ustanowienia sędziego rozjemczego (*arbiter ex compromisso*), który miał prawo do stosowania środków nacisku²⁹. Takie regulacje obecne w prawie rzymskim są rozwinięciem greckiej filozofii dotyczącej pozasądowych metod rozstrzygania sporów.

W miarę rozwoju społeczeństw zachodnich, rolę mediatorów pełnili zarządcy miejscy, ambasadorowie, dyplomaci i duchowni³⁰. W średniowieczu sprawy dotyczące prawa prywatnego mogły być zakończone pozasądowo poprzez zawarcie ugody przez strony. Była

²³T. Serafin [w:] A. Arkuszewska, J. Plis (red.), *Zarys metodyki mediatora w sprawach cywilnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, str. 15.

²⁴W. Wołodkiewicz (red.), *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, Wyd. Wiedza Powszechna, Warszawa 1986, str. 25 i n.

²⁵M. Rol, *Mediacja jako alternatywny sposób rozwiązywania sporów na tle stosowania prawa – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik ADR”, 2019, nr 2, str. 62.

²⁶J. Schönborn, *O sądach polubownych w porównaniu z sądami zwyczajnymi i przepisami ustawodawstw nadanych*, Kraków 1853, str. 31.

²⁷M. i J. Zabłoccy, *Ustawa XII tablic. Tekst – tłumaczenie – objaśnienia*, Wyd. Liber, Warszawa 2013, str. 50 – 51.

²⁸C. Chern, *The commercial mediator handbook*, ge, New York, 2015, str. 16.

²⁹L. Sokołowska, *Regulacja prawna zdolności arbitrażowej sporów z zakresu prawa prywatnego na gruncie europejskich tradycji prawnych. Inspiracje dla polskiego prawa arbitrażowego*, „Problemy polskiego prawa międzynarodowego, europejskiego i porównawczego”, 2012, nr 10, str. 156.

³⁰H. Gójska, V. Huryn, *Mediacja w rozwiązywaniu konfliktów*, C. H. Beck, Warszawa 2007, str. 17.

ona wynikiem postępowania polubownego, gdzie strony były równe, nawet jeśli pochodziły z różnych stanów. Każda ze stron wyznaczała taką samą ilość arbitrów, którzy wybierali spośród siebie obermana. Aby zapewnić wykonalność ugody, ustanawiano karę umowną³¹.

Ważną rolę należy przypisać również Kościołowi – dzięki temu, że chrześcijańscy kapłani uważali mediację za przejaw pojednania się zgodny z ich wiarą, rozwijały się alternatywne metody rozstrzygania sporów. Uważali oni Jezusa Chrystusa za najwyższego mediatora między Bogiem a ludźmi³². Interpretacja Nowego Testamentu prowadzi do wniosku, że w teologii chrześcijańskiej zaleca się najpierw dialog między stronami, a jeśli to nie przyniesie ugody, należy przystąpić do mediacji. Jeśli strony nie osiągną konsensusu, spór powinien rozstrzygnąć urzędnik³³. Duchowni chrześcijańscy początkowo podejmowali się mediacji w sprawach z zakresu prawa rodzinnego i karnego, z czasem zaś również konfliktów o charakterze dyplomatycznym³⁴.

W czasach nowożytnych to Stany Zjednoczone dały impuls do rozwoju mediacji. Na początku jej funkcjonowania w USA, konieczne było przekształcenie istniejących lub powoływanie nowych metod, które nie będą opierały się na metodach sądowych. Następnie niezbędna była modyfikacja trybów tradycyjnych tak, aby powstały formy hybrydowe i aby wybrane z nich zostały włączone do wymiaru sprawiedliwości³⁵.

W XIX w. zalecono mediację jako tryb rozwiązywania sporów z zakresu prawa pracy, natomiast po II wojnie światowej korzystano z niej zarówno w przypadku konfliktów dotyczących prawa pracy, jak i konfliktów etnicznych, sąsiedzkich, jak też małżeńskich³⁶.

Pod koniec XX w. w stanie Floryda przyjęto kompleksowe uregulowania dotyczące mediacji. Według niej, mediacja mogła być zarówno fakultatywna, jak i obligatoryjna, co było kontrowersyjne, biorąc pod uwagę zapisane w Konstytucji prawo do sądu. Uznawano jednak, że przepisy te są zgodne z Konstytucją, gdyż nie nakazywały wzięcia czynnego udziału w mediacji oraz zawarcia ugody, dzięki czemu sprawa trafiałaby przed sąd³⁷. Obligatoryjny udział w mediacji miał zaistnieć wówczas, gdy sędzia uznał to za celowe. Co

³¹J. Bardach, *Historia państwa i prawa Polski, T. I*, PWN, Warszawa 1973, str. 554 – 555.

³²A. Romanko, *Teologiczne podstawy mediacji w prawie kanonicznym*, „Roczniki nauk prawnych”, 2015, nr 2, str. 153.

³³*Ibidem*.

³⁴S. Kordasiewicz, *Historyczna i międzynarodowa perspektywa mediacji* [w:] E. Gmurzyńska, R. Morek, *Mediacje...*, *op. cit.*, str. 41.

³⁵A. Jakubiak-Mironczuk, *Zmiany zachodzące w sposobach alternatywnego rozwiązywania sporów sądowych – rozwój idei zarządzania sporem*, „Kwartalnik ADR”, 2008, nr 4, str. 63.

³⁶M. Rol, *Mediacja jako alternatywny...*, *op. cit.*, str. 64.

³⁷*Ibidem*.

istotne, określono również wymogi dotyczące mediatorów: kto może nim zostać, etykę zawodową oraz postępowanie dyscyplinarne.

W Europie w nowożytności rozwój mediacji nastąpił w latach 80 i 90. XX w. ze względu na przewlekłość sądownictwa i brak dostępu do sądu, a także wysokie koszty. W związku z tym wprowadzono metodę opierającą się na mediacji. Zaczęła ona przynosić pozytywne efekty i rozprzestrzeniła się w Wielkiej Brytanii, (ale również w innych, pozaeuropejskich państwach o systemie *common law*, takich jak Australia i Kanada), następnie zaś stała się popularna w Europie Zachodniej. Dało to również impuls do rozwoju nowego segmentu usług prawniczych, jak np. centra mediacji³⁸.

Wzrost popularności ADR w Europie obecnie można zauważyć dzięki działalności Rady Europy oraz Unii Europejskiej. W 2002 r. została wydana Zielona Księga o alternatywnym rozwiązywaniu sporów w prawie cywilnym i gospodarczym, przyjęto również Kodeks postępowania dla mediatorów. Wydano również rekomendacje dla krajów członkowskich: Rekomendację w sprawie mediacji rodzinnych³⁹, Rekomendację w sprawach karnych⁴⁰, Rekomendację w sprawach cywilnych⁴¹ oraz Rekomendację w sprawach dotyczących postępowania między organami administracji a osobami prawnymi⁴².

Rolę mediacji widać także w wydawanych przez Radę Europy rekomendacjach, gdzie poleca się „eliminowanie archaicznych procedur” (R/81/7 z 14.05.1981 r. o środkach ułatwiających dostęp do wymiaru sprawiedliwości). W R/98/1 z 21.01.1998 r. rekomenduje się wprowadzenie mediacji w sprawach rodzinnych.

1.3. Przyczyny i uwarunkowania rozwoju ADR

Jedną z przyczyn popularyzacji alternatywnych metod rozstrzygania sporów są wysokie koszty sądowe. Np. w prawie cywilnym można wyróżnić opłaty od wniosku czy po-

³⁸H. Przybyła-Basista, *Mediacje rodzinne w konflikcie rozwodowym. Gotowość i opór małżonków a efektywność procesu mediacji*, Wyd. Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2006, str. 17.

³⁹Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(98)1 z 21.01.1998 r. dotycząca mediacji w sprawach rodzinnych.

⁴⁰Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(99)19 z 15.09.1999 r. dotycząca mediacji w sprawach karnych.

⁴¹Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(02)10 z 18.09.2002 r. dotycząca mediacji w sprawach cywilnych.

⁴²Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(01)9 z 5.09.2001 r. w sprawie alternatywnych w stosunku do drogi sądowej metod rozwiązywania sporów pomiędzy organami administracji a osobami (stronami) prywatnymi.

zwu, w pozostałych postępowaniach również koszt opinii biegłego, koszty zastępstwa procesowego, a często również koszty postępowania w drugiej instancji czy też postępowania kasacyjnego⁴³. Warto zauważyć, że została wprowadzona zasada odpłatności mediacji, jednak jej koszty są o wiele niższe niż w przypadku postępowania sądowego. Nie ma konieczności uiszczania opłat za wspomniane czynności. Mediator ma jednak prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków, a to obciąża strony mediacji. Mediator może zrzec się prawa do wynagrodzenia, jednak prawo do zwrotu wydatków przysługuje mu w każdym przypadku⁴⁴. W przypadku mediacji umownej, wynagrodzenie mediatora zależy od postanowień umowy między nim a stronami mediacji⁴⁵, a więc już w momencie przystępowania do mediacji znane są jej koszty, w odróżnieniu od postępowania sądowego, gdzie strona nie wie jak długo będzie trwało postępowanie, a także czy konieczne będzie postępowanie w drugiej instancji; w takiej sytuacji ciężkie do przewidzenia są również koszty zastępstwa procesowego. W przypadku mediacji sądowej koszty ustalane są na podstawie Rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości⁴⁶.

Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że postępowanie sądowe jest zdecydowanie dłuższe niż w przypadku zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów. Postępowanie mediacyjne nie powinno bowiem trwać dłużej niż trzy miesiące. Natomiast postępowanie sądowe w latach 2011 – 2018 trwało średnio od 4,1 do 5,5 miesiąca⁴⁷. Ponadto ciągle istnieje bardzo dużo skarg na przewlekłość, gdzie sądy apelacyjne i okręgowe zasądziły karę pieniężną (w 2018 r. – 1969⁴⁸). Załatwienie sprawy w krótszym terminie jest korzystne dla obydwu stron sporu.

⁴³M. Skibińska, *Koszty mediacji w sprawach cywilnych*, „Kwartalnik ADR”, 2009, nr 3, str. 41.

⁴⁴T. Ereciński (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. T. 1*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, str. 433.

⁴⁵M. Skibińska, *Koszty mediacji...*, *op. cit.*, str. 44.

⁴⁶Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 20 czerwca 2016 r. w sprawie wysokości wynagrodzenia i podlegających zwrotowi wydatków mediatora w postępowaniu cywilnym (Dz. U. 2016, poz. 921), Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie postępowania mediacyjnego w sprawach karnych (Dz. U. 2015, poz. 716), Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 2 czerwca 2017 r. w sprawie wysokości wynagrodzenia i podlegających zwrotowi wydatków mediatora w postępowaniu administracyjnym (Dz. U. 2017, poz. 1088).

⁴⁷*W poszukiwaniu rozsądnego czasu... postępowań sądowych. Badanie na temat przewlekłości postępowań w Polsce. Podstawowe tezy*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Warszawa 2020, str. 5.

⁴⁸*Ibidem*, str. 6.

Na wzrost popularności mediacji, zwłaszcza wśród przedsiębiorców, wpływa jej poufność oraz dyskrecja. Dzięki tym cechom mediacji strony są pewne, że nie zostaną zdradzone żadne informacje odnoszące się tak do spraw osobistych, jak i zawodowych⁴⁹. Powoduje to, że możliwe jest zachowanie tajemnic handlowych przedsiębiorstwa tak, aby nie zostały ujawnione konkurencji. Ponadto możliwe jest zachowanie dobrego wizerunku przez przedsiębiorcę – uczestnictwo w sporach wywiera negatywny wpływ na jego postrzeganie przez kontrahentów. Dzięki temu, że mediacja jest dyskretna, dowiaduje się o niej niewiele osób – jej uczestnicy oraz mediator, a w związku z tym nie pogarsza to wizerunku przedsiębiorcy.

Na wzrost zainteresowania mediacją wpływ ma chęć zachowania dobrych relacji w przyszłości między stronami sporu. Jest to związane z faktem, że w wielu przypadkach istnieje konieczność dalszych relacji sąsiedzkich, rodzinnych czy też współpracy między przedsiębiorcami. W procesie mediacyjnym strony spotykają się na neutralnym gruncie, co daje możliwość obniżenia emocji i wypracowania kompromisu. Strony mogą nieskrępowanie wypowiedzieć się na temat swoich interesów i przekonywać się wzajemnie o swoich racjach, co skutkuje zrozumieniem potrzeb drugiej strony. Dzięki temu między nimi budowane jest zaufanie, a strony wypracowują wspólne rozwiązanie sporu. Jest ono akceptowane w formie ugody. Szacuje się, że ok. 80% ugód zawartych w wyniku mediacji strony wykonują dobrowolnie⁵⁰.

Co więcej, mediacja może być bardziej popularną formą rozstrzygania sporów, jeśli strony są skłonne do samodzielnego decydowania o kształcie rozstrzygnięcia i preferują większą elastyczność w procesie osiągania porozumienia. Jej przebieg zależy od stopnia zaangażowania stron, jest odformalizowany. To skutkuje możliwością odnalezienia nieszablonowego rozwiązania przez strony konfliktu. Co ciekawe, w wyniku badań kultury rozwiązywania sporów w polskim społeczeństwie, większość badanych opowiadało się za odnajdywaniem własnych rozwiązań – 59% ankietowanych wskazało, że bardziej istotne jest dla nich

⁴⁹M. Miszkina-Wojciechowska, *Prawne gwarancje poufności mediacji gospodarczej i cywilnej – ocena regulacji polskiego prawa na tle wybranych rozwiązań w prawie obcym*, „Kwartalnik ADR”, 2010, nr 2, str. 23.

⁵⁰L. Kula, *Mediacja jako alternatywna metoda rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym*, „Studia Prawnicze: Rozprawy i materiały”, 2015, nr 1, str. 129.

rozwiązanie konfliktu, przy osiągnięciu konsensusu, nawet jeśli nie jest ono ściśle przewidziane przepisami prawa, natomiast 28% opowiedziało się za rozwiązaniem sporu w taki sposób, aby było ono trzymające się norm prawnych⁵¹.

1.4. ADR a tradycyjne metody rozstrzygania sporów

Alternatywne metody rozstrzygania sporów od tradycyjnych odróżnia przede wszystkim zmniejszony formalizm. ADR polega zwłaszcza na dyskusji, podczas gdy w tradycyjnym procesie jest określona forma, która musi być zachowana.

Najbardziej zbliżoną formą do postępowania procesowego jest arbitraż. Trzeba tu zwrócić uwagę na szczególny tryb postępowania. Ważne jest również, że konflikt rozstrzygany jest przez sąd polubowny w wyznaczonym składzie, a rozstrzygnięcie ma rangę wyroku, który jest równoznaczny z wyrokiem sądu państwowego. Jednakże to strony wybierają sposób powołania arbitrów i nie są nimi sędziowie sądów państwowych. Na wyrok sądu polubownego można wnieść skargę.

Warto również przyjrzeć się mediacji. Przede wszystkim jest ona prowadzona na podstawie umowy albo postanowienia i to strony same określają jej zakres. Widać więc tu szerszą autonomię stron niż w przypadku zwykłego procesu.

Mediację prowadzi mediator, którym może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych, a więc nie jest konieczne zdobycie żadnego kierunkowego wykształcenia, jak w przypadku sędziego. Mediatorem nie może być sędzia. Co istotne, mediatora mogą wybrać strony, podczas gdy nie ma możliwości wyboru sędziego. W negocjacjach natomiast strony same kształtują swoje położenie w konflikcie. Nie ma tu osoby trzeciej, która prowadzi spór.

Różnica istnieje również w stopniu kontroli procesu rozstrzygania sporu. W przypadku alternatywnych metod rozstrzygania sporów, to strony kontrolują jego przebieg. Jeśli

⁵¹J. Kurczewski, K. Frieske, *Działalność społecznych komisji pojednawczych* [w:] A. Kojder, E. Łojko, W. Stasiewicz, A. Turska, *Elementy socjologii prawa, T. 3*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1990, str. 154 – 155.

sprawa zostanie skierowana do sądu, strony tracą kontrolę zarówno nad przebiegiem postępowania, jak i jego wynikiem⁵². To od zaangażowania stron zależy czas rozwiązania konfliktu, sprawują one również kontrolę nad warunkami ugody⁵³.

Warto podkreślić, że mediacja jest tajna, podczas gdy, co do zasady, postępowania sądowe są jawne. Daje to możliwość załatwienia spraw, które nie dotyczą sporu bezpośrednio, ale na niego wpływają. Poufność sprawia, że strony stają się bardziej otwarte na rozmowę⁵⁴. Warto podkreślić, że mediacja często dotyczy spraw o charakterze intymnym, emocjonalnym, o których strony nie chcą rozmawiać z nieznanymi sobie osobami, takimi jak sędzia czy ławnik. To sprawia, że mediacja jest korzystna zwłaszcza w sprawach rodzinnych czy gospodarczych, kiedy jawność procesu powoduje dyskomfort czy też ujawnienie osobistych czy handlowych tajemnic.

Podkreśla się, że aby znaleźć rozwiązanie konfliktu, konieczne jest przywrócenie komunikacji między jego stronami⁵⁵. Możliwość takiej komunikacji dają alternatywne metody rozstrzygania sporów, natomiast w procesie jest ona utrudniona. Podczas mediacji strony mogą swobodnie się wypowiadać i rozmawiać ze sobą, przekonywać się wzajemnie do swoich racji. Tu niezwykle ważna jest osoba mediatora, która za pomocą technik komunikacyjnych ułatwia stronom wymianę poglądów, pomaga im zrozumieć się wzajemnie, jak również może wspomagać strony w formułowaniu ugody⁵⁶. W procesie nie ma natomiast miejsca na swobodną wymianę zdań między stronami.

Warto zauważyć, że alternatywne metody rozstrzygania sporów od procesu odróżnia cel ich stosowania. Alternatywne metody rozstrzygania sporów są zorientowane na przyszłość, natomiast proces skupia się na przeszłości⁵⁷. To znaczy, że celem alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest budowanie dobrych relacji między stronami w przyszłości i rozwiązanie konfliktu, a nie rozważanie, kto jest winny. Natomiast w procesie sądowym konieczne jest rozstrzygnięcie, kto jest odpowiedzialny.

⁵²A. Rękas (red.), *Czy tylko sąd rozstrzygnie w sporze? Informator o alternatywnych sposobach rozstrzygania sporów*, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 2010, str. 28.

⁵³P. Nowak, B. Kornacka, *Mediacja i inne polubowne formy rozwiązywania sporów na rynku finansowym*, Wyd. CEDUR, Warszawa 2016, str. 20.

⁵⁴M. Miszkin-Wojciechowska, *Prawne gwarancje...*, *op. cit.*, str. 23.

⁵⁵J. Waszkiewicz, *Jak Polak z Polakiem? Szkice o kulturze negocjowania*, PWN, Warszawa – Wrocław 1997, str. 67.

⁵⁶M. Zajączkowska, *Mediacja jako forma komunikowania się w konflikcie* [w:] M. Baryluk, M. Wawrzak-Chodaczek (red.), *Komunikacja społeczna w świecie realnym*, Wyd. Adam Marszałek, Toruń 2008, str. 11.

⁵⁷T. de Vries, *Mediacja i prawo* [w:] J. Koredczuk (red.), *Alternatywne sposoby rozstrzygania sporów w Polsce, w Niemczech i na Ukrainie*, E-Wydawnictwo, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2018, str. 175.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów różnią się od procesu skutkiem dla stron. Dają one wysoką satysfakcję⁵⁸, podczas gdy proces sądowy powoduje niską satysfakcję stron. Ponadto kończą się one sukcesem obydwu stron, dzięki osiągniętemu kompromisowi, natomiast proces wyłania przegranego i zwycięzcę.

⁵⁸P. Sołtysiak, *Mediacja jako alternatywna metoda rozstrzygania sporów*, „Zeszyty naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie”, 2012, nr 2, str. 11.

Rozdział 2.

Rozwiązania dotyczące alternatywnych metod rozstrzygania sporów w wybranych państwach

2.1. Uwagi ogólne

W celu wykazania, że możliwe jest zastosowanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym, w ramach niniejszego opracowania zostały przedstawione rozwiązania dotyczące ADR w wybranych państwach. Dla lepszego ukazania tych regulacji, opisano nie tylko zasady dotyczące alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych, ale również w innych gałęziach prawa. Nie skupiono się tylko na alternatywnych metodach rozstrzygania sporów *sensu stricto*, lecz pochyłono się również nad ADR w szerokim rozumieniu, takimi jak np. umowy między podatnikiem a organami podatkowymi. Nie jest możliwe dokonanie analizy wszystkich rozwiązań prawnych dotyczących alternatywnych metod rozstrzygania sporów, obowiązujących we wszystkich systemach prawnych – wobec tego uznano, że należy wybrać kilka z nich, tak, aby możliwe było jak najgłębsze czerpanie z dokonań tych systemów prawnych w zakresie wprowadzenia jak najkorzystniejszych rozwiązań do polskiego prawa podatkowego. Wybrano państwa, w których zostały wprowadzone alternatywne metody *sensu stricto* oraz umowy między podatnikiem i organami podatkowymi. Przeanalizowano w związku z tym państwa o podobnej kulturze prawnej do Polski – państwa o systemie prawa stanowionego. Uznano jednak, że w państwach o systemie *common law* również istnieją regulacje, które usprawniają procedurę podatkową. W związku z tym analizie zostały poddane regulacje następujących państw: Niderlandów, Włoch, Portugalii, Wielkiej Brytanii, Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej oraz Indii. Niderlandy są najlepszym przykładem państwa, w którym alternatywne metody rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych funkcjonują skutecznie; zastosowano tam szereg rozwiązań, zarówno dotyczących mediacji, jak i ugód podatkowych, którym warto przyjrzeć się bliżej. Uznano więc, że jeśli w tym państwie wprowadzenie ADR-ów wpłynęło pozytywnie na załatwianie spraw podatkowych (np. poprzez skrócenie czasu postępowania, zmniejszenie jego kosztów), to warto sprawdzić, czy część z tych rozwiązań jest warta przeniesienia na grunt polskiego systemu. Ponadto funkcjonowanie w tym państwie umów między podatnikiem a organem podatkowym może być inspiracją dla polskiego ustawodawcy

w przypadku udoskonalenia regulacji dotyczących umów o współdziałanie, porozumień podatkowych oraz porozumień inwestycyjnych. Rozwiązaniemi, które warto znać, są również metody praktykowane we Włoszech, zakładające możliwość zawierania ugód między podatnikiem a organem podatkowym. W tym przypadku także może być to wskazówka, co należy zmienić w ramach funkcjonujących w Polsce form współpracy podatnika z organem podatkowym. Opisano również alternatywne metody rozstrzygania sporów obowiązujące w Portugalii, gdzie najważniejszym z nich jest arbitraż podatkowy. Państwo to zostało wybrane dlatego, że jest to jedno z nielicznych państw, w których takie rozwiązanie funkcjonuje, a przy tym wywarło pozytywny wpływ na skrócenie postępowania podatkowego. W związku z tym uznano, że warto przybliżyć arbitraż podatkowy w Portugalii, co może być wykorzystane również na gruncie polskiego prawa. Również w Wielkiej Brytanii wprowadzono przepisy dotyczące alternatywnych metod rozstrzygania sporów, które, po ich wprowadzeniu, mogłyby znacznie przyspieszyć postępowanie – tu warto skupić się na kwestiach natury formalnej dotyczących ADR-ów, gdyż właśnie brytyjski model może być wzorem wdrażania mediacji dla urzędników. Warto również przyjrzeć się rozwiązaniom stosowanym w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, gdyż mediacja w sprawach podatkowych jest tam postrzegana nieco inaczej – jako *quasi* środek odwoławczy, co jest rozwiązaniem niestandardowym. W Indiach natomiast przewidziano procedury niewystępujące w innych systemach prawnych, które wspomagają ściągalność należności podatkowych, które można uznać za alternatywne metody rozstrzygania sporów *sensu largo*, np. wykazywanie nieujawnionych wcześniej dochodów w obliczu ujawnienia ich przez organy podatkowe bez negatywnych konsekwencji, takich jak rozpoczęcie postępowania podatkowego czy też nałożenie stawki sankcyjnej.

2.2. Niderlandy

Niderlandy są modelowym państwem wykorzystującym alternatywne metody rozstrzygania sporów. Przede wszystkim funkcjonuje tam mediacja oraz arbitraż. W celu popularyzacji tych form rozwiązywania konfliktów, utworzono Holenderski Instytut Mediacji (NMI) i Holenderski Instytut Arbitrażowy (NAI). Organizacje te nie tylko promują mediację i arbitraż, ale także zapewniają ich odpowiednią organizację.

Zasady, które muszą być przestrzegane w procesie mediacji, zostały określone w Regulaminie mediacji NMI⁵⁹. Podstawą jest zasada dobrowolności, gdzie każda ze stron (za stronę uznawany jest również mediator), w każdej chwili może z mediacji zrezygnować. Skutecznie przeprowadzona mediacja kończy się zawarciem ugody, która jest prawnie wiążąca. Ponadto obowiązuje zasada poufności i tajemnicy mediacji. Ma to na celu zapobieżenie konfliktom społecznym.

W mediacji może brać udział dwie lub więcej stron. Istotne jest, że mediator nie wydaje decyzji⁶⁰, ale prowadzi ich dyskusję, tak aby same mogły rozwiązać konflikt. Strony ustalają przebieg mediacji z mediatorem. Sam proces ma charakter elastyczny i nieformalny, a strony mają poczucie zaangażowania.

Mediator jest wybierany wspólnie przez obie strony⁶¹, jeżeli strony nie są w stanie wybrać mediatora, to NMI przedstawia swoją propozycję. Strony mają obowiązek opłaty wynagrodzenia i zwrotu kosztów dla mediatora.

Zasady dotyczące arbitrażu zostały zawarte w niderlandzkim kodeksie postępowania cywilnego⁶². Są tam uwzględnione przepisy dotyczące arbitrażu w Niderlandach oraz poza Niderlandami. Uregulowano tam też dostępność arbitrażu, wyznaczanie arbitrów czy wszczęcie postępowania. Wskazano również, że arbitraż może być przeprowadzony zarówno, gdy spór już powstał, jak też w przypadku sporów, które będą miały miejsce w przyszłości.

Powołany do rozstrzygnięcia sprawy arbiter ma być osobą niezależną i bezstronną. Powołuje się co najmniej jednego arbitra. Jeśli spór jest rozwiązywany przez więcej niż jednego arbitra, to ich liczba musi być nieparzysta (1026 – 1029 DCCP), przy czym to strony wybierają arbitrów.

Wszczęcie postępowania następuje w chwili doręczenia zawiadomienia stronie, w którym określony jest zakres postępowania (art. 1025 DCCP). Postępowanie arbitrażowe jest nieformalne i prowadzi się je w formie uzgodnionej ze stronami. Najważniejszą zasadą

⁵⁹Netherlands Arbitration Institute, *Mediation Rules in force as of 1 January 2017* - <https://www.nai-nl.org/downloads/NAI%20Mediation%20Rules%201%20January%202017.pdf> (dostęp na: 3.12.2022 r.).

⁶⁰K. Frielink, *Alternative Dispute Resolution in the Netherlands* - <https://www.mondaq.com/Article/17437/Alternative-Dispute-Resolution-in-the-Netherlands> (dostęp na: 3.12.2022 r.).

⁶¹Netherlands Arbitration Institute, *Mediation Rules...*, *op. cit.*, art. 4 (2).

⁶²Kodeks postępowania cywilnego Niderlandów - <https://wetten.overheid.nl/BWBR0039872/2022-10-01> - dalej DCCP (dostęp na: 3.12.2022 r.).

jest jednak równość stron oraz możliwość swobodnej wypowiedzi, co zostało wyrażone w art. 1036 DCCP.

Niderlandzki Kodeks postępowania cywilnego zakłada możliwość konsolidacji arbitrażu, czyli połączenia postępowań arbitrażowych. Dzięki temu dopuszczalne jest scalenie postępowania toczącego się w Niderlandach i poza granicami państwa.

Trzeba jednak podkreślić, że mimo, iż w pierwotnej wersji ustawy zawarto zasadę poufności arbitrażu, to obecnie nie jest ona uregulowana⁶³. Tak więc, wbrew temu, że arbitraż z zasady powinien być procedurą charakteryzującą się poufnością, to konieczne jest dodatkowe zawarcie zapisu dotyczącego poufności w umowie arbitrażowej między stronami.

Koszty arbitrażu ustala się w umowie arbitrażowej. Zasadą jest, że strona przegrywająca ponosi koszty. Istnieje jednak limit kwoty, które może zapłacić strona przegrywająca⁶⁴.

Niderlandy są stroną Konwencji o uznawaniu i wykonywaniu zagranicznych orzeczeń arbitrażowych⁶⁵. Oznacza to, że orzeczenia, które zapadły w ramach arbitrażu w Niderlandach, są uznawane w większości państw na świecie, w tym w krajach Europy Zachodniej, Stanów Zjednoczonych czy Japonii.

W Niderlandach możliwe jest przeprowadzenie mediacji w sprawach podatkowych. Taka mediacja może być przeprowadzana zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy⁶⁶.

Na stronie internetowej niderlandzkich organów podatkowych⁶⁷ można odnaleźć katalog spraw, które mogą być objęte mediacją. Są to:

- spory powstałe w wyniku audytu i dochodzenia,
- spory w przypadku złożenia reklamacji,
- spory, kiedy wniesiono sprzeciw lub złożono odwołanie,
- inne sytuacje, jeśli dochodzi do zaostrzenia konfliktu.

Organy podatkowe przygotowały listę kontrolną, aby pomóc podatnikom stwierdzić, czy spór jest możliwy do rozwiązania w wyniku mediacji. Jeżeli podatnik na większość

⁶³J. W. de Groot, *Arbitration – under Dutch arbitration law*, Dutch Law Institute - <https://dutch-law.com/arbitration-netherlands.html> (dostęp na: 3.12.2022 r.).

⁶⁴*Ibidem*.

⁶⁵Konwencja o uznawaniu i wykonywaniu zagranicznych orzeczeń arbitrażowych sporządzona w Nowym Jorku 10 czerwca 1958 r. (Dz. U. 1962, poz. 41).

⁶⁶R. Vos, *Mediating Tax Disputes in the Netherlands*, „Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management”, 2014, no. 3, p. 1.

⁶⁷Patrz www.belastingdienst.nl.

z nich odpowie twierdząco, to uważa się, że mediacja jest zasadna. Lista przedstawia się następująco:

1. Myślę, że konflikt eskaluje i nie uda nam się go rozwiązać.
2. Spór jest długotrwały.
3. Chcę szybko i skutecznie rozwiązać konflikt.
4. Myślę, że możliwe jest rozsądne załatwienie sprawy.
5. Myślę, że wszystkie strony zostaną wysłuchane.
6. Odpowiednie będzie niestandardowe rozwiązanie.
7. Dzięki mediacji zaoszczędzę koszty prawne i inne.
8. Nie mam możliwości odpowiedniej komunikacji z drugą stroną.
9. Chcę uzyskać rozstrzygnięcie, które będzie możliwe do wykorzystania w przyszłości.
10. Myślę, że mediacja pomoże mi w rozwiązaniu nie tylko tego sporu, ale również innych konfliktów.
11. Będę utrzymywać dalsze kontakty ze stroną sporu.
12. Nie podjęto próby mediacji⁶⁸.

Mediacja możliwa jest na każdym etapie postępowania, o ile strony wyrażą na nią zgodę, nie jest ona jednak obowiązkowa⁶⁹. Mediację można wszcząć, jeśli obie strony wyrażą chęć jej przeprowadzenia, przy czym każda ze stron może ją zainicjować. Ważną rolę pełni tzw. koordynator do spraw mediacji, który ma za zadanie zwrócić się do drugiej strony z propozycją mediacji oraz uzyskać dodatkowe informacje. Ustala on też termin pierwszego posiedzenia i wyznacza mediatora wewnętrznego lub zewnętrznego⁷⁰. Warto podkreślić w tym miejscu, że korzystanie z usług mediatora wewnętrznego może budzić wątpliwości co do jego bezstronności, jednak w praktyce niderlandzkiej nie spotyka się z tymi problemami, a mediatorzy z należytą starannością zachowują neutralność. Ponadto muszą oni przestrzegać zasad etyki zawodowej określanych przez Holandzką Federację Mediatorów (MfN), co może być postrzegane jako gwarancja zachowania neutralności. Mediator nie może mieć również żadnych powiązań ze stronami – zarówno zawodowych, jak i prywatnych.

Mediacja powinna mieć charakter poufny, co jest niezwykle ważne dla stron. To, co zostało wypowiedziane podczas posiedzeń, nie może być wykorzystane w późniejszym cza-

⁶⁸R. Vos, *Mediating Tax Disputes...*, *op. cit.*, p. 2.

⁶⁹J. A. Booij, C. AH. Bidders, *Tax litigation in the Netherlands: overview*, „Practical Law Country Q&A”, 2018, p. 8.

⁷⁰R. Vos, *Mediating Tax Disputes...*, *op. cit.*, p. 2.

sie. Ponadto instrumentem chroniącym prawa podatnika jest zawieszenie postępowania podatkowego na czas mediacji. Jest to istotne np. ze względu na środki windykacyjne. W razie niepowodzenia mediacji, postępowanie jest wznawiane⁷¹.

Co ważne, mediacja w Niderlandach jest tańsza niż postępowanie podatkowe – jeśli jest ona prowadzona przez organy podatkowe, to jest bezpłatna. Mediacja może być prowadzona również obok postępowania sądowego, jednak jej zasady są takie same jak w przypadku mediacji prowadzonej przez organy podatkowe.

Skuteczna mediacja kończy się porozumieniem, które zawiera się w formie pisemnej ugody, obowiązującej obie strony. Jest ona prawnie wiążąca, chyba że narusza przepisy prawa. Wówczas organy podatkowe mogą złożyć sprzeciw w terminie 6 tygodni⁷².

Niezwykle istotne jest, że mediacja w Niderlandach w sprawach podatkowych jest naprawdę skuteczna. Według danych, ugoda zawierana jest w około 80% spraw skierowanych do mediacji⁷³. Należy zadać pytanie o taki stan rzeczy. Być może jest to spowodowane m. in. zaufaniem do wewnętrznych mediatorów oraz ich kwalifikacjami, a także działalnością Holenderskiego Instytutu Mediacji. Uważać można, że zawieszenie postępowania podatkowego również wpływa pozytywnie na popularność mediacji – mimo że strony nie czują presji zakończenia mediacji na tyle szybko, aby odbyło się to przed zakończeniem postępowania, to jednak znacznie skraca ona czas postępowania.

W Niderlandach możliwe jest również zawarcie ugody z organem podatkowym, nie tylko wypracowanej w wyniku mediacji, ale również w celu zapobieżenia przyszłemu sporowi.

Na stronie internetowej organów podatkowych Niderlandów można odnaleźć m. in. zakres przedmiotowy ugody. Jest to rozwiązanie, które pozwala na określenie praw i obowiązków zarówno podatnika, jak i organu podatkowego, w danej sytuacji. Może być ona stosowana jako porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym, aby rozstrzygnąć istniejący spór bądź też zapobiec powstaniu sporu w przyszłości. Może ona dotyczyć ustalenia stanu faktycznego, jak np. wartość nieruchomości. Możliwe jest również, żeby umowa dotyczyła zdarzeń, które dopiero zaistnieją. Ugoda nie może dotyczyć kar oraz od-

⁷¹ *Ibidem*, p. 3.

⁷² J. A. Booij, C. AH. Bikkers, *Tax litigation...*, *op. cit.*, pp. 7-8.

⁷³ R. Vos, *Mediating Tax Disputes...*, *op. cit.*, p. 3.

setek za niezapłacone zobowiązanie podatkowe. W umowie nie można przewidzieć postanowień, które zmieniają powszechnie obowiązujące prawo podatkowe, np. innych stawek podatku czy możliwości zapłaty podatku za kogoś innego⁷⁴.

Uгода jest wiążąca zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego. Organ ma obowiązek uwzględnienia umowy przy ustalaniu wymiaru zobowiązania podatkowego. Ponadto w przypadku postępowania sądowego, sąd nie bada kwestii objętych umową. Uгода jest wiążąca również, gdy zawarto w niej sprawy, które odbiegają od przepisów prawa, chyba że postanowienia są na tyle sprzeczne, że nie ma możliwości ich wykonania. Umowa nie będzie wiążąca, jeżeli wystąpiła którakolwiek z wad oświadczenia woli, np. jedna ze stron została zmuszona do zawarcia umowy.

Istotne jest, że taka umowa ma zapewniać pewność jej wykonania. W związku z tym nie ma możliwości rozwiązania umowy. Wygasa ona w przypadku zmiany przepisów lub orzecznictwa sądowego⁷⁵.

Wprowadzenie takiego rozwiązania należy ocenić pozytywnie. Upraszcza ono postępowanie podatkowe, gdyż nie trzeba przeprowadzać zbędnych czynności postępowania dowodowego. Uproszczenie skutkuje obniżeniem kosztów oraz skróceniem czasu postępowania. Zawieranie ugód wpływa również pozytywnie na zaufanie podatnika do organów podatkowych - podatnik ma świadomość, że jeśli została ona zawarta, to nie będzie konieczności ponownego sprawdzania tych samych kwestii, czy też nie zmienią się warunki spłaty zaległego zobowiązania.

2.3. Włochy

W Włoszech wprowadzono kilka możliwości korzystania z alternatywnych metod rozstrzygania sporów – są to: negocjacje, mediacja oraz arbitraż, przy czym możliwe jest ich łączne stosowanie, np. mediacja może uzupełniać prowadzony arbitraż.

Mediator jest bezstronną osobą, która ma pomagać w wyrażaniu swoich interesów. Możliwe jest zawieranie klauzul mediacyjnych w umowach między przedsiębiorcami, jednak nie mają one charakteru bezwzględnie obowiązującego. Strony nie mają obowiązku ich

⁷⁴ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/vaststellingsovereenkomst2/ (dostęp na: 3.12.2022 r.).

⁷⁵ *Ibidem*.

zastosowania i wówczas możliwe jest wykorzystanie arbitrażu lub przejście na drogę sądową⁷⁶. Przez lata we Włoszech pracowano nad tym, aby rozwiązania dotyczące mediacji były atrakcyjne dla zainteresowanych, przez co miałyby stawać się bardziej popularne. Wprowadzono nawet przepisy dotyczące kar pieniężnych za odmowę rozpoczęcia procesu mediacji czy też wprowadzenia elementów dowodowych w przypadku nieuzasadnionej odmowy – przepisy te zostały jednak uchylone; wprowadzono natomiast możliwość składania przez mediatorów propozycji ugodowych – w przypadku braku akceptacji spór może zostać rozwiązany na drodze sądowej, jednak jeśli orzeczenie sądu będzie zgodne z propozycją mediatora, to strona ma obowiązek pokrycia wszelkich kosztów⁷⁷.

Skutecznie przeprowadzona mediacja kończy się ugodą, która jest zatwierdzana przez trybunał. Jest to niezwykle istotne, gdyż zatwierdzenie ugody jest bardzo proste, a przez to strony oszczędzają czas i pieniądze. Trybunał bowiem sprawdza jedynie kwestie formalne – a zatem umowa musi być zgodna z obowiązującymi przepisami prawa, nie mogą być uchylone również zasady procedury mediacyjnej. Jeśli warunki zostaną spełnione, to ugodę zatwierdza się automatycznie, przy czym nie ma ona powagi rzeczy osądzonej – nie może być dowodem w jakiegokolwiek innej sprawie⁷⁸.

Arbitraż stosowany jest głównie w sprawach z zakresu prawa pracy, konfliktach między przedsiębiorcami czy też umowach sprzedaży. Procedura ta odbywa się przy obecności arbitra lub kilku arbitrów, którzy posiadają stosowny certyfikat. Arbitraż przypomina nieco proces sądowy, jednak uproszczono proces dowodowy, a wybór arbitra leży w gestii stron. Podobnie jak w przypadku mediacji, we Włoszech praktykuje się zawieranie w umowach między przedsiębiorcami klauzul arbitrażowych, gdzie strony zgadzają się na rozwiązywanie ewentualnego konfliktu za pomocą arbitrażu zanim skierują sprawę na drogę sądową⁷⁹.

W 2014 r. przyjęto Dekret nr 132/2014, w którym ustanowiono nową formę ADR – polubowną próbę rozstrzygnięcia sporu, co miało na celu odciążenie sądów. Jest to rozwiązanie, które ma polegać na negocjacjach ugodowych, w których uczestniczą prawnicy. Każda ze stron konfliktu ma możliwość wystąpienia o jego polubowne rozwiązanie. Jest to możliwe w prawie wszystkich kategoriach spraw. Wyjątkiem są sprawy z zakresu prawa pracy oraz praw, którymi strona nie może swobodnie rozporządzać.

⁷⁶<https://www.lawyersitaly.eu/alternative-methods-of-dispute-resolution-in-italy> (dostęp na: 9.01.2023 r.).

⁷⁷G. F. Colombo, *Alternative Dispute Resolution (ADR) in Italy: European Inspiration and National Problems*, „Ritsumeikan Law Review”, 2012, no. 29, p. 77.

⁷⁸*Ibidem*, str. 78.

⁷⁹<https://www.lawyersitaly.eu/alternative-methods-of-dispute-resolution-in-italy> (dostęp na: 9.01.2023 r.).

Ta forma inicjowana jest poprzez zaproszenie do zawarcia umowy dotyczącej próby rozwiązania konfliktu, które musi zawierać dane dotyczące przedmiotu sporu oraz informację, że brak zgody może skutkować spowodowaniem postępowania sądowego. Istnieje obowiązek sporządzania takiej umowy w formie pisemnej oraz przymus korzystania z pomocy prawników. W przypadku podjęcia próby polubownego rozwiązania konfliktu, postępowanie sądowe ulega zawieszeniu. Jeżeli strony dojdą do porozumienia, zawierają one umowę, która ma moc prawną tytułu wykonawczego⁸⁰.

Zadać należy jednak pytanie o zasadność wprowadzenia tych rozwiązań. Forma ta jest połączeniem negocjacji i mediacji. Wskazywać można, że lepszym rozwiązaniem byłoby usprawnienie działania mediacji we włoskim systemie prawnym zamiast budowania kolejnych instytucji.

Rozpatrując alternatywne metody rozstrzygania sporów w odniesieniu do spraw podatkowych, należy zwrócić uwagę na to, że istnieją tu dwie możliwości – zgodna ocena oraz ugoda sądowa.

Zgodną ocenę można zastosować w przypadku, gdy podatnik i administracja podatkowa mają sprzeczne stanowiska – wówczas możliwe jest uzgodnienie długu podatkowego (konieczna jest tu zgoda obu stron). Brak jest tu ingerencji sędziego. W takiej sytuacji podatnikowi wyznacza się 20-dniowy termin na uiszczenie długu podatkowego w wysokości ustalonej z organem podatkowym⁸¹. Podatnik nie ma więc możliwości odwołania się od tej kwoty, a organ nie może weryfikować ponownie ustaleń. Ponadto zmniejszone są sankcje administracyjne, a w przypadku spłacenia długu przed rozpoczęciem rozmów, skutkuje to również zmniejszeniem sankcji karnych oraz wygaśnięciem dodatkowych sankcji. Możliwe jest jednak, że, w przypadku powstania kontrowersji, konieczna będzie weryfikacja oceny przez sędziego.

W ramach postępowania sądowego można przystąpić do postępowania pojednawczego (warunkiem jest toczący się już proces) – wniosek taki można złożyć najpóźniej na pierwszej rozprawie. Wówczas strony mają 60 dni, aby wypracować propozycję ugody. Konieczne jest, aby postępowanie pojednawcze było zgodne z prawem, a rozwiązanie sporu –

⁸⁰ <https://www.mondaq.com/italy/arbitration-dispute-resolution/360410/new-alternative-dispute-resolution-adr-method-in-italy> (dostęp na: 9.01.2023 r.).

⁸¹ Alternative Dispute Resolution Tax in Italy, <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/124182/1/BOOK%20ADR%20ITALY%20%28ENGLISH%29.pdf> (dostęp na: 9.01.2023 r.), p. 27.

sprawiedliwe. Nad postępowaniem pojednawczym kontrolę sprawuje sędzia. Zazwyczaj dotyczy ono sporów co do stanu faktycznego. Skutkiem postępowania pojednawczego jest powstanie protokołu rozprawy, który jest tytułem wykonawczym i na jego podstawie możliwa jest egzekucja należności podatkowych. W protokole powinien pojawić się również zapis o umorzeniu postępowania. Po zakończeniu postępowania pojednawczego powstaje obowiązek spłaty długu podatkowego w ciągu 20 dni. W tym przypadku również zmniejszane są sankcje pieniężne⁸².

Mimo dość słabej oceny funkcjonowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów we włoskim prawie cywilnym, należy przyznać, że z aprobatą można ocenić przepisy dotyczące ADR-ów w prawie podatkowym, ze względu na pozytywne aspekty możliwości zawarcia ugody z organem podatkowym, dzięki której proces dowodowy jest znacznie prostszy i tańszy. Pozytywnie należy ocenić również zmniejszanie sankcji nałożonych wcześniej na podatnika, co powinno skutkować wzrostem popularności takich metod. Postępowanie pojednawcze jest natomiast procesem bardzo zbliżonym do negocjacji, z tym, że uważać można, że byłoby ono skuteczniejsze, jeśli nadzoru nad nim nie sprawowałby sędzia, a bezstronna osoba trzecia.

2.4. Portugalia

Portugalia jest jednym z niewielu państw, w którym występuje procedura arbitrażu podatkowego. W związku z tym warto przeanalizować to, w jaki sposób alternatywne metody rozstrzygania sporów zostały wykorzystane w tym państwie.

W systemie prawnym Portugalii istnieje mediacja, która uregulowana jest ustawą nr 29/2013 z dn. 19 kwietnia. Opiera się ona na następujących zasadach:

- jest ona dobrowolna,
- proces ma być oparty o równość, bezstronność i poufność,
- mediacja może odbywać się zarówno przed procesem sądowym, jak i w jego trakcie,
- procedura dzielona jest na sesje mediacyjne,
- istnieje możliwość brania udziału profesjonalnych pełnomocników w mediacji,
- terminy ulegają zawieszeniu na czas mediacji,

⁸²<https://aeaj.org/page/Tax-law--The-Alternative-Dispute-Resolution> (dostęp na: 9.01.2023 r.).

- ugoda zawarta w wyniku mediacji jest tytułem wykonawczym, jednak w niektórych przypadkach musi być konwalidowana przez sąd⁸³.

Kolejnym pozasądowym sposobem rozstrzygania sporów jest arbitraż, w którym występuje zespół orzekający, który może składać się z jednego lub trzech arbitrów, jednak najczęściej strony skłaniają się ku trzyosobowemu składowi. To strony mają możliwość wytypowania członków tego zespołu. W przypadku trzyosobowego zespołu, obie strony wybierają po jednym arbitrze, a następnie osoby te ustalają, kto będzie trzecim arbitrem w danej sprawie. Strony mogą również wskazać instytucję, która przeprowadzi procedurę arbitrażu. Strony mają możliwość wyboru procedury, również jeśli chodzi o postępowanie dowodowe, a trybunał arbitrażowy nie jest związany obowiązującym prawem formalnym. W związku z szeroką autonomią stron, portugalskie prawo nie przewiduje szczególnych rozwiązań w zakresie arbitrażu⁸⁴.

Warty rozważenia jest przede wszystkim arbitraż podatkowy, występujący w Portugalii, który istnieje od 2011 r. za sprawą powołania podatkowych trybunałów arbitrażowych. Wsparciem organizacyjnym dla tego systemu jest Centrum Administracji Arbitrażu (*Centro de Arbitragem Administrativa* – CAAD)⁸⁵.

Dla każdej sprawy trybunał jest powoływany indywidualnie. W arbitrażu podatkowym również istnieje zasada jednoosobowego lub trzyosobowego składu, jednak tutaj kryterium jest wysokość podatku, który jest przedmiotem sporu. Jeśli nie przekracza on 60 000 euro, to spór rozstrzyga jeden arbiter, jeśli kwota jest wyższa, to skład jest trzyosobowy⁸⁶. Arbitrów wybierają strony – w przypadku arbitrażu podatkowego, jeśli skład ma być trzyosobowy, jednego arbitra wybiera podatnik, drugiego organ podatkowy, wybór trzeciego następuje natomiast w wyniku porozumienia stron; ewentualnie, jeśli nie zostanie ono osiągnięte, trzeci arbiter zostaje wybrany przez Komisję Etyki⁸⁷. Zostały wskazane cechy, jakimi powinien charakteryzować się arbiter, który może zostać wpisany na listę arbitrów, a w re-

⁸³ https://www.legalink.ch/xms/files/CROSS_BORDER_QUESTIONNAIRES/LITIGATION_ADR/Litigation_ADR_Questionnaire_-_Portugal.pdf (dostęp na: 24.02.2023 r.).

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ S. Vasques, *Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience*, „International VAT Monitor”, 2020, no. 74, pp. 9 – 10.

⁸⁶ R. M. F. Ferreira, J. C. Guerra, J. M. Pires, *Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model*, „The Comparative Law Yearbook of International Business”, 2013, no. 35, p. 193.

⁸⁷ F. de Sousa da Camara, *Arbitration as Means of Resolving Tax Disputes*, „European Taxation”, 2014, no. 11, p. 499.

zultacie, być wybranym przez Komisję. Przede wszystkim powinni to być prawnicy z wieloletnim doświadczeniem. Ponadto osoby te mogą mieć dyplom ekonomii lub zarządzania. Arbitrami mogą być również sędziowie w stanie spoczynku⁸⁸.

W jurysdykcji podatkowych trybunałów arbitrażowych pozostają kwestie dotyczące bezprawności:

- ocen podatkowych,
- rozliczeń podatkowych,
- zaliczek na podatek,
- decyzji podatkowych, które określają podstawę opodatkowania i mogą skutkować naliczeniem podatku,
- decyzji podatkowych określających podstawę opodatkowania oraz określających wartość nieruchomości⁸⁹.

Są to sprawy, w których organy podatkowe są zobowiązane do uczestnictwa w arbitrażu i nie mogą odmówić wzięcia udziału w tej procedurze. Wyłączeniem spod arbitrażu objęto drobne sprawy oraz sprawy, w których wartość przekracza 10 mln euro, dzięki czemu możliwe jest utrzymanie nadzoru sądów, jeśli sprawa ma duże znaczenie fiskalne⁹⁰.

Arbitraż podatkowy w Portugalii znacznie skrócił czas postępowania. Zgodnie z przepisami, sprawa objęta arbitrażem podatkowym powinna zakończyć się w ciągu 6 miesięcy. Istnieje możliwość wydłużenia postępowania o kolejne 6 miesięcy, jednak jest to okres maksymalny⁹¹.

Koszty arbitrażu ponoszone są przez strony. Zależą one od wartości podatku będącego przedmiotem sporu oraz od podmiotu powołującego arbitrów. Najniższa opłata (przy przedmiocie sporu do 2 000 euro) to 306 euro. Natomiast maksymalna kwota, w przypadku powołania arbitrów przez Komisję Etyki i przy wartości podatku do 275 000 euro, to 4 896 euro. Jeżeli arbitrów wyznacza Komisja Etyki, to koszty ponoszone są przez stronę przegrywającą spór⁹².

⁸⁸*Ibidem*.

⁸⁹F. de Sousa da Camara, *Making a choice in Portugal: Taking your case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?*, „Tax Notes Int'l”, 2015, no. 4, p. 175.

⁹⁰B. Brzeziński, *Arbitraż podatkowy – rzecz do rozważenia*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe”, 2021, nr 4, str. 15.

⁹¹F. de Sousa da Camara, *Making...*, *op. cit.*, pp. 176 – 177.

⁹²F. de Sousa da Camara, *Arbitration...*, *op. cit.*, p. 504.

Co istotne, należy podkreślić, że w przeciwieństwie do portugalskiego postępowania cywilnego, podatkowe sądy arbitrażowe są związane przepisami prawa, a więc nie mogą kierować się one zasadami słuszności⁹³.

Portugalskie rozwiązania dotyczące arbitrażu podatkowego należy ocenić pozytywnie. Przede wszystkim, jego wprowadzenie wpłynęło na skrócenie czasu rozstrzygnięcia spraw podatkowych. Jest to korzystne zarówno z punktu widzenia podatnika, jak i organów podatkowych. Należy podkreślić, że czas postępowania przed sądem arbitrażowym to średnio 4,5 miesiąca, a w przypadku sądu I instancji – 37 miesięcy⁹⁴.

2.5. Wielka Brytania

W Wielkiej Brytanii funkcjonuje zarówno instytucja mediacji, arbitrażu, jak i koncyliacji. Podstawowym pozasądowym sposobem rozstrzygania sporów jest mediacja, którą zaleca się w przypadku długich i kosztownych procesów sądowych. Strony nakłaniane są do zawarcia wiążącej ugody. Procedurą kieruje mediator, który pomaga stronom osiągnąć konsensus. Co ciekawe, mediator nie ma obowiązku spotykania się ze stronami. Koncyliacja w UK ma podobny charakter do mediacji, jednak dotyczy bardziej szczegółowych kwestii. Kieruje nią rozjemca, który ma za zadanie prowadzić spotkania pojednawcze. Koncyliacja kończy się orzeczeniem sądu. Arbitraż ma nieco odmienny charakter, przypomina bowiem postępowanie sądowe, jednak rozstrzygnięcie wydaje niezależny arbiter. Warto podkreślić, że w przeciwieństwie do postępowania sądowego, wyrok nie jest publiczny. Arbiter jest wybierany wspólnie przez strony sporu. Wyrok wydany przez arbitra jest wiążący, stąd podkreśla się, że istnieją trudności w odwołaniu się od takiego orzeczenia⁹⁵.

Co istotne, w Wielkiej Brytanii spory z zakresu prawa podatkowego można rozwiązywać w formie mediacji. Na stronie internetowej brytyjskich organów podatkowych (HMRC)⁹⁶ można odnaleźć informacje dotyczące postępowania mediacyjnego w sprawach podatkowych. Do mediacji mogą przystąpić:

- osoby fizyczne, które chcą rozwiązać problemy podatkowe,

⁹³B. Brzeziński, *Arbitraż...*, *op. cit.*, str. 15.

⁹⁴*Ibidem*, str. 16.

⁹⁵E. Kati, *What is Alternative Dispute Resolution in UK?* - <https://legalvision.co.uk/disputes-litigation/alternative-dispute-resolution-in-england-wales/#:~:text=What%20is%20Alternative%20Dispute%20Resolution%20in%20the%20UK%3F,meet%20the%20other%20party%20in%20an%20arbitration%3F%20> (dostęp na: 12.12.2022 r.).

⁹⁶<https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (dostęp na: 12.12.2022 r.).

- organizacje, które chcą rozstrzygnąć spory dotyczące podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,
- agenci – reprezentanci osób fizycznych oraz przedsiębiorstw.

Określono również zakres przedmiotowy mediacji, którą można zastosować, gdy:

- rozmowy między podatnikiem a HMRC zostały zerwane,
- istnieje spór co do stanu faktycznego,
- spór powstał w wyniku nieporozumienia,
- podatnik nie wie, z jakiego powodu dowody w postępowaniu podatkowym nie zostały dopuszczone przez HMRC,
- podatnik nie wie, z jakich informacji korzystał HMRC i ma wątpliwości, czy ustalenia są zgodne ze stanem faktycznym,
- podatnik chce dowiedzieć się powodów żądania przez HMRC informacji.

Wskazano również katalog spraw, do których mediacja nie ma zastosowania:

- opóźnienia w korzystaniu z informacji przez HMRC,
- sprawy przekazane śledczym HMRC,
- sprawy uznane za „papierowe” lub „podstawowe”,
- windykacja lub problemy z płatnością,
- ulgi podatkowe,
- dopłaty za zwłokę,
- koncesje pozaustawowe,
- programy wyzwolenia emerytalnego,
- opłaty za zasiłek na dziecko o wysokich dochodach,
- sprawy dotyczące płacy minimalnej,
- przyspieszone płatności,
- przypadek.

Katalog ten można ocenić negatywnie, gdyż znacząco wpływa na zmniejszenie spraw rozstrzyganych w formie mediacji. Dotyczy on głównie spraw proceduralnych, dotyczących dowodów. Możliwe jest również mediowanie w kwestiach dotyczących sporu co do faktów, co należy ocenić pozytywnie – daje to możliwość przekonania do tego, że stan faktyczny jest odmienny, niż przyjęły to organy podatkowe. O ile brak mediowania w kwestiach przekazanych śledczym nie stanowi kwestii, które należy podważać (będą to zazwyczaj sprawy z za-

kresu prawa karnego skarbowego), to zaskakujące jest, że nie jest możliwa mediacja w sprawach dotyczących problemów w płatnościach czy też ulg. Są to bowiem sprawy, które, jeśli zostanie osiągnięty konsensus, mogą przynieść korzyść obydwu stronom – organom większe wpływy, poprzez uzyskanie zapłaty zobowiązania, którego mogłyby nie otrzymać ze względu na brak środków podatnika; podatnikowi – zmniejszenie zobowiązania czy też możliwość odroczenia jego płatności, rozłożenia na raty itd.

Mediację można rozpocząć na każdym etapie postępowania i następuje to na wniosek podatnika. Istnieje formularz internetowy CC-FS21⁹⁷, w którym opisane są zasady mediacji. Mediację inicjuje się drogą elektroniczną, poprzez wypełnienie specjalnego formularza⁹⁸, co jest ciekawym rozwiązaniem – jest zdecydowanie wygodniejsze dla podatnika niż tradycyjna forma, a także pozwala przyspieszyć postępowanie.

Warto podkreślić, że w Wielkiej Brytanii funkcjonują różne warianty mediacji w prawie podatkowym. Jednym z nich jest sytuacja, kiedy mediator jedynie prowadzi dyskusję, a strony same znajdują konsensus. Możliwe jest również przeprowadzenie mediacji, gdzie mediator, jako specjalista w danej dziedzinie, proponuje swoje rozwiązanie, które nie jest wiążące dla stron. Możliwe jest również uzyskanie niewiążącej strony opinii, udzielanej przez specjalistę w danej dziedzinie. Jest to odpowiedni instrument w przypadku, gdy sprawa nie dotyczy prawa podatkowego bezpośrednio, ale ma konsekwencje podatkowe.

Następnie ma miejsce sprawdzenie, czy możliwe jest przeprowadzenie mediacji. Organy oznaczają sprawę kolorem czerwonym (brak możliwości osiągnięcia konsensusu), bursztynowym (możliwość osiągnięcia konsensusu w niewielkiej części, jednak sprawa dzięki mediacji w małym stopniu będzie „popchnięta” do przodu) albo zielonym (w miarę elastyczna)⁹⁹. Jest to zawarte w liście kontrolnej sporządzonej przez HMRC do każdej indywidualnej sprawy. Oprócz tego znajduje się tam m. in. lista dowodów, świadków czy też ocena opłacalności mediacji – zarówno pod względem czasu, jak i kosztów.

Przed rozpoczęciem mediacji zawiera się umowę mediacyjną pomiędzy stronami a mediatorem. Określa się w niej terminy posiedzeń i zakres mediacji.

⁹⁷ Formularz dostępny na stronie internetowej HMRC: <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21> (dostęp na: 12.12.2022 r.).

⁹⁸ Formularz dostępny na stronie internetowej HMRC: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (dostęp na: 12.12.2022 r.).

⁹⁹ Annex 3 of Resolving Tax Disputes – Practical Guidance For HMRC Staff On The Use Of Alternative Dispute Resolution In Large Or Complex Cases.

W mediacji funkcjonującej w Wielkiej Brytanii podkreśla się rolę mediatora, który musi być godny zaufania i wiarygodny. To strony wybierają osobę, która ma nim zostać. Ewentualnie, jeśli nie mogą osiągnąć konsensusu co do mediatora, mogą poprosić третią stronę o wybór mediatora¹⁰⁰. Mediator w tym procesie ma kilka zadań. Organizuje on mediację, ułatwia komunikację i jest pośrednikiem między stronami¹⁰¹.

Jeżeli mediator nie posiada odpowiedniej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, możliwe jest powołanie niezależnego adwokata, zajmującego się kwestiami dotyczącymi podatków (*independent tax barrister*). Ma to na celu zapewnienie analizy handlowej, analizy ryzyka prowadzonego postępowania oraz wskazanie propozycji metodologii rozstrzygnięcia sporu¹⁰².

Mediator ma możliwość korzystania z różnych strategii prowadzenia rozmów. Zazwyczaj ma on zachęcić strony do wypisania możliwych rozwiązań sporu, czy też sporządzenia listy korzyści i strat. Ponadto to, co strona przekaże mediatorowi za zamkniętymi drzwiami, musi pozostać tajemnicą – nie może się o tym dowiedzieć również druga strona¹⁰³.

W przypadku pozytywnie zakończonej mediacji zawierana jest ugoda. Jest to forma umowy zawieranej między stronami, do której zastosowanie mają przepisy dotyczące umów cywilnoprawnych. Jeżeli w danej sprawie nie rozpoczęło się postępowanie sądowe, konieczne jest potwierdzenie ugody przez sąd.

Organy podatkowe są obowiązane do zapewnienia poufności mediacji w czasie trwania całego procesu. Tak więc zarówno warunki mediacji, jak i osiągnięta ugoda, nie są jawne¹⁰⁴. Wskazuje się jednak, że istnieją przypadki, gdy z przyczyn politycznych dochodzi do ujawnienia wyniku mediacji¹⁰⁵.

Rozwiązania w zakresie mediacji w Wielkiej Brytanii mogą być przyczynkiem do dalszej refleksji nad możliwością zastosowania wybranych rozwiązań w Polsce. Należy więc ocenić pozytywnie samą instytucję mediacji i rolę mediatora. Ciekawym rozwiązaniem jest wprowadzenie kilku rodzajów mediacji, w których rola mediatora różni się od siebie i może być on bardziej lub mniej zaangażowany w rozstrzygnięcie sporu. Zastanowić można się

¹⁰⁰G. Lightman, F. Cullen, *Mediation In revenue cases*, „GITC Review”, 2010.

¹⁰¹C. Islam, *Mediation of Tax Disputes*, May 2014, p. 64.

¹⁰²*Ibidem*, p. 26.

¹⁰³G. Lightman, F. Cullen, *Mediation...*, *op. cit.*

¹⁰⁴A. Craggs, J. Levy, *A practical guide to tax appeals*, Tolley, 2013.

¹⁰⁵C. Islam, *Mediation...*, *op. cit.*, p. 31

również nad instytucją niezależnego adwokata do spraw podatków – takie rozwiązanie pozwala podatnikowi lepiej poznać swoją sytuację prawną i dowiedzieć się, jakie są możliwości rozstrzygnięcia konfliktu, przez co ma on większe zaufanie do mediacji i jest bardziej pewny zasadności rozwiązań zawartych w ugodzie. Zdecydowanie za wadę mediacji w Wielkiej Brytanii można uznać jej zakres przedmiotowy, który daje dość małe możliwości negocjacji z organem podatkowym.

2.6. Stany Zjednoczone

Stany Zjednoczone Ameryki Północnej są kolejnym państwem, w którym skutecznie stosowane są alternatywne metody rozstrzygania sporów. W tym jednak przypadku należy pamiętać, że USA to państwo federalne i regulacje dotyczące ADR można rozważać na dwóch poziomach – ustawodawstwa federalnego oraz regulacji w poszczególnych stanach. Na potrzeby niniejszego opracowania wzięto pod uwagę jedynie przepisy federalne.

Najważniejszą formą ADR stosowaną w Stanach Zjednoczonych jest mediacja. Znaczna część z nich jest prowadzona w sądach federalnych, w ramach wewnętrznych programów mediacyjnych. Niewielki odsetek to mediacje prowadzone przez prywatne instytucje czy też okręgowe izby adwokackie¹⁰⁶. W początkowym okresie wprowadzania ADR do systemu prawnego Stanów Zjednoczonych (lata 90. XX wieku), spraw nie poddawano dokładnej analizie pod względem możliwości zastosowania mediacji – bez przeanalizowania stanu faktycznego próbowano ją zastosować. W późniejszych latach sędziowie, w wyniku uzyskania praktycznego doświadczenia, mocniej angażowali się w sprawy dotyczące mediacji i najpierw analizowali możliwość jej przeprowadzenia¹⁰⁷.

W USA istnieją dwa rodzaje mediacji – prowadzone przez wymiar sprawiedliwości, wszczynane zarządzeniem sądu oraz mediacje prywatne, które nie mają związku z sądami¹⁰⁸. Co istotne, w mediacjach prowadzonych w wyniku wydania zarządzenia sądu, to sąd podejmuje decyzję co do osoby mediatora – kieruje strony do konkretnej osoby, która się tym zajmuje. Strony mają więc na to bardzo ograniczony wpływ.

¹⁰⁶E. Gmurzyńska, *Mediacja w sprawach cywilnych w amerykańskim systemie prawnym – zastosowanie w Europie i Polsce*, C.H. Beck, Warszawa 2007, str. 161.

¹⁰⁷E. Plapinger, D. Stienstra, *ADR and Settlement in the Federal District Courts, a Sourcebook for Judges and Lawyers*, Federal Judicial Center and CPR Institute for Dispute Resolution, 1996, p. 8.

¹⁰⁸E. Gmurzyńska, *Mediacja...*, *op. cit.*, str. 68 – 69.

Mediatorzy mają obowiązek posiadania odpowiednich kwalifikacji – zależnie od od dawanej im sprawy. Ten obowiązek nie dotyczy mediatorów prywatnych. Duże kontrowersje w amerykańskim systemie prawnym wzbudza obowiązek posiadania odpowiedniego wykształcenia – uważać można, że jest ono konieczne, z drugiej strony podnosi się, że najistotniejsze w pełnieniu funkcji mediatora jest doświadczenie życiowe. Praktyka sądów w Stanach Zjednoczonych pokazuje, że mediacji nie mogą prowadzić czynni zawodowo prawnicy oraz byli sędziowie, jednak często wymagano, aby mediator miał wykształcenie prawnicze¹⁰⁹.

W Stanach Zjednoczonych funkcjonuje również arbitraż, który jeszcze trzy dekady temu był najpopularniejszą formą rozwiązywania konfliktów w tym państwie – dzięki swoim cechom, takim jak prowadzenie go przez neutralną osobę, która wydaje decyzję opierając się na przesłankach dotyczących logiki i analizie stanu faktycznego, ale również na obowiązującym prawie¹¹⁰, czy też prowadzenie go między stronami mającymi nadzieję na polubowne rozwiązanie sprawy, uważano go za metodę bardziej efektywną niż postępowanie sądowe¹¹¹. Instytucja ta jest obecnie krytykowana ze względu na fakt utraty tych cech, które przyniosły mu popularność – a więc szybkości, odformalizowania i taniości, przez co został on zbliżony do procesu sądowego¹¹².

W sprawach podatkowych w Stanach Zjednoczonych funkcjonuje zarówno mediacja, jak i arbitraż, jednak pamiętać należy o dwupoziomowym ich stosowaniu – na etapie postępowania podatkowego oraz na etapie procesu sądowego (co w USA jest procedurą bardzo istotną).

Alternatywne metody rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych na etapie postępowania podatkowego zostały opracowane i ustanowione w Internal Revenue Service Reform Act 1998¹¹³. Podkreśla się, że głównym celem wprowadzenia ADR jest możliwość rozwiązania sporu między podatnikiem a organem podatkowym w szybszym czasie, dzięki obecności bezstronnej i rzetelnej osoby trzeciej – osoba ta ma pozostawać bezstronna tak

¹⁰⁹S. G. Bullock, L. R. Gallagher, *Surveying the State of the Meditative Art: Guide to Institutionalizing Mediation I Louisiana*, „57 Louisiana Law Review 885”, 1997, p. 930.

¹¹⁰J. W. Cooley, *Mediation Advocacy*, „50 Am. J. Comp. L. 181”, Fall 2002, p. 190.

¹¹¹R. N. Dobbins, *The Layered Dispute Resolution Clause: From Boilerplate to Business Opportunity*, 1 Hastings Bu. L. J. 11, p. 174.

¹¹²*Ibidem*.

¹¹³Tekst ustawy dostępny: https://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-002 (dostęp na: 18.12.2022 r.).

wobec podatnika, jak i organu. Mediator ma możliwość angażowania się w rozwiązanie sporu, jednak jedynie w takim zakresie, w jakim strony się na to zgodzą¹¹⁴.

Proces mediacji określany jest w prawie amerykańskim jako program mediacji odwoławczej (*Appeals Mediation Programmes*), a przesłanką jej podjęcia jest nierozwiązany problem z organami podatkowymi (IRS) lub brak zgody z jego decyzją lub działaniem¹¹⁵. Można więc uznać, że mediacja jest najczęściej formą odwołania, rzadko jest zaś używana na wcześniejszym etapie procedury podatkowej. Wskazuje się bowiem, że mediacja ma na celu uniknięcie długiego procesu w drugiej instancji oraz procesu sądowego¹¹⁶.

Organy podatkowe USA wskazały szereg pytań, które podatnik powinien rozważyć przed przystąpieniem do mediacji:

1. Co jest dla ciebie sednem sprawy w sporze?
2. Jak myślisz – jak stan faktyczny sporu przedstawia się według drugiej strony? Jakie prawdopodobne działania podjąłbyś na jej miejscu? Co może pomóc ci zrozumieć drugą stronę?
3. Czy istnieją czynniki niezależne od stron, które miały wpływ na powstanie sporu?
4. Jak mógłbyś zmienić swoje działania, gdybyś mógł rozpocząć je od nowa?
5. Jak wyglądałby spór?
6. Co by się wydarzyło, jeśli sprawa toczyłaby się przed sądem i zakończyła się niepoomyślnie dla ciebie?
7. Jakie jest według ciebie sprawiedliwe rozstrzygnięcie sporu?¹¹⁷.

Podkreśla się bardzo dużą rolę mediatorów w procesie mediacji. Mają oni ułatwiać komunikację z organami podatkowymi, pomagać w odnalezieniu barier, zapewnić równość szans i wzajemny szacunek, czy też pokazać perspektywę drugiej strony¹¹⁸.

Wskazuje się również, że mediacja jest odpowiednim sposobem, jeśli:

1. Nie istnieje wiele spraw spornych między podatnikiem a IRS,
2. Podatnik wskazał IRS informacje, które potwierdzają jego stanowisko, a sprawa nadal jest rozpatrywana,

¹¹⁴L. Arzumanova, *Alternative procedures for settling tax disputes*, „Financial Law Review”, 2021, no. 23, p. 82.

¹¹⁵<https://www.irs.gov/appeals/appeals-mediation-programs> (dostęp na: 18.12.2022 r.).

¹¹⁶*Ibidem*.

¹¹⁷<https://www.irs.gov/appeals/preparing-successful-mediation> (dostęp na: 18.12.2022 r.).

¹¹⁸<https://www.irs.gov/appeals/appeals-mediation-programs> (dostęp na: 18.12.2022 r.).

3. Podatnik chce rozwiązać sprawę na jak najwcześniejszym etapie¹¹⁹.

Pokazuje to, że możliwe jest korzystanie z mediacji również przed wydaniem decyzji, zwłaszcza w przypadku przewlekłości rozpatrywania sprawy przez organy podatkowe.

Co istotne, zawieszane jest postępowanie dotyczące ścigania zaległości podatkowych, od rozpoczęcia mediacji do momentu jej zakończenia. Mediacja zakończona pozytywnie ma skutek w postaci porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym. Nie podlega ono odwołaniu czy też kontroli sądów. Od tej reguły istnieje wyjątek – jeśli dokumenty zostały sfalszowane lub dokonano oszustwa, kontroluje się legalność działań dokonanych przez urzędników IRS¹²⁰.

Przyznać trzeba, że mimo iż mediacja ma podobną strukturę w wielu systemach prawnych, to mediacja w sprawach podatkowych na etapie postępowania podatkowego w Stanach Zjednoczonych ma kilka rozwiązań wartych głębszego rozważenia. Zdecydowanie ciekawe jest to, że mediatora nie wybierają same strony, lecz sąd. Z jednej strony to niezależny sąd wskazuje inną niezależną osobę, która ma pomóc w osiągnięciu konsensusu, z drugiej – to właśnie wybór mediatora przez strony powinien zapewniać niezależność tego wyboru. Zdecydowanie pozytywnie należy ocenić pytania pomocnicze kierowane do podatnika przed przystąpieniem do mediacji. Może to pomóc mu ukierunkować się wobec tego procesu oraz spojrzeć szerzej na konflikt – również z perspektywy organów. Pozytywne z pewnością jest również zawieszenie ścigania zaległości, co ma praktyczny wydźwięk – w przypadku zawarcia ugody nie ma konieczności zwrotu środków, zaoszczędzony jest również czas i koszty obciążające aparat podatkowy. Najciekawszym, i najpewniej, najbardziej kontrowersyjnym rozwiązaniem, jest traktowanie mediacji jako swoistego rodzaju odwołania od decyzji organu pierwszej instancji. Można stwierdzić, że jednak mediacja jest istotnym narzędziem już podczas wcześniejszych etapów postępowania, dzięki niej bowiem możliwe jest rozwiązanie sporów co do stanu faktycznego w danej sprawie.

W ramach postępowania sądowego w sprawach podatkowych funkcjonuje arbitraż i mediacja. Ich zastosowanie ma przynosić skutek w postaci zmniejszenia spraw kierowanych do Sądu Podatkowego.

Arbitrażowi powinny być poddane sprawy z zakresu sporów co do stanu faktycznego. Istotne jest, że arbitraż jest instrumentem o charakterze wiążącym dla stron. Wniosek można

¹¹⁹*Ibidem*.

¹²⁰L. Arzumanova, *Alternative...*, *op. cit.*, p. 82.

złożyć na każdym etapie postępowania – jest to wniosek składany przez pełnomocnika o zatrudnienie arbitra. Arbitra wyznacza sąd w formie postanowienia. Ważne jest, że strony nie mogą mieć bezpośredniego kontaktu z arbitrem bez uczestnictwa drugiej strony. Ponadto właściwie jedynym zadaniem arbitra jest ustalenie stanu faktycznego – nie może on np. dokonywać wykładni prawa. Arbitraż podlega nadzorowi sądowemu¹²¹.

Mediacja w postępowaniu sądowym wyróżnia się tym, że mediator nie ma uprawnień do narzucania swojego sposobu rozstrzygnięcia sporu stronom. Może on jednak przedstawić go uczestnikom mediacji. Mediator nie jest właściwą osobą (w przeciwieństwie do arbitra), aby rozpatrywać dowody.

Wskazuje się, że mediacja powinna dotyczyć sporów co do stanu faktycznego. Mediacja w procesie sądowym nie powinna być przeprowadzana, jeśli miała ona miejsce na poziomie odwołania, czyli podczas postępowania podatkowego, i nie przyniosła ona oczekiwanego skutku¹²².

Co ciekawe, stronami w procesie mediacji jest podatnik i pełnomocnik terenowy (*Field Counsel*). Strony na początku mają przedstawić swoje stanowisko co do zaistniałego sporu. Mediator ma prawo do zadawania pytań, proponowania rozwiązania i zachęcania do znalezienia kompromisu. Mediacja nie kończy się ugodą, ale sporządzeniem protokołu przez pełnomocnika terenowego. Protokół ten powinien być podpisany przez strony i ma zostać złożony w Sądzie Podatkowym¹²³.

Mediatora wybierają wspólnie strony. Jeżeli nie mogą one osiągnąć porozumienia, może pomóc w tym Federalna Służba ds. Mediacji i Rozjemstwa (*Federal Mediation and Conciliation Service*). Mediację może prowadzić również sędzia ds. rozprawy specjalnej (*Special Trial Judge*)¹²⁴. Mediator pełni tu ważną rolę – ma on sprawować funkcję eksperta w procesie negocjowania porozumienia.

Strony, które chcą przystąpić do mediacji, muszą zawrzeć umowę o mediację, w której określony zostanie jej zakres. Powinien być w niej również zawarty zakaz utrzymywania kontaktów ze mediatorem bez obecności drugiej strony poza czynnościami mediacyjnymi.

¹²¹https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005 (dostęp na: 18.12.2022 r.).

¹²²*Ibidem*.

¹²³*Ibidem*.

¹²⁴26 U.S. Code § 7443A - <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7443A> (dostęp na: 18.12.2022 r.).

Mediacja ma charakteryzować się poufnością i dobrowolnością. Ponadto porozumienie nie może być wykorzystywane jako precedens w żadnym innym procesie¹²⁵.

Uznać należy, że pozytywnie trzeba ocenić zakaz przeprowadzenia mediacji, gdy na etapie odwołania zakończyła się ona niepowodzeniem. Jest to związane z oszczędnością kosztów oraz czasu w związku z tym, że prawdopodobieństwo powodzenia takiej mediacji na etapie postępowania sądowego jest znikome. Z pewnością wyjątkiem wśród rozwiązań dotyczących mediacji jest to, że kończy się ona protokołem. W tym miejscu negatywnie należy ocenić fakt, że jest ona sporządzana przez pełnomocnika terenowego, co wskazuje na dużo wyższą pozycję organów podatkowych niż podatnika w procesie mediacji, która to powinna niwelować różnicę w ich usytuowaniu procesowym. Niezwykle ważne jest to, że mediator może wpływać na porozumienie poprzez sugerowanie swojego sposobu rozwiązania sporu – pokazuje to wysoką pozycję mediatora. Warto zauważyć, że w postępowaniu sądowym, w odróżnieniu od postępowania przed organami, mediatora wybierają same strony.

2.7. Indie

Ze względu na znaczne obciążenie systemu sądownictwa w Indiach również tam wprowadzono alternatywne metody rozstrzygania sporów, przez które rozumie się negocjacje, mediację, arbitraż czy też postępowanie pojednawcze¹²⁶. Mediację w Indiach traktuje się jako pierwsze stadium rozstrzygania sporu. Mediator ma za zadanie pomóc stronom w osiągnięciu konsensusu zanim sprawa zostanie przekazana pod arbitraż. Mediatora wyznaczają strony, mogą one również korzystać z pomocy prawników specjalizujących się w ADR¹²⁷. W Indiach występują dwa rodzaje mediacji: mediacja przekazana przez sąd, gdzie to sąd może przekazać spór, którego dotyczy już rozpoczęte postępowanie przed sądem (zazwyczaj sprawy z zakresu prawa rodzinnego), oraz mediacja prywatna, gdzie rozwiązaniem konfliktu zajmuje się wykwalifikowany mediator¹²⁸.

¹²⁵https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005 (dostęp na: 18.12.2022 r.).

¹²⁶S. Singh, *Alternative Dispute Resolution in India*, https://www.academia.edu/6162071/ALTERNATE_DISPUTE_RESOLUTION_IN_INDIA (dostęp na: 10.01.2023 r.).

¹²⁷<https://viamediationcentre.org/readnews/NDUy/OVERVIEW-OF-MEDIATION-IN-INDIA#:~:text=Mediation%20in%20India%20is%20a%20deliberate%20procedure%20where,a%20buffer%20to%20bring%20them%20to%20a%20comprehension> (dostęp na: 10.01.2023 r.).

¹²⁸*Ibidem*.

Arbitraż jest sposobem bardziej formalnym. Co najważniejsze, orzeczenie arbitra uważane jest za dekret¹²⁹. Ponadto sąd ma obowiązek skierowania stron pod arbitraż. W celu zapewnienia przyspieszenia postępowania, wprowadzono przepisy ograniczające czas trwania arbitrażu. Orzeczenie powinno być wydane w ciągu 12 miesięcy, istnieje także możliwość wydłużenia terminu o kolejne 6 miesięcy. Jednak, jeśli arbitrzy zakończą sprawę w ciągu 6 miesięcy, to otrzymają oni wyższe wynagrodzenie. Podobnie – jeśli termin ten ulegnie wydłużeniu z winy arbitrów, to ich wynagrodzenie ma być zmniejszone stosownie do zwłoki, jaka zaistniała¹³⁰. Istnieją dwa tryby przeprowadzenia arbitrażu – arbitraż *ad hoc* oraz arbitraż instytucjonalny. Arbitraż *ad hoc* jest prowadzony na zasadach uzgodnionych wcześniej przez strony albo trybunał arbitrażowy lub gdy nie powstała nigdy umowa o arbitraż – jest to forma bardzo elastyczna i dająca stronom dużą kontrolę nad procesem; w ramach arbitrażu instytucjonalnego istnieją natomiast instytucje zapewniające wybór arbitra, nadzór nad procedurą itd.¹³¹.

W Indiach wprowadzono również szereg przepisów z zakresu alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych. Są one następujące:

- orzeczenie z góry – pozwala ono na uzyskanie orzeczenia co do przyszłej transakcji, a także wysokości podatku, który będzie miał zostać zapłacony. Transakcje te nie mogą nosić znamion unikania i uchylania się od opodatkowania. Wydane orzeczenie jest wiążące tak jak te, które są wydawane przez organy podatkowe. Nie ma możliwości odwołania się;
- komisja ugodowa – skorzystanie z tej możliwości zakłada zakończenie sporu w zamian za zapłatę części kwoty podatku. Oznacza to uznanie roszczeń, przy jednoczesnej zapłacie pewnej, uzgodnionej części należności podatkowej, bez rozpoczęcia postępowania. Podatnik ma prawo do ujawnienia organom podatkowym dodatkowych dochodów ponad te, które wcześniej zostały wykazane w zeznaniu podatkowym. Jest to popularna droga dla podatników, wobec których rozpoczęto procedurę poszukiwania dochodów nieujawnionych;

¹²⁹S. Singh, *Alternative Dispute...*, *op. cit.*

¹³⁰ <https://www.clearias.com/arbitration-in-india/#:~:text=Arbitration%20in%20India%20is%20regulated%20by%20the%20Arbitration,Commercial%20Arbitration%20and%20the%20UNCITRAL%20Arbitration%20Rules%201976> (dostęp na: 10.01.2023 r.).

¹³¹*Ibidem.*

- program amnestii – stosowany jest, aby zmniejszyć ilość postępowań podatkowych. Zakłada możliwość zapłaty wymagalnych zobowiązań podatkowych, bez prowadzenia postępowania¹³².

Istnieje również możliwość skorzystania z kolegium złożonego z trzech komisarzy – dotyczy to jednak jedynie podatku dochodowego. Zostaje wówczas sporządzany projekt wyliczenia, do którego podatnik może wnieść zastrzeżenia, w wyniku czego zostaje wydana decyzja, której organy podatkowe nie mogą zaskarżyć w sądzie administracyjnym¹³³.

Mimo, że w Indiach nie wprowadzono tradycyjnych alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych, takich jak mediacja. Wprowadzono jednak inne sposoby polubownego załatwiania spraw podatkowych. Przede wszystkim istotnym z punktu widzenia podatnika rozwiązaniem jest komisja ugodowa, która pozwala podatnikom bez dodatkowych konsekwencji ujawnić niewykazane wcześniej dochody w obliczu ich wykrycia przez organy podatkowe. Jeśli tak by się stało, podatnik musiałby uiścić dużo wyższą należność. W przypadku przyznania się natomiast, nie jest prowadzone postępowanie podatkowe, a podatnik musi zapłacić taki podatek, jak zapłaciłby w przypadku ujawnienia ich w zeznaniu. Powoduje to znaczne odciążenie aparatu podatkowego, zmniejszenie kosztów postępowania, a także otrzymanie należnych podatków dla skarbu państwa.

¹³²M. Naniwadekar, S. Bhavé, R. Vaidya, *The Tax Disputes and Litigation Review: India*, 2022, pp. 4 – 5.

¹³³D. Kanabar, *Tax Dispute Resolution in India: Trends and Insights*, p. 15.

Rozdział 3.

Możliwość zastosowania alternatywnych metod rozstrzygnięcia sporów w prawie podatkowym

3.1. Alternatywne metody rozstrzygnięcia sporów jako instytucje prawa prywatnego

Alternatywne metody rozstrzygnięcia sporów kojarzone są zazwyczaj z wykorzystywaniem ich w rozwiązywaniu konfliktów na gruncie prawa prywatnego. Mają one bowiem cechy charakterystyczne dla uregulowań prywatnoprawnych. Jednakże można zauważyć, że ADR-y zostały wprowadzone również w prawie publicznym. Czy więc możliwe jest stosowanie mechanizmów prawa prywatnego w prawie podatkowym, które należy do prawa publicznego?

Warto podkreślić, że prawo prywatne oraz prawo publiczne są odmiennymi gałęziami prawa, które znacznie się od siebie różnią. Prawo prywatne charakteryzuje się równością stron oraz ich szeroką autonomią. W opozycji, w przypadku prawa publicznego nie można mówić o równości stron, lecz o władztwie i podporządkowaniu. Jednakże tak prawo publiczne, jak i prawo prywatne, należą do jednego systemu prawnego i przenikają się¹³⁴ – co oznacza, że prywatnoprawny stan faktyczny, np. na gruncie prawa cywilnego, może wywoływać skutki w prawie podatkowym¹³⁵.

Alternatywne metody rozstrzygnięcia sporów mają szereg cech, które mogą świadczyć o ich prywatnoprawnym charakterze:

- równorzędność stron,
- pomoc bezstronnej osoby trzeciej w przypadku mediacji i arbitrażu,
- odnajdywanie rozwiązania konfliktu przez strony, bez narzucania go przez osobę trzecią,
- ochrona interesu jednostki i korzyści uzyskiwane przez strony,
- poufność,
- dobrowolność,
- swoboda wyboru mediatora¹³⁶.

¹³⁴P. Wityńska, *Dziecko poczęte i jego status w prawie podatkowym*, Temida 2, Białystok 2023, str. 11 – 12.

¹³⁵M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, str. 11.

¹³⁶M. Skrodzka, *Mediacja...*, *op. cit.*

Równorzędność stron jest jedną z najważniejszych cech prawa cywilnego jako prawa prywatnego. Oznacza, że żadna ze stron nie jest podporządkowana drugiej¹³⁷, w odróżnieniu od prawa publicznego, w którym organ wydający decyzję posiada władztwo administracyjne. Równorzędność stron cechuje również alternatywne metody rozstrzygania sporów – zarówno w negocjacjach, mediacji, jak i w arbitrażu, strony są sobie równe i mają jednakowe prawa.

Ponadto w alternatywnych metodach rozstrzygania sporów konsensus osiągany jest przy pomocy bezstronnej osoby trzeciej, która nie narzuca swojego rozwiązania, a to strony dochodzą do porozumienia. Jest to właśnie cecha prawa prywatnego, podczas gdy w przypadku prawa publicznego wydawana jest decyzja regulująca prawa i obowiązki adresata. Dzięki temu możliwe jest ustalenie przez strony, w jaki sposób będzie przebiegać ta procedura, a także strony uzyskują prawo do jej kontroli oraz kontroli jej zakończenia.

Prawo prywatne chroni interes jednostki, w odróżnieniu od prawa publicznego, w którym chroniony jest interes ogółu społeczeństwa. Cechą alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest osiągnięcie korzyści w postaci rozwiązania, które satysfakcjonuje obie strony. Nie ma to żadnej wspólnej cechy z ochroną interesu społeczeństwa.

Ponadto alternatywne metody rozstrzygania sporów mają charakter poufny, co oznacza, że wszystkie ustalenia w trakcie mediacji, arbitrażu czy też negocjacji są objęte tajemnicą. Jest to gwarancja ochrony interesów stron. Zapewnienie poufności w alternatywnych metodach rozstrzygania sporów daje możliwość utrzymania pozytywnego wizerunku, np. w przypadku przedsiębiorców¹³⁸. Często o konflikcie wiedzą tylko sami zainteresowani oraz mediator czy też arbiter.

Istotną cechą alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest dobrowolność przystąpienia do nich oraz odstąpienia od tego procesu. Ma to związek z cechami charakterystycznymi prawa prywatnego, w którym istnieje zasada autonomii woli stron, co realizuje właśnie zasada dobrowolności. W opozycji do dobrowolności alternatywnych metod rozstrzygania sporów można postawić postępowanie sądowe czy też administracyjne, czy podatkowe, w których strony nie mogą wpływać na rozwiązanie konfliktu.

¹³⁷A. Bieliński, M. Pannert, *Prawo cywilne – część ogólna, prawo rzeczowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014, str. 4.

¹³⁸P. Wityńska, *Mediacja w sprawach gospodarczych jako narzędzie wspierające prowadzenie działalności gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Zielonej Górze”, 2022, nr 16, str. 133.

Swoboda wyboru mediatora to kolejna zasada, która ukazuje związki alternatywnych metod rozstrzygania sporów z prawem prywatnym. Jest to realizacja zasady swobody umów. Wiąże się z tym również możliwość wpływu na toczącą się mediację, negocjacje czy też arbitraż, a także określanie zasad w trakcie ich trwania.

Jak więc widać, alternatywne metody rozstrzygania sporów, mają charakter prywatnoprawny poprzez spełniane przez siebie cechy, które są charakterystyczne dla prawa prywatnego. Czy w związku z tym możliwe jest użycie ich w celu rozwiązywania konfliktów prawa publicznego?

W tym miejscu należy podkreślić, że początkowo alternatywne metody rozstrzygania sporów były używane właśnie w prawie publicznym – np. w przypadku rozwiązywania sporów o charakterze politycznym¹³⁹, jednak w późniejszym okresie zaczęto je wykorzystywać w szerszym stopniu w konfliktach o charakterze prywatnoprawnym.

Co istotne, mimo dychotomicznego podziału prawa na prawo publiczne i prawo prywatne, można zaobserwować zjawiska polegające na publicyzacji prawa prywatnego oraz prywatyzacji prawa publicznego. Prywatyzacja prawa publicznego polega na pewnego rodzaju „ucieczce” państwa w sferę prywatnoprawną ze sfery prawa publicznego¹⁴⁰. Bazuje to na używaniu instrumentów prawa prywatnego w prawie publicznym. W związku z tym można uznać, że samo zastosowanie takiej instytucji jest możliwe, co potwierdzają również przykłady innych państw, przytoczone w rozdziale II. Wskazać należy również, że alternatywne metody rozstrzygania sporów, takie jak mediacja, zostały zastosowane w polskim systemie prawnym w innych gałęziach prawa – w prawie karnym oraz w prawie administracyjnym, które reprezentują cechy prawa publicznego. Prawo podatkowe jest jedną z głównych gałęzi prawa, w której nie zastosowano jeszcze alternatywnych metod rozstrzygania sporów *sensu stricto* (mediacji, arbitrażu), przy czym uznać należy, że zastosowanie ADR-ów w prawie podatkowym będzie korzystne zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego, gdyż ich celem jest jak najszybsze rozwiązanie konfliktu i znalezienie konsensusu, z którego będą zadowolone obie strony, co jest charakterystyczne dla rozstrzygania konfliktów w drodze ADR. W związku z tym uznać należy, że mimo że alternatywne metody rozstrzygania sporów są instrumentami prawa prywatnego, to możliwe jest ich wprowadzenie do prawa podatkowego, które jest prawem publicznym.

¹³⁹M. Skrodzka, *Mediacja...*, op. cit.

¹⁴⁰J. Helios, *Publicyzacja prawa prywatnego – prywatyzacja prawa publicznego w kontekście rozważań nad prawem europejskim*, „Przegląd Prawa i Administracji”, 2013, nr 3502, str. 27.

3.2. Czy alternatywne metody rozstrzygania sporów są potrzebne w prawie podatkowym?

3.2.1. Uwagi ogólne

Jak już ustalono, wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym jest możliwe. Mimo, że ADR-y są instrumentami prawa prywatnego, w poszczególnych państwach udowodniono, że możliwe jest zastosowanie takiego właśnie instrumentu w prawie publicznym. Jednak innym istotnym pytaniem jest to, czy alternatywne metody rozstrzygania sporów są potrzebne, czy też, mimo możliwości ich wprowadzenia, są one zbędne.

Dzięki analizie rozwiązań prawnych w poszczególnych państwach, można dojść do wniosku, że wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów do postępowania podatkowego było nie tylko możliwe, ale również wywarło pozytywne skutki na wiele aspektów postępowania, począwszy od skrócenia jego czasu, poprzez zmniejszenie kosztów, aż do zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych.

Warto również podkreślić, że w postępowaniu podatkowym funkcjonują zasady ogólne, które są regułami o charakterze normatywnym – nie są one wyłącznie zaleceniami dla organów, ale ich naruszenie jest traktowane w taki sposób, jak naruszenie każdego innego przepisu prawa materialnego¹⁴¹. Ich funkcją jest wskazywanie zasad dobrej administracji, dobrych praktyk czy też zaleceń¹⁴². Można wyróżnić następujące zasady postępowania podatkowego: zasadę legalności i praworządności, zasadę zaufania do państwa, zasadę udzielania informacji, zasadę prawdy obiektywnej, zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu, zasadę przekonywania, zasadę wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania, zasadę pisemności, zasadę dwuinstancyjności postępowania, zasadę trwałości ostatecznych decyzji, zasadę jawności postępowania wyłącznie dla stron¹⁴³.

Wskazanie, że alternatywne metody rozstrzygania sporów realizują choćby część z wymienionych zasad postępowania podatkowego, jest sygnałem, że mogą one usprawnić postępowanie, sprawić, że będzie ono skuteczniejsze i bardziej efektywne, skrócić jego czas oraz chronić prawa podatnika. Wytypowano więc cztery zasady postępowania podatkowego,

¹⁴¹S. Presnarowicz [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Difin, Warszawa 2013, str. 182.

¹⁴²B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2011, str. 554.

¹⁴³S. Presnarowicz [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo..., op. cit.*, str. 182.

dzięki którym możliwe jest wykazanie, że alternatywne metody rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych wpłyną pozytywnie na postępowanie, w związku z czym możliwe będzie stwierdzenie, że ich wprowadzenie do postępowania jest potrzebne. Są to: zasada prostoty i szybkości postępowania, zasada zaufania do państwa, zasada przekonywania stron oraz zasada jawności wyłącznie dla stron. Powołano również zasadę współdziałania, która nie jest sformułowana bezpośrednio w o.p. Sposób realizacji wszystkich tych zasad w postępowaniu podatkowym jest zbieżny z funkcjami pełnionymi przez alternatywne metody rozstrzygania sporów.

3.2.2. Zasada prostoty i szybkości postępowania

Zasada prostoty i szybkości postępowania uregulowana jest w art. 125 o.p., który stanowi, że „organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko” oraz że należy przy tym posługiwać się najprostszymi środkami, aby sprawę załatwić. Wskazuje się również, że jeśli nie ma konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego, to sprawa powinna być załatwiona niezwłocznie.

Realizację tej zasady można podzielić na konieczność spełnienia trzech przesłanek – a mianowicie:

- wnikliwość – organ ma obowiązek dogłębnego zbadania sprawy, aby były mu znane wszelkie okoliczności faktyczne, co skutkuje możliwością zastosowania odpowiedniej podstawy prawnej,
- prostota – rezygnacja ze stosowania sformalizowanych procedur prawnych, na rzecz rozwiązań elastycznych, o ile jest to prawnie dopuszczalne. Oznacza to, że na przykład, jeśli możliwe jest wezwanie podatnika drogą elektroniczną, to nie ma konieczności załatwiania sprawy pisemnie,
- szybkość – załatwianie spraw bez zbędnej zwłoki i odkładania czynności, jeśli możliwe jest ich dokonanie. Należy przy tym odwołać się do terminów załatwiania spraw podatkowych, uregulowanych w art. 139 – 143 o.p. W przepisach tych wskazane jest, że załatwienie sprawy bez postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak wskazano również termin instrukcyjny, jakim jest jeden miesiąc, a w przypadku sprawy bardziej skomplikowanej – dwa miesiące. Ponadto zalecane jest, że jeśli sprawa będzie rozpatrywana w oparciu o dowody, które przedstawi strona lub jeżeli są to fakty powszechnie znane lub znane organowi z urzędu, to powinna ona być załatwiona niezwłocznie. Natomiast terminy postępowania odwoławczego

wskazane w o.p. to dwa miesiące lub trzy miesiące w przypadku sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy¹⁴⁴.

Problemem związanym z omawianą zasadą jest przewlekłość postępowania. Podkreśla się, że jeśli w danym państwie postępowanie jest przewlekłe, to świadczy to o niestabilności i niepewności stosunków społecznych, przy czym wpływa to na negatywny obraz państwa w postrzeganiu podatnika¹⁴⁵. O przewlekłości można mówić, jeśli organ wykonuje swoje zadania nieskutecznie i niesprawnie, w czasie dłuższym, niż jest to konieczne ze względu na specyfikę sprawy, czy też przy nieuzasadnionym przedłużaniu terminu jej załatwienia¹⁴⁶.

Uznać można, że przesłanki zawierające się w zasadzie prostoty i szybkości postępowania mogłyby zostać spełnione poprzez wprowadzenie do postępowania podatkowego alternatywnych metod rozstrzygania sporów, gdyż spełniają one funkcje przyspieszenia postępowania, jak też i jego uproszczenia.

Co prawda zastosowanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów nie jest związane z przeprowadzaniem postępowania dowodowego, jednak poprzez rozmowę, np. w trakcie mediacji czy też arbitrażu, możliwe jest ustalenie prawdy obiektywnej na podobnych zasadach, jak w przypadku przekazywania dowodów wyłącznie przez stronę. Oznacza to, że ADR-y umożliwiają przeprowadzenie postępowania wnikliwie – nie stoją do niej w opozycji. Bardziej istotną zaletą wprowadzenia ADR-ów do postępowania podatkowego jest przeprowadzanie go w sposób prostszy i szybszy.

W ordynacji podatkowej nakazano posługiwanie się jak najprostszymi środkami, aby załatwić sprawę. To właśnie alternatywne metody rozstrzygania sporów są narzędziami prostymi oraz elastycznymi, a więc zapewniają odformalizowanie procedury. Główną zaletą alternatywnych metod rozstrzygania sporów w innych gałęziach prawa jest właśnie ich prostota. W związku z tym, w pewnych przypadkach, wprowadzenie ADR-ów do postępowania podatkowego, mogłoby skutkować np. rezygnacją z postępowania dowodowego.

¹⁴⁴S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 125 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120 – 334*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, str. 80 – 81.

¹⁴⁵R. Szumlakowski, *Zasady prawne postępowania podatkowego organu administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem* [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011, str. 210.

¹⁴⁶Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dn. 11 września 2019 r., I SAB/Go 15/19, LEX nr 2724677.

Ponadto alternatywne metody rozstrzygania sporów pozytywnie wpływają na przyspieszenie postępowania. Warto podkreślić, że statystycznie przeciętny czas postępowania podatkowego wynosi od 141 do nawet 489 dni, a w przypadku postępowania odwoławczego – od 106 do 242 dni¹⁴⁷. Oznacza to, że całe postępowanie może trwać nawet 24 miesiące. Mając na względzie terminy wskazane w Ordynacji podatkowej w zakresie załatwiania spraw, należy uznać, że obecnie w postępowaniu podatkowym nie jest realizowana zasada szybkości. Mogłoby się to zmienić poprzez wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów. Praktyka zagraniczna wskazuje, że to właśnie alternatywne metody rozstrzygania sporów odciążają aparat podatkowy i dają możliwość szybszego załatwienia sprawy. Idealnym przykładem jest tu Portugalia, w której wprowadzenie arbitrażu podatkowego znacznie skróciło czas oczekiwania na rozstrzygnięcie sprawy i w przypadku arbitrażu podatkowego jest to zaledwie 4,5 miesiąca (przy 37 miesiącach w przypadku sądu I instancji). Oznacza to, że alternatywne metody rozstrzygania sporów są narzędziem, które realizowałyby również zasadę szybkości postępowania.

Najważniejszym wnioskiem, płynącym z niniejszych rozważań jest to, że wprowadzenie ADR-ów do postępowania podatkowego byłoby pomocne w realizacji zasady prostoty i szybkości postępowania, która jest jedną z kardynalnych zasad postępowania podatkowego. W związku z tym można stwierdzić, że jeżeli postępowanie podatkowe byłoby uproszczone oraz przyspieszone, w myśl niniejszej zasady, poprzez zastosowanie ADR-ów, to taki zabieg byłby zasadny, a co więcej – potrzebny w polskim systemie prawnym, który boryka się z problemem przewlekłości i sformalizowania postępowań.

3.2.3. Zasada zaufania do państwa

Zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych może być dość szeroko interpretowana i należy tu podkreślić, że ma ona dotyczyć nie tylko przepisów prawa. Ważne jest, że organ ma za zadanie reprezentować państwo, a więc budowanie zaufania do organu ma nierozwalny związek z pogłębianiem zaufania do państwa.

¹⁴⁷ <https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skutecnosc,513000.html#:~:text=Od%20141%20do%20489%20dni%20wynosi%20przecie%C4%99tny%20czas,242%20dni.%20Co%20cie-szy%20si%C4%99%20szczeg%C3%B3lnym%20zainteresowaniem%20kontroluj%C4%85cych%3F> (dostęp na: 9.03.2023 r.).

stwa. Podkreśla się, że jej umiejscowienie w Ordynacji podatkowej, zaraz po zasadzie legalizmu i praworządności, ma wskazywać na to, że w postępowaniu podatkowym ważne powinny być również: sprawiedliwość, równość stron czy szacunek do zasad zachowań międzyludzkich¹⁴⁸.

Ponadto wskazać należy, że istotne jest tutaj zachowanie kultury administrowania. Reguły te można podzielić na materialne i moralne, przy czym do materialnych można zaliczyć konieczność zapewnienia odpowiednich pomieszczeń, dzięki którym możliwa będzie rozmowa z interesantem w taki sposób, aby możliwe było budowanie wzajemnego zaufania¹⁴⁹.

Negatywnym zjawiskiem jest fakt, że mimo obowiązującej w przepisach prawnych zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, traktują one podatnika jako petenta, osobę zależną od organu¹⁵⁰. Brak zaufania do organów podatkowych wynika więc z faktu, że urzędnicy nie traktują podatników jako partnerów, ale jako podwładnych – jako osoby, które należy kontrolować. Ważne jest, że jeżeli zasada zostanie odwrócona – i to podatnikowi zostanie okazane zaufanie ze strony organu podatkowego, to bardziej prawdopodobne jest, że zostanie ono odwzajemnione.

Tak rozumianą zasadę zaufania do państwa realizowałoby wprowadzenie do postępowania podatkowego alternatywnych metod rozstrzygania sporów, które w swoim założeniu mają polegać na rozmowie oraz budowaniu dobrych relacji między stronami sporu. Wprowadzenie ADR-ów pomogłoby w realizacji zasad, które dotyczą sfery moralnej, czy też sfery dobrego traktowania podatnika przez organy.

Podkreślić należy, że funkcjonowanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest również spójne z zasadami dobrego administrowania. Wprowadzenie mediacji dałoby możliwość prowadzenia rozmów między podatnikiem a organem nie tylko na neutralnym gruncie, ale również w odpowiednio przystosowanych do tego pomieszczeniach, co pomagałoby w budowaniu zaufania między stronami.

Równie istotny jest fakt, że dzięki wprowadzaniu alternatywnych metod rozstrzygania sporów możliwe jest zmniejszenie dystansu między organem podatkowym a podatnikiem oraz wyrównanie ich pozycji procesowej, gdyż przy ich zastosowaniu niezwykle ważna jest

¹⁴⁸S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 121 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, str. 63.

¹⁴⁹*Ibidem*.

¹⁵⁰M. Mucha, *Zasada zaufania w praktyce organów podatkowych – postulat czy rzeczywistość?* [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik...*, *op. cit.*, str. 126.

równość stron sporu. Oznacza to, że wówczas nie należałoby traktować podatnika jako podwładnego, lecz jako osobę, z którą należy osiągnąć konsensus, partnera do rozmowy.

Niezwykle istotne w przypadku realizacji tej zasady jest fakt wprowadzenia do Ordynacji podatkowej umowy o współdziałanie, porozumień podatkowych oraz porozumień inwestycyjnych, dzięki którym możliwe jest pogłębianie wzajemnego zaufania przez organy podatkowe i podatników. Dzięki wprowadzeniu takich instrumentów, które opierają się na umowie, możliwe jest przekonanie drugiej strony do tego, że zarówno podatnik, jak i organ podatkowy, wywiązują się ze swoich obowiązków w niej zawartych. To powoduje budowanie dobrych relacji w przyszłości oraz wzrost zaufania nie tylko w sprawach objętych umową, ale również w przypadku innych zagadnień.

3.2.4. Zasada przekonywania stron

Zasada przekonywania stron została uregulowana w art. 124 o.p. W przepisie tym wskazano, że „organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy”. Ma to na celu doprowadzenie do wykonania decyzji bez używania środków przymusu. Zasada ta stanowi, że organy podatkowe powinny w taki sposób prowadzić sprawę, aby udowodnić, że podejmowane czynności są słuszne, a w konsekwencji, aby podatnik wykonał decyzję dobrowolnie¹⁵¹. Realizacja tej zasady powinna następować zarówno podczas prowadzonego postępowania, jak również w wydawanej przez organ decyzji – gdzie powinna być ona pisemnie uzasadniona. Oznacza to, że decyzja wydana przez organ powinna być odpowiednio uzasadniona poprzez wskazanie podstawy faktycznej i prawnej¹⁵². Zasada ta będzie złamana, jeśli podatnik złoży wyjaśnienia czy też wykaże dowody, a organ podatkowy nie odniesie się do nich¹⁵³. Ponadto organy podatkowe nie mogą przedstawiać podatnikowi projektu decyzji, a jedynie ostateczną wersję, gdyż jeśli byłaby ona inna niż przedstawiony projekt, to również nastąpiłoby złamanie tej zasady¹⁵⁴.

Realizować tę zasadę może wprowadzenie do Ordynacji podatkowej alternatywnych metod rozstrzygania sporów. Przystąpienie do mediacji czy arbitrażu ma na celu osiągnięcie

¹⁵¹S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 124 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja..., op. cit.*, str. 77.

¹⁵²Wyrok WSA w Bydgoszczy z dn. 5 października 2009 r., I SA/Bd 298/09, LEX nr 549214.

¹⁵³B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2008, str. 172.

¹⁵⁴R. Szumlakowski, *Zasady..., op. cit.*, str. 209.

konsensusu, który można uzyskać poprzez wymianę zdań co do zaistniałej sprawy. Podkreślić jednak należy, że w Ordynacji podatkowej zasada ta ujęta jest jednostronnie – to organ ma za zadanie przekonywać podatnika. Wprowadzenie ADR-ów dawałoby możliwość zarówno przekonania podatnika do słuszności działań organów podatkowych, ale również przekonanie organu podatkowego przez podatnika co do jego racji. Dzięki udziałowi w sesjach mediacyjnych możliwe jest wytłumaczenie organowi słuszności np. rozłożenia należności na raty czy też odroczenia płatności, jak też wielu innych spraw. To będzie skutkować zawarciem ugody, która będzie respektowana przez obie strony.

Powodem bardziej efektywnej wykonywalności takich ugód będzie fakt, że obie strony będą przekonane co do słuszności jej realizacji. To znaczy, że organ podatkowy zostanie przekonany do ustępstw na rzecz podatnika, gdyż będzie wiadomo, że wówczas zrealizuje on swoje zobowiązanie. Ponadto podatnik w toku procedury związanej z alternatywnymi metodami rozstrzygania sporów zostanie przekonany do słuszności ponoszenia takich obciążeń, również dzięki temu, że będą one dla podatnika bardziej korzystne.

Mimo, że ugoda zawarta w wyniku procedury mediacji czy też arbitrażu, powinna móc być egzekwowana w taki sam sposób jak wydana decyzja w postępowaniu podatkowym, to dzięki temu, że podatnik zostanie przekonany do słuszności wypełnienia zobowiązania, będzie on bardziej skłonny do jego wykonania bez konieczności stosowania środków przymusu. To spełnia drugą przesłankę zasady przekonywania stron. Należy podkreślić, że osoba, która będzie przekonana do zasadności działań, które ma wykonać, zrobi to chętniej niż osoba, która nie jest przekonana o konieczności ich wykonania. W związku z tym uznać należy, że wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest potrzebne polskiemu systemowi podatkowemu, gdyż da to narzędzia do przekonywania zarówno podatnika, jak i organu podatkowego.

3.2.5. Zasada jawności wyłącznie dla stron

Zasada jawności postępowania podatkowego wyłącznie dla stron jest wyrażona wprost w art. 129 o.p. Oznacza to, że organ nie może przekazywać informacji dotyczących toczącego się postępowania osobom, które nie są stronami w danej sprawie. Informacje te mogą dotyczyć zarówno stanu faktycznego, jak i stanu prawnego¹⁵⁵. Realizacja tej zasady

¹⁵⁵Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 10 lipca 2019 r., I SA/Po 357/19, LEX nr 2704635.

następuje m. in. poprzez prawo do wglądu w akta sprawy, prawo do sporządzania notatek, odpisów, kopii, czy też żądania uwierzytelnionych odpisów¹⁵⁶. Uzasadnieniem dla zachowania jawności wyłącznie dla stron jest konieczność zapewnienia podatnikowi możliwości wglądu do akt, dzięki czemu ma on możliwość obrony.

Należy pamiętać, że krąg osób dla których jawne ma być postępowanie podatkowe, trzeba rozszerzyć również o pełnomocników i przedstawicieli. Warto przy tym zwrócić uwagę, że naruszeniem tej zasady nie będzie sytuacja, gdy korespondencja przesłana przez organ podatkowy zostanie doręczona dorosłemu domownikowi, który zobowiązał się do jej przekazania, a w wyniku tego o treści dowie się osoba trzecia¹⁵⁷. Co istotne, zasada jawności nie ma charakteru absolutnego istnieją od niej wyjątki, które dotyczą tajemnicy skarbowej, zawarte w art. 293 – 305 o.p.

Zasadę jawności postępowania wyłącznie dla stron wypełniałoby wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przepisów regulujących alternatywne metody rozstrzygania sporów, a zwłaszcza mediacji, która cechuje się poufnością. W przypadku prowadzenia mediacji wyłącznie strony oraz mediator mają wiedzę na temat okoliczności przekazanych w trakcie sesji mediacyjnych. Jest to niewątpliwie duża zaleta mediacji, dzięki czemu możliwe jest zachowanie tajemnic handlowych i utrzymanie dobrego wizerunku. Ponadto daje to poczucie bezpieczeństwa uczestnikom mediacji – konieczne jest, aby mieli oni świadomość tego, że fakty przedstawione przed mediatorem nie będą później wykorzystane. Istotne jest, że poufność mediacji obejmuje nie tylko zachowanie tajemnicy, ale również niejawnosć postępowania¹⁵⁸. Warto podkreślić, że w przepisach, gdzie mediacja już obowiązuje, istnieje możliwość zwolnienia mediatora z zachowania tajemnicy mediacji, jednak zwolnienie to musi nastąpić przez obie strony.

Mediacje dotyczące spraw podatkowych, jeśli zostałyby wprowadzone do Ordynacji podatkowej, obejmowałyby sprawy, które powinny być objęte tajemnicą – mogłyby one bowiem mieć wymiar ekonomiczny, co w konsekwencji może dotyczyć również tajemnicy przedsiębiorstwa, a w efekcie ujawnienie takich informacji mogłoby skutkować poniesieniem straty przez podatnika. W związku z tym realizacja zasady poufności mediacji, a więc

¹⁵⁶Wyrok NSA z dn. 12 marca 2018 r., II FSK 659/16, LEX nr 2495546.

¹⁵⁷Wyrok NSA z dn. 2 lutego 2010 r., II FSK 1529/08, LEX nr 570213.

¹⁵⁸P. Kłos, *Poufność mediacji w sprawach cywilnych w perspektywie analitycznej teorii normy prawnej Jerzego Landego*, „Studia Iuridica Liblinsia”, 2018, nr 3.

i zasady jawności postępowania wyłącznie dla stron, jest niezwykle ważna z punktu widzenia uczestnika mediacji.

3.2.6. Zasada współdziałania podatnika z organem podatkowym

Od lat w doktrynie postuluje się wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady postępowania podatkowego, która polegałaby na współpracy między podatnikiem a organem podatkowym. W obecnym kształcie polskiej o.p. nie istnieje przepis, w którym taka zasada byłaby wyartykułowana, a nawet nie ma takiej regulacji, z której można byłoby ją dorozumieć. Jednakże, w związku z powstaniem luki w tym zakresie, znajduje ona zastosowanie w orzecznictwie NSA, choć sąd nie powołuje się na nią wprost. Można jednak zauważyć, że istnieją nieliczne orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych, w których powołana jest właśnie zasada współdziałania¹⁵⁹. Zasada współdziałania podatnika z organem podatkowym występuje we wszystkich nowoczesnych aktach regulujących ogólne prawo podatkowe. Taki nakaz współpracy podatnika i organu w czasie postępowania podatkowego uregulowany jest w np. w Niemczech¹⁶⁰. Istotą tej zasady jest nałożenie obowiązku współpracy podatnika z organem podatkowym ze względu na jego interes oraz ochronę interesu publicznego¹⁶¹. Zasada współdziałania opierałaby się na kooperacji obydwu stron stosunku podatkowego, ale jedynie w granicach określonych przepisami prawa¹⁶². W praktyce zasada współdziałania miałaby zastosowanie w sytuacji, kiedy wywodziłby on z danej czynności skutki prawne i w związku z tym powinien dostarczyć organowi niezbędne dokumenty, uzasadniające pozytywne rozpatrzenie sprawy (np. w przypadku przyznania ulgi). Podatnik nie mógłby wówczas wymagać, aby to organ przeprowadził w całości postępowanie dowodowe, lecz byłby zobowiązany do przedstawienia koniecznej do wydania decyzji dokumentacji. Wprowadzenie takiej regulacji powodowałoby, że organ nie mógłby zmusić podatnika do współpracy, gdy nie ma do tego podstawy, tzn. nie mógłby zażądać od podatnika przedstawienia dokumentów czy też dokonania jakiejś czynności, gdy nie wymaga tego przepis prawny.

¹⁵⁹Zob. wyrok WSA w Łodzi z dn. 21 lipca 2008 r., I SA/Łd 158/08, LEX nr 460497, wyrok WSA w Krakowie z dn. 26 lutego 2017 r., I SA/Kr 873/16, LEX nr 2255172.

¹⁶⁰L. Etel, *Czy potrzebna jest nowa ordynacja podatkowa?* [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Temida 2, Białystok 2015, str. 43.

¹⁶¹L. Etel et. al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Temida 2, Białystok 2017, str. 81.

¹⁶²L. Etel et. al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida 2, Białystok 2015, str. 43.

Zasada współdziałania jest regulacją, która byłaby korzystna zarówno z punktu widzenia podatnika, jak i organu podatkowego. Podatnika chroniłaby przed nadużyciami ze strony organu, organ podatkowy miałby natomiast pole do tego, aby, w określonych sytuacjach, uprościć i przyspieszyć postępowanie dowodowe. Dzięki regulacji dotyczącej zasady współdziałania, zmniejszyłyby się obowiązki organów podatkowych, a więc postępowanie byłoby szybsze. Wprowadzenie do Ordynacji zasady współdziałania działałoby pozytywnie na wzrost zaufania między podatnikiem a organem podatkowym.

Zwiększone zaufanie między stronami stosunku podatkowego daje możliwość rozwijania niewładczych form rozwiązywania sporów. Przede wszystkim dobra relacja między organem podatkowym a podatnikiem jest podstawą do funkcjonowania Programu Współdziałania, w którym wykorzystywana jest zasada współdziałania (choć nie jest ona wyartykułowana). Czym bowiem innym jest dostarczanie organowi podatkowemu informacji na temat zagadnień podatkowych, które zaistniały w danej firmie, jak nie współdziałaniem z organem w określonych przepisami sytuacjach? Również obowiązki organu (jak informowanie o planowanych kontrolach) skutkują wzrostem zaufania podatnika.

Jest to więc pierwszy, bardzo ważny, krok do wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów do ordynacji podatkowej. Zasada współdziałania między organem podatkowym a podatnikiem podczas mediacji czy arbitrażu pozwoliłaby na przyspieszenie i jeszcze większe uproszczenie tych procedur. Alternatywne metody rozstrzygania sporów również w swej istocie polegają na współpracy między stronami konfliktu w celu osiągnięcia konsensusu, co również skutkuje lepszymi relacjami między stronami po zakończeniu sporu.

3.3. Czy wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym jest sprawiedliwe?

Aby uzasadnić konieczność wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym, istotne jest również, czy ich wykorzystanie jest sprawiedliwe w odniesieniu do postępowania podatkowego. Kwestię sprawiedliwości alternatywnych metod rozstrzygania sporów można rozpatrywać w kilku aspektach. Przede wszystkim należy brać pod uwagę aspekt konstytucyjny – wprowadzone regulacje nie mogą być sprzeczne

z istniejącym już porządkiem prawnym ani go naruszać, muszą respektować zastane unormowania¹⁶³. To oznacza, że procedura podejmowana w ramach ADR, nie powinna prowadzić do odmiennego rozstrzygnięcia niż wynika to z ustaw, w których uregulowane jest materialne prawo podatkowe. To dlatego właśnie należy podkreślić, że nie można negocjować samego wymiaru podatku, ale np. stan faktyczny, który na ten wymiar wpływa, czy też rozłożenie na raty należności

W związku z tym pojawia się pytanie, czy obowiązujące prawo nie daje zbyt wąskich ram do negocjacji między organem podatkowym a podatnikiem. Ten problem jest czysto praktyczny, nie ma on natury normatywnej. To oznacza, że może być tak, że będzie to skutkować mniejszym zainteresowaniem przystępowania do ADR, jednak nie można w tej sytuacji uznać, że takie regulacje będą niekonstytucyjne, czy szerzej – niesprawiedliwe. Ponadto założenie przez ustawodawcę z góry, że instrumenty te nie będą wykorzystywane również jest bezpodstawne. To rolą ustawodawcy jest stworzenie ram dla optymalnego funkcjonowania wprowadzanego instrumentu.

Jedną z fundamentalnych kwestii odnoszących się do sprawiedliwości alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym, jest równość w prawie. Wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej nie może zakłócać takiej równości. Nie może więc zostać wprowadzona regulacja, w której ADR-y będą tylko dla pewnej kategorii podmiotów. Oznacza to, że nie można wyłączyć części podatników ze względu na ich cechy jako podmiotu. Nie można jednak mówić o braku równości w prawie w przypadku określenia kategorii spraw, do których zastosowanie miałyby ADR-y. Warto jednak zwrócić uwagę, że w obowiązujących przepisach dotyczących Programu Współdziałania przyjęto założenie, że w programie uczestniczyć mogą wyłącznie podmioty o największym znaczeniu gospodarczym, a więc znacznie ograniczono kategorię podmiotów, które mogą do niego przystąpić. Dyskusyjne jest więc, czy przepisy dotyczące Programu Współdziałania spełniają przesłanki sprawiedliwości, gdyż mogą one powodować zachwianie równości podatników. Wprowadzenie takiego różnicowania podatników w dostępie do konsensualnych form rozstrzygania sporów powoduje, że nie jest w pełni stosowana zasada budowania zaufania do państwa, gdyż podatnicy, którzy nie mogą przystąpić do Programu Współdziałania mają poczucie, że organy podatkowe mogą współpracować wyłącznie z największymi podatnikami, podczas gdy nie ma z ich strony chęci rozmowy z mniejszymi

¹⁶³H. Filipczyk, *Negocjowanie z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, str. 89.

podmiotami. To rodzi przekonanie o przyjaznym urzędzie dla największych i najważniejszych podatników i braku przyjaznego nastawienia do tych mniejszych.

Kolejnym aspektem sprawiedliwości alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest sprawiedliwość proceduralna. Niekiedy wskazuje się, że wprowadzenie procedur uproszczonych sprawi, że podatnik nie będzie miał wszystkich niezbędnych gwarancji procesowych¹⁶⁴. Sprawia to, że w procesie ustanawiania ADR-ów w prawie podatkowym, konieczne jest odpowiednie ich sformalizowanie, tak, aby te gwarancje zachować (np. prawo do sądu, dwuinstancyjność)¹⁶⁵. Podkreślić należy również, że realizacją sprawiedliwości proceduralnej przez ADR-y w prawie podatkowym jest aspekt wysłuchania podatnika w procesie mediacji czy też arbitrażu.

¹⁶⁴W. Federczyk, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, str. 59.

¹⁶⁵H. Filipczyk, *Negocjowanie...*, *op. cit.*, str. 92.

Rozdział 4.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym

4.1. ADR w postępowaniu cywilnym

4.1.1. Mediacja

Mediacja obejmująca sprawy z zakresu prawa cywilnego regulowana jest przepisami Kodeksu postępowania cywilnego¹⁶⁶ i do ustawy tej została wprowadzona w 2005 r. Celem wprowadzenia tych regulacji do procedury cywilnej miało być odciążenie systemu sądownictwa, który ciągle boryka się z nadmiarem spraw. Polski ustawodawca w związku z tym podjął próbę stworzenia prostych rozwiązań na wzór regulacji funkcjonujących w innych państwach, w których mediacja odniosła sukces i pozwoliła na załatwienie znacznej części spraw cywilnych w ramach ugód. Ponadto przepisy te miały zapewniać ochronę interesu prawnego tym podmiotom, które przystąpią do mediacji, pozwolić na szybsze i tańsze rozwiązanie sporu oraz umożliwić dalszą kooperację stron. Co więcej, przyjęto również korzystne przepisy w zakresie kosztów mediacji, tak, aby zachęcić do korzystania z niej. Jednakże, wprowadzenie takich przepisów nie zaowocowało spopularyzowaniem mediacji – jej wykorzystanie w praktyce jest znikome, a niewielka ilość zawieranych ugód przed mediatorem nie sprawia, że sądy powszechne w jakikolwiek sposób są odciążane¹⁶⁷.

Niski stopień zainteresowania mediacją sprawił, że ustawodawca postanowił dokonać nowelizacji¹⁶⁸ w zakresie alternatywnych metod rozstrzygania sporów, w wyniku których m. in.:

- zawarto obowiązek wskazywania w pozwie, czy próbowano rozwiązać spór w sposób polubowny,
- sąd ma wzmocniony obowiązek informowania stron o możliwości rozpoczęcia mediacji; obowiązek ten powinien realizować zwłaszcza na wstępnym etapie postępowania,

¹⁶⁶Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t. j. Dz. U. 2023, poz. 1550) – dalej k.p.c.

¹⁶⁷T. Ereciński, *Komentarz do art. 183¹ k.p.c.* [w:] T. Ereciński (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom II. Postępowanie rozpoznawcze*, LEX/el, 2022.

¹⁶⁸Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów (Dz. U. 2015, poz. 1595).

— przekazano stronom pierwszeństwo w kwestii wyboru mediatora.

W celu rozważenia jak przebiega procedura mediacji, należy najpierw pochylić się nad jej dopuszczalnością. Istotny jest tu art. 10 k.p.c., gdzie mowa jest o tym, że „w sprawach, w których zawarcie ugody jest dopuszczalne, sąd dąży w każdym stanie postępowania do ich ugodowego załatwienia, w szczególności przez nakłanianie stron do mediacji”. Wyznaczony jest tu więc niezwykle szeroki zakres dopuszczalności mediacji – może być nią objęta każda sprawa, w której istnieje możliwość zawarcia ugody. Procedura cywilna oczywiście przewidyuje pewien katalog spraw, gdy ugoda nie jest możliwa. Będzie tak wówczas, gdy strony nie mają możliwości swobodnego dysponowania swoimi roszczeniami i prawami¹⁶⁹. Katalog spraw, które nie mogą być objęte mediacją nie jest szeroki. Należy do niego np. sprawa dotycząca ustalenia ojcostwa, stwierdzenia zgonu, uznania za zmarłego, stwierdzenia nabycia spadku, czy tzw. sprawy rejestrowe¹⁷⁰.

Podstawową zasadą mediacji, wyrażoną w art. 183¹ § 1 k.p.c., jest zasada dobrowolności, która ma zastosowanie przede wszystkim do stron mogących przystąpić do mediacji, ale niemających takiego prawnego obowiązku; zasada ta odnosi się również do tego, że strony mogą od mediacji odstąpić w każdym momencie jej trwania, również bez podania przyczyny rezygnacji. Ani przystąpienie do mediacji, ani rezygnacja z niej, nie mogą pociągać żadnych negatywnych konsekwencji dla strony. Pamiętać należy jednak, że zasady tej nie można rozpatrywać wyłącznie w stosunku do stron, ale również co do mediatora, który także ma możliwość dobrowolnego uczestnictwa w mediacji. Dobrowolność przejawia się również w aspekcie ugody między stronami, która może być dowolnie formułowana przez strony (w granicach obowiązującego prawa)¹⁷¹.

Mediacja w postępowaniu cywilnym prowadzona jest na podstawie umowy o mediację albo postanowienia sądu, kierującego strony do mediacji. W umowie o mediację strony powinny zawrzeć wszystkie najważniejsze aspekty prowadzenia tego postępowania: zakres mediacji, osobę mediatora lub sposób jego wyboru. Jest to tzw. mediacja kontraktowa. Może ona mieć formę oddzielnej umowy bądź być klauzulą w umowie podstawowej. Druga forma

¹⁶⁹K. Gajda-Roszczyńska [w:] A. Góra-Błaszczkowska (red.), *Kodeks postępowania cywilnego, Komentarz. t. I. Art. 1–729*, C.H. Beck, Warszawa 2016, str. 111.

¹⁷⁰R. Cebula, *Mediacja w polskim prawie cywilnym*, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 2012, str. 5.

¹⁷¹A. Budniak, *Zasady mediacji w polskim i niemieckim postępowaniu cywilnym – szkic porównawczy*, „Kwartalnik ADR”, 2012, nr 2, str. 118 – 119.

mediacji wskazana w przepisie występuje, gdy jedna ze stron złoży wniosek o przeprowadzenie mediacji do sądu, zaś gdy druga strona wyrazi zgodę, dochodzi do przystąpienia do mediacji.

W art. 184⁴ k.p.c. wyrażona jest zasada poufności mediacji, która polega na tym, że postępowanie nie jest jawne, ale również jakiejkolwiek informacje uzyskane podczas posiedzeń mediacyjnych nie mogą być ujawnione bez zgody stron¹⁷². Zasada ta ma charakter względny – strony mogą zwolnić mediatora oraz inne osoby biorące udział w mediacji z tajemnicy. Wyrażana jest ona również w bezskuteczności powoływania się w toku postępowania sądowego na jakiejkolwiek propozycje składane podczas posiedzeń mediacyjnych.

Mediacja zostaje wszczęta w chwili doręczenia mediatorowi wniosku o przeprowadzenie mediacji z dołączonym dowodem doręczenia odpisu drugiej stronie. W art. 183⁶ § 2 k.p.c. wskazano, kiedy mediacja nie może zostać wszczęta, mimo że wniosek został doręczony:

- jeżeli stały mediator odmówił przeprowadzenia mediacji, w terminie tygodnia od doręczenia wniosku,
- w przypadku zawarcia umowy o mediację i wskazania osoby niebędącej stałym mediatorem, gdy osoba ta odmówiła przeprowadzenia mediacji w terminie tygodnia od doręczenia wniosku,
- w przypadku zawarcia umowy o mediację bez ustalenia mediatora i zwrócenia się do osoby o przeprowadzenie mediacji, a następnie odmowy w terminie tygodnia od doręczenia wniosku, bądź w przypadku braku zgody drugiej strony na osobę mediatora,
- w przypadku braku zawarcia umowy o mediację i braku zgody drugiej strony na mediację.

W przepisach k.p.c. wskazano, że mediacja ma trwać maksymalnie trzy miesiące. Początkowo był to zaledwie miesiąc, jednak ustawodawca wydłużył ten okres. Cel ustanowienia takiej regulacji to niedopuszczenie do przedłużania postępowania mediacyjnego, które z zasady ma być szybkie. Strony zgodnie mogą wnosić o przedłużenie tego terminu lub może on być przedłużony z innych ważnych powodów.

¹⁷²*Ibidem*, str. 121.

Procedura mediacji odbywa się w formie posiedzeń. Mediator niezwłocznie ma za zadanie ustalić termin i miejsce posiedzenia mediacyjnego. Jeżeli strony zgodzą się na prowadzenie mediacji bez posiedzenia mediacyjnego, wówczas nie jest ono wyznaczane i mediator przekazuje stronom wzajemnie ich stanowiska¹⁷³.

Przebieg mediacji musi być opisany w protokole. Zawiera on podstawowe informacje, takie jak miejsce i czas przeprowadzenia mediacji, imię i nazwisko (nazwę) i adresy stron, imię i nazwisko oraz adres mediatora, wynik mediacji, a jeżeli została zawarta ugoda, to jest ona dołączana do protokołu¹⁷⁴. Mediator odpis protokołu doręcza stronom i składa w sądzie. Podkreśla się tu więc brak trybu odwoławczego¹⁷⁵, jednak polemizować należy, czy taki tryb odwoławczy jest w ogóle potrzebny, skoro strony zawarły ugodę, którą same sporządziły zgodnie z zasadą autonomii stron i swobody umów. Zdaje się, że w przypadku braku konsensusu ugoda nie zostałaby zawarta, a sprawa rozpatrywana byłaby dalej przez właściwy sąd.

Gdy zawarta zostaje ugoda przed mediatorem, sąd przeprowadza postępowanie ją zatwierdzające. Potrzebny jest do tego wniosek strony. W przypadku wykonalności w drodze egzekucji sąd nadaje jej tytuł wykonalności. Jest to niezwykle ważna regulacja, ponieważ zrównuje ona ugodę zawartą przed mediatorem z ugodą zawartą przed sądem. Sąd może odmówić zatwierdzenia ugody lub nadania klauzuli wykonalności, o ile ugoda jest sprzeczna z prawem lub zasadami współżycia społecznego, jak również gdy zmierza do obejścia prawa, jest niezrozumiała albo zawiera sprzeczności.

Dla sprawnego przeprowadzenia mediacji niezwykle ważna jest osoba mediatora, która musi być neutralna i bezstronna. Oznacza to, że mediator powinien każdą ze stron traktować na równi i nie sprzyjać żadnej z nich. W k.p.c. przewidziano kilka wymagań, które należy spełnić, aby zostać mediatorem. Osoba taka musi mieć pełną zdolność do czynności prawnych i posiadać pełnię praw publicznych, nie może być sędzią. Nie ma natomiast żadnych wymogów co do wykształcenia mediatora, co miało na celu ułatwienie prowadzenia mediacji, jednak wskazuje się, że może to przynosić odwrotne skutki¹⁷⁶. Podkreśla się, że mediator przede wszystkim musi posiadać doświadczenie życiowe, umiejętności w zakresie

¹⁷³T. Ereciński, *Komentarz do art. 183¹¹ k.p.c.*, [w:] T. Ereciński (red.), *Kodeks...*, *op. cit.*

¹⁷⁴Ł. Ołdakowski, *Krytyczna analiza przepisów o mediacji cywilnej*, „Kwartalnik ADR”, 2010, nr 3, str. 73 – 74.

¹⁷⁵*Ibidem*, str. 74.

¹⁷⁶A. Bieliński, *Mediator w sprawach cywilnych – wybrane zagadnienia regulacji obcych i polskich*, „Mediacja i Arbitraż”, 2008, nr 3, str. 3.

organizowania mediacji, prowadzenia posiedzeń, wiedzę z zakresu prawa, ekonomii, socjologii, psychologii, pedagogiki, komunikacji interpersonalnej, retoryki, taktyk negocjacji¹⁷⁷. Mediator może prowadzić mediację używając różnych metod, mających na celu pozasądowe rozstrzygnięcie konfliktu. Przede wszystkim jest to pomoc stronom w formułowaniu przez nie wniosków, czy też propozycji ugodowych.

Warto zauważyć, że przepisy k.p.c. nie regulują możliwości wyłączenia mediatora, a co za tym idzie, mimo że istnieje zasada neutralności i bezstronności mediatora, to nie można jej wyegzekwować. Takie rozwiązanie należy ocenić negatywnie.

Mediatorowi przysługuje wynagrodzenie i zwrot wydatków, które poniósł w wyniku przeprowadzenia mediacji. Może on jednak zgodzić się na przeprowadzenie mediacji bez wynagrodzenia. Kosztami są obciążone strony. Wynagrodzenie mediatora wynosi:

- w sprawach o prawa majątkowe 1% wartości przedmiotu sporu, ale nie mniej niż 150 zł i nie więcej niż 2000 zł,
- w sprawach o prawa majątkowe, w których wartości przedmiotu sporu nie da się ustalić i w sprawach o prawa niemajątkowe – za pierwsze posiedzenie 150 zł, za każde kolejne – 100 zł, łącznie nie więcej niż 450 zł.

Mediator ma również prawo do zwrotu niezbędnych wydatków pod warunkiem ich udokumentowania. Są to wydatki na przejazdy, wynajem pomieszczenia (do 70 zł za jedno posiedzenie), czy też korespondencji (do 30 zł za jedno posiedzenie). Jeśli strony nie przystąpią do mediacji, to mediatorowi przysługuje zwrot poniesionych wydatków w wysokości nieprzekraczającej 70 zł.

Rozpatrując przepisy k.p.c. dotyczące mediacji, należy zauważyć, że zostały one oparte na zasadzie dobrowolności, poufności, bezstronności i neutralności. Chociaż ustawodawcy przyświecał odpowiedni cel – istotne jest odciążenie powszechnego sądownictwa, to niestety, nie udało się zrealizować tego poprzez wprowadzenie mediacji. Można więc zadać pytanie o taki stan rzeczy. Trzeba wskazać, że przepisy k.p.c. dotyczące mediacji skonstruowano w taki sposób, aby korzystanie z niej było korzystne dla stron. W związku z tym można uznać, że zapewne jednym z powodów braku zainteresowania mediacją może być mała świa-

¹⁷⁷A. Zienkiewicz, *Mediacja w cywilnym postępowaniu procesowym w Polsce na tle procesów integracji Europy* [w:] S. Wronkowska (red.), *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, Kantor Wydawniczy, Zakamycze 2005, str. 395.

domość społeczeństwa z korzyści, jakie niesie ona za sobą. Ponadto, być może sami mediatorzy nie są chętni do uczestniczenia w posiedzeniach mediacyjnych ze względu na zbyt niskie stawki wynagrodzeń. Wydawać się może, że stawki te powinny zostać zwaloryzowane.

4.1.2. Postępowanie pojednawcze

Jednym z zadań sądu jest zachęcanie do ugodowego załatwiania spraw, co jest skutkiem założenia, że takie rozwiązanie jest najkorzystniejsze dla stron. Ugodowe załatwianie spraw jest popularną formą rozstrzygania konfliktów w różnych ustawodawstwach. Podkreślić warto, że postępowanie pojednawcze np. w Szwajcarii ma charakter obligatoryjny¹⁷⁸.

Postępowanie pojednawcze można zaliczyć do alternatywnych metod rozstrzygania sporów ze względu na to, że nie ma tu konieczności przeprowadzania postępowania dowodowego. Stanowi ono sposób rozwiązywania konfliktów samodzielnie przez strony, jednak w obecności sądu. Taki sposób rozstrzygania sporów realizuje zarówno zasadę swobody umów, jak i zasadę autonomii stron oraz zasadę rozporządzalności¹⁷⁹.

Postępowanie pojednawcze uregulowano w art. 184 – 186 k.p.c. Jest to samodzielne postępowanie procesowe i jest ono odpowiednikiem prowadzenia postępowania sądowego. Nie jest to postępowanie o charakterze obligatoryjnym, jednak, jeśli strony wyrażą taką wolę, to istnieje możliwość, aby było ono drogą rozwiązania sporu cywilnego¹⁸⁰.

W literaturze podkreśla się cel wprowadzenia takiej regulacji. Wskazuje się, że jest to stworzenie okoliczności, które dają stronom możliwość podjęcia dyskusji i, w rezultacie, osiągnięcia porozumienia¹⁸¹. Innymi słowy, cel można określić jako rozstrzygnięcie sporu przez strony, którego wynikiem jest zawarta ugoda, jednakże podczas procesu kontrolowanego przez sąd i przy jego udziale i pomocy¹⁸². Jednakże podkreśla się tu, że rolą sądu jest jedynie stworzenie warunków stronom, aby mogły podjąć rozmowę¹⁸³.

¹⁷⁸W. Siedlecki, *Postępowanie pojednawcze w sprawach cywilnych*, Acta Universitatis Wratislaviensis, 1990, str. 211.

¹⁷⁹R. Schmidt, *Postępowanie pojednawcze*, „Kwartalnik ADR”, 2010, nr 2, str. 91.

¹⁸⁰T. Ereciński, *Komentarz do art. 184 k.p.c.*, [w:] T. Ereciński (red.), *Kodeks...*, *op. cit.*

¹⁸¹I. Wolniak, *Cel postępowania pojednawczego*, „Folia Iuridica Universitatis Vratislaviensis”, 2020, nr 2, str. 305.

¹⁸²R. Trzaskowski, *Zawezwanie do próby ugodowej a przerwanie biegu terminu przedawnienia i zasiedzenia*, „Palestra” 2007, nr 3 – 4, str. 272.

¹⁸³T. Wojciechowski, *Kontrola ugody sądowej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego”, 2001, nr 3, str. 675.

Warto podkreślić, że przystąpienie do postępowania pojednawczego ma wiele zalet. Są to np. korzystne regulacje w zakresie kosztów postępowania, brak wydatków w związku z postępowaniem dowodowym, skrócenie postępowania, pozytywne odczucia związane z zawarciem ugody¹⁸⁴. Niestety, zawieranie ugód w postępowaniu pojednawczym wciąż nie jest dostatecznie spopularyzowane w polskim społeczeństwie.

W art. 184 k.p.c. uregulowano dopuszczalność podjęcia postępowania pojednawczego i zawarcia ugody w wyniku przeprowadzenia go. Muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- sprawa musi należeć do zakresu prawa cywilnego,
- na zawarcie ugody musi pozwalać charakter sprawy,
- sprawa musi należeć do drogi sądowej, przy czym może ono być rozpatrywane zarówno w postępowaniu procesowym, jak i nieprocesowym,
- postępowanie pojednawcze musi nastąpić przed wniesieniem pozwu,
- w sprawie musi przysługiwać jurysdykcja krajowa.

Podobnie jak w przypadku niedopuszczalności mediacji, tak samo należy uznać, że nie można podjąć postępowania pojednawczego, jeśli strona nie może swobodnie dysponować pewnymi prawami, co do których ma zostać zawarta ugoda.

Właściwym sądem jest sąd właściwy dla przeciwnika, bez względu na właściwość rzeczową. Jeżeli nie ma podstaw do jej ustalenia, sądem właściwym jest sąd rejonowy właściwy miejscowo dla wzywającego. Prowadzenie postępowania pojednawczego przed sądami rejonowymi sprawia, że są one jeszcze bardziej obciążone, a jednak powszechnie wiadomo, to właśnie w sądach pierwszej instancji jest największa ilość spraw. Już J. Lapierre zauważył, że postępowania pojednawcze w sprawach gospodarczych należałoby przekazać sądom gospodarczym¹⁸⁵. Być może to jest właśnie pole do szerszego działania mediatorów, którzy mogliby odciążyć sądy rejonowe przy odpowiedniej popularyzacji mediacji. Przy tym warto zauważyć, że mediacja jest bardziej korzystna niż postępowanie pojednawcze w zakresie przedawnienia czy też wykonalności.

Postępowanie pojednawcze rozpoczynane jest poprzez złożenie wniosku w formie pisemnej, który nosi nazwę „zawezwania do próby ugodowej”. Powinno ono spełniać

¹⁸⁴R. Schmidt, *Postępowanie...*, *op. cit.*, str. 91.

¹⁸⁵J. Lapierre, *Pojednanie i ugoda w postępowaniu przed sądem gospodarczym*, [w:] T. Dybowski, J. Błęszyński (red.), *Z zagadnień współczesnego prawa cywilnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Tomasza Dybowskiego*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1994, str. 89.

wszystkie wymogi formalne przewidziane dla pism procesowych w k.p.c. (wymienione w art. 126 § 1). Jednakże warto pamiętać, że w postępowaniu pojednawczym nie prowadzi się postępowania dowodowego, a co za tym idzie, nie ma obowiązku przytaczania dowodów przez wzywającego. W zawezwaniu do próby ugodowej należy „zwięźle oznaczyć sprawę” (art. 185 § 1 zd. 2 k.p.c.). Wskazuje się, że nie oznacza to, że należy to zrobić ogólnikowo, czy też zdawkowo, ale w skrócie opisać najważniejsze kwestie, wraz z podkreśleniem najważniejszych problemów oraz konfliktów koniecznych do rozstrzygnięcia; należy także przedstawić przyczyny konfliktu, stanowiska stron oraz podjęte próby wcześniejszego rozwiązania sporu – zarówno polubowne, jak i sądowe¹⁸⁶. Nie istnieje więc tu obowiązek takiego doprecyzowania sprawy, jak w przypadku pozwu¹⁸⁷. Sprawa powinna więc być opisana krótko, zwięźle, jednak na tyle wyczerpująco, aby możliwe było zapoznanie się z sytuacją prawną oraz roszczeniami wzywającego. Sąd powinien móc ustalić, czy charakter tej sprawy pozwala na załatwienie jej w formie postępowania pojednawczego.

Stronami postępowania pojednawczego są: wzywający – osoba, która składa wniosek o przeprowadzenie postępowania, oraz przeciwnik – osoba, którą wzywa się do podjęcia próby ugodowej. Podkreślić jednak należy, że taki wniosek może włożyć każda ze stron stosunku cywilnoprawnego, niezależnie od tego, czy to ona ma prawo do dochodzenia roszczenia, czy też nie. W postępowaniu muszą brać udział obie strony, przy czym może zaistnieć sytuacja, gdy po którejkolwiek ze stron będzie więcej niż jedna osoba – wówczas będzie mowa o współuczestnictwie.

Postępowanie pojednawcze jest prowadzone w składzie jednego sędziego. Posiedzenia są niejawne, nie są to jednak rozprawy. Z posiedzeń spisuje się protokół, który podpisują strony. Przebieg posiedzenia jest następujący: najpierw nastaje wywołanie sprawy, sprawdzenie obecności i prawidłowości doręczenia zawiadomień, odebranie stanowisk stron, a następnie przechodzi się do pertraktacji ugodowych¹⁸⁸. W trakcie trwania postępowania pojednawczego sąd nie zmierza do wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy, nie przeprowadza postępowania dowodowego, sąd nie ma na celu rozstrzygnięcia sprawy¹⁸⁹, ale umożliwienie stronom osiągnięcia konsensusu.

W art. 186 k.p.c. wskazano skutki niestawiennictwa na posiedzeniu. Gdy wzywający nie stawia się na posiedzenie, to, o ile przeciwnik złoży taki wniosek, zostanie on obciążony

¹⁸⁶R. Schmidt, *Postępowanie...*, *op. cit.*, str. 101.

¹⁸⁷Wyrok SN z dn. 27 maja 2021 r., I CSKP 105/21, LEX nr 3219732.

¹⁸⁸R. Schmidt, *Postępowanie...*, *op. cit.*, str. 110.

¹⁸⁹J. Turek, *Cywilne postępowanie pojednawcze*, „Palestra”, 2004, nr 1 – 2, str. 65.

zwrotem kosztów poniesionych w wyniku podjęcia próby ugodowej. Natomiast, gdy to przeciwnik nie pojawi się na posiedzeniu, jeżeli wzywający będzie tego żądał, a następnie wnieśnie pozew, odpowiedź na pozew, sprzeciw lub zarzut od nakazu zapłaty, to koszty, które zostały poniesione w wyniku podjęcia próby ugodowej zostaną uwzględnione w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

Postępowanie pojednawcze może zakończyć się na kilka sposobów¹⁹⁰:

- zawarciem ugody – jeśli strony osiągną konsensus, to ugodę wciąga się do protokołu; ugoda powinna być podpisana przez strony;
- uznaniem ugody za niedopuszczalną przez sąd – ugoda może być uznana przez sąd za niedopuszczalną, jeśli będzie ona miała jedną z trzech cech: będzie sprzeczna z prawem, sprzeczna z zasadami współżycia społecznego albo będzie zmierzać do obejścia prawa; przy tym konieczne jest, aby kontrola dotyczyła całości stosunku prawnego między stronami¹⁹¹. Oznacza to, że kontrola musi być merytoryczna, dotyczyć okoliczności danego konfliktu, nie być abstrakcyjna. Warto też podkreślić, że w odróżnieniu od ugody zawartej w wyniku mediacji, nie można stwierdzić niedopuszczalności ugody, która jest niezrozumiała czy też zawiera sprzeczności. Uznanie ugody za niedopuszczalną stwierdza się postanowieniem;
- nie zawarciem ugody z powodu niedojścia do porozumienia,
- nie zawarciem ugody z powodu nieusprawiedliwionego niestawiennictwa którejkolwiek ze stron,
- umorzeniem postępowania – należy traktować je jako długotrwałą stagnację postępowania, przez co nie jest możliwe osiągnięcie jego merytorycznego rozwiązania. Jego przyczyną może być np. cofnięcie wniosku¹⁹²,
- odrzuceniem wniosku w przypadku niedopuszczalności zawarcia ugody (jeśli nie zostaną spełnione warunki z art. 184 k.p.c.).

Ugoda zawarta w wyniku postępowania pojednawczego jest tytułem egzekucyjnym, może zostać opatrzona klauzulą wykonalności.

¹⁹⁰R. Schmidt, *Postępowanie...*, *op. cit.*, str. 114 i n.

¹⁹¹J. Turek, *Cywilne...*, *op. cit.*, str. 66.

¹⁹²W. Siedlecki, [w:] W. Siedlecki, Z. Świeboda, *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, PWN, Warszawa 2001, str. 214.

Podobnie jak w przypadku mediacji, w doktrynie podjęto polemikę nad koniecznością wprowadzenia możliwości zaskarżania ugody zawartej w wyniku postępowania pojednawczego. Wskazuje się, że „w każdym przypadku postępowanie sądowe powinno być zakończone w sposób umożliwiający jego kontrolę poprzez możliwość zaskarżenia końcowej decyzji”¹⁹³. Nie sposób zgodzić się z taką wypowiedzią, gdy rolą sądu nie jest wydanie orzeczenia, a jedynie stworzenie warunków do rozmowy stronom. To strony same kształtują stosunek prawny w postaci ugody, która nie jest nikomu narzucana w postaci jednostronnej czynności prawnej, jak wyrok czy decyzja. Słusznie stwierdził Sąd Najwyższy, że postępowanie pojednawcze nie prowadzi do rozpatrzenia sprawy w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji, więc „nie zachodzi tu konieczność zapewnienia gwarancji obowiązujących w postępowaniu realizującym prawo do sądu”¹⁹⁴.

4.1.3. Sądownictwo polubowne

Sądownictwo polubowne, inaczej arbitraż, to kolejna z alternatywnych metod rozstrzygania sporów wprowadzona do przepisów k.p.c. Zostało ono dodane do ustawy w 2005 roku¹⁹⁵. Warto jednak podkreślić, że mimo określenia jako sądownictwo polubowne, arbitraż nie jest zaliczany do władzy sądowniczej¹⁹⁶. W ramach tego sposobu rozwiązywania konfliktów są rozwiązywane sprawy z zakresu prawa cywilnego jedynie w zakresie, w jakim ustalą to strony¹⁹⁷. Sąd arbitrażowy nie jest sądem państwowym; jego działalność jest oparta na umowie stron, jednak konieczne są do tego również regulacje prawne¹⁹⁸.

W przepisach k.p.c. określono, w jakich sytuacjach możliwe jest poddanie sprawy pod sąd polubowny. Określone to zostało jako zdolność arbitrażowa. Są to następujące przesłanki:

- musi to być sprawa o charakterze cywilnym,
- miejsce postępowania musi znajdować się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, poza pewnymi wyjątkami,
- sprawa dotyczy praw majątkowych, z wyjątkiem spraw o alimenty,

¹⁹³J. Turek, *Cywilne...*, *op. cit.*, str. 69.

¹⁹⁴Uchwała SN z dn. 17 listopada 2015 r., III CZP 60/15, OSNC 2016/11/126.

¹⁹⁵Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. 2005 poz. 1478).

¹⁹⁶Ł. Błaszczak, M. Ludwik, *Sądownictwo polubowne (arbitraż)*, C.H. Beck, Warszawa 2007, str. 47.

¹⁹⁷T. Strumiłło, *Zasady postępowania arbitrażowego*, „Kwartalnik ADR”, 2009, nr 3, str. 61.

¹⁹⁸P. Prus, *Komentarz do art. 1154 k.p.c.* [w:] M. Manowska (red.), *Kodeks Postępowania Cywilnego. Komentarz aktualizowany. Tom II. Art. 478 – 1217*, LEX/el 2022.

— sprawa dotyczy praw niemajątkowych, jeżeli mogą być przedmiotem ugody sądowej.

Najważniejszym instrumentem prawnym w sądownictwie arbitrażowym jest zapis na sąd polubowny¹⁹⁹, który wpływa na przebieg całego postępowania przed sądem arbitrażowym, powołanie jego składu oraz orzeczenie, jakie wyda. Zapis na sąd polubowny można zdefiniować, idąc za art. 1161 k.p.c., jako umowę stron wymaganą w celu rozpoczęcia postępowania arbitrażowego, w której wskazuje się przedmiot sporu lub stosunek prawny, z którego spór wyniknął lub może wyniknąć. Nie może ona umniejszać zasadzie równości stron – postanowienie takie jest bezskuteczne. Zapis na sąd polubowny wymaga formy pisemnej.

W sprawie zawisłej przed sądem istnieje możliwość rozpoczęcia postępowania arbitrażowego aż do czasu, gdy nie zostanie ona prawomocnie rozstrzygnięta przez sąd.

Dla skutecznego przeprowadzenia postępowania arbitrażowego, niezwykle istotna jest osoba arbitra. Liczbę arbitrów rozpatrujących sprawę strony mogą określić w umowie, jeżeli jednak tego nie ustalą, będzie to trzech arbitrów. W przepisach k.p.c. wskazano, że arbitrem może być osoba fizyczna, przy czym nie ma znaczenia, jakie ma obywatelstwo. Nie może to być jednak sędzia państwowy, z wyjątkiem sędziego w stanie spoczynku.

W art. 1171 k.p.c. przedstawiono, w jaki sposób powołuje się arbitrów w postępowaniu polubownym. Pierwszeństwo ma wola stron, a więc to one mogą ustalić sposób powołania arbitra. Jednak, jeśli tego nie zrobią, to sposób jest następujący:

- w przypadku nieparzystej liczby arbitrów: każda ze stron wskazuje równą liczbę arbitrów, powołani arbitrzy powołują arbitra przewodniczącego; w przypadku braku powołania arbitrów przez strony bądź arbitra przewodniczącego w ciągu miesiąca, arbitrów powołuje sąd na wniosek którejkolwiek ze stron,
- w przypadku, gdy sprawa ma być rozpoznana przez jednego arbitra, jeżeli w ciągu miesiąca od momentu, gdy jedna ze stron zwróciła się o wspólne powołanie arbitra, a nie doszło to do skutku – arbitra powołuje sąd,
- w przypadku parzystej liczby arbitrów: każda ze stron wskazuje równą liczbę arbitrów, powołani arbitrzy powołują arbitra przewodniczącego; w przypadku braku powołania arbitrów przez strony bądź arbitra przewodniczącego w ciągu miesiąca, arbitrów powołuje sąd na wniosek którejkolwiek ze stron.

¹⁹⁹M. Jankowski, *Zapis na krajowy sąd polubowny* [w:] J. Skoczylas (red.), *Prace laureatów konkursu im. Prof. Jerzego Jakubowskiego. Edycja druga*, Warszawa 2005, str. 31.

Podstawowe cechy arbitra wskazane w k.p.c. to niezależność i bezstronność²⁰⁰. Ma to zapewnić zaufanie stron do instytucji sądownictwa polubownego oraz jej wiarygodność²⁰¹. Aby zagwarantować spełnienie tych wymagań, wprowadzono możliwość wyłączenia arbitra, pod warunkiem zajścia okoliczności budzących wątpliwości co do jego bezstronności albo niezależności, a także w przypadku gdy nie ma kwalifikacji, które byłyby od niego wymagane w umowie. W przepisach k.p.c. określono także tryb, w jakim zostaje przeprowadzone wyłączenie arbitra. Przy tym konieczne jest złożenie przez arbitra na piśmie uprzedniego oświadczenia o swojej niezależności i bezstronności.

Oprócz tych podstawowych cech, na arbitrze ciążyą pewne obowiązki. Są to: przeprowadzenie postępowania arbitrażowego (wspólnie lub z innymi arbitrami), rozstrzygnięcie sporu, przestrzeganie zasad postępowania, udzielanie stronom informacji na temat postępowania i planowanych czynności, sporządzenie uzasadnienia wyroku²⁰².

Oprócz obowiązków, arbiter posiada również pewien katalog praw. Są to: prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków, do aktywnego uczestniczenia w postępowaniu, do swobodnego zapoznawania się z aktami sprawy, do zadawania pytań, do ustąpienia w każdym czasie, do udziału w naradzie, do głosowania nad orzeczeniem, do zdania odrębnego²⁰³.

Postępowanie arbitrażowe swój początek ma w dniu doręczenia pozwanemu wezwania na arbitraż, czyli pisma zawierającego żądanie rozpoznania sprawy w postępowaniu przed sądem polubownym. Powinno się w nim określić strony, przedmiot sporu, wskazać zapis na sąd polubowny oraz zawierać wyznaczenie arbitra. W terminie uzgodnionym przez strony albo ustalonym przez sąd arbitrażowy, powód powinien wnieść pozew, a pozwany może na niego odpowiedzieć. Złożenie pozwu jest niezbędne dla dalszego prowadzenia postępowania arbitrażowego²⁰⁴. Odpowiedź na pozew nie jest natomiast obowiązkowa, jednak pozwala na odniesienie się do twierdzeń wynikających z treści pozwu, czy też żądań w nim zawartych, a także daje możliwość na sformułowanie własnych argumentów. W przypadku niewniesienia pozwu w terminie, postępowanie zostanie umorzone.

²⁰⁰A. Szumański [w:] A. Szumański (red.), *Arbitraż handlowy*, C.H. Beck, Warszawa 2010, str. 369.

²⁰¹A. Kąkolecki, *Kwalifikacje i wyłączanie sędziów sądu polubownego (arbitrów)*, „Radca Prawny”, 2006, nr 4, str. 83.

²⁰²W. Głodowski, *Sytuacja prawna arbitra (uprawnienia i obowiązki)*, „Kwartalnik ADR”, 2011, nr 4, str. 130 i n.

²⁰³*Ibidem*, str. 136 – 137.

²⁰⁴P. Ciepiński, *Postępowanie przed sądem polubownym* [w:] B. Sitek (red.), *Wybrane aspekty postępowania arbitrażowego*, Wyd. KUL, Lublin 2021, str. 23.

Jeżeli strony nie podejmą decyzji w temacie rozprawy, to sąd sam zdecyduje, czy taką rozprawę należy przeprowadzić. Celem rozprawy jest przedstawienie twierdzeń i dowodów przez strony. Jeśli natomiast postępowanie ma być prowadzone na podstawie dokumentów i pism, rozprawa nie jest konieczna. W przypadku braku uzgodnień stron w tej kwestii, sąd arbitrażowy musi rozpatrywać sprawę podczas rozprawy, o ile którakolwiek ze stron wystąpi z takim żądaniem.

Przed sądem arbitrażowym może zostać przeprowadzone postępowanie dowodowe. Może zostać przeprowadzony dowód z przesłuchania świadków, z dokumentów, oględzin i inne konieczne dowody. Sąd arbitrażowy nie ma jednak możliwości stosowania środków przymusu. Jeśli strony nie postanowią inaczej, to sąd może również zasięgnąć opinii biegłego albo zażądać od strony dostarczenia biegłemu odpowiednich informacji lub przedstawienia mu albo udostępnienia dokumentów w celu ich zbadania.

W postępowaniu arbitrażowym obowiązuje zasada swobodnej oceny dowodów przez zarbistrów – i to oni oceniają ich wiarygodność. Sąd nie musi również przeprowadzać wszystkich dowodów, które zostały przedstawione przez strony w procesie. Część z nich może zostać uznana przez arbitrów za zbędne. Podkreślić należy, że jeśli dowody przedstawione przez przeciwnie strony wskazują, że istnieją różne wersje wydarzeń, to do oceny sądu należy przychylenie się do stanowiska, która z tych wersji jest najbardziej prawdopodobna²⁰⁵.

Wyrok sądu polubownego następuje na podstawie prawa właściwego dla danego stosunku. W przypadku jednak wyraźnego upoważnienia stron – według ogólnych zasad prawa lub zasad słuszności. Ogólne zasady prawa są rozumiane jako takie reguły, które akceptuje się w systemach prawnych różnych krajów, które są wspólne dla różnych systemów²⁰⁶. Następuje to po przeprowadzeniu dowodów i wniosków. Orzeczenie sądu arbitrażowego zapada większością głosów, chyba że strony ustalą, że orzeczenie musi być jednomyślne. Możliwe jest również ustalenie przez strony określonej wymaganej większości głosów. Można również przewidzieć, że w przypadku równości głosów, decydujący jest głos przewodniczącego. Jeżeli w trakcie wydawania wyroku nie można osiągnąć konsensusu, to zapis na sąd polubowny w tym zakresie traci moc. Wyrok powinien zawierać motyw rozstrzygnięcia.

W przypadku zawarcia ugody przed sądem arbitrażowym, sąd umarza postępowanie. Wtedy osnovę ugody wciąga się do protokołu albo zamieszcza w odrębnym dokumencie,

²⁰⁵Wyrok SA w Łodzi z dn. 27 kwietnia 2016 r., I ACa 1572/15, LEX nr 2053919.

²⁰⁶P. Pruś, *Komentarz do art. 1194 k.p.c.* [w:] M. Manowska (red.), *Kodeks..., op. cit.*

który podpisują strony. Jeśli strony o to wniosą, to takiej ugodzie sąd może nadać formę wyroku.

Jednym ze sposobów zakończenia postępowania przed sądem arbitrażowym jest jego umorzenie, które następuje, gdy:

- powód nie wniesie pozwu,
- strony zawarły ugodę,
- powód cofnął pozew, chyba że pozwany się temu sprzeciwił, a sąd arbitrażowy uznał, że ma on uzasadniony interes w ostatecznym rozstrzygnięciu sporu,
- dalsze prowadzenie postępowania stało się zbędne lub niemożliwe.

W dniu wydania wyroku lub umorzenia postępowania kończą się obowiązki arbitrów. Sąd polubowny ma obowiązek złożenia akt sprawy wraz z oryginałem wyroku w sądzie.

Wyrok wydany przez sąd arbitrażowy może zostać uchylony tylko jeśli zostanie wniesiona skarga o jego uchylenie. W art. 1206 k.p.c. wskazano następujące podstawy tej skargi:

- brak zapisu na sąd polubowny; nieważny, bezskuteczny zapis na sąd polubowny; zapis na sąd polubowny utracił moc,
- brak odpowiedniego zawiadomienia strony o wyznaczeniu arbitra, o postępowaniu arbitrażowym lub pozbawienie jej w inny sposób możliwości obrony swoich praw,
- wyrok wykracza poza zapis na sąd polubowny, dotyczy sporu nieobjętego zapisem,
- błędy co do składu sądu arbitrażowego, podstawowych zasad postępowania,
- wyrok uzyskano za pomocą przestępstwa, podstawą wydania wyroku był dokument podrobiony lub przerobiony,
- w tej samej sprawie zapadł już prawomocny wyrok sądu,
- według ustawy spór nie może być rozstrzygnięty przez sąd arbitrażowy,
- wyrok jest sprzeczny z podstawowymi zasadami porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej,
- wyrok pozbawia konsumenta ochrony.

Sądem właściwym do wniesienia takiej skargi jest sąd apelacyjny, w którego obszarze znajduje się sąd, który byłby właściwy miejscowo dla rozpoznania sprawy, jeżeli nie byłaby rozpatrywana w ramach procedury arbitrażowej, a jeżeli nie ma takiej podstawy, będzie to

Sąd Apelacyjny w Warszawie. Termin wynosi 2 miesiące od doręczenia wyroku lub doręczenia uzupełnienia, sprostowania lub wykładni wyroku. Sąd może wstrzymać wykonanie wyroku sądu arbitrażowego.

Zarówno wyrok sądu arbitrażowego, jak i ugoda zawarta przed tym sądem, mają moc prawną wyroku sądowego lub ugody zawartej przed sądem. Sąd stwierdzi o uznaniu lub stwierdzeniu wykonalności wyroku na wniosek strony. Należy to do właściwości sądu apelacyjnego, który byłby właściwy do rozpoznania skargi o uchylenie wyroku. Istnieją jednak przypadki, gdy sąd odmawia uznania albo stwierdzenia wykonalności i dzieje się tak, gdy:

- spór nie mógł być rozstrzygnięty przez sąd arbitrażowy,
- byłoby ono sprzeczne z podstawowymi zasadami porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej,
- wyrok lub ugoda pozbawiają konsumenta ochrony przyznanej mu bezwzględnie obowiązującymi przepisami.

Wskazuje się, że liczba spraw trafiających pod arbitraż w ciągu ostatnich lat utrzymuje się na podobnym poziomie i jest to około 150 – 200 spraw rocznie²⁰⁷. Wciąż jest to zdecydowanie za mało, żeby odciążyć system sądownictwa powszechnego. Mimo to, należy przyznać, że przepisy są korzystne dla stron – zapewniają elastyczność postępowania, gwarantują im swobodę jego prowadzenia oraz bezstronność i neutralność arbitrów.

4.2. ADR w postępowaniu karnym

4.2.1. Mediacja

Do polskiego Kodeksu postępowania karnego²⁰⁸ mediacja została wprowadzona na mocy art. 320 k.p.k. z 1997 r., który wszedł w życie w 1998 r. Przepisy te znowelizowano w 2003 r.²⁰⁹. Nowelizacja k.p.k. nie wpłynęła jednak w jakikolwiek sposób na popularyzację mediacji w sprawach karnych²¹⁰, mimo że dopuściła ona szersze zastosowanie mediacji,

²⁰⁷<https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/1445944,warszawa-na-swiatowej-mapie-arbitrazu.html> (dostęp na: 07.07.2023 r.).

²⁰⁸Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t. j. Dz. U. 2022, poz. 1375) – dalej k.p.k.

²⁰⁹Ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. 2003, poz. 155).

²¹⁰E. Bieńkowska, *O unormowaniu mediacji w sprawach karnych*, „Prokuratura i Prawo”, 2012, nr 1, str. 19.

dzięki czemu możliwe jest jej zastosowanie na każdym etapie procesu, a nie tylko w postępowaniu przygotowawczym.

Mediacji nie traktowano od początku jako sposobu rozstrzygania konfliktów w postępowaniu karnym, ale raczej jako instrument o charakterze pomocniczym²¹¹; wskazywano, że jest to alternatywa dla sposobu reakcji na dokonane przestępstwo oraz praktyczna możliwość wyrównywania ich negatywnych skutków²¹².

Podkreślić należy, że rozważana jest tu mediacja w sprawach dotyczących prawa karnego, które jest prawem publicznym i spełnia zupełnie inne cele, niż prawo prywatne, o którym dotychczas prowadzono rozważania. Przede wszystkim należy wskazać tu wskazać funkcję represyjną i prewencyjną – czyli wydanie kary kryminalnej oraz ochronę społeczeństwa przed popełnieniem podobnego czynu w przyszłości. Przy tym podkreśla się, że wydawana kara jest konsekwencją popełnionego czynu zabronionego, ma być dla przestępcy dolegliwa i ma wyrażać dezaprobatę wobec czynu, który popełnił²¹³. Jednakże obecnie zwraca się uwagę na to, że konieczność wydania sprawiedliwej kary kryminalnej nie jest najważniejszą funkcją prawa karnego i należy rozszerzać je o prewencję generalną i indywidualną, a także rozszerzać pojęcie sprawiedliwości²¹⁴. W tym kontekście istotna jest koncepcja sprawiedliwości retrybutywnej, w której założono, że przestępstwo nie tylko narusza pewne normy prawa karnego, ale również konkretne dobra osób²¹⁵, co powoduje, że konieczne jest naprawienie ich krzywdy, która została poniesiona w nieusprawiedliwiony sposób. To daje pole do otworzenia się na potrzeby pokrzywdzonego, ale również do otwarcia się na rozmowę, a co więcej – na mediację.

Mediacja, tak samo jak w przypadku spraw cywilnych, ma przebiegać przy udziale bezstronnego mediatora, jednak w sprawach karnych prowadzi on rozmowę między stronami przestępstwa – sprawcą oraz pokrzywdzonym i ma na celu nakłonienie ich do rozstrzygnięcia sporu i osiągnięcia porozumienia²¹⁶. Wprowadzenie takiej formy konsensualizmu daje korzyści nie tylko pokrzywdzonemu. Może on uzyskać zadośćuczynienie, ale również może on

²¹¹B. Bieńkowska, *Nowy kodeks postępowania karnego przez pryzmat wybranych zasad procesowych*, [w:] P. Kruszyński (red.), *Nowe uregulowania prawne w kodeksie postępowania karnego z 1997 r.*, Wyd. ABC, Warszawa 1999, str. 15.

²¹²P. Kruszyński (red.), B. Bieńkowska, C. Kulesza, P. Piszczek, *Wykład prawa karnego procesowego*, Temida, Białystok 1998, str. 321-322.

²¹³A. Marek, S. Waltoś, *Podstawy prawa i procesu karnego*, Lexis Nexis, Warszawa 2008, str. 107.

²¹⁴J. Karaźniewicz, *Mediacja jako przejaw konsensualizmu w postępowaniu karnym*, „Studia prawnoustrojowe”, 2009, nr 10, str. 85.

²¹⁵D. Wójcik, *Mediacja. Nieletni przestępcy i ich ofiary*, Oficyna Naukowa, Warszawa 1999, str. 22 – 24.

²¹⁶S. Waltoś, P. Hofmański, *Proces karny. Zarys systemu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, str. 492.

zostać przeproszony, może poznać motyw sprawcy. Również sprawca może być usatysfakcjonowany ze względu na możliwość pojednania. Ponadto jest to korzystne dla wymiaru sprawiedliwości, gdyż skraca i zmniejsza koszty postępowania²¹⁷.

Mediacja została uregulowana w art. 23a k.p.k. W § 1. wskazano podmioty, które mogą zainicjować jej przeprowadzenie. Są one różne na poszczególnych etapach postępowania. W postępowaniu przygotowawczym będzie to prokurator lub inny organ prowadzący postępowanie, natomiast w postępowaniu sądowym – sąd lub referendarz sądowy, jednak na każdym etapie wymagana jest inicjatywa lub przynajmniej zgoda pokrzywdzonego i oskarżonego. Oznacza to dwie możliwości. Pierwszą z nich jest inicjatywa jednej ze stron – pokrzywdzonego albo oskarżonego. Jednak ze względu na to, że w przepisie występuje spójnik „i”, wskazuje się, że konieczne jest uzyskanie zgody od obu stron. Drugą możliwością jest inicjatywa organu, a następnie uzyskanie zgody stron²¹⁸. Jest to realizacja zasady dobrowolności mediacji. Skierowanie sprawy do mediacji ma formę postanowienia, które jest niezaskarżalne.

W tym samym przepisie została wyrażona zasada informowania. Wyraża się w niej nakaz poinformowania uczestników mediacji o sposobie skierowania sprawy, celach i zasadach postępowania oraz o zakazie dowodowym przesłuchania mediatora jako świadka w zakresie faktów, o których dowiedział się podczas prowadzenia postępowania mediacyjnego. To daje uczestnikom duże poczucie bezpieczeństwa i realizuje zasadę poufności.

Przepisy k.p.k. wprowadzają miesięczny okres na zakończenie mediacji, którego nie wlicza się w okres postępowania przygotowawczego. Można w związku z tym zauważyć pewną polemikę. Z jednej strony wskazuje się, że termin ten jest wystarczający do zakończenia mediacji, jednak część doktryny podkreśla, że jeśli nie zakończy się ona sukcesem, to jedynie przedłuża ona postępowanie. Oczywiście, w związku z tym, najlepszą sytuacją byłoby, gdyby każda mediacja kończyła się ugodą. Jest to jednak niemożliwe do osiągnięcia. Wskazuje się jednak, że w znacznym stopniu mediacje w postępowaniu karnym, jeżeli są przeprowadzane, to są skuteczne, co powoduje, że postępowanie jest krótsze²¹⁹.

W k.p.k. nie wskazano wymagań co do osoby mediatora, co zostało określone w rozporządzeniu. Zgodnie z nim do przeprowadzania postępowania mediacyjnego uprawnione są

²¹⁷J. Karaźniewicz, *Mediacja...*, *op. cit.*, str. 86 – 87.

²¹⁸M. Kurowski, *Komentarz do art. 23a k.p.k.* [w:] D. Świecki (red.), *Kodeks Postępowania Karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2023.

²¹⁹K. Sułkowski, *Mediacja w polskim prawie karnym*, „Studenckie Zeszyty Naukowe”, 2017, nr 35, str. 88.

instytucje lub osoby, które spełniają określone warunki. Warunki, które musi spełniać instytucja, są następujące:

- zadania statutowe w zakresie mediacji, resocjalizacji, ochrony interesu społecznego, ochrony ważnego interesu indywidualnego lub ochrony wolności i praw człowieka,
- zapewnienie przeprowadzenia postępowania mediacyjnego przez osoby spełniające przez osoby spełniające określone warunki – warunki przewidziane dla osoby, która ma przeprowadzić postępowanie mediacyjne,
- posiadanie warunków organizacyjnych, umożliwiających przeprowadzenie postępowania mediacyjnego,
- wpis do wykazu.

Natomiast osoba, która może przeprowadzać posiedzenia mediacyjne, musi spełniać następujące warunki:

- posiadać obywatelstwo polskie, obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia o Wolnym Handlu, strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej, albo obywatelstwo innego państwa, jeżeli na podstawie przepisów państw członkowskich Unii Europejskiej przysługuje jej prawo do zatrudnienia lub samozatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- korzystać z pełni praw publicznych, mieć pełną zdolność do czynności prawnych,
- mieć ukończone 26 lat,
- znać język polski w mowie i piśmie,
- nie być prawomocnie skazana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
- posiadać umiejętności i wiedzę w zakresie przeprowadzania postępowania mediacyjnego, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania kontaktów,
- dawać rękojmię należytego wykonywania obowiązków,
- zostać wpisana do wykazu,
- nie być to czynnym zawodowo sędzią, prokuratorem, asesorem prokuratorskim, aplikantem wymienionych zawodów, ławnikiem, referendarzem sądowym, asystentem sędziego, asystentem prokuratora oraz funkcjonariuszem instytucji uprawnionej do ścigania przestępstw.

W art. 23a § 3 k.p.k. podkreślono, że mediatorem nie może być czynny zawodowo sędzia, prokurator, asesor prokuratorski, a także żadna wymieniona wcześniej osoba, pełniąca zawód prawniczy. Istotne jest, że w przepisie tym wskazano, że postępowania mediacyjnego nie może prowadzić osoba, co do której zachodzą wątpliwości, że może nie być bezstronna – znalazło się tu odwołanie do przepisów dotyczących wyłączenia sędziego. W związku z tym, mediatorem nie może być np. osoba, której sprawa dotyczy bezpośrednio, jest małżonkiem strony, był świadkiem czynu, brał udział w wydaniu orzeczenia oraz osoba, która posiada inne cechy, określone w art. 40 i 41 § 1 k.p.k. Przepis dotyczący wyłączenia sędziego stosuje się odpowiednio do wyłączenia mediatora. Dzięki temu zapewniona jest bezstronność i neutralność mediacji.

Istotne jest również, jak wpływa zakończenie mediacji na cały proces karny i jego wynik. Mediacja może zakończyć się porozumieniem, ale strony mogą uznać, że nie chcą sporządzać ugody. W takiej sytuacji należy przyznać, że mediacja spełniła swoje funkcje, gdyż strony pogodziły się ze sobą, jednakże równie istotne jest także zawarcie ugody i jej realizacja. Przy tym należy podkreślić, że mediacja działa na zasadzie dobrowolności i jeśli strony nie chcą jej sporządzać, to nie mają takiego obowiązku²²⁰.

Dzięki nowelizacji k.p.k. z 2003 r. podniósł się status ugody mediacyjnej zawartej w sprawach karnych. Początkowo traktowana była ona jako umowa cywilnoprawna, obecnie jednak jest tytułem egzekucyjnym i może być opatrzona klauzulą wykonalności, może zostać tytułem wykonawczym. Ugoda zawarta przed mediatorem jest równa ugodzie zawartej przed sądem. Nie można jednak nadać klauzuli wykonalności ugodzie, która jest sprzeczna z prawem, zasadami współżycia społecznego lub zmierza do obejścia prawa. To wskazuje na kolejną ważną rolę mediatora, który nie tylko ma czuwać nad przebiegiem mediacji, pomagać stronom formułować ich spostrzeżenia czy też żądania, ale również ma za zadanie sformułować sprawozdanie oraz pomóc w spisaniu ugody, która musi spełniać wskazane w przepisie warunki. Podkreślić należy, że strony mediacji to ofiary przestępstw i ich sprawcy, bez wykształcenia prawniczego, którzy nie potrafią sformułować ugody i konieczna jest w tym pomoc mediatora²²¹.

²²⁰G. Skrobotowicz, *Mediacja w zmienionym modelu postępowania karnego. Zagadnienia wybrane*, „Roczniki Nauk Prawnych”, 2016, nr 1, str. 61.

²²¹*Ibidem*, str. 62.

W wyniku kolejnych nowelizacji k.p.k., wprowadzono art. 23b oraz 59a, w których rozszerzono zakres mediacji. Stanowiły one, że jeżeli postępowanie było prowadzone w sprawie „o występki zagrożony karą nieprzekraczającą 3 lat pozbawienia wolności, a także o występki przeciwko mieniu, zagrożony karą nieprzekraczającą 5 lat pozbawienia wolności, jak również o występki z art. 157 § 1 (...), to jeżeli przed rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji sprawca, który nie był uprzednio skazany za przestępstwo umyślne z użyciem przemocy, pojednał się z pokrzywdzonym, w szczególności w wyniku mediacji i naprawił szkodę lub zadośćuczynił wyrządzonej krzywdzie”, a pokrzywdzony złożył wniosek w sprawie umorzenia, to umorzenie postępowania jest możliwe, o ile strony pojednały się, a szkody zostaną naprawione oraz sprawca zadośćuczyni poszkodowanemu. Przepisy te zostały jednak uchylone, mimo że dawały dość duże pole do prowadzenia mediacji między stronami i stanowiły dużą zachętę do stosowania tego instrumentu.

Zastanowić się można nad tym, dlaczego wciąż mediacja w postępowaniach karnych nie jest dostatecznie spopularyzowana. Wśród powodów wskazuje się m. in. na niską wiedzę z zakresu tej instytucji, zwłaszcza jako sposobu rozwiązywania sporów z zakresu prawa karnego, brak świadomości o możliwości przywracania przez mediację sprawiedliwości społecznej. Podkreśla się również, że przeszkodą są obowiązujące regulacje prawne²²². Mimo to odnotowuje się bardzo wysoką skuteczność mediacji przeprowadzanych w postępowaniach karnych.

4.2.2. Konsensualne tryby zakończenia postępowania karnego

Jak wskazano w poprzednich częściach rozprawy, na potrzeby niniejszego opracowania, przyjęto szeroki katalog alternatywnych metod rozstrzygania sporów, do których zaliczono również kwestie dotyczące zawierania szeroko rozumianych ugód. Oznacza to, że do alternatywnych metod rozstrzygania sporów zaliczono konsensualne tryby zakończenia postępowania karnego, które opierają się na zawarciu porozumienia z oskarżonym. Ich celem, podobnie jak ADR-ów *sensu stricto*, jest skrócenie postępowania oraz zmniejszenie jego kosztów, a ich istotą jest konsensus. Wprowadzenie takich form pozwoliło na częściowe od-

²²²E. Bieńkowska, *O unormowaniu...*, *op. cit.*, str. 20.

formalizowanie procesu karnego, zmniejszenie zakresu postępowania dowodowego, ale również osiągnięcie poczucia sprawiedliwości społecznej i słuszności wydanego orzeczenia²²³. Do takich konsensualnych trybów zakończenia postępowania karnego należą skazanie bez rozprawy oraz dobrowolne poddanie się karze.

W celu zastosowania skazania bez rozprawy, w art. 335 k.p.k. wprowadzono następujące przesłanki, które muszą być spełnione:

- przyznanie się oskarżonego do winy,
- brak wątpliwości co do okoliczności popełnienia przestępstwa i winy oskarżonego,
- postawa oskarżonego wskazująca na osiągnięte cele postępowania,
- sprawa dotycząca występku,
- brak sprzeciwu pokrzywdzonego.

Należy więc zwrócić uwagę na to, że oskarżony musi przyznać się do popełnionego czynu, a zatem wziąć odpowiedzialność za swój czyn²²⁴ oraz, że musi złożyć oświadczenie procesowe w tym zakresie, które jest zgodne z prawdą, co powoduje, że nie ma konieczności przeprowadzania dalszych czynności dowodowych przez organ. Istotne jest, że oskarżony musi wyrazić zgodę na to, aby procedura oraz wydanie wyroku odbyło się poza rozprawą, na której powinny być rozstrzygane sprawy karne²²⁵.

Przyznanie się oskarżonego do winy na początkowym etapie postępowania i fakt, że chce on, aby orzeczono wobec niego karę, powoduje że nie ma konieczności przeprowadzania postępowania dowodowego²²⁶. To sprawia, że mimo ograniczenia postępowania dowodowego, jeżeli jest to konieczne, to w niezbędnym zakresie powinny być przeprowadzone czynności procesowe, które polegają na dokonaniu oględzin, również przy udziale biegłego, dokonaniu przeszukania, a także dokonaniu innych czynności, na przykład pobrania krwi. Jednakże, aby zrezygnować z przeprowadzania postępowania dowodowego, nie może być

²²³M. Drewicz, *Skazanie bez rozprawy (art. 335 k.p.k.) i dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 387 k.p.k.) a przestępstwa o strukturze wielopodmiotowej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, 2015, nr 3, str. 117 – 118.

²²⁴J. Jodłowski, *Orzekanie kar w trybach konsensualnych (aspekty procesowe i materialnoprawne)* [w:] W. Wróbel (red.) *Nowelizacja prawa karnego 2015. Komentarz*, Krakowski Instytut Prawa Karnego, Kraków 2015, str. 349.

²²⁵W. Jasiński, *Porozumienia procesowe w znowelizowanym kodeksie postępowania karnego*, „Prokuratura i Prawo”, 2014, nr 10, str. 11 – 12.

²²⁶M. Kurowski, *Komentarz do art. 335 k.p.k.* [w:] D. Świecki (red.), *Kodeks...*, *op. cit.*

wątpliwości co do okoliczności popełnienia przestępstwa i winy oskarżonego²²⁷, w przeciwnym razie muszą być one wyjaśnione.

W przypadku skazania bez rozprawy prokurator nie występuje do sądu z aktem oskarżenia, ale z wnioskiem o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar lub innych środków, które są przewidziane za popełnienie danego czynu. Przy uzgadnianiu kary należy uwzględnić interesy pokrzywdzonego.

Oskarżony na każdym etapie postępowania może cofnąć wyrażoną zgodę na przeprowadzenie postępowania bez rozprawy. Może to zostać wykonane również w taki sposób, że zrezygnuje z przyznania się do winy. Jest to realizacja zasady dobrowolności, która ma zastosowanie we wszystkich alternatywnych metodach rozstrzygania sporów.

Sąd może nie zaakceptować ustaleń między oskarżonym a prokuratorem w zakresie wymierzanej kary lub środków karnych. Wówczas zwraca sprawę prokuratorowi, który ponownie przeprowadza negocjacje i może wystąpić z wnioskiem ponownie.

Jeżeli sprawa nie dotyczy przestępstwa ściganego z oskarżenia publicznego, co oznacza, że udział oskarżyciela publicznego nie jest obowiązkowy, sąd może uzależnić uwzględnienie wniosku od tego, czy oskarżony naprawił szkodę w całości lub w części albo czy zadośćuczynił pokrzywdzonemu. Jeżeli istnieje szansa, że oskarżony i pokrzywdzony osiągną konsensus w sprawie zadośćuczynienia albo naprawienia szkody, to sąd ma prawo do odroczenia posiedzenia.

Podmiotami, które mogą wziąć udział w posiedzeniu, są: prokurator, oskarżony, pokrzywdzony, obrońcy i pełnomocnicy. Pokrzywdzony musi zostać poinformowany o możliwości zakończenia postępowania bez przeprowadzenia rozprawy i wcześniejszego złożenia oświadczenia o przystąpieniu do sprawy w charakterze oskarżyciela posiłkowego. Posiedzenie kończy się wyrokiem, którym sąd skazuje oskarżonego.

Należy jednak wskazać, że sąd, do którego kierowany jest wniosek, ma również funkcję kontrolną. Musi on sprawdzić poprawność formalną i materialną wniosku. Oznacza to, że konieczna jest weryfikacja, czy treść wniosku odpowiada przepisom prawa materialnego²²⁸. To znaczy, że sąd kontroluje, czy kary i inne środki karne, które zostały uzgodnione między prokuratorem a oskarżonym, są zasadne i legalne – tak pod kątem zastosowania

²²⁷S. Staszczak, *Komentarz do art. 335 k.p.k.* [w:] D. Szumiło-Kulczycka (red.), *Kodeks Postępowania Karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el, 2022.

²²⁸Wyrok SN z dn. 9 stycznia 2013 r., IV KK 310/12, LEX nr 1254718.

prawa materialnego, jak i procedury karnej, ale również czy są odpowiednie merytorycznie²²⁹.

W doktrynie wskazuje się, że trudno jest znaleźć argumenty sprzeciwiające się instrumentowi, jakim jest skazanie bez rozprawy. Osoba, która współpracuje z organami ścigania, składa zgodne z prawdą oświadczenie, przyznaje się do winy, powinna również osiągnąć zysk – w postaci niższej kary – w związku z tym, że wymiar sprawiedliwości uzyskuje pewne korzyści, jakimi są przyspieszenie, odformalizowanie i skrócenie postępowania²³⁰.

Kolejnym instrumentem, który zaliczyć należy do konsensualnych trybów zakończenia postępowania karnego, jest dobrowolne poddanie się karze. Umożliwia ono oskarżonemu uzyskanie dużych korzyści zarówno w postępowaniu karnym, jak i w postępowaniach odrębnych, np. w postępowaniu karnym skarbowym²³¹.

W k.p.k. wskazano przesłanki dobrowolnego poddania się karze i są to:

- złożenie wniosku przez oskarżonego przed zakończeniem pierwszego przesłuchania wszystkich oskarżonych na rozprawie głównej,
- przestępstwo, którego dotyczy sprawa, jest zagrożone karą nieprzekraczającą 15 lat pozbawienia wolności,
- okoliczności popełnienia przestępstwa i wina nie budzą wątpliwości,
- cele postępowania zostaną osiągnięte bez przeprowadzenia całości rozprawy,
- brak sprzeciwu prokuratora i pokrzywdzonego.

W przepisie literalnie wskazuje się, że przy złożeniu wniosku o dobrowolne poddanie się karze, nie przeprowadza się postępowania dowodowego. Jednak w opracowaniach, w odniesieniu do § 5, art. 387 k.p.k., mowa jest o tym, że nie można tego przepisu odczytywać dosłownie, ale chodzi o pośredniość przeprowadzania dowodów – jeśli sąd przychylił się do wniosku, to przeprowadza postępowanie dowodowe, jednak robi to w sposób pośredni, to znaczy, że uznaje, że zostały ujawnione dowody, które były zgromadzone w postępowaniu przygotowawczym²³².

²²⁹K. Eichstaedt, *Komentarz do art. 343 k.p.k.* [w:] D. Świecki (red.), *Kodeks..., op. cit.*

²³⁰M. Garwol, *Proceduralne aspekty tzw. skazania bez przeprowadzenia rozprawy po wejściu w życie nowelizacji z 11 marca 2016 r.*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, 2016, nr 3, str. 57.

²³¹K. Frąckowiak, *Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i jej wpływ na postępowanie sądowniczo-administracyjne*, „Kwartalnik Prawa Publicznego”, 2013, nr 3, str. 64.

²³²D. Świecki, *Komentarz do art. 387 k.p.k.* [w:] D. Świecki (red.), *Kodeks..., op. cit.*

W art. 387 k.p.k. nie wskazano, jaką treść powinien zawierać wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej. Zgodnie z brzmieniem przepisu, będzie to wskazanie określonej kary lub środka karnego, orzeczenia przepadku lub środka kompensacyjnego, co oznacza, że to w gestii oskarżonego jest wskazanie zarówno rodzaju kary, jak i jej wysokości. To znaczy również, że wniosek ten dotyczy jedynie odpowiedzialności karnej, co oznacza, że oskarżony nie może tu negocjować jak klasyfikowany jest stan faktyczny, czy też kwalifikacja prawna czynu. Jednakże warto pamiętać, że we wniosku można odnosić się do kwestii kosztów procesu.

Podobnie jak w przypadku skazania bez rozprawy, również wniosek o dobrowolne poddanie się karze, można cofnąć. Jest to wyraz zasady dobrowolności.

Sąd ma możliwość zmiany wniosku o dobrowolne poddanie się karze. To znaczy, że oskarżony nie może dowolnie wybrać kary, którą chce otrzymać, ale musi być ona zasadna z punktu widzenia przepisów prawa materialnego, a następnie skontrolowana przez sąd. Sąd może uzależnić uwzględnienie tego wniosku od dokonania zmian, które sam zaproponuje. Można więc tu zauważyć swojego rodzaju negocjacje między oskarżonym a sądem co do wymiaru kary.

Sąd, kiedy wydaje wyrok, ma obowiązek uwzględnić wymiar kary, środek karny, środek kompensacyjny oraz rozstrzygnięcie co do kosztów procesu w taki sposób, w jaki wskazano w zaakceptowanym wniosku. Gdyby sąd orzekł inaczej, oznaczałoby to złamanie ugody między nim a oskarżonym i stanowiłoby to rażące naruszenie postępowania.

Od wyroku, który został wydany w trybie z art. 387 k.p.k., można złożyć apelację, wprowadzono jednak pewne zmiany, niż w trybie zwykłym. Dotyczą one zakazu zarzutów odwoławczych związanych z treścią zawartego porozumienia – taka apelacja jest niedopuszczalna z mocy ustawy²³³. Możliwa jest jednak apelacja, jeśli została dokonana błędna kwalifikacja prawna czynu albo dokonano innej obrazy prawa materialnego (art. 438 pkt. 1 i 2), a także w przypadkach bezwzględnych przyczyn odwoławczych z art. 439 § 1 k.p.k.

Zastanawiano się również nad koniecznością kontroli instancyjnej orzeczeń wydanych w trybie konsensualnym w postępowaniu karnym. W orzecznictwie Sądu Najwyższego przeważa jednak opinia, że konieczne jest, aby była ona przeprowadzana na zasadach ogólnych. Wskazuje się, że już wniesienie apelacji zrywa zawartą ugodę procesową, a przyjęcie odmiennego stanowiska wpłynie na dysfunkcjonalność postępowania w drugiej instancji,

²³³*Ibidem*.

gdzie sąd odwoławczy musiałby wydawać wyrok kasatoryjny również wtedy, gdy byłoby to możliwe do zmiany w drugiej instancji²³⁴. Odmienne wskazuje się, że zmiana wyroku powinna być możliwa przed sądem odwoławczym, nawet gdy ten konsensus jest w pewnym stopniu ułomny – to strony powinny mieć możliwość ponownego jego wypracowania, ale w nowych warunkach²³⁵. Niezależnie od tego, należy stwierdzić, że istnieje konieczność instancyjnej kontroli wyroków wydanych w trybie konsensualnym w postępowaniu karnym, odmiennie od instancyjnej kontroli ugody w postępowaniu cywilnym, która, mimo że ma rangę wyroku, to jednak ma nieco odmienny charakter oraz cele. Przede wszystkim w przypadku konsensualnych trybów w k.p.k. możemy mówić o karach kryminalnych, które charakteryzują się dolegliwościami, natomiast w przypadku k.p.c. znaczenie będzie miało raczej naprawienie szkody. Ponadto w przypadku k.p.c. zwykle będą to bezpośrednie negocjacje podczas posiedzeń mediacyjnych, za pośrednictwem mediatora bądź podczas posiedzenia pojednawczego. W przypadku trybów konsensualnych w k.p.k. jest to wniosek oskarżonego, do którego przychyła się sąd, ewentualnie wprowadzając w nim zmiany. Negocjacje są tu mniej bezpośrednie i odbywają się raczej przed akceptacją propozycji bądź jej brak.

4.3. Mediacja jako ADR w postępowaniu administracyjnym

Do k.p.a. mediacja została wprowadzona dopiero w 2017 r.²³⁶. Celem uregulowania mediacji w przepisach dotyczących procedury administracyjnej było „zbliżenie aparatu administracji publicznej do społeczeństwa, jego uczestnictwo we władztwie administracyjnym oraz rozwój partnerskiego podejścia administracji w załatwianiu spraw obywateli”²³⁷. Pamiętać należy jednak, że procedura administracyjna cechuje się władztwem administracyjnym, z którym wiąże się jednostronne wydawanie decyzji przez organ administracji publicznej²³⁸, zaś mediacja jest instrumentem prawa prywatnego. Jak jednak wskazano wcześniej,

²³⁴Uchwała SN (7) z dn. 25 września 2013 r., I KZP 5/13, OSNKW 2013/11, poz. 92; wyroki SN z: dn. 29 marca 2018 r., V KK 356/17, LEX nr 2470342, oraz z dn. 20 grudnia 2018 r., IV KS 28/18, LEX nr 2626339.

²³⁵Wyrok SN z dn. 4 czerwca 2019 r., IV KK 166/18, LEX nr 2727508.

²³⁶Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2017, poz. 935).

²³⁷Uzasadnienie projektu ustawy z dn. 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 1183.

²³⁸P. Wityńska, *Wprowadzenie mediacji do Ordynacji podatkowej wyzwaniem dla prawa podatkowego* [w:] E. Feret, P. Majka (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”*, Wyd. Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2023, str. 495.

możliwe jest rozstrzyganie spraw z zakresu prawa publicznego takimi instrumentami. Również w doktrynie wskazuje się, że stosowanie mediacji nie ogranicza władztwa administracyjnego²³⁹, jednak może być jego uzupełnieniem, instrumentem fakultatywnym.

Model mediacji w k.p.a. jest wzorowany na tym, który obowiązuje w ramach przepisów obowiązujących w ramach k.p.c.²⁴⁰. W art. 96a § 1 wskazano, kiedy mediacja może być przeprowadzona. Występuje tu przesłanka formalna – mediacja może zostać przeprowadzona w toku postępowania, oraz materialna – gdy pozwala na to charakter sprawy. Oznacza to, że mediacja może przebiegać od momentu wszczęcia postępowania przed organem danej instancji do czasu jego zakończenia, czyli wydania decyzji lub zawarcia ugody administracyjnej. Ma to zastosowanie zarówno w pierwszej, jak i drugiej instancji²⁴¹. Istnieją odmienne głosy w doktrynie, gdzie można odnaleźć stanowisko, że mediację można przeprowadzić już przed rozpoczęciem postępowania²⁴², jest to jednak niezgodne z literalnym brzmieniem tego przepisu. Wskazano również przesłankę negatywną. Jeżeli nie zostanie wyrażona zgoda na przeprowadzenie mediacji w terminie 14 dni od doręczenia zawiadomienia, to mediacja nie zostanie podjęta.

Przesłanka materialna jest dość nieostra, gdyż określenie „gdy pozwala na to charakter sprawy” jest dość rozległe. Skonkretyzowano ją jednak w uzasadnieniu projektu ustawy i wskazano przypadki, w których mediacja może być szczególnie istotna:

- gdy występuje wielość stron,
- gdy może być zawarta ugoda,
- gdy organ miał zamiar wydać decyzję na niekorzyść obywatela i może spodziewać się odwołania,
- gdy wniesiony został środek odwoławczy od orzeczenia wydanego w pierwszej instancji.

Warto również odnieść się do art. 13 k.p.a., w którym wprowadzono zasadę polubownego rozstrzygania sporów, zgodnie z którą organy mają dążyć do polubownego rozwiązania

²³⁹B. Adamiak, *Komentarz do art. 96a* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2019.

²⁴⁰P. Fik, *Mediacja administracyjna i sądowoadministracyjna* [w:] C. Rogula, A. Zemke-Górecka, *Mediacja w praktyce mediatora i pełnomocnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, str. 379.

²⁴¹M. Wilbrand-Gotowicz, *Komentarz do art. 96a k.p.a.* [w:] M. Jaśkowiak, M. Wilbrand-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2023.

²⁴²J. Wegner-Kowska, *Mediacja (art. 13, art. 96a–96g)* [w:] Z. Kmiecik (red.) *Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym. Raport zespołu eksperckiego z prac w latach 2012–2016*, Warszawa 2017, str. 78.

sprawy, o ile pozwala na to charakter sprawy, a w szczególności nakłaniać strony do ugody oraz podejmować czynności niezbędne do przeprowadzenia mediacji.

W art. 96a k.p.a. wskazano również cel mediacji. Jest to „wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych oraz dokonanie ustaleń dotyczących jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa, w tym przez wydanie decyzji lub zawarcie ugody”. Jak więc widać, w postępowaniu administracyjnym, odmiennie niż w innych gałęziach prawa, dąży się do ustalenia prawdy obiektywnej, a nie przede wszystkim do osiągnięcia ugody.

Strony postępowania mediacyjnego w procedurze mediacyjnej to organ prowadzący postępowanie i strona tego postępowania albo strony postępowania administracyjnego. Znaczy to, że w k.p.a. przewidziano dwie formy przeprowadzenia mediacji, ze względu na jej uczestników. Są to²⁴³:

- mediacja o charakterze wertykalnym – gdy uczestnikiem jest organ prowadzący postępowanie; organ jest tu zarówno gospodarzem postępowania, ale również jest organem rozstrzygającym sprawę, jak też uczestnikiem mediacji,
- mediacja o charakterze horyzontalnym – gdy organ nie jest uczestnikiem postępowania; jest ona dopuszczalna, gdy są przynajmniej dwie strony postępowania, które mają odmienne interesy.

Mediacja w postępowaniu administracyjnym spełnia cechę dobrowolności. Przejawia się ona tym, że jej uczestnicy mają prawo decydowania o tym, czy chcą podjęcia mediacji, mają prawo wyboru mediatora oraz mogą w każdym momencie od mediacji odstąpić²⁴⁴.

W przypadku wyrażenia zgody na mediację, sprawa jest kierowana do niej postanowieniem, wydawanym przez organ administracji publicznej. Postanowienie to powinno zawierać wskazanie mediatora wybranego przez uczestników mediacji, a jeżeli nie został wybrany, to wskazanie go przez organ administracji publicznej. Mediator powinien mieć odpowiednią wiedzę i umiejętności w zakresie prowadzenia mediacji w sprawach z danego zakresu.

Oprócz odpowiedniej wiedzy i umiejętności, w k.p.a., wskazano inne wymagania względem mediatora, które powinien on spełniać. Musi być to osoba fizyczna, posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych, korzystająca z pełni praw publicznych. Mediator

²⁴³M. Wilbrand-Gotowicz, *Komentarz do art. 96a k.p.a* [w:] M. Jaśkowiak, M. Wilbrand-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz..., op. cit.*

²⁴⁴D. Całkiewicz, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Studia Prawnoustrojowe UWM”, 2018, nr 42, str. 439.

powinien być „mężem zaufania”, który miałby pomóc zbudować zaufanie pomiędzy uczestnikami mediacji, zwłaszcza gdy jednym z nich jest organ²⁴⁵. Istotne jest, że mediatorem nie może być pracownik organu administracji publicznej, przed którym toczy się postępowanie – miałoby to wpływ na jego bezstronność i neutralność. W przepisach k.p.a. wprowadzono zasadę bezstronności mediatora, który ma obowiązek wskazania okoliczności mogących budzić wątpliwości w tym zakresie. Jeżeli zaistnieje taka sytuacja, to mediator ma obowiązek odmowy przeprowadzenia mediacji. Mediator ma obowiązek dążenia do doprowadzenia do zawarcia ugody między uczestnikami mediacji. Przede wszystkim może pomagać im formułować propozycje ugody. Do zadań mediatora, które będą mieścić się w tym zakresie, zaliczyć można: moderowanie rozmowy, pośredniczenie w rozmowach, doradzanie uczestnikom w zakresie możliwych rozwiązań, udzielanie wyjaśnień co do okoliczności faktycznych i prawnych²⁴⁶. Podkreśla się jednak, że rolą mediatora nie jest narzucanie sposobu rozwiązania konfliktu, ale wsparcie uczestników mediacji w odnalezieniu kompromisu.

Sposób przeprowadzania mediacji jest dowolny. Może on przybierać formę posiedzeń mediacyjnych, możliwe jest również spotkanie się mediatora z uczestnikami osobno. Mediator może również odbywać spotkania za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Istotne jest jednak, aby zostało to odnotowane w protokole.

W k.p.a. wskazano maksymalny okres przeprowadzenia mediacji – jest to dwa miesiące. Może być on przedłużony o kolejny miesiąc, jednak jedynie na zgodny wniosek uczestników, za ich zgodą lub z innych ważnych powodów. To znaczy, że mediacja w postępowaniu administracyjnym nie może trwać dłużej niż trzy miesiące.

Mediacja w postępowaniu administracyjnym ma charakter poufny. Zarówno mediator, jak i uczestnicy mediacji, mają obowiązek zachowania w tajemnicy faktów, które zostały ujawnione w trakcie posiedzeń mediacyjnych. Wyjątek stanowi zwolnienie z dochowania tej tajemnicy. Elementem zasady poufności jest zakaz możliwości powoływania się na propozycje ugodowe, które padły podczas trwania mediacji, po jej zakończeniu.

Mediatorowi przysługuje wynagrodzenie i zwrot wydatków, które poniósł w związku z prowadzeniem mediacji, pod warunkiem, że nie zobowiązał się do prowadzenia mediacji

²⁴⁵K. Surmiak, *Mediacja jako nowa instytucja w procedurze administracyjnej* [w:] A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska (red.), *Nowe instytucje procesowe w postępowaniu administracyjnym w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 roku*, Wyd. Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2017, str. 171.

²⁴⁶M. Tabernacka, *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, str. 32.

bez wynagrodzenia. W doktrynie podnoszony jest głos, że taki przepis, który jest powieieniem regulacji k.p.c., może budzić wątpliwości, zwłaszcza w przypadku bierności mediatora. Wówczas, mimo nieprzeprowadzonej mediacji w praktyce, będzie przysługiwało mu wynagrodzenie z samego tytułu wyznaczenia go, przy braku podjęcia jakichkolwiek czynności, które miałyby zbliżyć uczestników mediacji do osiągnięcia jej celu²⁴⁷.

Wysokość wynagrodzenia i koszty podlegające zwrotowi uregulowane są w rozporządzeniu. Wynagrodzenie w sprawach o należności pieniężne to 1% tych należności, jednak nie mniej niż 150 zł i nie więcej niż 2000 zł za całość postępowania. W sprawach dotyczących koncesji, zezwoleń, pozwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej, budownictwa i architektury, zagospodarowania przestrzennego, ochrony środowiska, gospodarki wodnej, nieruchomości, rolnictwa, leśnictwa, własności przemysłowej – będzie to 150 zł za pierwsze posiedzenie, 100 zł za każde kolejne posiedzenie, jednak łączne wynagrodzenie nie może przekroczyć 2000 zł. W innych sprawach niż zostały wskazane, wynagrodzenie za pierwsze posiedzenie wynosi 150 zł, za każde kolejne – 100 zł, jednak łączne wynagrodzenie nie może przekraczać 450 zł.

Mediator ma prawo do zwrotu wydatków, które zostały udokumentowane. Są to wydatki na przejazdy, wynajem pomieszczenia do prowadzenia posiedzenia mediacyjnego (do 70 zł na jedno posiedzenie) oraz korespondencji.

Mediacja może zostać zakończona na kilka sposobów. Najbardziej pożądanym z nich jest osiągnięcie ugody. Może również nastąpić modyfikacja wniosku strony lub jego wycofanie. Organ może również wydać decyzję administracyjną. Może również zostać wniesione odwołanie²⁴⁸.

Z mediacji sporządzany jest protokół. Musi on zawierać najważniejsze kwestie, a więc: czas i miejsce przeprowadzanej mediacji, oznaczenie uczestników, oznaczenie mediatora, ustalenia co do sposobu załatwienia sprawy, podpisy mediatora, uczestników mediacji lub wzmiankę o braku możliwości dokonania podpisu (art. 96m k.p.a.).

Warto podkreślić, że w przypadku mediacji w postępowaniu administracyjnym mediacja nie powoduje zakończenia postępowania, tak jak ma to miejsce w przepisach k.p.c.²⁴⁹,

²⁴⁷M. Wilbrand-Gotowicz, *Komentarz do art. 96l k.p.a.* [w:] M. Jaśkowiak, M. Wilbrand-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz...*, *op. cit.*

²⁴⁸K. Walaszek, *Mediacja w Kodeksie postępowania administracyjnego jako instytucja służąca realizacji zasady polubownego rozstrzygania kwestii spornych*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM”, 2020, nr 10, str. 262.

²⁴⁹A. Kalisz, *Mediacja administracyjna i sądownoadministracyjna*, „Państwo i Prawo”, 2018, nr 3, str. 26.

jednak skuteczna mediacja powoduje, że organ ma obowiązek załatwić sprawę zgodnie z dokonanymi ustaleniami. Oznacza to, że organ administracji publicznej po zakończonej mediacji wydaje decyzję, w której uwzględnia te ustalenia, których dokonano podczas procedury mediacyjnej.

Pozostaje również pytanie o funkcjonowanie mediacji w k.p.a. Wskazuje się, że powinna być ona używana, jednak zwykle w takich sprawach, które odnoszą się nie tylko do kwestii publicznoprawnych, ale mają również skutek w prawie prywatnym, np. w kwestiach pozwoleń na budowę. W doktrynie uznaje się, że, ze względu na prywatnoprawny charakter mediacji, załatwianiu spraw w ten sposób w prawie administracyjnym, powinny podlegać sprawy tylko związane z prawem cywilnym. Inaczej nigdy nie uda się stworzyć dobrze funkcjonującego modelu mediacji w postępowaniu administracyjnym²⁵⁰.

4.4. Porównanie ADR sensu stricto w postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym

W celu przedstawienia podobieństw i różnic w mediacji w postępowaniu cywilnym, karnym, administracyjnym oraz w arbitrażu, skonstruowano poniższą tabelę:

Tabela 1. Porównanie mediacji w postępowaniu cywilnym, karnym, administracyjnym i arbitrażu w postępowaniu cywilnym

	Mediacja w postępowaniu cywilnym	Arbitraż w postępowaniu cywilnym	Mediacja w postępowaniu karnym	Mediacja w postępowaniu administracyjnym
Rok wprowadzenia przepisów	2005	2005	1998	2017
Przesłanki dopuszczalności	W sprawach, w których zawarcie ugody jest dopuszczalne	sprawa o charakterze cywilnym, miejsce postępowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, poza pewnymi wyjątkami, sprawa dotyczy praw majątkowych, z wyjątkiem spraw o alimenty, sprawa dotyczy praw	Każda sprawa, chyba że nie ma pokrzywdzonego	W toku postępowania, gdy pozwala na to charakter sprawy

²⁵⁰P. Pliś, *Kilka uwag o mediacji w postępowaniu administracyjnym*, „Law and Forensic Science”, 2019, nr 1, str. 54 – 55.

		niemajątkowych, jeżeli mogą być przedmiotem ugody sądowej		
Dobrowolność	Tak	Tak	Tak	Tak
Poufność	Tak	Tak	Tak	Tak
Podstawa prowadzenia procedury	Umowa o mediację/postanowienie sądu o skierowaniu do mediacji	Zapis na sąd polubowny	Skierowanie do mediacji	Postanowienie o skierowaniu do mediacji
Moment wszczęcia procedury	W chwili doręczenia mediatorowi wniosku o przeprowadzenie mediacji	Doręczenie wezwania na arbitraż	Skierowanie do mediacji przez sąd lub referendarza sądowego	Wydanie postanowienia o skierowaniu do mediacji
Maksymalny okres	3 miesiące	Brak ograniczeń	1 miesiąc	2 miesiące
Forma zakończenia	Uгода przed mediatorem	Wyrok sądu polubownego/ugoda stron	Porozumienie bez ugody/ugoda przed mediatorem	Uгода
Mediator/arbitr	Bezstronny, neutralny	Bezstronny, niezależny	Bezstronny, neutralny	Bezstronny, neutralny
Wymagania co do osoby mediatora/arbitra	Pełna zdolność do czynności prawnych, posiadanie pełni praw publicznych, nie może być sędzią	Osoba fizyczna bez względu na obywatelstwo, pełna zdolność do czynności prawnych, nie może być sędzią państwowym	Obywatelstwo polskie, państwa członkowskiego Unii Europejskiej, państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia o Wolnym Handlu, strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej albo obywatelstwo innego państwa, jeżeli na podstawie przepisów państw członkowskich Unii Europejskiej przysługuje jej prawo do zatrudnienia lub samozatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pełnia praw publicznych, pełną zdolność do czynności prawnych, ukończone 26 lat, znajomość języka polskiego w mowie i piśmie, brak skazania za umyślne przestępstwo lub umyślne	pełna zdolność do czynności prawnych, pełnia praw publicznych, nie może być pracownikiem organu administracji publicznej, przed którym toczy się postępowanie

			przestępstwo skarbowe, posiadanie umiejętności i wiedzy w zakresie przeprowadzania postępowania mediacyjnego, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania kontaktów, dawanie rękojmi należytego wykonywania obowiązków, wpis do wykazu, nie jest czynnym zawodowo sędzią, prokuratorem, asesorem prokuratorski, aplikantem wymienionych zawodów, ławnikiem, referendarzem sądowym, asystentem sędziego, asystentem prokuratora oraz funkcjonariuszem instytucji uprawnionej do ścigania przestępstw	
Możliwość wyłączenia mediatora/arbitra	Brak	Tak, gdy zachodzą okoliczności, które budzą uzasadnione wątpliwości co do jego bezstronności lub niezależności, a także wtedy, gdy nie ma kwalifikacji określonych w umowie stron	Brak	Brak
Wynagrodzenie i zwrot wydatków dla mediatora/arbitra	W sprawach o prawa majątkowe 1% wartości przedmiotu sporu, ale nie mniej niż 150 zł i nie więcej niż 2000 zł, w sprawach o prawa majątkowe, w których wartości przedmiotu sporu nie da się ustalić i w sprawach o prawa niemajątkowe – za pierwsze posiedzenie 150 zł, za każde kolejne – 100 zł,	W porozumieniu ze stronami; jeśli nie nastąpiło porozumienie arbitra ze stronami, arbiter może żądać, aby sąd ustalił jego wynagrodzenie stosownie do nakładu pracy oraz wartości przedmiotu sporu, a także wydatki podlegające zwrotowi	Należność zryczałtowana za przeprowadzenie postępowania mediacyjnego w wysokości 240 zł	W sprawach o należności pieniężne to 1% tych należności, jednak nie mniej niż 150 zł i nie więcej niż 2000 zł za całość postępowania; w sprawach dotyczących koncesji, zezwoleń, pozwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej, budownictwa i architektury, zagospodarowania przestrzennego,

	łącznie nie więcej niż 450 zł			ochrony środowiska, gospodarki wodnej, nieruchomości, rolnictwa, leśnictwa, własności przemysłowej – 150 zł za pierwsze posiedzenie, 100 zł za każde kolejne posiedzenie, jednak łączne wynagrodzenie nie może przekroczyć 2000 zł; w innych sprawach wynagrodzenie za pierwsze posiedzenie wynosi 150 zł, za każde kolejne – 100 zł, jednak łączne wynagrodzenie nie może przekraczać 450 zł
Możliwość odwołania	Nie	Tak	Nie	Nie

Źródło: opracowanie własne.

Rozdział 5.

Obowiązujące w Ordynacji Podatkowej formy współpracy podatnika z organem podatkowym

5.1. Uwagi ogólne

Formy współpracy podatnika z organem podatkowym nie są obce systemom zagranicznym, jednak w systemie polskim jest to swoiste *novum*. Zaczęły one obowiązywać 1 lipca 2020 r. W dziale IIB uregulowano umowę o współdziałanie, porozumienia podatkowe, audyt podatkowy (który jest elementem Programu Współdziałania), a od 1 stycznia 2022 r. również porozumienia inwestycyjne. Instrumenty te były przewidziane w projekcie nowej Ordynacji podatkowej²⁵¹, który został przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, jednak projekt ten nie był dalej procedowany w Sejmie.

Pierwszym państwem, które wprowadziło instrumenty współpracy podatnika z organami podatkowymi (co-operative tax compliance) była Australia, a następnie Stany Zjednoczone. W Europie regulacje takie wdrożono na początku w Niderlandach (gdzie głównym zarzutem dla funkcjonowania programu był brak pewności działań organów podatkowych²⁵², co jest konieczne dla prawidłowego działania tych przepisów), Irlandii, a później w Wielkiej Brytanii, Szwecji i Austrii²⁵³.

Istotę wprowadzenia instrumentów współdziałania można sprowadzić do stwierdzenia „przejrzystość w zamian za pewność”²⁵⁴. Oznacza to, że fundamentalną zasadą jest zagwarantowanie podatnikowi pewności stosowania prawa, jednak musi on być transparentny wobec organów podatkowych²⁵⁵. To powoduje stworzenie bliskich relacji między podatnikiem a organem podatkowym, które powinny być oparte na relacji wzajemnego zaufania.

²⁵¹Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517.

²⁵²K. Bronżewska, A. Majdańska, *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance. Czy warto?*, „Przegląd Podatkowy”, 2019, nr 2, str. 46-47.

²⁵³M. Kluzek, *Bariery implementacji co-cooperative tax compliance w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 2020, nr 3, str. 221-223.

²⁵⁴L. Etel *et. al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe...*, *op. cit.*, str. 79.

²⁵⁵R. Bulejak, *Program współdziałania jako gwarancja pewności stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] P. Tomczykowski (red.), *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, str. 32.

Na potrzeby niniejszego opracowania formy współpracy podatnika z organem podatkowym zostały zaliczone jako alternatywne metody rozstrzygania sporów. Stało się tak dlatego, że spełniają one podobną funkcję – skracają postępowanie i zmniejszają jego koszty, gdyż podatnik jest transparentny przed organem podatkowym, co ogranicza konieczność przeprowadzania postępowania dowodowego. Ponadto, tak jak ADR-y *sensu stricto*, opierają się na zasadzie dobrowolności, a ich istotą jest stosunek umowny między organem podatkowym a podatnikiem, w którym konieczne jest osiągnięcie przez obie strony konsensusu, a ich celem jest deeskalacja sporu. Można więc uznać, że zawarcie takiej umowy może sprawić, że konflikt nie dochodzi do skutku.

5.2. Umowa o współdziałanie

5.2.1. Formalne aspekty umowy o współdziałanie

W założeniach Programu współdziałania wskazuje się, że „nie stanowi on nadzoru bezpośrednio nad prawidłowością realizacji obowiązków podatkowych, lecz stanowi nadzór nad mechanizmami wewnętrznymi u podatnika wdrożonymi przez niego w celu prawidłowego wykonywania obciążających go obowiązków podatkowych”²⁵⁶. To oznacza, że podatnik dokonuje samokontroli swoich rozliczeń podatkowych, a organy podatkowe to nadzorują. Twierdzenia te odzwierciedlone są w przepisach o.p., w których wskazano cel wprowadzonej regulacji: umowa o współdziałanie ma służyć przestrzeganiu przepisów prawa podatkowego, przejrzystości podatnika oraz budowaniu wzajemnego zaufania i zrozumienia między stronami tej umowy.

Wzajemne zaufanie to takie, które nie może być bezpodstawne, ale musi być oparte na faktach; musi być ono obustronne: z jednej strony podatnik ma obowiązek wprowadzenia mechanizmów samokontroli, które sprawią, że zdobędzie on zaufanie organów podatkowych; z drugiej strony organy podatkowe zobowiązują się, że będą dokonywać czynności racjonalnych i adekwatnych do potrzeb, co ma zapewnić im ufność ze strony podatnika²⁵⁷.

Zrozumienie również powinno być obustronne – dotyczy ono posiadanej wiedzy dotyczącej zasad funkcjonowania obu stron i ich środowiska. Podatnik musi zrozumieć istotę

²⁵⁶ <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspoldzialania/> (dostęp na: 12.07.2023 r.).

²⁵⁷ Krajowa Administracja Skarbowa, *Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania*, Warszawa 2020, str. 4.

działania KAS jako organu, którego celem jest stanie na straży przestrzegania przepisów prawa podatkowego, zaś organy podatkowe muszą uwzględniać funkcjonowanie przedsiębiorców na rynku gospodarczym. Powinny one również ze sobą współdziałać, aby osiągnąć wspólny cel – rozwój społeczny i gospodarczy państwa²⁵⁸.

Transparentność natomiast tłumaczona jest jako otwartość podmiotu, który chce dołączyć lub jest objęty Programem Współdziałania, co do kwestii podatkowych. To znaczy, że podatnik powinien wyjawiać organom podatkowym wszystkie informacje, które dotyczą trudnych kwestii podatkowych. Z drugiej strony, KAS ma obowiązek informowania podatnika o okolicznościach, z jakimi są związane jego pytania oraz o czynnościach w zakresie kontroli²⁵⁹.

Jednakże zwrócić należy uwagę, że mimo słusznej idei wprowadzenia takich regulacji, już na etapie jej celów i założeń, można napotkać pewne problemy mogące wywierać znaczny wpływ na zainteresowanie tym programem. Aby budować wzajemne zaufanie między stronami konieczne jest, aby istniało ono na pewnym, minimalnym poziomie już wcześniej. Jeśli tak nie będzie, podatnik nie przekaze tajemnic swojego przedsiębiorstwa urzędowi skarbowemu w ramach umowy o zagwarantowaniu pewności stosowania prawa w obawie, że zostanie to wykorzystane przeciwko niemu. Przede wszystkim będzie to utrudnieniem zwłaszcza w systemie prawnym o niskiej kulturze administrowania. Niestety, przyznać trzeba, że w polskiej administracji nadal panuje przestarzały model, w którym urząd z założenia nie może być przyjazny oraz musi dominować w danym stosunku prawnym²⁶⁰. Ponadto taki model administrowania wprowadza brak zaufania do podatników ze strony urzędów skarbowych, gdzie podatnicy traktowani są z góry oraz z podejrzliwością. Niestety, należy przyznać, że wprowadzenie takiego programu, który jest ekskluzywny dla zainteresowanych, nie może być jedynym sposobem na poprawienie relacji na linii podatnik – urząd skarbowy. Rozpocząć należy najpierw od wprowadzenia pewnych wytycznych administrowania w urzędach, aby podatnicy mogli bardziej zaufać organom. Wówczas z pewnością będzie większa chęć przystępowania do tego typu programów.

²⁵⁸*Ibidem*, str. 4 – 5.

²⁵⁹*Ibidem*, str. 5.

²⁶⁰J. Korczak, *Przyjazny urząd jako nowa dyrektywa kultury administrowania. Refleksje nad jakością obsługi interesantów w instytucjach administracji publicznej* [w:] J. Korczak (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2018, str. 220.

Należy również wskazać, że celem umowy jest zapobieganie powstawaniu konfliktów między organem a podatnikiem. W tym celu organ ma m. in. zagwarantować pewność wykładni i stosowania przepisów podatkowych. Oczywiście idea zapobiegania powstawaniu sporów jest słuszna. Jednakże należy w tym miejscu zadać podstawowe pytanie: czy takie założenia należy realizować poprzez wprowadzanie programu dostępnego dla zaledwie niewielkiej części podatników? Pewność wykładni i stosowania prawa powinna być prawem każdego podatnika, niezależnie od jego przystąpienia do programu, bądź nie.

W celu zawarcia umowy o współdziałanie między szefem KAS a podatnikiem, należy spełnić określone ustawą przesłanki:

- umowa ma wynikać z wniosku podatnika,
- umowa ma dotyczyć podatków, które dotyczą właściwości szefa KAS, a więc podatków stanowiących dochód budżetu państwa,
- podatnik musi być osobą prawną,
- wartość przychodu wykazana w zeznaniu za podatek dochodowy od osób prawnych za poprzedni rok podatkowy musi przekroczyć 50 000 000 euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku,
- podatnik musi otrzymać pozytywną opinię z audytu wstępnego.

Takie ograniczenia przystępowania do Programu Współdziałania niosą za sobą skutki w postaci małej liczby podatników do niego przystępujących. Są to wymagania, które sprawiają, że umowę o współdziałanie mogą zawrzeć jedynie najwięksi podatnicy, którzy przede wszystkim mają duże fundusze przeznaczone na obsługę prawną. Może to powodować brak efektywności zawartej umowy, niekoniecznie przez zatajanie pewnych faktów, które podatnik powinien przedstawić, ale poprzez odnajdywanie pewnych luk w prawie, których obejście nie jest złamaniem prawa, lecz pewnego rodzaju optymalizacją podatkową. Ponadto takie regulacje powodują, że zwykli podatnicy są wykluczani z tego programu, a więc podatnik odnosi wrażenie, że przyjazny urząd dostępny jest wyłącznie dla nielicznych.

Wskazano również formalne aspekty umowy o współdziałanie. Warunkiem koniecznym jest zawarcie jej w formie pisemnej. Umowa ta zawierana jest na czas nieokreślony, co ma zapewnić jej trwałość²⁶¹. Wskazano ponadto, jakie elementy powinna zawierać taka

²⁶¹R. Dowgier, *Komentarz do art. 20t o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1 – 119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2023.

umowa. Są to ustalenia stron konieczne, aby prawidłowo realizować umowę, a w szczególności określenie praw i obowiązków stron i sposobu informowania się. Taka konstrukcja regulacji daje możliwość indywidualnych uzgodnień zapisów umowy między szefem KAS a podatnikiem.

Ministerstwo Finansów opublikowało wzór umowy o współdziałanie²⁶², który jest zgodny z przepisami o.p. w zakresie jej obowiązywania, praw i obowiązków stron oraz innych istotnych elementów. Na początku została zawarta preambuła, w której wskazano na cel jej zawarcia – zapewnienie przestrzegania prawa przez podatnika przy wsparciu Szefa KAS. W umowie należy wskazać, których podatków ma ona dotyczyć. Wyszczególniono również wzajemne zobowiązania stron umowy, m. in. jest to współpraca oparta na wzajemnym zaufaniu, zrozumieniu i przejrzystości, wyjaśnianie budzących wątpliwości zagadnień na bieżąco oraz dążenie do polubownego załatwienia sprawy. To ostatnie zobowiązanie jest niezwykle ciekawe, zważywszy na to, że w polskim systemie nie funkcjonują żadne instrumenty (z wyjątkiem Programu Współdziałania), pozwalające na polubowne załatwienie sprawy na etapie przed wszczęciem postępowania podatkowego oraz w jego trakcie. Oznacza to, że w takiej sytuacji dopuszczalna jest nieformalna mediacja lub negocjacje między organem podatkowym a podatnikiem.

Ponadto wzór umowy zawiera zobowiązania Szefa KAS i podatnika, które pokrywają się z tymi, które zostały wskazane w przepisach ustawy. Określone zostały również metody komunikacji – w celu omówienia planów podatnika powinien zostać ustalony harmonogram spotkań.

Niezwykle ciekawe jest to, że we wzorze umowy o współdziałanie nie przewidziano zbyt wielu możliwości jego modyfikacji. Zaledwie w kilku miejscach istnieje możliwość doprecyzowania jej postanowień (np. wskazania których podatków dotyczy, wskazania zagadnień spornych, które nie zostały rozstrzygnięte przed zawarciem umowy), jednak w przypadku obowiązków stron nie widać takiej możliwości. Interesujące jest więc to, czy podatnicy przystępujący do Programu Współdziałania mieli możliwość negocjowania postanowień umowy w pewnym zakresie – np. dodania obowiązków dla którejkolwiek ze stron. Oczywiście jest, że nie mogły one negocjować tych postanowień, które wprost zostały wskazane w o.p.

²⁶² <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzia%C5%82anie.pdf> (dostęp na: 22.04.2024 r.).

Należy podkreślić, że umowa o współdziałanie jest instrumentem o charakterze osobistym. Przejawem tego jest fakt, że następca prawny nie ma możliwości wstąpienia w prawa i obowiązki strony umowy.

Przystąpienie do Programu Współdziałania jest dobrowolne, a realizacją zasady dobrowolności jest fakt, że podatnik umowę o współdziałanie może wypowiedzieć w każdym momencie. Szef KAS nie ma jednak takiej możliwości i może zrobić to jedynie w ściśle określonych przypadkach. Pierwszym z nich jest naruszenie przez podatnika postanowień umowy. Drugim – poważne lub powtarzające się naruszanie przez podatnika prawa podatkowego. Podkreślić należy jednak, że w takich sytuacjach szef KAS ma możliwość, ale nie obowiązek wypowiedzenia umowy. Na uwagę zasługuje również fakt, że to do szefa KAS należy ocena, czy przesłanka ta została spełniona. Jeżeli umowa zostanie wypowiedziana, to szef KAS musi podać przyczyny wypowiedzenia z uzasadnieniem. Wypowiedzenie umowy musi mieć taką samą formę jak jej zawarcie, a więc musi być złożone na piśmie. Za dzień rozwiązania umowy przyjmuje się dzień jej wypowiedzenia, chyba że w jego treści postanowiono inaczej. Zapewnia to uprzywilejowanie podatnika, gdyż Szef KAS nie może w każdym momencie wypowiedzieć umowy, co gwarantuje jej pewność. Intrygujące jest jednak, w jaki sposób Szef KAS interpretowałby „poważne lub powtarzające się naruszanie przez podatnika prawa podatkowego”. Czy jeżeli podatnik naruszy prawo podatkowe w najmniejszym stopniu, ale robi to kilka razy w niedługim odstępie czasu, będzie to już podstawą do wypowiedzenia umowy, nawet jeśli zrobił to nieświadomie? Uznać należy, że jednak Szef KAS będzie każdą taką sytuację analizować odrębnie.

Zakończenie umowy o współdziałanie pociąga za sobą następujące skutki:

- usunięcie danych podatnika z ewidencji podatników, z którymi zawarto umowę,
- w przypadku rozwiązania umowy przez szefa KAS – brak możliwości zawiązania ponownie umowy z tym samym podatnikiem w okresie 2 lat,
- możliwość wypowiedzenia porozumienia podatkowego przez szefa KAS.

W celu realizacji zasady transparentności, a także propagowania wiarygodności podatników²⁶³, wprowadzono obowiązek prowadzenia przez szefa KAS ewidencji podatników, z którymi zawarł umowę o współdziałanie. Jest to rejestr, który charakteryzuje się jawnością i jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej. Zawiera ona nazwę i NIP podatnika,

²⁶³R. Dowgier, *Komentarz do art. 20za o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*

z którym została zawarta umowa o współdziałanie oraz datę rozpoczęcia obowiązywania umowy.

Elementem Programu Współdziałania jest audyt podatkowy, czyli forma nadzoru nad mechanizmami wewnętrznymi u podatnika, wprowadzona w celu weryfikacji wprowadzonych przez niego mechanizmów samokontroli podatkowej, a także poprawności spełniania obowiązków podatkowych²⁶⁴. Audyt podatkowy może być przeprowadzony w dwojakim charakterze: jako audyt wstępny lub monitorujący. Audyt wstępny przeprowadzany jest przed zawarciem umowy o współdziałanie i jest niezbędny, aby taka umowa doszła do skutku. Dotyczy on dwóch lat, które poprzedzają rok, w którym został złożony wniosek o podpisanie umowy o współdziałanie. Audyt monitorujący jest natomiast przeprowadzany już po zawarciu umowy, aby sprawdzić, w jakim stopniu podatnik realizuje jej postanowienia. W obu przypadkach audyt przeprowadzany jest przez szefa KAS.

Tabela 2. Rodzaje audytu podatkowego w Ordynacji podatkowej

Rodzaj audytu	Podmiot przeprowadzający	Czas przeprowadzenia	Zakończenie
Audyt wstępny	Szef KAS	Przed zawarciem umowy o współdziałanie	Opinia pozytywna, negatywna lub zalecenia
Audyt monitorujący	Szef KAS	Podczas obowiązywania umowy o współdziałanie	Opinia pozytywna, negatywna lub zalecenia
Niezależny audyt funkcji podatkowej	Niezależny audytor Podatkowy	Podczas obowiązywania umowy o współdziałanie	Raport zawierający wynik audytu

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 20zg – 20zq o.p.

Przeprowadzenie audytu podatkowego ma na celu dokonanie oceny przedsiębiorstwa pod względem wprowadzonych procesów, a także wniesienie pewnych pozytywnych skutków do jego działania. Przeprowadzenie audytu nie powinno być traktowane w taki sposób,

²⁶⁴E. Małecka-Ziemińska, *Audyt podatkowy jako zewnętrzny mechanizm nadzorczy* [w:] E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2022, str. 16.

jak przeprowadzanie kontroli, a więc nie ma być nakierowane na wykrycie nieprawidłowości; wręcz przeciwnie – powinien on usprawniać funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Dzięki takiemu pojmowaniu audytu możliwe będzie budowanie wzajemnego zaufania między podatnikiem a organem podatkowym.

Podkreślić należy, że udział podatnika w Programie Współdziałania zależy zarówno od pozytywnej oceny szefa KAS wynikającej z audytu wstępnego, w której potwierdzono wdrożenie wszystkich niezbędnych procedur, jak i akceptacji dodatkowych obowiązków przez podatnika.

Z przepisów o.p. wynika ponadto, że podatnik ma obowiązek przekazać szefowi KAS wszystkie niezbędne dokumenty, które są wymagane, aby przeprowadzić audyt podatkowy. W celu zapewnienia poufności te dokumenty, które zawierają tajemnicę przedsiębiorstwa, powinny zostać zniszczone w ciągu 2 miesięcy od rozwiązania umowy o współdziałanie, zakończenia audytu – jeżeli nie zawarto umowy lub zakończenia weryfikacji zastosowania się do zaleceń – również, gdy umowa nie została zawarta.

Audyt podatkowy może zakończyć się na trzy sposoby:

- może zostać wydana opinia pozytywna – wówczas istnieje możliwość zawarcia umowy o współdziałanie,
- może zostać wydana opinia negatywna – w takiej sytuacji umowa o współdziałanie nie może zostać zawarta,
- mogą zostać wydane zalecenia wskazujące – są to wskazania, jakie czynności podatnik powinien podjąć, aby możliwe było usunięcie nieprawidłowości. Nie zamyka to możliwości do zawarcia umowy o współdziałanie, ale wdrożenie zaleceń jest konieczne, aby ją zawrzeć.

W przepisach dotyczących audytu podatkowego uregulowano również zagadnienia dotyczące audytu funkcji podatkowej, który jest narzędziem spółek doradztwa podatkowego, firm audytorskich i biegłych rewidentów²⁶⁵. Jest to instrument mający na celu zapewnienie dbania przez doradców podatkowych i biegłych rewidentów o prawidłowość przestrzegania obowiązków podatkowych (*tax compliance*).

²⁶⁵Krajowa Administracja Skarbowa, *Podręcznik...*, op. cit., str. 11.

Celem przeprowadzania audytu funkcji podatkowej jest sprawdzenie, czy mechanizmy podatkowe zostały odpowiednio wdrożone, co skutkuje prawidłowym spełnianiem obowiązków podatkowych. Audyt funkcji podatkowej jest niezbędną częścią RWNP. Powinien odnosić się do systemu zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego, nadzoru nad zgodnością działalności przedsiębiorstwa z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i innymi standardami, a także mechanizmami nadzoru zewnętrznego²⁶⁶. Powinien on odnosić się nie tylko do zdarzeń przeszłych, ale również przyszłych, gdyż jego zadaniem jest usprawnianie działania przedsiębiorstwa, co wiąże się z brakiem popełniania błędów w zakresie obowiązków podatkowych.

Szef KAS, kiedy będzie dokonywał audytu podatkowego, zarówno wstępnego, jak i monitorującego, będzie brał pod uwagę również audyt przeprowadzony również w ramach niezależnego audytu funkcji podatkowej, a zwłaszcza:

- wybór niezależnego audytora,
- niezależność i obiektywizm audytora,
- raport z audytu, dokumentację, procedury, a przede wszystkim: obszar badania, okres badania, ryzyko podatkowe, ustalenia, zalecenia i wynik²⁶⁷.

Z funkcją audytora wiążą się pewne obowiązki, są to²⁶⁸:

- ustalenie stanu faktycznego co do RWNP oraz spełniania obowiązków podatkowych,
- wykrycie odchyleń od normy,
- wskazanie podatnikowi zaleceń, które powinien wdrożyć,
- zaprezentowanie opinii i wniosków w zakresie RWNP i spełniania obowiązków podatkowych.

Ponadto audytor ma prawo do²⁶⁹:

- możliwości wejścia do siedziby podatnika,
- dostępu do dokumentów, informacji itd., a także kopiowania tych materiałów,
- pozyskania od pracowników przedsiębiorstwa informacji oraz wyjaśnień.

Jak można zauważyć, w związku z tym, że Program Współdziałania jest młodym instrumentem – został wprowadzony w 2020 r., to również audyt podatkowy jest instrumentem

²⁶⁶E. Małecka-Ziemińska, *Audyt...*, *op. cit.*, str. 20.

²⁶⁷Krajowa Administracja Skarbowa, *Podręcznik...*, *op. cit.*, str. 12.

²⁶⁸*Ibidem*, str. 13.

²⁶⁹*Ibidem*.

początkującym w polskim systemie prawnym. Co prawda, można wskazać, że część przedsiębiorstw przeszła już audyt wstępny, jednakże praktyka audytu monitorującego nie jest jeszcze wypracowana. Podkreślić należy jednak, że będzie on tym mniejszy, im bardziej skuteczny będzie wewnętrzny nadzór podatkowy²⁷⁰.

5.2.2. Obowiązki stron

Program Współdziałania opiera się na stosunku umownym, a co za tym idzie, proporcjonalnym. W związku z tym obie strony zobowiązują się do pewnych zachowań względem drugiej strony. Zachowania te zostały ściśle określone w Ordynacji podatkowej. Jednakże warto podkreślić, że ustawowo zostały wytyczone ogólne ramy obowiązków, które powinny zostać doprecyzowane w umowie.

Podatnik, zawierając umowę o współdziałanie, zobowiązuje się do:

- dobrowolnego i prawidłowego przestrzegania przepisów prawa podatkowego,
- wdrożenia ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, które określane są jako skuteczny i adekwatny zbiór procesów i procedur, które odnoszą się do zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego,
- informowania, bez wezwania, szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o istotnych zagadnieniach podatkowych, które mogą stanowić źródło sporu między podatnikiem a organem podatkowym,
- informowania, bez wezwania, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o istotnych informacjach, które mogą wskazywać na uzyskanie korzyści podatkowej przez podatnika.

Pierwszy obowiązek dotyczy przestrzegania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Jednak wskazać należy, że przestrzeganie prawa jest obowiązkiem każdego obywatela, w związku z czym również spełnianie obowiązków przewidzianych przepisami prawa podatkowego spoczywa na każdym z nich. Ustawodawca w uzasadnieniu projektu wskazywał, że najważniejszym zadaniem Programu Współdziałania jest otrzymywanie wpłat podatków we właściwych terminach, tak, aby nie było konieczności stosowania środków

²⁷⁰E. Małecka-Ziemińska, *Audyt...*, *op. cit.*, str. 25.

przymusu. Co więcej, podatnik powinien obowiązki te spełniać dobrowolnie, a to oznacza, że nie powinien unikać ani uchylać się od opodatkowania²⁷¹.

Drugim obowiązkiem jest wprowadzenie wewnętrznych ram nadzoru podatkowego (RWNP). Są to mechanizmy samokontroli, które ma wprowadzić podatnik, celem sprawdzania czy jego obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są spełniane odpowiednio. Można je podzielić na cztery linie obrony przeciw nieprzestrzeganiu obowiązków podatkowych²⁷²:

- kontrola wewnętrzna w kwestiach podatkowych, kontrola kierownictwa,
- zarządzanie ryzykiem podatkowym, *tax compliance*,
- audyt wewnętrzny w kwestiach podatkowych,
- audyt zewnętrzny i inne mechanizmy nadzoru zewnętrznego w kwestiach podatkowych.

Prawidłowe wdrożenie tych procedur oraz ich odpowiednie funkcjonowanie skutkuje tym, że podatnik zyska większe zaufanie organów podatkowych. Co za tym idzie, szef KAS będzie przeprowadzał wówczas kontrolę w mniejszym zakresie, ze względu na pewność, że samokontrola jest przeprowadzana w prawidłowy sposób. To spowoduje mniejsze obciążenia administracyjne po stronie podatnika.

Trzeci obowiązek odnosi się do wskazywania zagadnień spornych. Uwidoczniona jest tu funkcja alternatywnej metody rozstrzygania sporów. Podkreśla się, że celem Programu Współdziałania jest jak najszybsze rozwiązanie konfliktów między podatnikiem a organem podatkowym²⁷³, a dzięki przekazaniu informacji o możliwości jego powstania, będzie on szybciej zażegnany. Podatnik w takiej sytuacji powinien przedstawić organowi opinie i ekspertyzy zarówno przygotowane samodzielnie, jak i pozyskane z zewnątrz.

Podatnik jest zobowiązany również, aby dostarczać informacji o uzyskaniu korzyści podatkowych. Obydwa te obowiązki będą miały zastosowanie w zakresie zgodnie z określonymi w umowie progami istotności, co oznacza, że poniżej pewnych kwot uzyskania korzyści czy też zagadnień spornych nie ma konieczności ich zgłaszania do szefa KAS – przy czym nie oznacza to, że podatnik nie może o nich informować.

²⁷¹R. Dowgier, *Komentarz do art. 20u o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*

²⁷²Krajowa Administracja Skarbowa, *Podręcznik...*, *op. cit.*, str. 6 – 7.

²⁷³*Ibidem*, str. 31.

Dodatkowo podatnik będzie musiał spełniać pewne obowiązki informacyjne. Jest to przekazywanie raz do roku:

- sprawozdania z funkcjonowania RWNP i realizacji strategii podatkowej w roku podatkowym,
- planów operacyjnych, finansowych i podatkowych,
- raportu w zakresie tytułów podatkowych i kwot zapłaconych w innej jurysdykcji podatkowej,
- kalkulacji podatku bieżącego oraz odroczonego w odniesieniu do wyniku bilansowego²⁷⁴.

Ponadto, indywidualnie ustalane jest, jak często podatnik musi przesyłać:

- JPK – schemat: KR, FA, MAG, WB,
- wyniki kontroli i audytu wewnętrznego i zewnętrznego co do RWNP i podatków,
- ważne wydarzenia finansowe, rachunkowe, prawne,
- ważne zmiany w RWNP – przyszłe i zastosowane²⁷⁵.

Jest to szereg obowiązków, które są bardzo rozległe i zapewniają praktycznie pełną transparentność podatnika przed urzędem skarbowym. Powoduje to, że nawet gdyby program ten został otwarty dla mniejszych podatników, to mogłyby być one ciężkie do zrealizowania. Z pewnością wymagają one funkcjonowania rozbudowanego działu prawnego, na co nie mogłyby pozwolić sobie mniejsze przedsiębiorstwa.

W Ordynacji podatkowej, w art. 20v, wskazano również obowiązki szefa KAS. Są to:

- dostosowanie formy i częstotliwości czynności nadzorczych i kontrolnych do poziomu i skuteczności wprowadzenia ram wewnętrznego nadzoru podatkowego i współpracy z organami podatkowymi,
- przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej u podatnika,
- wyrażenie zgody na podjęcie u podatnika czynności sprawdzających na podstawie art. 274c o.p. oraz wystąpienie do podatnika w trybie art. 79 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej²⁷⁶.

²⁷⁴*Ibidem*, str. 29.

²⁷⁵*Ibidem*.

²⁷⁶Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2023, poz. 615) – dalej ustawa o KAS.

Jak już wspomniano, stosunek wynikający z umowy o współdziałanie jest proporcjonalny, co oznacza, że w zamian za wprowadzenie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego oraz dobrą współpracę podatnika z organami podatkowymi, kontrole u podatnika będą przeprowadzane rzadziej oraz jedynie w takim stopniu, jaki jest konieczny. Wynika to bowiem z zasady zaufania między stronami. Ponadto kontrolę taką będzie mógł przeprowadzać wyłącznie szef KAS. Będzie musiał on wyrazić zgodę na pozyskiwanie dokumentów, również wyciągów z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych, jeśli kontrola podatkowa lub postępowanie podatkowe będzie prowadzone u kontrahenta podatnika. Podobnie jest w przypadku kontroli celno-skarbowej.

5.3. Porozumienia podatkowe

5.3.1. Przesłanki zawarcia i zakres porozumienia podatkowego

Porozumienie podatkowe jest elementem Programu Współdziałania, które ma stanowić gwarancję pewności stosowana prawa przez KAS względem podatnika²⁷⁷. Stronami porozumienia podatkowego są szef KAS i podatnik, z którym została zawarta umowa o współdziałanie, przy czym zawarcie porozumienia może zainicjować zarówno podatnik, jak i organ. Porozumienie podatkowe musi zostać zawarte w formie pisemnej. Nie wskazano jednak, jaka powinna być treść porozumienia. Ministerstwo nie przedstawiło również jego wzoru. Uznać należy jednak, że treść będzie odpowiadać przedmiotowi porozumienia.

Porozumienie podatkowe dotyczy zdarzeń przyszłych – takich, co do których nie toczy się żaden spór, czyli postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie przed sądem administracyjnym, a także gdy sprawa została już rozstrzygnięta co do istoty decyzją lub postanowieniem. Dzięki zawarciu takiego porozumienia możliwe jest uzyskanie szybkiego stanowiska organów podatkowych co do danego stanu faktycznego. To oznacza, że celem zawarcia porozumienia podatkowego jest niedopuszczenie do zawiązania się sporu w przyszłości.

Warto podkreślić, że zawarcie porozumienia podatkowego w danej sprawie wyklucza możliwość ubiegania się o interpretację indywidualną. Taka regulacja została wprowadzona na mocy art. 14b § 5 o.p. Jednak w przypadku zawarcia umowy o współdziałanie, przy braku

²⁷⁷R. Dowgier, *Komentarz do art. 20 zb o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja..., op. cit.*

zawarcia porozumienia podatkowego, możliwe jest ubieganie się o wydanie interpretacji indywidualnej.

Porozumienia podatkowe, chociaż są instrumentem podobnym do interpretacji indywidualnych, nie są identyczne – mają szerszy zakres. W przypadku porozumienia podatkowego nie ma ograniczeń z art. 14 par. 2a o.p., czyli mogą one dotyczyć np. właściwości, uprawnień i obowiązków organów podatkowych, a także przepisów dotyczących przeciwdziałania unikania opodatkowania. Takie rozwiązanie jest korzystne dla podmiotów, które zawierają porozumienia podatkowe, gdyż mają one możliwość uzyskania interpretacji o szerszym zakresie²⁷⁸.

W art. 20zb o.p. wskazano zakres porozumienia podatkowego:

- interpretacje przepisów prawa podatkowego,
- ustalanie cen transferowych,
- brak zasadności przepisu dotyczącego unikania opodatkowania,
- wysokość prognozowanego zobowiązania podatkowego z tytułu CIT za rok następny,
- inne sprawy, konieczne dla prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie.

Podstawową korzyścią dla podatnika z zawierania porozumienia podatkowego jest taka sama ochrona, jak w przypadku indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji, jeśli organ podatkowy zmieni swoje stanowisko.

5.3.2. Zakończenie obowiązywania porozumienia podatkowego

Do rozwiązania porozumienia podatkowego odnosi się art. 20ze o.p. Regulacje w nim zawarte prowadzą do wniosku, że wypowiedzenie porozumienia podatkowego przez podatnika następuje na podobnych zasadach, jak wypowiedzenie umowy o współdziałanie. Oznacza to, że podatnik może wypowiedzieć porozumienie podatkowe z jakiegokolwiek przyczyny. Różnicę natomiast stanowi fakt, że podatnik ma obowiązek uzasadnienia wypowiedzenia porozumienia. Tylko takie wypowiedzenie (a więc złożone wraz z uzasadnieniem) może wywołać skutek prawny.

²⁷⁸M. Ślifirczyk, *Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres?*, „Doradztwo podatkowe – Biuletyn Instytutu studiów Podatkowych”, 2023, nr 5, str. 5.

Szef KAS może wypowiedzieć porozumienie podatkowe w trzech przypadkach, które zostały wskazane w przepisie:

- gdy ujawnione zostaną nowe okoliczności faktyczne lub dowody, które są istotne dla sprawy, której dotyczy porozumienie, a które istniały w dniu jego zawarcia, ale nie były znane w momencie zawierania porozumienia,
- gdy uzna, że porozumienie jest błędne w odniesieniu do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego lub interpretacji ogólnych – ma to na celu zapewnienie, aby funkcjonujące w obrocie prawnym porozumienia podatkowe były spójne z orzecznictwem i uchwałami,
- gdy zostanie rozwiązana umowa o współdziałanie, jednakże, nawet w przypadku zaistnienia tej przesłanki, nie obliguje ona do rozwiązania porozumienia podatkowego. Jest to niezależna decyzja szefa KAS.

Co do zasady datą wypowiedzenia porozumienia podatkowego jest dzień jego złożenia wraz z uzasadnieniem. Wypowiedzenie jest składane drugiej stronie porozumienia. Istnieje jednak możliwość, aby podatnik wskazał inny dzień rozwiązania porozumienia, może być to również data późniejsza. Wskazać należy również, że jeżeli wypowiedzenie następuje na podstawie przesłanki dotyczącej ujawnienia nowych faktów lub dowodów, to nieważność następuje z mocą wsteczną ze względu na to, że szef KAS nie miał co do nich wiedzy.

Przepisy dotyczące wypowiedzenia porozumienia podatkowego zapewniają podatnikowi ochronę w przypadku zastosowania się do niego. Zastosowanie się do porozumienia podatkowego nie może szkodzić podatnikowi. Taką ochronę podatnik będzie miał zarówno, gdy sam wypowie porozumienie, jak i kiedy zostanie ono rozwiązane przez szefa KAS. We wskazanym przepisie przewidziano ochronę taką samą, jak w przypadku, gdyby miało miejsce zastosowanie się do interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Ma to taki skutek, że podatnik, który zastosował się do porozumienia podatkowego powinien zostać zwolniony z zapłaty podatku, a także nie będzie ponosił odpowiedzialności na podstawie przepisów ustawy Kodeks Karny Skarbowy²⁷⁹.

²⁷⁹Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. 2023, poz. 654) – dalej k.k.s.

5.4. Porozumienia inwestycyjne

5.4.1. Porozumienia inwestycyjne – cel i podstawowe pojęcia

Porozumienie inwestycyjne zostało wprowadzone do polskiego systemu prawnego 1 stycznia 2022 r. Instrument ten jest wzorowany na funkcjonującym już we Włoszech, na Słowacji, na Węgrzech oraz w wielu innych państwach. Jest to zupełnie nowy instrument, który daje możliwość zarządzania ryzykiem podatkowym przez inwestorów oraz pomaga im określać skutki podatkowe dokonywanych przez nich inwestycji. Ponadto porozumienie inwestycyjne ma na celu zapewnienie inwestorom gwarancji pewności wykładni przepisów prawa podatkowego oraz jednolitego i spójnego stosowania prawa podatkowego co do uprzedniego porozumienia cenowego, opinii zabezpieczającej, interpretacji indywidualnej, wiążącej informacji akcyzowej oraz wiążącej informacji stawkowej²⁸⁰.

Cel porozumienia inwestycyjnego jednoznacznie wyrażono w art. 20zs § 2 o.p.: „Porozumienie inwestycyjne służy realizacji zasady pewności prawa podatkowego oraz zapewnieniu jednolitej i spójnej wykładni przepisów prawa podatkowego”. To właśnie przez pryzmat tego przepisu należy interpretować wszystkie inne w procedurze ich stosowania odnoszące się do porozumienia inwestycyjnego. Ponadto wskazano, że ma ono niwelować bariery inwestycyjne w Polsce, czego rezultatem ma być zwiększenie inwestycji²⁸¹, co może być ważne zwłaszcza w przypadku częstych zmian następujących w prawie podatkowym, będących czynnikiem zniechęcającym inwestorów. Porozumienie inwestycyjne ma być instrumentem, który ma uzupełniać umowę o współdziałanie oraz porozumienia podatkowe. Jest to kolejny instrument o charakterze konsensualnym, co oznacza, że ponownie do prawa podatkowego, a więc prawa publicznego, wprowadzane są elementy umowne, czyli mające swoje źródło w prawie prywatnym.

Należy stwierdzić, że idea wspierania rozwoju inwestycji w Polsce jest istotna i każdy przejaw takiego wsparcia jest godny pochwały. Jednakże wskazanie przez ustawodawcę, że wprowadzane przez niego przepisy mają zapewnić pewność prawa podatkowego i jednolitą,

²⁸⁰ <https://www.podatki.gov.pl/niskiepodatki/przedsiębiorca-niskie-podatki/ulgi-dla-inwestora-niskie-podatki/porozumienie-inwestycyjne-interpretacja-590-niskie-podatki/> (dostęp na: 21.07.2023 r.).

²⁸¹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 1532.

spójną wykładnię jest przyznaniem się, że system podatkowy w Polsce nie funkcjonuje dobrze oraz że wykładnia przepisów (mimo instrumentów mających ją zapewnić), wciąż nie jest spójna. Poza tym brak pewności prawa świadczy o niestabilności całego systemu.

Kluczowymi pojęciami w przepisach dotyczących porozumienia inwestycyjnego są pojęcia inwestora oraz inwestycji. Zgodnie z art. 20zs § 3 o.p. inwestorem jest każdy, kto planuje lub rozpoczął inwestycję na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Oznacza to, że nie ma tu znaczenia forma organizacyjno-prawna ani również obywatelstwo – może to być zarówno obywatel polski, ale też osoba mająca inne obywatelstwo czy też rezydencję podatkową. Może to być również grupa inwestorów.

Istotne jest również zdefiniowanie pojęcia inwestycji. W tym zakresie w przepisach Ordynacji podatkowej znajduje się odesłanie do ustawy o wspieraniu nowych inwestycji²⁸², gdzie w art. 2 pkt. 1 znajduje się definicja legalna inwestycji. Może być ona rozumiana na dwa sposoby. Po pierwsze jest to „inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu”. Po drugie, inwestycja może być „nabyciem aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa”. Aby jednak taka inwestycja mogła być przedmiotem porozumienia inwestycyjnego na gruncie Ordynacji podatkowej, jej wartość musi być nie mniejsza niż 50 000 000 zł. Jeżeli natomiast jej wartość była wyrażona w innej walucie, to należy przeliczyć kurs tej waluty względem kursu polskiego złotego, uwzględniając kurs średni tej waluty, ogłoszony przez Narodowy Bank Polski, obowiązujący w pierwszym dniu miesiąca, w którym złożono wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego.

W doktrynie wskazuje się, że instrument porozumień inwestycyjnych, mimo realizacji ważnych celów, ma niejasny kształt i jest kontrowersyjny, przede wszystkim dlatego, że

²⁸²Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. 2023, poz. 74).

nie wykorzystano do tego regulacji już istniejących, a stworzono nowe przepisy, co powoduje, że jego funkcjonowanie jest trudne do przewidzenia, a więc inwestorzy nie mają pewności przyznanych im praw²⁸³.

5.4.2. Przesłanki i zakres porozumienia inwestycyjnego

Stronami zawieranej umowy w ramach porozumienia inwestycyjnego są Minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz inwestor, przy czym porozumienie zawsze będzie zawierane na wniosek inwestora. Istnieje możliwość odmowy zawarcia porozumienia inwestycyjnego, jeżeli sprawa była już rozpoznana przez organ podatkowy albo sprawie nadano bieg i była w trakcie rozpatrywania. W takiej sytuacji organ ma obowiązek zawiadomienia inwestora oraz wskazania mu przyczyn odmowy oraz uzasadnienia.

Zakres porozumienia inwestycyjnego jest dość szeroki. Obejmuje ono kilka aktów wydawanych przez organy podatkowe, które inwestor mógłby uzyskać w ramach pewnej części uregulowań dotyczących prawa podatkowego. Może ono obejmować wszystkie lub tylko część z wymienionych w przepisie instrumentów:

- uprzednie porozumienie cenowe,
- opinie zabezpieczające,
- wiążące informacje stawkowe,
- wiążące informacje akcyzowe,
- interpretacje przepisów prawa podatkowego.

Uzyskanie tych aktów odrębnie przez inwestora, w zakresie objętym porozumieniem, jest niemożliwe, chyba że porozumienie dotyczy tylko części ze wskazanych instrumentów – wówczas inwestor może uzyskać pozostałe w drodze indywidualnych aktów.

W przepisach o.p. wskazano również wymogi formalne, jakie musi spełniać wniosek o porozumienie inwestycyjne. Przede wszystkim musi go złożyć inwestor lub grupa inwestorów. Taką grupą inwestorów może być na przykład konsorcjum, spółka, oddział lub przedstawicielstwo. Ponadto we wniosku należy wskazać zakres jaki ma obejmować, a więc te spośród aktów, których może dotyczyć porozumienie inwestycyjne, a które inwestor chce

²⁸³M. Ślifirczyk, *Charakter prawny porozumień inwestycyjnych* [w:] E. Feret, P. Majka (red.), *Księga..., op. cit.*, str. 472.

otrzymać. Wymagane jest również, aby wskazać dane identyfikujące inwestora, adres do doręczeń elektronicznych, opis inwestycji – planowanej lub rozpoczętej, wartość inwestycji, a także sposób, w jaki ją ustalono, propozycję okresu obowiązywania porozumienia, przedmiot porozumienia. Wniosek ten może być złożony również w języku angielskim.

W przepisach Ordynacji podatkowej przewidziano opłatę wstępną, którą inwestor ma obowiązek uiścić w przypadku zawarcia porozumienia inwestycyjnego. Wynosi ona 50 000 zł od każdego inwestora i stanowi dochód budżetu państwa. Inwestor uiszcza ją w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku. Jeżeli nie dokona on opłaty, to wniosek nie zostanie rozpatrzony. Opłata nie podlega zwrotowi, chyba że organ odmówi zawarcia porozumienia – wówczas na zwrot jest 30 dni. Tak duża wysokość opłaty tłumaczona jest przede wszystkim skomplikowanym charakterem spraw, które ma obowiązek analizować organ²⁸⁴.

W przepisach dotyczących porozumienia inwestycyjnego przewidziano dwie kategorie opłat. Kolejną z nich jest opłata główna, której wysokość określana jest w umowie, jednak określono jej minimalną i maksymalną wysokość: nie może być niższa niż 100 000 zł oraz nie może być wyższa niż 500 000 zł. Jej wysokość powinna zależeć od zakresu i złożoności inwestycji, która jest przedmiotem porozumienia. Opłata główna, podobnie jak opłata wstępna, stanowi dochód budżetu państwa i powinna być wpłacona na rachunek właściwego organu w terminie 30 dni. W przeciwnym wypadku nie będzie wywoływać skutków prawnych.

Wartym podkreślenia jest fakt, że porozumienie inwestycyjne jest instrumentem o charakterze konsensualnym, a co za tym idzie, strony mogą kształtować swoje prawa i obowiązki w ramach stosunku umownego. Wyrazem konsensualności jest art. 20zw o.p., w którym jest mowa o tym, że aby uzgodnić zakres i treść porozumienia, organ właściwy może zwracać się do inwestora o wyjaśnienie wątpliwości i uzupełnienie wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe. Procedura, której celem jest zawarcie porozumienia inwestycyjnego charakteryzuje się brakiem formalizmu i zmniejszeniem nierówności stron (w przeciwieństwie do postępowania podatkowego). Spotkanie uzgodnieniowe można uznać za pewien rodzaj negocjacji wprowadzony do przepisów Ordynacji podatkowej. Jeżeli zostanie ono przeprowadzone, to z jego przebiegu sporządza się protokół; może być też ono utrwalone za pomocą aparatury rejestrującej dźwięk i obraz. Wprowadzenie możliwości zorganizowania spotkania uzgodnieniowego jest przejawem prywatyzacji prawa publicznego

²⁸⁴R. Dowgier, *Komentarz do art. 20zw o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*

oraz dowodem na możliwość zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym.

W związku z wprowadzeniem porozumień inwestycyjnych, zaistniała również konieczność stworzenia ewidencji inwestorów i porozumień, udostępniana w Biuletynie Informacji Publicznej, która ma obejmować:

- dane inwestora,
- dane dotyczące daty złożenia wniosku, jego cofnięcia czy też zmiany, a także przyłączenia się innego inwestora,
- datę zawarcia porozumienia,
- okres obowiązywania,
- datę złożenia, zmiany, cofnięcia wniosku o zmianę porozumienia, a także przyłączenia się innego inwestora,
- datę i powody wygaśnięcia porozumienia.

5.4.3. Zmiana, wypowiedzenie i wygasanie porozumienia inwestycyjnego

Porozumienie inwestycyjne to umowa, którą można zawrzeć wyłącznie na okres oznaczony, określony ustawowo. Porozumienia inwestycyjnego nie można zawrzeć na okres dłuższy niż pięć lat. Jego długość może być określana umownie między stronami do długości tego okresu.

Podkreślić należy, że porozumienie inwestycyjne ma charakter umowny, a więc to strony kształtują stosunek prawny, który obowiązuje między nimi. W związku z tym w przepisach Ordynacji podatkowej wprowadzono możliwość zmiany porozumienia inwestycyjnego, która polega na tym, że jedna ze stron (może być to zarówno inwestor, jak i Minister Finansów) inicjuje zmianę, przy czym druga ze stron musi ten wniosek zaakceptować. W przypadku inicjowania zmiany porozumienia przez inwestora, należy zastosować przepisy dotyczące składania wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego, z tym, że zmianom uległy wysokości opłat. W takiej sytuacji opłata wstępna wynosi 25 000 od każdego inwestora, a opłata główna jest określana w umowie zmieniającej porozumienie, jednak nie może być niższa niż 50 000 zł oraz nie może być wyższa niż 250 000 zł. Jeżeli zmiana porozumienia inwestycyjnego polega na tym, że do porozumienia ma dołączyć nowy inwestor, to ma

on obowiązek uiszczenia opłaty wstępnej. Istnieje jednak możliwość, aby zmiana porozumienia inwestycyjnego nie podlegała ani opłacie wstępnej, ani opłacie głównej. Dzieje się tak, gdy wejdą w życie przepisy mające wpływ na treść porozumienia i okres pomiędzy dniem ich ogłoszenia, a dniem wejścia w życie jest krótszy niż 30 dni.

Porozumienie inwestycyjne można również wypowiedzieć – co świadczy o dobrowolności tego instrumentu. Inwestor może to zrobić w każdym czasie bez podawania przyczyny. Minister Finansów natomiast wypowiada porozumienie z mocą wsteczną, jednak jedynie w przypadku, gdy ujawnione zostaną okoliczności, które są istotne dla porozumienia albo nowe dowody. Okoliczności te lub dowody musiałyby istnieć już podczas zawierania porozumienia i być wówczas nieznane organowi. W takiej sytuacji, zanim Minister złoży wypowiedzenie, powinien wezwać inwestora do złożenia wyjaśnień – termin na to powinien być nie krótszy niż 7 dni oraz złożyć mu propozycję zmiany porozumienia z mocą wsteczną.

Jeśli zostaną stwierdzone nieprawidłowości w porozumieniu inwestycyjnym, to Minister Finansów ma możliwość albo złożenia wypowiedzenia, albo zmiany porozumienia. W takim przypadku wypowiedzenie ma skutek z dniem doręczenia, chyba że w jego treści zawarto termin późniejszy²⁸⁵.

Jeśli w życie wejdą przepisy, z którymi porozumienie inwestycyjne będzie niezgodne, to w takim zakresie powoduje to wygaśnięcie porozumienia. W tej sytuacji, jeśli pomiędzy ich ogłoszeniem a wejściem w życie będzie okres krótszy niż 30 dni, a porozumienie nie zostanie zmienione, to jeżeli inwestor zastosuje się do tych zmian, nie mogą być wobec niego wyciągnięte negatywne konsekwencje, takie jak wszczęcie postępowania na podstawie przepisów k.k.s. lub umorzenie wszczętego postępowania, a także brak naliczania odsetek za zwłokę.

Tabela 3. Terminy zakończenia porozumienia inwestycyjnego

Sposób zakończenia	Termin zakończenia
Zakończenie obowiązywania umowy	W terminie wynikającym z umowy lub ustawy
Wypowiedzenie przez inwestora	Z dniem doręczenia wypowiedzenia, chyba że

²⁸⁵R. Dowgier, *Komentarz do art. 20zza o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja..., op. cit.*

	w wypowiedzeniu zawarto termin późniejszy
Wypowiedzenie przez Ministra Finansów z powodu nowych okoliczności lub dowodów	Od pierwszego dnia obowiązywania Porozumienia
Wypowiedzenie przez Ministra Finansów z powodu nieprawidłowości w porozumieniu	Z dniem doręczenia wypowiedzenia, chyba że w wypowiedzeniu zawarto termin późniejszy
Wygaśnięcie z powodu wejścia przepisów, które powodują, że porozumienie jest z nimi niezgodne	Z dniem wejścia w życie przepisów, z którymi porozumienie jest niezgodne

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 20zx, 20zza, 20zzb o.p.

5.5. Postulat rozszerzenia instrumentów współpracy podatnika z organami podatkowymi

Dotychczas do Programu Współdziałania przystąpiło czternastu podatników, co przedstawia poniższa tabela:

Tabela 4. Uczestnicy Programu Współdziałania

L.p.	Nazwa podatnika	NIP	Data zawarcia umowy
1.	SIG spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	6792740424	29 marca 2022 roku
2.	Basell Orlen Polyolefins spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	7742745992	13 lipca 2022 roku
3.	Egger Biskupiec spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	5252614980	3 października 2022 roku
4.	POLOmarket spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	5562125117	20 grudnia 2022 roku
5.	Philip Morris Polska Distribution spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	6751373354	20 grudnia 2022 roku
6.	Budimex Spółka Akcyjna	5261003187	20 grudnia 2022 roku
7.	Krajowa Grupa Spożywcza Spółka Akcyjna	9561040510	23 marca 2023 roku
8.	CEDROB Spółka Akcyjna	5660004455	28 marca 2023 roku
9.	GÓRAŹDŹE CEMENT SPÓŁKA AKCYJNA	7560003405	19 kwietnia 20a23 roku

L.p.	Nazwa podatnika	NIP	Data zawarcia umowy
10.	Podatkowa Grupa Kapitałowa GÓRAŹDŹE	2010001031	19 kwietnia 2023 roku
11.	LPP Spółka Akcyjna	5831014898	25 października 2023 roku
12.	Totalizator Sportowy Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	5250010982	7 maja 2024 roku
13.	Continental Opony Polska Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	5261650001	29 października 2024 roku
14.	SOLARIS BUS & COACH Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	5240015630	3 grudnia 2024 roku

Źródło: <https://www.gov.pl/web/kas/program-wspoldzialania> (dostęp na: 13.02.2025 r.).

Jak można zauważyć, Program Współdziałania jest instrumentem dość ekskluzywnym – dołączyło do niego zaledwie czternastu podatników, a ponadto, aby do niego dołączyć, należy spełnić liczne wymagania. Co więcej, wiadomo, że do okresu próbnego, według stanu na styczeń 2021, przystąpiło piętnastu przedsiębiorców²⁸⁶, jednak nie wiadomo, z jakich przyczyn współpraca nie została przedłużona. Być może podmioty te nie zdecydowały się na dalszą współpracę. Możliwe jest również, że nie uzyskały pozytywnej opinii z audytu wstępnego lub też nadal jest on przeprowadzany; możliwe jest też, że zostały wydane zalecenia wskazujące, które nadal są w trakcie realizacji. W związku z tym należy zadać pytanie o taki stan rzeczy.

Zanaczyć należy również, że szef KAS ma możliwość ograniczenia w okresie trzech lat od wejścia w życie przepisów o Programie Współdziałania liczby podmiotów, którzy mogą do niego przystąpić – w przypadku takiego ograniczenia liczba podatników miałaby nie być większa niż 20 podmiotów. Argumentuje się to możliwością zapewnienia sprawności i terminowości KAS; podkreśla się również, że to do programu powinni przystępować podatnicy o największym znaczeniu gospodarczym, gdyż to wśród takich podatników najczęściej spotykana jest agresywna optymalizacja podatkowa. Jednakże ograniczenie to ma mieć zastosowanie jedynie w okresie próbnym, aby możliwa była lepsza współpraca między stronami²⁸⁷.

Należy jednak rozważyć, czy takie ograniczenie jest zasadne i dlaczego instrument, który powinien mieć doniosłe znaczenie w polskim systemie podatkowym, jest przeznaczony

²⁸⁶E. Małecka-Ziemińska, *Audyt...*, *op. cit.*, str. 24.

²⁸⁷Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 23 sierpnia 2019 r., str. 77.

tylko dla nielicznych. Celem Programu Współdziałania jest przecież budowanie zaufania między podatnikiem a organem podatkowym – dlaczego więc ma być ono budowane jedynie z dwudziestoma podatnikami, a nie na skalę całego kraju?

Wydaje się jednak, że poprzez znikomy stopień zaufania podatników do organów podatkowych w Polsce, Programem Współdziałania nie wyraziło zainteresowania większe grono podatników. Jak już wcześniej zauważono, organy podatkowe traktują podatników jako osoby zależne od siebie. Wciąż nie zmienia się kultura prawna, co miałyby na celu traktowanie podatników jako partnerów w rozmowie, a nie jako petentów czy obiekty kontroli. To powoduje swoisty lęk przed zawieraniem umów z organami podatkowymi. Aby możliwe było rozwinięcie instrumentów Programu Współdziałania, konieczna jest zmiana kultury administrowania w organach administracji podatkowej na bardziej przychylną podatnikowi i budowanie zaufania do państwa i organów.

Ponadto nie bez znaczenia jest bardzo wysoki próg przychodu osiąganego przez podatnika, a więc wygórowane wymagania stawiane wobec uczestników Programu Współdziałania. Z jednej strony ogranicza to możliwość przystąpienia do programu na tyle, że każdy podatnik może być traktowany indywidualnie. Jednak z drugiej strony powoduje to, że niewielka część podatników zdecyduje się na przystąpienie do tego programu.

Zadać należy więc pytanie, czy próg przychodu osiągany przez podatnika – 50 000 000 euro, nie jest zbyt wysokim progiem, aby możliwe było przystąpienie do Programu Współdziałania. Skoro więc w uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że uczestnikami powinni być podatnicy o istotnym znaczeniu gospodarczym, to jednak uznać należy, że tak wysoka wartość progu przychodu sprawia, że duża część podatników, których można byłoby zaliczyć do takiego grona, zostaje wykluczona z możliwości zawarcia umowy o współdziałanie. Ustawodawca powinien zastanowić się, czy nie zasadne byłoby rozszerzenie kręgu podatników, którzy mogliby przystąpić do programu, co oczywiście powodowałoby konieczność rozbudowy aparatu zajmującego się Programem Współdziałania, jednak zmniejszyłoby liczbę kontroli oraz innych kwestii formalnych – a więc w rezultacie aparat organów administracji podatkowej zostałby odciążony.

Warte zastanowienia się jest również to, czy Program Współdziałania nie powinien być otwarty również na mniejszych podatników, gdyż jest to instrument, który mógłby rozwinąć kulturę administrowania. Wówczas pod uwagę należałoby wziąć zniesienie progu war-

tości przychodu, co mogłoby zaowocować przystępowaniem do programu mniejszych podatników. To wiąże się z faktem, że Szef KAS byłby zobowiązany w ramach dużej liczby umów. Można jednak to rozwiązanie wprowadzić nie na szczeblu centralnym, ale oddać obowiązki w tym zakresie np. kierownikom urzędów skarbowych. Wówczas administracja skarbową byłaby bliżej podatników. Ponadto sprawiłoby to, że zaufanie do administracji podatkowej rosłoby – podatnik miałby świadomość, że nie trzeba się bać pójścia do urzędu skarbowego, ale można z nim negocjować i zawierać umowy na zasadzie równości stron.

Kwestią, nad którą można się zastanowić, jest również fakt, iż Program Współdziałania obejmuje jedynie podatki, które stanowią dochód budżetu państwa, co argumentuje się tym, że są one najbardziej skomplikowane. Podkreślić należy, że niejednokrotnie podatki i opłaty stanowiące dochód budżetu gminy również są przyczyną wielu nieścisłości i często konieczne byłyby instrumenty, które dawałyby szereg takich możliwości jak umowa o współdziałanie, czy też porozumienie podatkowe. W związku z tym warto byłoby zastanowić się również nad rozszerzeniem obowiązywania Programu Współdziałania o podatki stanowiące dochód budżetu gminy.

Wprowadzając zmiany w regulacjach dotyczących umowy o współdziałanie, nie sposób nie podjąć również tematu porozumień podatkowych oraz porozumień inwestycyjnych. Obecnie porozumienie podatkowe może być zawarte wyłącznie z podatnikiem, z którym została zawarta umowa o współdziałanie. Tego warunku nie należy zmieniać ani ograniczać. Porozumienie podatkowe powinno dotyczyć jedynie podatników, którzy przystąpili do Programu Współdziałania. Jednakże, jeśli katalog podatników, którzy mogą zawrzeć umowę o współdziałanie, zostałby rozszerzony, to wówczas również porozumienia podatkowe byłyby zawierane na większą skalę.

Dla podmiotów chcących zawrzeć porozumienie inwestycyjne, już został obniżony próg wartości inwestycji – początkowo było to 100 000 000 zł, obecnie zaś jest to 50 000 000. Jest to krok w dobrym kierunku, aby stymulować wzrost inwestycji (których poziom, mimo że w ostatnim czasie wzrósł, to i tak jest najniższy w Unii Europejskiej²⁸⁸). Co istotne, w ciągu obowiązywania przepisów regulujących porozumienia inwestycyjne, nie

²⁸⁸ <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Poziom-inwestycji-w-Polsce-jednym-z-najnizszych-w-UE-Zawiedli-najwieksi-8744809.html> (dostęp na: 14.03.2025 r.).

zostało zawarte ani jedno porozumienie²⁸⁹, więc niewykluczone, że konieczne będzie dalsze obniżanie progu wartości inwestycji, aby nie były to zaledwie martwe przepisy.

²⁸⁹ <https://www.gov.pl/web/finanse/ewidencja-inwestorow-i-porozumien-inwestycyjnych> (dostęp na: 14.03.2025 r.).

Rozdział 6.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów podatkowych przed sądami administracyjnymi

6.1. Postępowanie mediacyjne

6.1.1. Przesłanki i tryb postępowania mediacyjnego w P.P.S.A.

W 2004 r., kiedy wprowadzano mediację do ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁹⁰, określano, że jej celem jest usprawnienie działania sądów administracyjnych oraz zwiększenie efektywności udzielanej przez nie ochrony²⁹¹. Nowelizując p.p.s.a., jako cel regulacji dotyczących mediacji, ustawodawca wskazał „zbliżenie administracji do społeczeństwa i zapewnienie kształtowania stosunków administracyjnoprawnych w sposób zwiększający wpływ stron postępowania na swoje sprawy, a także sprawy istotne dla społeczeństwa, w którym strony funkcjonują”²⁹². Określono to jako partycypację społeczeństwa we władztwie administracyjnym. Ponadto wskazuje się na potrzebę zmiany kultury administrowania w Polsce. Mediacja ma być możliwa nie tylko pod warunkiem dokonania się takiej zmiany, ale przede wszystkim ma być sposobem, który pozwoli na to, aby administracja publiczna stała się bardziej przyjazna obywatelowi. Wartym podkreślenia jest, że obecnie to jedyny sposób, aby przeprowadzić mediację w sprawach podatkowych ze względu na to, że decyzje wydane przez organy podatkowe mogą być zaskarżane do sądów administracyjnych na podstawie przepisów p.p.s.a.

Nowelizacja p.p.s.a. w zakresie mediacji z 2017 r. była konieczna – i chociaż wprowadzone w niej zmiany sprawiają, że instrument ten był krokiem w lepszym kierunku, to nadal pozostają wątpliwości co do jego jakości. Przede wszystkim uznać można, że dopiero w wyniku tej nowelizacji wprowadzona została mediacja do p.p.s.a., gdyż od 2004 r. instrument nazywany mediacją w rzeczywistości nią nie był. Co najistotniejsze, postępowanie to było przeprowadzane przez sędziego lub referendarza sądowego, co jest niespotykaną praktyką w alternatywnych metodach rozstrzygania sporów – nie gwarantowało to bezstronności

²⁹⁰Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2023, poz. 1634) – dalej: p.p.s.a.

²⁹¹Z. Kmieciak, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2004, str. 62.

²⁹²Uzasadnienie nowelizacji p.p.s.a. (VIII kadencja, druk. sejm. 1183).

i niezależności postępowania, które powinno być przeprowadzone przez podmiot niezwiązany z sądem na żadnym etapie. Można więc przyjąć, że do wprowadzenia nowelizacji, instrument ten był bardziej postępowaniem pojednawczym, czy też koncyliacją²⁹³. Wprowadzenie przepisów dotyczących mediacji do p.p.s.a. było efektem wydania rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów pomiędzy władzami administracyjnymi a osobami prywatnymi²⁹⁴. Zalecono tam, jakie kryteria muszą zostać spełnione przez regulacje dotyczące mediacji. Są to: zapewnienie stronom uzyskania odpowiedniej informacji o możliwości zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów, zapewnienie niezależności i bezstronności mediatora, gwarancja sprawiedliwego postępowania, poszanowanie dla praw stron i zasady równości, a także przejrzystości i elastyczności postępowania mediacyjnego, a ponadto gwarancję wykonalności rozstrzygnięć, które zostały w nim wypracowane²⁹⁵.

W przepisach dotyczących mediacji w p.p.s.a. jej cel został sformułowany jednak nieco inaczej niż w projekcie nowelizacji czy też w rekomendacji. W art. 115 p.p.s.a. wskazuje się, że celem mediacji jest „wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa”. Zatem w celu przeprowadzenia postępowania mediacyjnego nie podniesiono najważniejszych kwestii, jakie są cechami alternatywnych metod rozstrzygania sporów, a więc dojścia do konsensusu. Właściwie tak sformułowany cel mógłby dotyczyć tradycyjnego postępowania sądowego. Zabrakło tu również zapewnienia elastyczności oraz nie podkreślono dobrowolności przystąpienia do mediacji. Wskazano jedynie, że postępowanie mediacyjne może być przeprowadzone na wniosek każdej ze stron, a więc zarówno przez skarżącego, jak i przez organ. Jednakże już w § 2 tego przepisu znajduje się regulacja, w której zakłada się, że może odbyć się również bez wniosku stron. W tym miejscu powinna być podkreślona istotność zgody na jej przeprowadzenie. Jest to przecież uprawnienie, a nie obowiązek sądu do przeprowadzenia mediacji z urzędu.

W postępowaniu mediacyjnym występującym w postępowaniu sądowoadministracyjnym została wyłączona jawność, co jest zwyczajową regulacją w przypadku alternatywnych metod rozstrzygania sporów. W związku z tym w posiedzeniu mediacyjnym nie może

²⁹³K. Surmiak, *Mediacja...*, *op. cit.*, str. 168.

²⁹⁴Rekomendacja Rec(2001)9 Komitetu Ministrów Rady Europy o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi z dn. 5 września 2001 r.

²⁹⁵B. Dauter, *Komentarz do art. 115 p.p.s.a.* [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el 2021.

uczestniczyć publiczność czy też media – biorą w nim udział wyłącznie strony (za których należy uznać skarżącego decyzję administracyjną albo podatkową oraz organ, który tę decyzję wydał), ich pełnomocnicy oraz mediator, a także uczestnicy na prawach strony. Jednakże, zwłaszcza w przypadku organu wyższego rzędu, a tym bardziej organu kolegiального, może być to trudne do zrealizowania. Wówczas organ powinien ustanowić pełnomocnika, który będzie go reprezentować podczas posiedzeń.

Osoby, które uczestniczą w mediacji, mają obowiązek dochowania tajemnicy co do faktów, które zostały podniesione podczas posiedzenia. Od tego obowiązku można odstąpić, jeśli strony tak postanowią. Jednak, nawet w przypadku takiego postanowienia przez strony, nie mogą one wykorzystywać propozycji ugodowych, faktów oraz oświadczeń, które padły na posiedzeniu, po jego zakończeniu. Jawne jest wyłącznie to, co zostało zamieszczone w protokole. Takie regulacje mają na celu zapobieżenie wykorzystywaniu informacji, o których strona dowiedziała się w trakcie przeprowadzanej mediacji²⁹⁶. Zapewnienie braku jawności mediacji jest ważne, aby jej uczestnicy mogli poczuć się swobodnie i aby mieli oni świadomość, że mogą bez skrępowania wypowiadać się na temat swoich oczekiwań, a także formułować propozycje ugodowe – bez lęku o to, w jaki sposób zostanie to wykorzystane.

Wspomniany protokół sporządzany jest przez mediatora. Musi on zawrzeć w nim zarówno kwestie formalne, jak i materialne, do których należą: czas i miejsce przeprowadzenia mediacji, identyfikacja skarżącego, oznaczenie organu, wskazanie adresów, dane mediatora, ustalenia w zakresie załatwienia sprawy, podpisy mediatora, skarżącego oraz organu (art. 116e § 2 p.p.s.a). Na mediatorze ciąży także obowiązek doręczenia odpisu protokołu stronom oraz sądowi.

Mediację można zakończyć w różny sposób. Po pierwsze, może ona zostać zakończona bez ustaleń co do sposobu zakończenia sprawy – czyli negatywnie – i wówczas skargę rozpatruje sąd. Po drugie, może ona zakończyć się pozytywnie – gdy strony dojdą do porozumienia. Daje to organowi legitymację do uchylenia albo zmiany decyzji, która została zaskarżona. Jest to nazywane „autoweryfikacją aktu lub podjętej czynności”²⁹⁷. Dzięki mediacji możliwe jest sprawdzenie przez organ słuszności wydanej decyzji czy też innej czynności oraz jej częściowa zmiana²⁹⁸. W przepisach nie wskazano jednak uprawnień skarżącego do

²⁹⁶B. Dauter, *Komentarz do art. 116c p.p.s.a.* [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo..., op. cit.*

²⁹⁷Z. Kmiecik, *Mediacja..., op. cit.*, str. 151.

²⁹⁸J. P. Tarno [w:] W. Chróścielewski, J. P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, str. 584.

podjęcia jakichkolwiek działań w przypadku pozytywnie zakończonej mediacji. W literaturze uznaje się, że może on cofnąć skargę albo ją zmienić, aby możliwe było uznanie jej przez organ²⁹⁹.

Warte podkreślenia jest to, że w odróżnieniu od mediacji w innych procedurach, w p.p.s.a. wynikiem mediacji nie jest ugoda. Organ powinien wziąć pod uwagę wcześniejsze ustalenia mediacyjne w wydaniu kolejnego aktu lub powzięciu nowej czynności, jednak nie zawsze jest to egzekwowalne. Skarżący nie ma możliwości dochodzenia od organu zmiany lub uchylecia wcześniej wydanego aktu, a organ nie ma instrumentów do żądania wycofania skargi³⁰⁰. Jedyną możliwością zaskarżenia jest ponowna skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Taką skargę można wnieść, jeśli na podstawie ustaleń w postępowaniu mediacyjnym, zostanie wydany akt, z którym skarżący się nie zgadza lub w którym nie zostały uwzględnione propozycje ugodowe, będące efektem przeprowadzonej mediacji. Termin na jej wniesienie to 30 dni od doręczenia aktu albo dokonania czynności. Ma to zapewnić weryfikację aktu przez sąd, nawet w przypadku wydania aktu, niezgodnego z tym co zostało ustalone podczas posiedzeń mediacyjnych. Skarżący ma również prawo do wniesienia skargi na bezczynność organu, w przypadku niewydania przez niego aktu lub braku podjęcia czynności. Może zostać ona wniesiona również po upływie 30-dniowego terminu, jednak można ją wnieść po upływie terminu na wydanie tego aktu lub podjęcie czynności przez organ. Jeżeli natomiast nie zostanie wniesiona skarga, to obowiązkiem sądu jest umorzenie postępowania, którego dotyczyła mediacja.

Należy zastanowić się jednak nad zasadnością takiego rozwiązania. W mediacji, jako jednej z alternatywnych metod rozstrzygania sporów, powinna zostać zagwarantowana zasada równości stron. W przypadku regulacji z p.p.s.a., nie można o takiej równości mówić, jeżeli procedura ta nie kończy się ugodą. Podkreślona jest tu władczość organu i jego dominacja nad podatnikiem. Ponadto dużym problemem jest brak środków do egzekwowania od organu uwzględnienia przyjętego w mediacji rozwiązania. Przepisy, w których uregulowana jest mediacja, powinny zapewniać wykonanie osiągniętego porozumienia, a nie pozwolenie na swobodę co do wywiązania się ze swoich obowiązków zaledwie jednej ze stron.

²⁹⁹B. Chłodziński, *Regulacja mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym po nowelizacji z 2017 roku*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2023, nr 7 – 8, LEX.

³⁰⁰T. Woś [w:] T. Woś (red.), H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, str. 701.

Przeprowadzanie mediacji również niesie za sobą pewne koszty. Obowiązek ich poniesienia spoczywa na stronach. Za koszty mediacji uznaje się wynagrodzenie mediatora oraz zwrot wydatków, które związane są z przeprowadzeniem mediacji. Strony nie mają takiego obowiązku, jeśli mediator wyraził zgodę, aby prowadzić mediację bez wynagrodzenia. Wynosi ono 1% wartości przedmiotu zaskarżenia, przy czym nie może być to mniej niż 150 zł i nie więcej niż 2000 za całe postępowanie mediacyjne. Odmiennie jest w przypadku koncesji, zezwoleń, pozwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej, budownictwa, architektury, zagospodarowania przestrzennego, ochrony środowiska, przyrody, gospodarki wodnej, nieruchomości, rolnictwa i leśnictwa, własności przemysłowej, zobowiązań podatkowych oraz prawa celnego. Wówczas za pierwsze posiedzenie mediator otrzymuje wynagrodzenie w wysokości 150 zł, a za każde kolejne – 100 zł, jednak nie więcej niż 2000 zł. Niestety wysokość tego wynagrodzenia nie wzrasta, mimo coraz wyższej inflacji oraz rosnącej płacy minimalnej. Tak niskie wynagrodzenie mediatorów sprawia, że mogą być oni zniechęceni do prowadzenia mediacji. Warto byłoby się zastanowić nad wzrostem tych wynagrodzeń, być może w odniesieniu do płacy minimalnej – wówczas rosłyby one proporcjonalnie i nie byłoby konieczności nowelizowania rozporządzenia.

Niestety, mediacja w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jest instrumentem prawie w ogóle nie wykorzystywanym. Można zastanawiać się nad takim stanem rzeczy. Przede wszystkim, mediacja kojarzy się społeczeństwu bardziej z postępowaniem w sprawach prywatnoprawnych i trudno sobie wyobrazić, że możliwe jest mediowanie z organem. Wpływ na to ma również postawa osób pełniących funkcje w tych organach, które często nie chcą rozmawiać z obywatelem, lecz rozwiązywać sprawy w sposób władczy. Może na to wpływać również to, że w przypadku „autoweryfikacji”, sąd nie ma prawa do związania organu w zakresie uwzględnienia wyniku mediacji – może przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia, może potem skontrolować ponownie w przypadku złożenia skargi na nowy akt wydany przez organ, jednak nie ma prawa nakazania organowi zawarcia pewnych postanowień w tym akcie. Jest to znaczna wada tego modelu mediacji. W jaki jednak sposób można to zmienić? Trzeba przyznać, że instrument, który miał na celu poprawę administrowania, będzie działać wyłącznie, jeśli sposób administrowania najpierw się poprawi. Konieczna jest wola zarówno ze strony organu, jak i strony postępowania.

6.1.2. Mediator w postępowaniu sądowoadministracyjnym

W regulacjach dotyczących mediacji w p.p.s.a. odnaleźć można również przepisy, w których unormowano funkcję mediatora. Przypomnieć należy jednak, że przed nowelizacją ustawy z 2017 r., postępowanie te nie było prowadzone przez mediatora, a przez sędziego lub referendarza. Był on wyznaczany przez przewodniczącego wydziału. Nie wprowadzono jednak żadnych dodatkowych wymogów, które miałyby spełniać osoba prowadząca postępowanie. Warte podkreślenia jest, że zarówno w postępowaniu cywilnym, jak i postępowaniu karnym, w przepisach zawarto zakaz mediowania przez sędziego. W literaturze zastanawiano się, co skłoniło ustawodawcę do wprowadzenia takiego rozwiązania. Uznano, że miało to na celu zagwarantowanie wyższego poziomu mediacji ze względu na znajomość prawa administracyjnego i sądowoadministracyjnego przez sędziego lub referendarza. Ponadto miało to sprawić, że ustalenia powzięte w wyniku mediacji będą w granicach obowiązującego prawa³⁰¹. Jest to sytuacja dość niespotykana, gdyż istota mediacji opiera się na tym, że prowadzi ją osoba z zewnątrz, która jest bezstronna i neutralna. Udział sędziego lub referendarza mógł zniechęcać do brania udziału w mediacji, budzić wątpliwości co do bezstronności oraz sprawiać wrażenie, że jest on zaangażowany w sprawę, zanim zostanie ona rozstrzygnięta³⁰². Takie uregulowania są sprzeczne z ideą mediacji³⁰³.

W przepisach p.p.s.a. w obecnym kształcie, postępowanie mediacyjne prowadzone jest przez mediatora, którego wybierają strony. Istnieje od tej reguły wyjątek w przypadku skierowania do mediacji z urzędu, jeśli strony nie wybrały mediatora – wówczas wyznacza go sąd. Kieruje się on wiedzą i umiejętnościami mediatora w podobnych sprawach.

W ustawie nie wskazano jednak żadnych dodatkowych cech, którymi powinien charakteryzować się mediator. Nie ma również kryteriów negatywnych – co oznacza, że mediatorem nadal może być sędzia lub referendarz sądowy, o ile zostanie on wybrany przez strony. Brak dodatkowych kryteriów może wynikać z faktu, że ustawodawca chciał odformalizować i uelastyczyć to postępowanie³⁰⁴. Takie unormowanie wskazuje na to, że mediatorem może być osoba, która jest pełnoletnia, korzysta z pełni praw publicznych, a zwłaszcza jeśli została wpisana na listę stałych mediatorów czy też do wykazu instytucji i osób uprawnionych do

³⁰¹W. Federczyk, *Mediacja...*, *op. cit.*, str. 154.

³⁰²A. Romanko, *Organy mediacyjne w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego”, 2015, nr 12, str. 52.

³⁰³M. Skrodzka, *Mediacja...*, *op. cit.*, LEX.

³⁰⁴B. Chludziński, *Regulacja...*, *op. cit.*, LEX.

prowadzenia postępowania mediacyjnego. Funkcja mediatora w p.p.s.a., w porównaniu do innych procedur, została uregulowana najszerzej.

Jeśli sprawa zostanie przekazana do mediacji, to mediator powinien otrzymać dane kontaktowe stron i pełnomocników. Ma on prawo do zapoznania się z aktami sprawy, sporządzania odpisów i kopii oraz wyciągów. Jest to jednak uprawnienie względne, gdyż może ono zostać uchylone pod warunkiem braku zgody którejś ze stron. Z całą pewnością należy jednak uznać, że to rozwiązanie przynosi negatywne skutki dla procesu mediacyjnego. Sprawia to, że w przypadku braku zgody stron, mediator nie ma pełnego obrazu stanu sprawy. Może się to okazać przeszkodą w prowadzeniu mediacji, a przede wszystkim uniemożliwić mediatorowi jej rzetelne prowadzenie, w tym pomoc w formułowaniu propozycji ugodowych.

Mediator ma obowiązek zachowania bezstronności. Jest to jedyny obowiązek mediatora wskazany wprost w ustawie, oprócz konieczności przestrzegania zasad jawności procesu mediacyjnego. W rezultacie, jeżeli zaistnieją okoliczności, które mogłyby budzić wątpliwości co do tego, czy pozostaje on bezstronny, to powinien on je ujawnić. Przede wszystkim są to okoliczności, które mogłyby być podstawą do wyłączenia sędziego w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Mediator natomiast nie ma obowiązku pozostawania neutralnym wobec stron.

6.2. Postulat wprowadzenia konsensualnych trybów przyjęcia wyroku

Z racji niskiego użycia mediacji w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, warto zastanowić się nad większą popularyzacją tego instrumentu. Można jednak rozważyć również wprowadzenie zupełnie nowego rozwiązania, łatwiejszego zarówno dla podatnika, jak i organu. Takim instrumentem mogłyby być konsensualne tryby przyjęcia wyroku. Z racji tematu rozprawy, postulat będzie przedstawiony jedynie w odniesieniu do spraw z zakresu prawa podatkowego.

Konsensualizm spełnia wszystkie warunki do tego, aby zaliczyć go do alternatywnych metod rozstrzygania sporów. Przede wszystkim spełniają one zasadę dobrowolności. Ponadto realizują poufność, gdyż spór nie jest prowadzony na publicznej rozprawie, ale za zamkniętymi drzwiami i bez udziału publiczności. Przede wszystkim jednak ich celem jest

skrócenie postępowania oraz zredukowanie jego kosztów, a co najważniejsze – rozstrzygnięcie zaistniałego konfliktu między stronami. Rozstrzygnięcie to ma jednak polegać na osiągnięciu konsensusu i załatwieniu sprawy na wczesnym etapie postępowania.

Biorąc pod uwagę konsensualne formy przyjęcia wyroku w postępowaniu karnym, należy zastanowić się, jakie ramy powinna mieć nowa instytucja. Podstawą powinna być jej dobrowolność dla osoby składającej taki wniosek i możliwość zrezygnowania na każdym etapie postępowania. Gwarancja dobrowolności jest fundamentem funkcjonowania takich instrumentów; sprawia to, że rośnie do nich zaufanie i wspiera ich popularyzację.

Instrument ten powinien służyć rozstrzygnięciu sporu, w którym naruszenie prawa jest bezsporne, jednak konflikt dotyczy kary. W związku z tym konieczne powinno być przyznanie się do naruszenia prawa podatkowego przez podatnika. Jak wiadomo, przed sądem administracyjnym nie przeprowadza się postępowania dowodowego co to meritum sprawy, jednak możliwe jest przeprowadzenie uzupełniającego dowodu z dokumentu. W przypadku przyznania się do naruszenia przepisów prawa podatkowego, taki dowód nie byłby konieczny.

Należy ponadto rozważyć, czy taki sposób zakończenia postępowania mógłby zostać przeprowadzony w każdej sprawie, czy też powinny obowiązywać pewne ograniczenia. Wydaje się zasadnym wprowadzenie pewnych obostrzeń, aby nie było możliwości rozwiązywania w sposób konsensualny spraw o największym znaczeniu. Implementacji takich instrumentów powinna przyświecać idea, że to właśnie najprostsze sprawy powinny być załatwiane konsensualnie, natomiast sprawy większej wagi powinny być rozpatrywane w sądzie. Stąd można byłoby przyjąć podział funkcjonujący w k.k.s. w zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych – wówczas byłoby to możliwe jedynie w przypadku wykroczenia skarbowego. Jednakże wartość tego sporu nie mogłaby wówczas przekraczać pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia w danym roku (w pierwszej połowie roku 2024 – 21 210 zł, w drugiej połowie 2024 roku – 21 500 zł). Wydaje się to jednak zbyt niska kwota, co wpłynęłoby na znikome zastosowanie tego instrumentu. Można również postulować, aby instytucji tej podlegały spory dotyczące kwoty niższej niż duża wartość według k.k.s – jest to pięćsetkrotność minimalnego wynagrodzenia w danym roku (w pierwszej połowie roku 2024 – 2 121 000 zł, w drugiej połowie 2024 roku – 2 150 000 zł). To natomiast może okazać się wartością zbyt wysoką, aby użyć taki instrument. Można więc odnieść się do definicji małej wartości wg k.k.s. – jest to dwunastokrotność wartości minimalnego wynagrodzenia (41 880

zł w pierwszej połowie 2024 r., 50 904 zł w drugiej połowie roku 2024). Zasadne byłoby ustalenie, że konsensualnym trybom przyjęcia wyroku przed sądem administracyjnym podlegałyby sprawy, w których wartość przedmiotu sporu nie przekracza dwukrotności małej wartości, definiowanej według k.k.s. (co dałoby wartość przekraczającą 100 tys. zł).

Istotą konsensualizmu jest osiągnięcie kompromisu. Jego wyrazem powinno być zażalenie ustaleń przez organ podatkowy, a przynajmniej brak sprzeciwu. Byłaby to pewnego rodzaju weryfikacja wydanej przez organ decyzji w sprawie, w której doszło do naruszenia prawa, ale w której system nie pozwala na negocjacje z organem. Przeprowadzenie takich rozmów mogłoby być dopuszczalne w ramach funkcjonowania tych regulacji. Ważne jest również, aby istniała pewność, że tak zakończone postępowanie spełni takie same cele, jak zwykłe postępowanie przed sądem.

Rozdział 7.

Skuteczność alternatywnych metod rozstrzygnięcia sporów

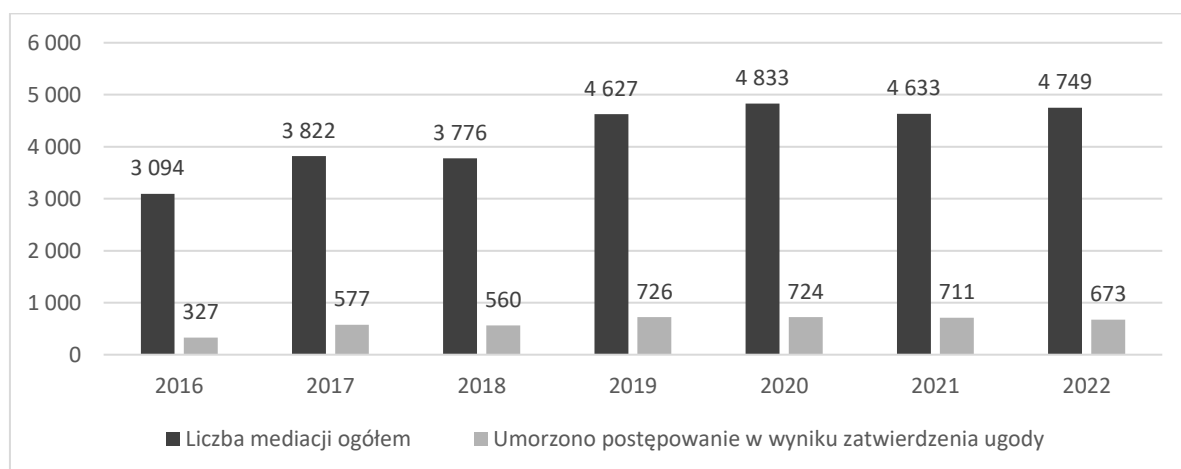
7.1. Analiza skuteczności ADR w polskim systemie prawnym

Dla pełnego obrazu funkcjonowania alternatywnych metod rozstrzygnięcia sporów, analizie należy poddać statystyki dotyczące liczby mediacji przeprowadzanych w poszczególnych rodzajach postępowań oraz liczby postępowań, które zostały umorzone ze względu na zawarcie ugody w ostatnich latach. Przeanalizowano: mediację w postępowaniu w sprawach cywilnych, gospodarczych, prawa pracy, rodzinnych, a także w sprawach karnych, nieletnich oraz w sprawach przed sądami administracyjnymi.

Badaniu poddany został okres pomiędzy rokiem 2016 a 2022. Został on wybrany ze względu na to, że taki okres pozwala na wyznaczenie trendu popularności i skuteczności mediacji, a przy tym nie jest nadmiernie rozbudowany. Nie przeanalizowano jednak roku 2023 oraz 2024, gdyż w części sprawozdań nie są jeszcze przeprowadzone statystyki na ten rok, a dla wiarygodności badań istotne jest przyjęcie tego samego okresu dla wszystkich postępowań.

Należy zauważyć, że w sprawach cywilnych w postępowaniu sądowym w sądach rejonowych, tendencja korzystania z mediacji jest wzrostowa, przy czym od 2019 roku utrzymuje ona na podobnym poziomie:

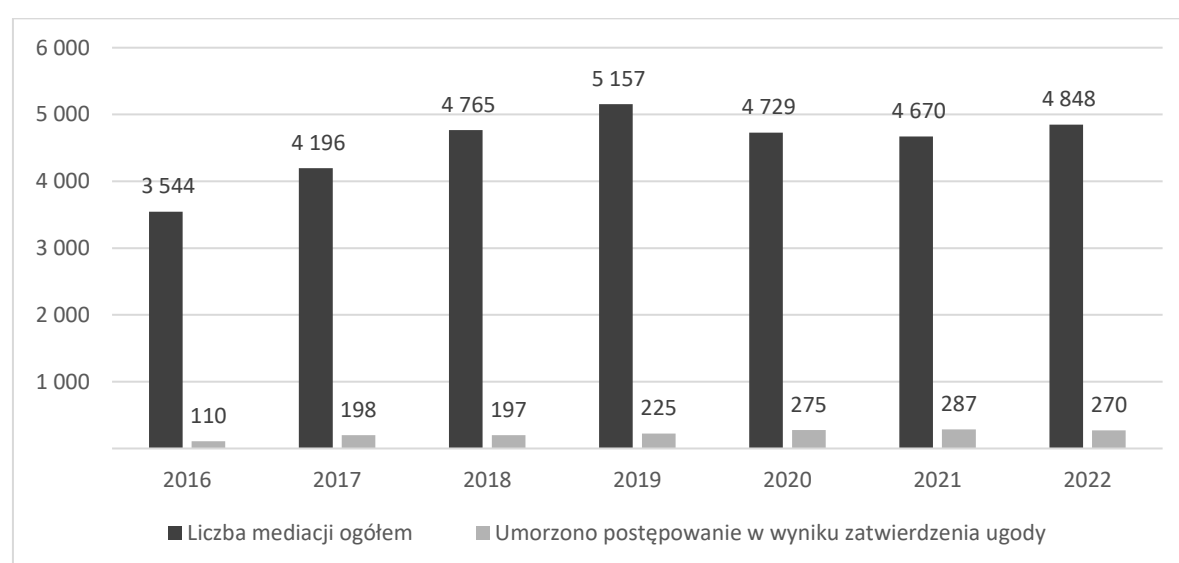
Wykres 1. Mediacja w sprawach cywilnych w I instancji w postępowaniu sądowym w sądach rejonowych w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w latach 2006-2022.*

Zastanawiająca jest jednak bardzo niska liczba spraw kończących się ugodą. Początkowo ten wskaźnik wzrastał, jednak od 2019 r. nieznacznie spada. Jest to niepokojące zwłaszcza dlatego, że sądy rejonowe rozpatrują wszystkie sprawy oprócz tych, które przekazano sądom okręgowym, a więc przed sądami rejonowymi toczą się m. in. sprawy o najmniejszym znaczeniu, w których uczestnicy sporu znają się, a wartość sporu może być relatywnie niska. Właśnie w takich sprawach mediacja powinna być najbardziej wykorzystywana.

Wykres 2. Mediacja w sprawach cywilnych w I instancji w postępowaniu sądowym w sądach okręgowych w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w latach 2006-2022*.

Liczba mediacji w postępowaniu sądowym w sądach okręgowych przedstawia się podobnie jak w sądach rejonowych. Liczba umorzeń postępowań w wyniku zatwierdzenia ugody jest jednak znacznie niższa. W związku z tym porównano skuteczność mediacji w obu instancjach. Skuteczność liczona jest wg wzoru:

$$\text{skuteczność} = \frac{\text{liczba umorzonych postępowań w wyniku zawarcia ugody}}{\text{liczba mediacji ogółem}} \times 100\%$$

Skuteczność mediacji w sądach rejonowych i okręgowych przedstawia się następująco:

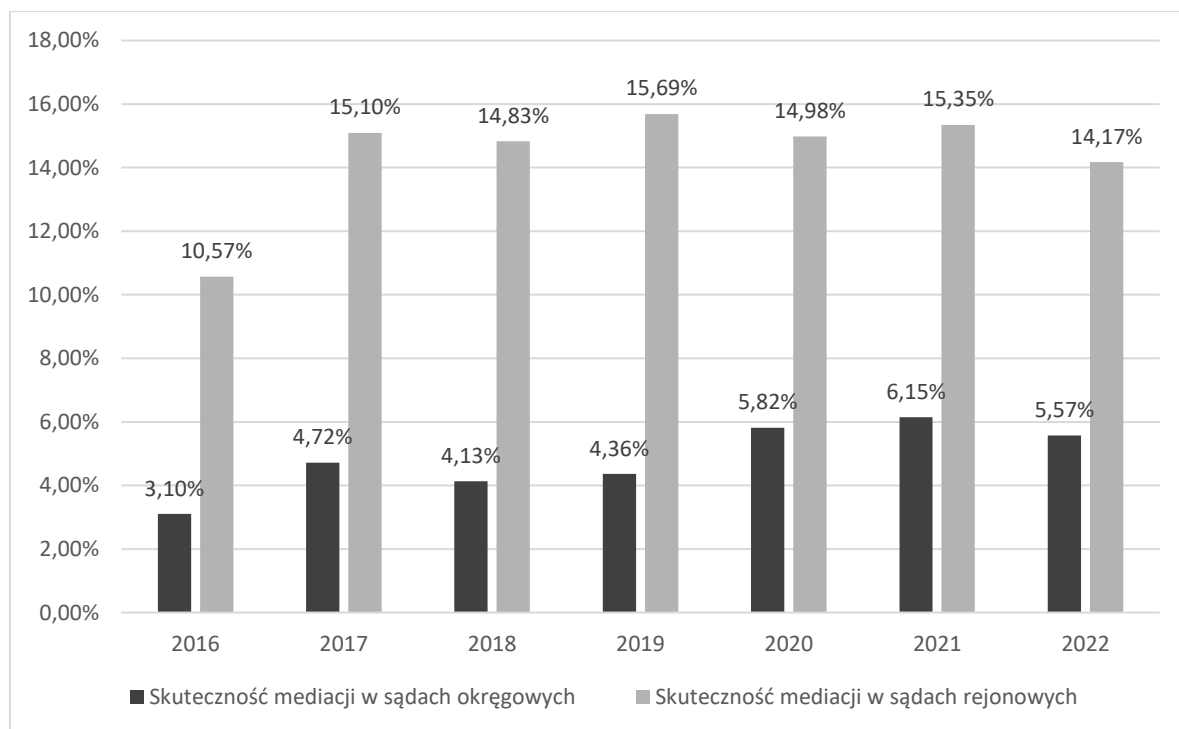
Tabela 5. Porównanie skuteczności mediacji w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022

Rok	Skuteczność mediacji w postępowaniu cywilnym w pierwszej instancji w sądach rejonowych	Skuteczność mediacji w postępowaniu cywilnym w pierwszej instancji w sądach okręgowych
2016	10,57%	3,10%
2017	15,10%	4,72%
2018	14,83%	4,13%
2019	15,69%	4,36%
2020	14,98%	5,82%
2021	15,35%	6,15%
2022	14,17%	5,57%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w latach 2006-2022.*

Różnicę w skuteczności mediacji w sądach rejonowych i okręgowych najlepiej widać na poniższym wykresie:

Wykres 3. Porównanie skuteczności mediacji w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022



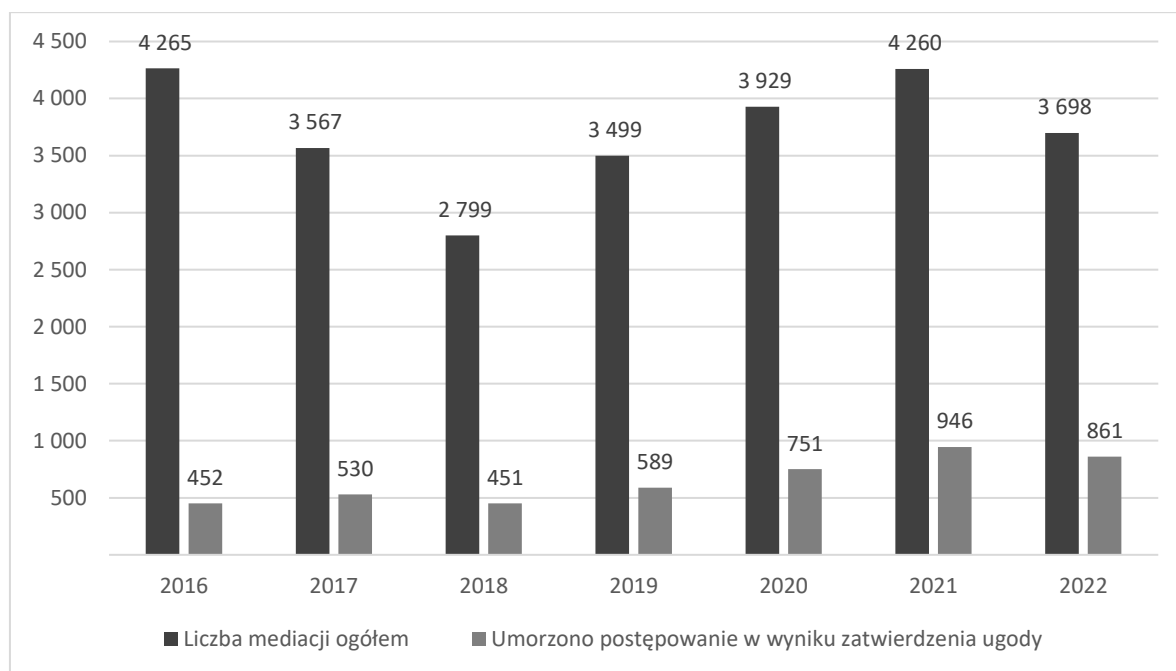
Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w latach 2006-2022.*

Skuteczność mediacji w sądach rejonowych nie jest zadowalająca. W ciągu ostatnich kilku lat oscyluje ona w okolicach wartości 15%. W sądach okręgowych jednak skuteczność jest blisko 3 razy niższa (licząc rok do roku). Być może wynika to ze stopnia skomplikowania

spraw, które są rozpatrywane w sądach okręgowych. Należy również zastanowić się nad koniecznością zwiększenia kompetencji mediatorów, zarówno w zakresie prowadzenia takich rozmów, jak i doksztalcania w zakresie znajomości prawa.

Mediacje w sprawach gospodarczych również nie są zjawiskiem popularnym. Tendencja w postępowaniu sądowym w sądach rejonowych jest przedstawiona na poniższym wykresie:

Wykres 4. Liczba mediacji w sprawach gospodarczych w postępowaniu sądowym w sądach rejonowych w latach 2016 – 2022

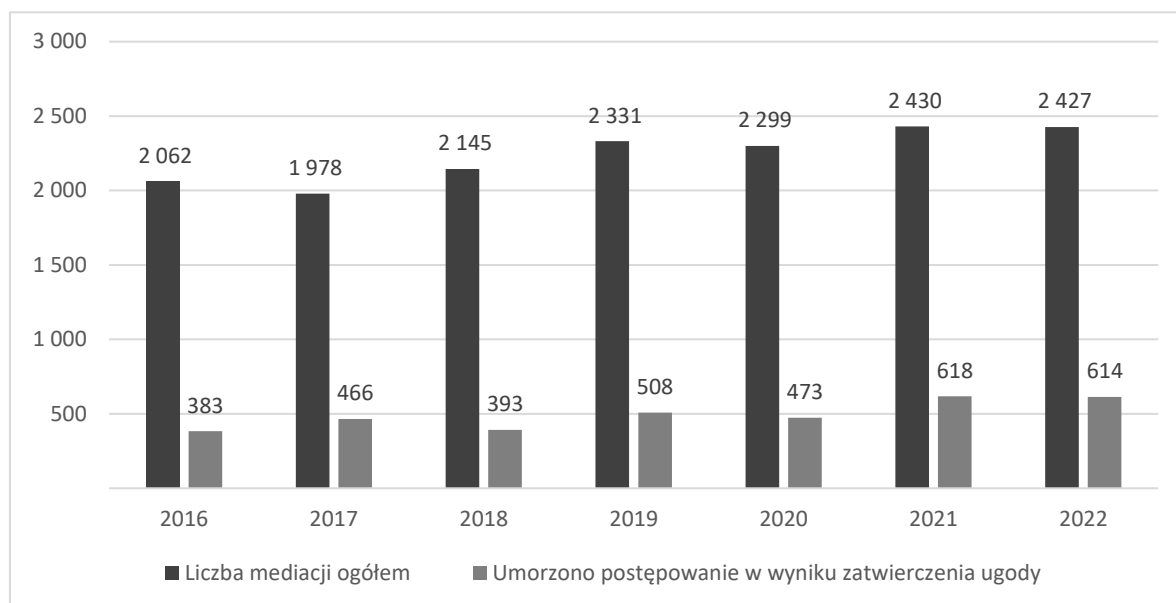


Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach gospodarczych w latach 2006-2023*.

W początkowej części badanego okresu zaczęła ona spadać, jednak potem nastąpił jej wzrost. Ponownie skuteczność mediacji jest dość niska, mimo że przez cały ten czas jest trend wzrostowy. Niestety, skuteczność mediacji na poziomie 23% w 2022 r., kiedy wskaźnik ten był najwyższy, to wciąż niezadowalający wynik. Mediacja nie jest sposobem rozstrzygnięcia sporu nawet 1/4 spraw, w których została przeprowadzona.

Natomiast w sądach okręgowych w sprawach gospodarczych liczba spraw, w których odbyła się mediacja, we wszystkich latach badanego okresu jest podobna:

Wykres 5. Liczba mediacji w sprawach gospodarczych w postępowaniu sądowym



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach gospodarczych w latach 2006-2023.*

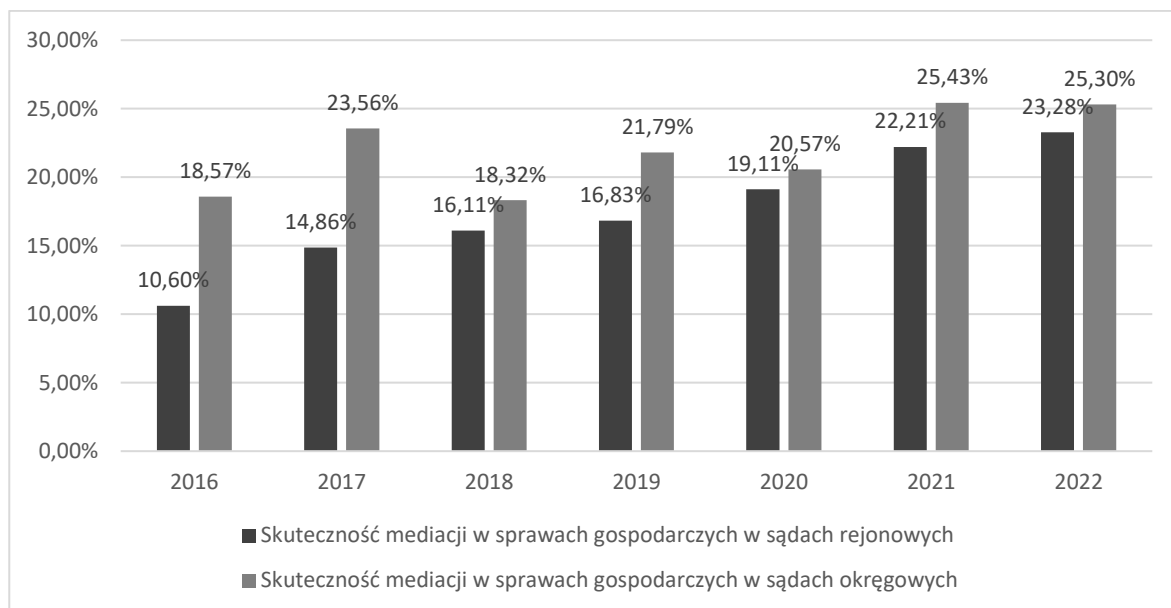
Podobnie jest w przypadku liczby mediacji zakończonych pozytywnie - utrzymuje się ona na stałym, jednak z niewielkimi odchyleniami, niskim poziomie. Skuteczność mediacji gospodarczej w sądach rejonowych i okręgowych obrazuje poniższa tabela oraz wykres:

Tabela 6. Skuteczność mediacji w sprawach gospodarczych w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022

Rok	Skuteczność mediacji w sprawach gospodarczych w sądach rejonowych	Skuteczność mediacji w sprawach gospodarczych w sądach okręgowych
2016	10,60%	18,57%
2017	14,86%	23,56%
2018	16,11%	18,32%
2019	16,83%	21,79%
2020	19,11%	20,57%
2021	22,21%	25,43%
2022	23,28%	25,30%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach gospodarczych w latach 2006-2023.*

Wykres 6. Skuteczność mediacji w sprawach gospodarczych w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach gospodarczych w latach 2006-2023*.

We wszystkich latach badanego okresu mediacja w sądach okręgowych jest nieco bardziej skuteczna niż w sądach rejonowych. W 2022 r. pozytywnie zakończyło się 25% spraw, które trafiły do mediacji. Mimo, że nie jest to wysoki wynik, to jednak jest on o wiele wyższy, niż w przypadku spraw cywilnych.

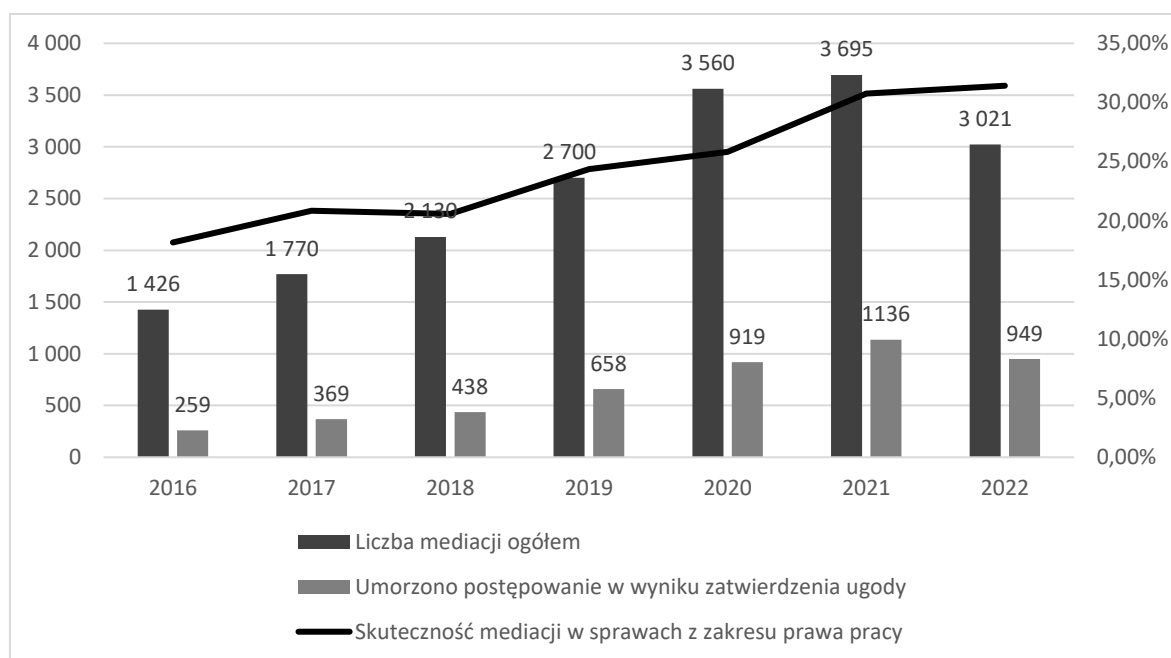
W sprawach z zakresu prawa pracy w badanym okresie, z wyjątkiem 2022 r., liczba spraw, w których wykorzystano mediację, wzrasta. Zastanawia jednak dość duży spadek w 2022 r. Przy tym liczba spraw, które umorzono ze względu na zawarcie ugody, jest proporcjonalna do tego, ile razy mediacja została wykorzystana. Pozytywnym zjawiskiem jest coraz większa skuteczność mediacji, która osiąga wartości powyżej 30%. Przedstawiono to w poniższej tabeli oraz wykresie:

Tabela 7. Liczba i skuteczność mediacji z zakresu prawa pracy w latach 2016 – 2022

Rok	Liczba mediacji ogółem	Umorzono postępowanie w wyniku zatwierdzenia ugody	Skuteczność mediacji w sprawach z zakresu prawa pracy
2016	1 426	259	18,16%
2017	1 770	369	20,85%
2018	2 130	438	20,56%
2019	2 700	658	24,37%
2020	3 560	919	25,81%
2021	3 695	1136	30,74%
2022	3 021	949	31,41%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach z zakresu prawa pracy w latach 2006-2023.*

Wykres 7. Liczba i skuteczność mediacji z zakresu prawa pracy w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach z zakresu prawa pracy w latach 2006-2023.*

Niezwykle istotne jest, aby właśnie w sprawach tego typu mediacje były skuteczne oraz wykorzystywane w jak największym zakresie. Dzięki nim możliwa jest poprawa relacji między stronami, które często dalej kontynuują stosunek pracy, a więc istnieją między nimi kontakty.

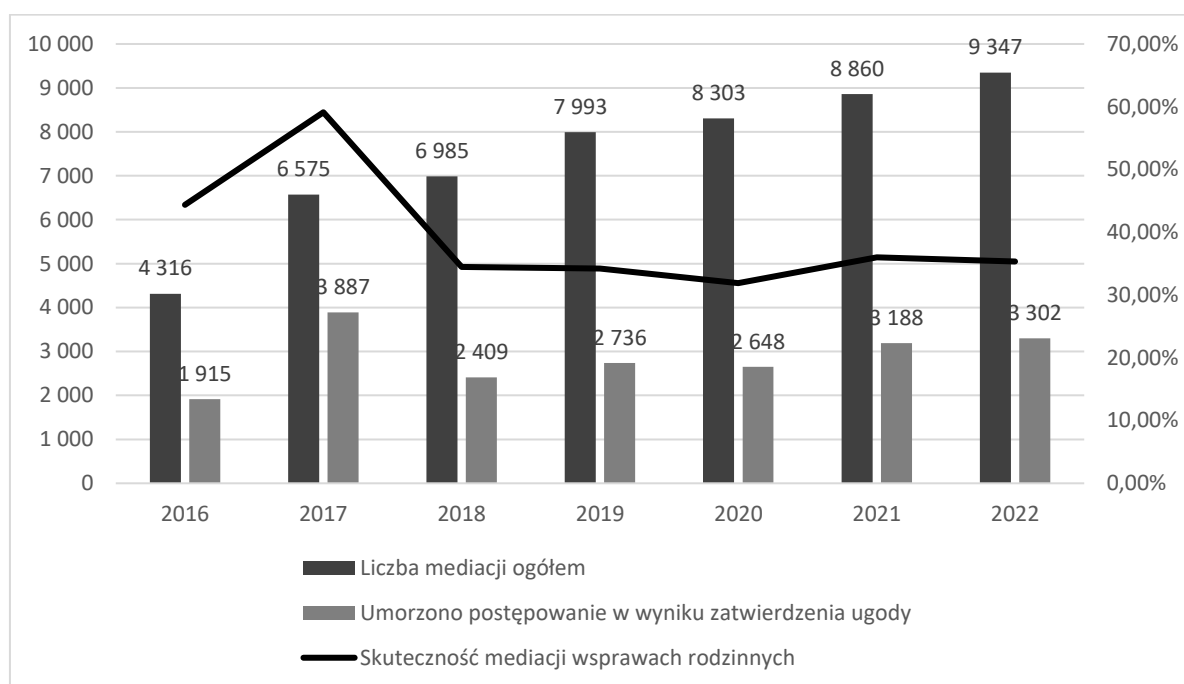
Jedną z ciekawszych statystyk są dane dotyczące mediacji w sprawach z zakresu prawa rodzinnego. W badanym okresie liczba spraw, w których ją zastosowano, wzrasta. Liczba spraw zakończonych ugodą jednak pozostaje na podobnym poziomie:

Tabela 8. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach rodzinnych w latach 2016 – 2022

	Liczba mediacji ogółem	Umorzono postępowanie w wyniku zatwierdzenia ugody	Skuteczność mediacji w sprawach rodzinnych
2016	4 316	1 915	44,37%
2017	6 575	3 887	59,12%
2018	6 985	2 409	34,49%
2019	7 993	2 736	34,23%
2020	8 303	2 648	31,89%
2021	8 860	3 188	35,98%
2022	9 347	3 302	35,33%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach rodzinnych w latach 2006-2023.*

Wykres 8. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach rodzinnych w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach rodzinnych w latach 2006-2023.*

Warto zauważyć, że w 2017 r. skuteczność osiągnęła wartość niemal 60%. Niestety, w kolejnych latach była ona niższa. Trzeba pamiętać, że w sprawach rodzinnych dużą rolę odgrywają emocje, przez co są one trudne do rozwiązania w trakcie mediacji, jednak to właśnie wówczas ma ona największe znaczenie, ponieważ daje uczestnikom pole do swobodnej rozmowy, jednak monitorowanej przez mediatora. Dzięki temu możliwe jest polepszenie relacji.

Szczególnie zaskakująca jest statystyka dotycząca mediacji w sprawach karnych. W badanym okresie liczba mediacji zastosowanych w takim postępowaniu jest podobna,

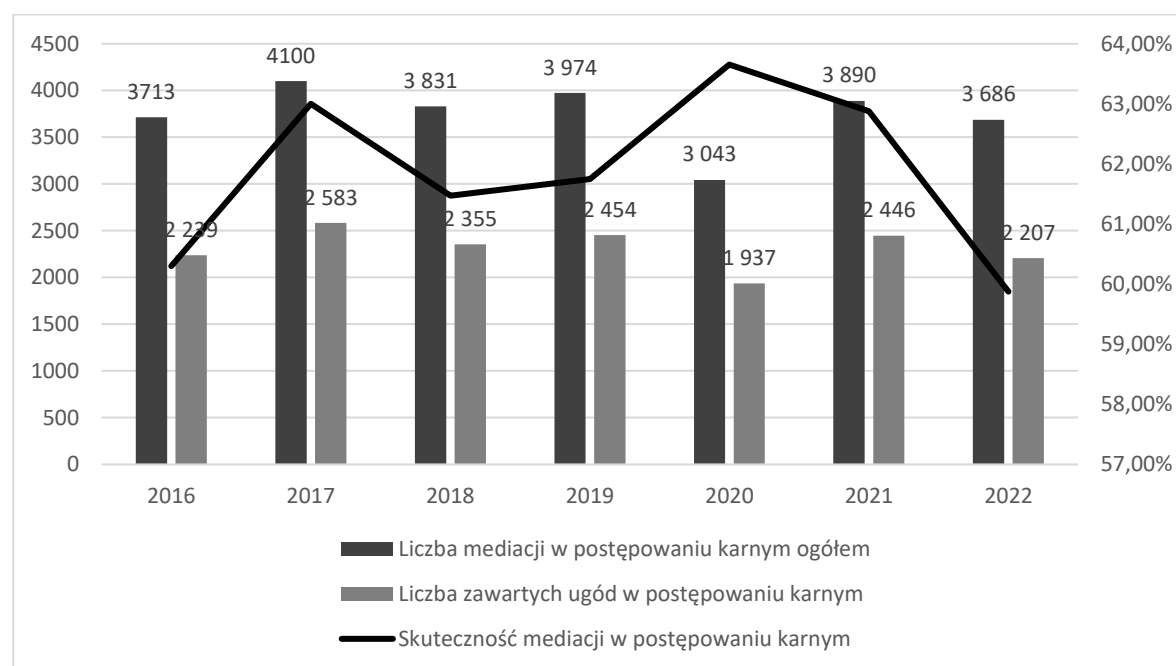
z pewnymi odchyleniami. Bardzo ciekawe jest, że to właśnie w sprawach karnych jest najwyższa skuteczność mediacji. Zobrazowano to w tabeli oraz na wykresie:

Tabela 9. Liczba i skuteczność mediacji w postępowaniu karnym w latach 2016 – 2022

	Liczba mediacji w postępowaniu karnym ogółem	Liczba zawartych ugód w postępowaniu karnym	Skuteczność mediacji w postępowaniu karnym
2016	3713	2 239	60,30%
2017	4100	2 583	63,00%
2018	3 831	2 355	61,47%
2019	3 974	2 454	61,75%
2020	3 043	1 937	63,65%
2021	3 890	2 446	62,88%
2022	3 686	2 207	59,88%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach karnych w latach 1998-2023.*

Wykres 9. Liczba i skuteczność mediacji w postępowaniu karnym w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach karnych w latach 1998-2023.*

Skuteczność mediacji na poziomie zbliżonym do 60%, a nawet go przekraczającym, jest bardzo zadowalająca. Należy podkreślić również, że panuje powszechne przekonanie o braku możliwości zastosowania mediacji w prawie publicznym ze względu na jej prywatnoprawny charakter. Jak widać, mediacja w sprawach karnych jest bardziej skuteczna niż w postępowaniu cywilnym.

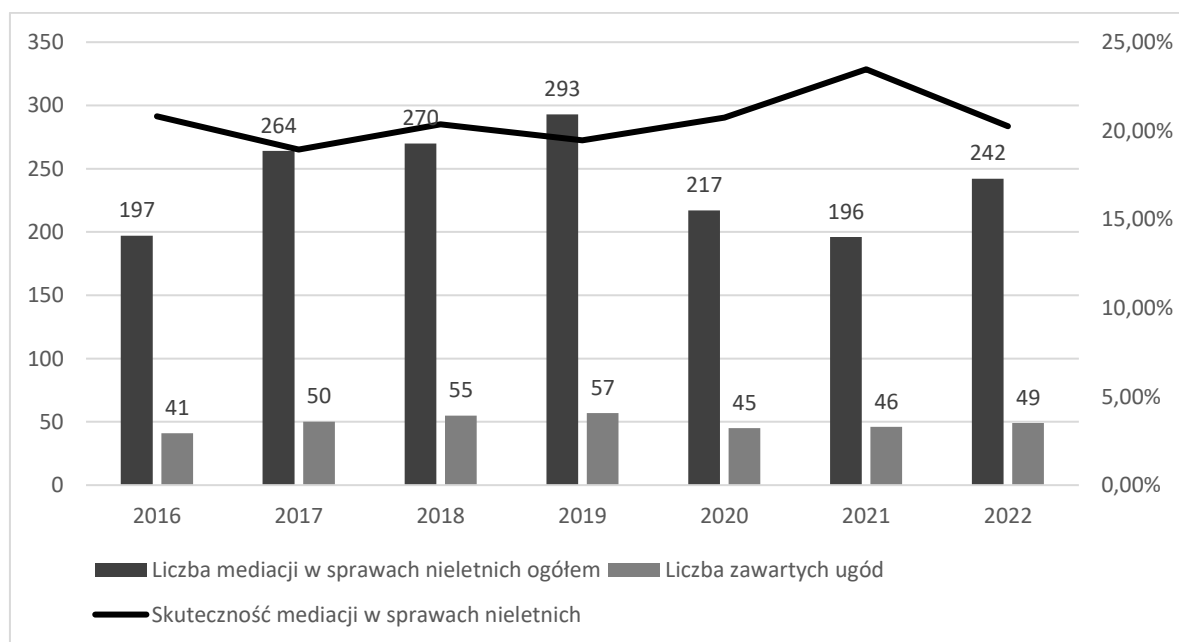
Niewielka jest jednak liczba mediacji w sprawach nieletnich. W badanym okresie nie przekroczyła ona 300 mediacji w żadnym z lat. Również skuteczność nie jest wysoka - oscyluje w okolicach 20%. Statystyka ta została przedstawiona w tabeli oraz na wykresie:

Tabela 10. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach nieletnich w latach 2016 – 2022

Rok	Liczba mediacji w sprawach nieletnich ogółem	Liczba zawartych ugód	Skuteczność mediacji w sprawach nieletnich
2016	197	41	20,81%
2017	264	50	18,94%
2018	270	55	20,37%
2019	293	57	19,45%
2020	217	45	20,74%
2021	196	46	23,47%
2022	242	49	20,25%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach nieletnich w latach 2024-2023.*

Wykres 10. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach nieletnich w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach nieletnich w latach 2024-2023.*

Mediacja w sprawach nieletnich wydaje się szczególnie ważna ze względu na to, że daje ona pole do wychowania nieletniego. Również nieletni ma możliwość wytłumaczenia swoich racji.

Przeprowadzono również badania na podstawie dostępnych statystyk sądów powszechnych w zakresie ilości rozpatrywanych spraw i spraw, w których została użyta mediacja.

Tabela 11. Zależność między liczbą spraw, które wpłynęły do sądów powszechnych a liczbą spraw, w których użyto mediacji w latach 2016 – 2021

Rok	Wpłynęło spraw	Użyto mediacji	Procent spraw, w których użyto mediacji
Sprawy cywilne			
2016	9 042 667	6638	0,07%
2017	9 757 085	8018	0,08%
2018	9 502 300	8541	0,09%
2019	12 106 330	9784	0,08%
2020	9 072 653	9562	0,11%
2021	9 095 998	9309	0,10%
Sprawy gospodarcze			
2016	1 737 323	6327	0,36%
2017	1 970 932	5545	0,28%
2018	1 661 631	4944	0,30%
2019	1 779 152	3739	0,21%
2020	1 494 810	2299	0,15%
2021	1 492 182	2430	0,16%
Sprawy z zakresu prawa pracy			
2016	82 102	1 426	1,74%
2017	71 911	1 770	2,46%
2018	68 517	2 130	3,11%
2019	64 508	2 700	4,19%
2020	56 387	3 560	6,31%
2021	47 395	3 695	7,80%
Sprawy rodzinne			
2016	1 335 755	4316	0,32%
2017	1 369 950	6575	0,48%
2018	1 321 331	6985	0,53%
2019	1 319 081	7993	0,61%
2020	1 180 401	8303	0,70%
2021	1 260 710	8860	0,70%
Sprawy karne			
2016	2 537 327	3713	0,15%
2017	2 458 013	4100	0,17%
2018	2 321 762	3831	0,17%
2019	2 266 985	3974	0,18%
2020	2 034 743	3043	0,15%
2021	2 220 111	3890	0,18%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości, Postępowanie mediacyjne w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w latach 2006-2022; Postępowanie mediacyjne w sprawach gospodarczych w latach 2006-2023; Postępowanie mediacyjne w sprawach z zakresu prawa pracy w latach 2006-2023; Postępowanie mediacyjne w sprawach rodzinnych w latach 2006-2023; Postępowanie mediacyjne w sprawach karnych w latach 1998-2023; Ewidencja spraw w sądach powszechnych w Polsce w latach 2011-2021.*

Niestety, uwidacznia się w nich bardzo niska popularność mediacji w latach 2016 – 2021 (nie powstały statystyki z lat 2022, 2023 i 2024). W sprawach cywilnych i gospodarczych, rodzinnych i karnych nie wykorzystano mediacji nawet w 1% spraw. Nieco lepiej statystyka przedstawia się w sprawach z zakresu prawa pracy, gdzie osiąga nawet 7% spraw. Należy więc zadać pytanie o taki stan rzeczy. Przede wszystkim może być to niska świadomość społeczeństwa w zakresie wykorzystania mediacji, a także korzyści z niej płynących. Należy więc bardziej zachęcać strony do korzystania z niej oraz pokazywania pozytywnych skutków.

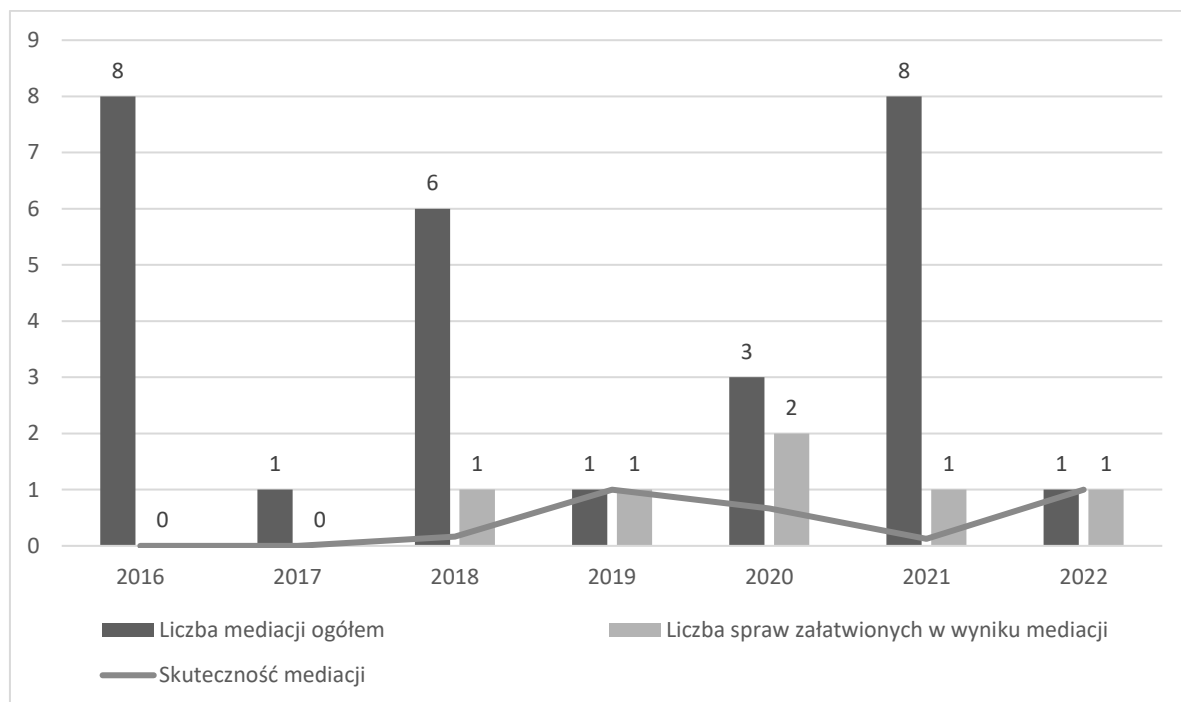
Najważniejsza z punktu widzenia niniejszej rozprawy jest statystyka dotycząca wykorzystania mediacji w sprawach przed sądem administracyjnym, gdyż w takim postępowaniu mogą być rozpatrywane również sprawy podatkowe. Liczbę spraw, w których odbyła się mediacja, liczbę zawartych ugód oraz skuteczność mediacji można zobrazować w formie tabeli oraz wykresu:

Tabela 12. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach przed sądami administracyjnymi w latach 2016 – 2022

Rok	Liczba mediacji ogółem	Liczba spraw załatwionych w wyniku mediacji	Skuteczność mediacji
2016	8	0	0,00%
2017	1	0	0,00%
2018	6	1	16,67%
2019	1	1	100,00%
2020	3	2	66,67%
2021	8	1	12,50%
2022	1	1	100,00%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022 r.*, druk nr 3214, Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2023.

Wykres 11. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach przed sądami administracyjnymi w latach 2016 – 2022



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022 r.*, druk nr 3214, Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2023.

Jak widać, mediacja jest wykorzystywana w zaledwie kilku sprawach rocznie. Skuteczność jest bardzo zmienna, co jest normalne przy tak niskich wartościach. W niektórych latach stanowi ona nawet 100%, co przy ilości rozpatrywanych spraw cywilnych byłoby ogromnym sukcesem, jednak, gdy mediację wykorzystano w jednej sprawie i zakończyła się ona pozytywnie, to nie jest to duże osiągnięcie. Tak niską liczbę mediacji argumentuje się wysoką efektywnością postępowania przed sądami administracyjnymi, które trwa średnio 12 miesięcy³⁰⁵. Jednak mediacja daje wiele innych korzyści, jak budowanie relacji na linii urząd – obywatel.

7.2. Ocena korzyści z wprowadzenia ADR do spraw podatkowych

Zastosowanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych może przynieść wiele korzyści, co znajduje potwierdzenie w praktyce. Wykazano, że ADR-y w Polsce są wykorzystywane, często z sukcesami. Przede wszystkim praktycznym potwierdzeniem korzyści z wprowadzenia ADR-ów jest zastosowanie mediacji w procedurze

³⁰⁵*Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022 r.*, druk nr 3214, Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2023, str. 15.

karnej, gdzie uzyskiwana jest jej bardzo wysoka skuteczność. W tym miejscu warto podkreślić, że to właśnie do prawa karnego w szczególności warto się odwoływać – gdyż jest ono prawem publicznym. W związku z tym uznać można, że alternatywne metody rozstrzygania sporów, które są instrumentami o naturze prywatnoprawnej, można zastosować z powodzeniem w prawie publicznym.

Wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów do postępowania podatkowego, może wpływać na nie w wielu pozytywnych aspektach. Są to:

- uproszczenie i uelastycznienie postępowania – postępowanie podatkowe należy do postępowań prawa publicznego, a więc jest ściśle sformalizowane. To oznacza, że jest mało elastyczne, a co za tym idzie, również dość skomplikowane. Dzięki wprowadzeniu konsensualnych metod rozstrzygania sporów, możliwe jest zmniejszenie złożoności postępowania. Przejawiałoby się to m.in. w możliwości odstąpienia lub zminimalizowania postępowania dowodowego (w pewnych przypadkach). Z pewnością takie rozwiązania sprawiają, że postępowanie jest prostsze dla podatnika, a organ nie musi dokonywać szeregu czynności, które są zastąpione przez mniej zawile procedury;
- usprawnienie postępowania – skutkiem uproszczenia postępowania podatkowego jest również sprawniejsze załatwianie spraw przez organy podatkowe. Sprawność można zdefiniować jako stosunek jakości postępowania do czasu, w jakim zostaje ono zakończone. Dzięki wprowadzeniu ADR, możliwe jest jak najbardziej zasadne rozwiązanie konfliktu w krótszym czasie;
- przyspieszenie postępowania – pozytywne wpływy ADR na szybkość postępowania związane są z jego uproszczeniem i usprawnieniem. Im mniej czynności organ musi wykonać i im mniej są one skomplikowane, tym szybciej kończy się postępowanie;
- zmniejszenie kosztów postępowania – prostsze postępowanie powoduje, że wiele kosztów zwykłej procedury nie musi zostać poniesionych. To sprawia, że całe postępowanie podatkowe generuje mniej kosztów;
- odciążenie sądów administracyjnych – jeśli w postępowaniu podatkowym zawiera się ugodę, to oznacza, że strony zgadzają się na przyjęte rozwiązanie. Co za tym idzie, są bardziej skłonne do jego wykonania. Dzięki temu strony nie mają potrzeby wnoszenia skarg do sądów administracyjnych, a to powoduje, że trafia do nich mniej spraw;

- satysfakcja obu stron – wspólne wypracowanie rozwiązania kwestii spornych sprawia, że obie strony są zadowolone z rezultatu, co powoduje zwiększenie efektywności postępowania, czyli większe prawdopodobieństwo wykonania postanowień ugody.

Oprócz pozytywnego wpływu na przebieg postępowania, ADR mogą korzystnie oddziaływać na relacje na linii urząd podatkowy – podatnik. W czasie rozmów podczas zastosowania konsensualnych metod rozwiązywania konfliktów, mogą one wzajemnie okazać sobie szacunek, swobodnie wypowiedzieć się co do swoich racji i argumentów swojego stanowiska, ale również wysłuchać drugą stronę i zrozumieć jej poglądy. Ponadto strony mają poczucie sprawiedliwego wyniku. To wszystko wpływa na budowanie dobrej współpracy w przyszłości.

Rozdział 8.

Alternatywne metody rozstrzygania sporów postulowane do wprowadzenia do Ordynacji Podatkowej

8.1. Umowa podatkowa

8.1.1. Przesłanki i zakres umowy podatkowej

Obecnie w polskiej Ordynacji podatkowej nie ma możliwości rozstrzygania sporów między organem podatkowym a podatnikiem w drodze konsensualnej *sensu stricto* (w przepisach przewidziano jedynie możliwość zawarcia umowy o współdziałanie między organem podatkowym a podatnikiem o dużym znaczeniu gospodarczym, co jednak wyklucza możliwość powszechnego zawierania umów). Brak takich rozwiązań sprawia, że w społeczeństwie ciągle istnieje przekonanie, że w sprawach z zakresu prawa podatkowego nie jest możliwe negocjowanie z organem. Jednakże można wskazać, że w pewnym zakresie, w przepisach prawa podatkowego otworzono taką możliwość – przede wszystkim w sytuacjach, gdy dopuszczalne jest uznanie administracyjne³⁰⁶.

Umowa podatkowa to jedna z niewładczych form rozstrzygania sporów, która mogłaby być zawierana między podatnikiem a organem podatkowym. Jest to zupełnie nieznanym polskiemu prawu podatkowemu instrument, jednak funkcjonujący w systemach innych państw, jak na przykład w Niderlandach. Propozycję wprowadzenia umowy podatkowej, a także innych konsensualnych form rozstrzygania sporów, do polskiego systemu prawnego wysunęła Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego w projekcie nowej Ordynacji podatkowej³⁰⁷. Komisja Kodyfikacyjna wyszła z założenia, że należy wprowadzić podstawę dla konsensualnych form rozwiązywania konfliktów, która nie musi być odrębną procedurą, lecz może być to chociażby norma kompetencyjna uprawniająca do zawierania porozumień między organem podatkowym a podatnikiem. Chodzi o danie przestrzeni do negocjowania spraw podatkowych, w których, co do zasady, nie dopuszcza się takiej możliwości ze względu na to, że należą one do prawa publicznego. Komisja Kodyfikacyjna podkreślała również, rozmowy nie miałyby dotyczyć wyłącznie rozstrzygnięcia sprawy, ale również szczegółowych kwestii, które powstają w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli

³⁰⁶Z. Kmieciak, *Mediacja...*, *op. cit.*, str. 160-168.

³⁰⁷Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517.

podatkowej. Ponadto fakt braku porozumienia w kwestii rozstrzygnięcia sprawy nie powinien niweczyć ustaleń, które zostały powzięte co do szczegółowych kwestii³⁰⁸.

Umowa podatkowa nie jest umową w rozumieniu prawa cywilnego. Powinna ona określać prawa i obowiązki stron – a więc organu oraz podatnika. Należy również pamiętać, że umowa podatkowa nie może zmieniać obowiązującego prawa i musi mieścić się w jego granicach. Ten warunek podkreśla się zarówno w projekcie nowej o.p., jak i w funkcjonującej w Niderlandach ugodzie z organem.

Istotą instrumentu, jakim jest umowa podatkowa, jest zawarcie ugody między organem a podatnikiem. Zdaje się, że najważniejszym celem umowy podatkowej powinno być dokonanie ustaleń w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego, wówczas zdecydowanie skraca to czas trwania postępowania oraz zmniejsza jego koszty, co skutkować powinno uproszczeniem postępowania podatkowego³⁰⁹. Należy uznać, że trafnym rozwiązaniem jest również regulacja funkcjonująca w Niderlandach, w myśl której, jeśli doszłoby do postępowania sądowego, to kwestie objęte umową nie powinny być ponownie badane. Takie uregulowania zapewniają stabilność wypracowanych ustaleń oraz większe zaufanie do organów administracji podatkowej.

W projekcie o.p. umowa podatkowa może zostać zawarta na wniosek lub za zgodą strony³¹⁰. Umowa podatkowa powinna być więc dobrowolna i zależeć od woli stron. Warto jednak zwrócić uwagę, że w rozwiązaniach włoskich wprowadzono inicjowanie zawarcia umowy między podatnikiem a organem przez „zaproszenie do zawarcia ugody”. Takie określenie inicjatywy jest bardzo trafne, gdyż uwidacznia się w nim konsensualizm, dobra wola strony oraz może powodować zdecydowanie lepsze nastawienie do drugiej strony. Można uznać, że takie określenie jest bardziej „miękkie” i zachęca do podjęcia negocjacji.

Drogą do zawarcia umowy powinny być negocjacje. W projekcie nowej o.p. umowa podatkowa powinna kończyć mediację, ale nie zawsze mediacja jest konieczna do jej zawarcia. Podobne regulacje funkcjonują w Niderlandach. Jest to zasadne, gdyż nie w każdej sprawie konieczne jest przeprowadzanie mediacji i angażowanie osoby trzeciej – istnieje również możliwość przeprowadzenia negocjacji między dwiema stronami. W projekcie nowej o.p. przewidziano możliwość zorganizowania spotkania uzgodnieniowego, dzięki czemu daje się

³⁰⁸ L. Etel *et. al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe...*, *op. cit.*, str. 72-74.

³⁰⁹ Uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 04.07.2018 r. [https://kidp.pl/files/akty-prawne/997\(2\).pdf](https://kidp.pl/files/akty-prawne/997(2).pdf) (dostęp na: 09.04.2022 r.).

³¹⁰ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517, art. 380 § 1.

pole do prowadzenia negocjacji między stronami. We włoskich regulacjach natomiast przewiduje się konieczność uczestnictwa w negocjacjach prawników. Jest to dyskusyjne, gdyż z jednej strony wiedza fachowców z pewnością jest bardzo pomocna w takich negocjacjach, jednak z drugiej – wydaje się, że ich pomoc jest bardziej potrzebna w przypadku mediacji lub arbitrażu; generuje to ponadto dodatkowe koszty. Jak zauważono, umowa podatkowa może dotyczyć drobnych kwestii postępowania i wówczas nie jest to konieczne. Jednak należałoby dopuścić taką możliwość.

Zdecydowanie jednak podkreślić należy, że umowa podatkowa nie może być zawarta w każdej sprawie. W rozwiązaniach niderlandzkich wskazuje się, że nie może ona dotyczyć kar i odsetek. W projekcie nowej o.p. wskazano również, że wyłączone są tu kwestie wysokości podatku³¹¹. Takie regulacje – postulowane w projekcie – są racjonalne, jednakże można dyskutować z niderlandzkimi. Przecież forma spłaty kar i odsetek, ich rozłożenie na raty itd., powinny podlegać negocjacji, gdyż może to zapewnić, że podatnik będzie w stanie spłacić swój dług – nawet, jeśli będzie to spłata rozłożona w czasie. Można również brać pod uwagę regulację włoską – wskazuje się określony termin na regulację zobowiązania wynikającego z umowy; jeżeli podatnik spłaci swój dług wcześniej, to sankcje są niższe. To rozwiązanie zdecydowanie motywuje podatnika do wcześniejszej zapłaty, ale też gwarantuje wpływy podatkowe do budżetu. Z takiego założenia wyszedł ustawodawca w Indiach, gdzie funkcjonuje komisja ugodowa. Ten instrument polega właśnie na negocjacjach w sprawie kwoty zobowiązania, którą powinien uiścić podatnik. Wówczas postępowanie zostaje zakończone w zamian za zapłatę ustalonej kwoty, która jest niższa niż zobowiązanie wynikające z przepisów. Ustawodawca wyszedł tu więc z założenia, że lepsze jest uzyskanie nawet części długu, przy pewności jego zapłaty, niż brak ustępstw wobec podatnika, co mogłoby skutkować tym, że zobowiązanie nie zostanie spełnione w żadnym stopniu. Jest to przejaw racjonalności ustawodawcy, który jest w stanie zrozumieć ciężką sytuację materialną podatnika.

Zastanowić się należy również, czy umowa podatkowa powinna rozstrzygać sprawę co do istoty oraz w jakim zakresie powinna być ona wiążąca. W projekcie nowej o.p. wskazuje się, że umowa podatkowa nie może rozstrzygać samodzielnie sprawy³¹². Takie rozwiązanie jest zasadne, gdy dotyczy pewnego elementu postępowania (czyli np. ustalenia stanu

³¹¹*Ibidem*, art. 380 § 4.

³¹²*Ibidem*, art. 382.

faktycznego). Jednakże, czy w wyniku mediacji strony nie mogą dojść do takiego konsensusu, w wyniku którego dalsze postępowanie będzie bezprzedmiotowe? Wówczas postępowanie powinno zostać umorzone decyzją na podstawie art. 208 o.p.

Zdecydowanie należy przyznać, że umowa zawarta między organem podatkowym a podatnikiem powinna być wiążąca dla obu stron, ale przede wszystkim wiążąca dla organu – co może wpłynąć na zwiększenie zaufania do państwa i organów podatkowych. Takie rozwiązanie zostało przyjęte zarówno w Niderlandach, jak i we Włoszech. Przejawia się to również we wspomnianym wcześniej braku przeprowadzania postępowania dowodowego w sprawach objętych umową.

Kwestią sporną może być również możliwość odwołania od umowy podatkowej. W regulacjach włoskich wskazano jednoznacznie, że takiej możliwości nie ma, co jest w pełni zasadne, gdyż umowa podatkowa jest wynikiem negocjacji między organem podatkowym a podatnikiem. Jest ona dobrowolna i jeżeli strony zgodziły się na pewne ustalenia, to nie powinno być możliwości odwołania.

Wprowadzenie umowy podatkowej do polskiego systemu prawnego mogłoby przynieść polepszenie kultury administrowania w organach podatkowych. Skróciłoby to czas postępowania oraz zmniejszyło jego koszty, a podatnik mógłby mieć możliwość negocjacji z organem. Ponadto osiągnięcie konsensusu przynosiłoby to satysfakcję obydwu stronom oraz większe prawdopodobieństwo wykonania zobowiązania przez podatnika.

8.1.2. Zawarcie i rozwiązanie umowy podatkowej

Jak już wspomniano, umowa podatkowa powinna być dobrowolna i zależna od woli stron. Powinny się więc na nią zgodzić obie strony – zarówno organ, jak i podatnik, również możliwość propozycji umowy powinna leżeć po obu stronach. Aby dojść do porozumienia, zazwyczaj potrzebne byłoby przeprowadzenie negocjacji. Powinny polegać one na wzajemnych ustępstwach³¹³, które prowadzą do osiągnięcia konsensusu.

Warto jednak zwrócić uwagę nie tylko na przesłanki zawarcia umowy oraz drogę do jej powzięcia, ale również na kwestie formalne. Zawarcie umowy podatkowej bezwzględnie powinno być udokumentowane. Zagwarantuje to pewność umowy, która to, gdyby została

³¹³*Ibidem*, art. 380 § 1.

ustalona ustnie, mogłaby zostać zniekształcona lub nieuwzględniona. Istnieją jednak różne poglądy na sposób dokumentowania tego typu umowy.

Jednym z nich, praktykowanym we włoskim systemie prawnym, jest sporządzenie umowy w formie pisemnej. Przyczyną takiego rozwiązania jest fakt, że w rozwiązaniach włoskich umowa z organem samodzielnie rozstrzyga sprawę i jest tytułem wykonawczym. Jest ona traktowana jako samodzielny sposób rozstrzygania sporów, do którego prowadzą negocjacje. To oznacza, że jeśli dana czynność ma zakończyć pewne postępowanie, musi być to uczynione we właściwy formalnie sposób, który będzie na tyle znaczący, aby była ona respektowana. Umowa w formie pisemnej może być uznana za taką czynność, podobnie jak ugoda zawarta przed mediatorem.

Drugim sposobem, przyjętym w projekcie nowej o.p., jest sporządzenie protokołu z zawarcia umowy³¹⁴. Prawdopodobnie taka forma dokumentowania została wybrana ze względu na to, że umowa podatkowa w projekcie nie kończy samodzielnie sprawy. Ponadto nie komplikuje ona nadmiernie samego aktu zawarcia umowy; nie ma konieczności korzystania z pomocy prawników celem jej sformułowania, nie angażuje się więc niepotrzebnie osób trzecich. Wiązałoby się to również z przedłużeniem postępowania o czas potrzebny do skonstruowania umowy czy też ponowne spotkanie stron celem jej podpisania. Sporządzenie protokołu znacznie upraszcza proces zawierania umowy, który to kończy się szybciej i jest mniej formalny niż konstruowanie umowy pisemnej.

Istotne jest również, aby zawierana umowa podatkowa była zgodna z obowiązującym prawem. W związku z tym, mimo że w późniejszym postępowaniu kwestie objęte umową nie powinny być przedmiotem badania, to możliwa powinna być jej analiza pod względem zgodności z przepisami prawa oraz okoliczności zawarcia umowy. Dobrym sposobem kontroli jest również zaproponowana przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego możliwość zwrócenia się o opinię do Szefa KAS³¹⁵, który sprawdzi, czy zawarcie takiej umowy jest zasadne.

Rozwiązanie umowy między organem podatkowym a podatnikiem nie jest typowe – nie jest to rozwiązanie umowy znane z prawa cywilnego, gdyż umowa podatkowa nie jest instrumentem o charakterze prywatnoprawnym. Właściwie nie można tu mówić o wygaśnię-

³¹⁴*Ibidem*, art. 381 § 3 w zw. z art. 341 § 2 pkt 6.

³¹⁵*Ibidem*, art. 381 § 1.

ciu umowy. W sytuacji, gdy umowa podatkowa, która została zawarta między organem podatkowym a podatnikiem, a na podstawie której zostało wydane rozstrzygnięcie w sprawie, nie powinno być możliwości jej rozwiązania. Należy tu przypomnieć o zasadzie trwałości orzeczeń oraz budowaniu zaufania między stronami.

W przypadku jednak, gdy umowa została zawarta w sposób niezgodny z prawem lub gdy nie było przesłanek do jej zawarcia, umowa taka nie powinna być wiążąca. Podobnie należałoby uznać, że będzie w przypadku, gdy zmienia się przepisy prawa – a zwłaszcza, gdy nastąpi to zanim sprawa zostanie rozstrzygnięta co do istoty. Wówczas umowa podatkowa nie powinna funkcjonować w obiegu prawnym. Jednakże, w przypadku zmiany przepisów powinno się umożliwić stronom ponowne negocjacje, względnie modyfikację umowy w taki sposób, aby była ona zgodna z prawem obowiązującym po jego zmianach.

8.2. Mediacja

8.2.1. Przesłanki i forma stosowania mediacji

Mediacja jest jednym z najważniejszych sposobów alternatywnego rozstrzygania sporów, jednak w Polsce jest ona nadal niedostatecznie wykorzystywana. Postępowanie podatkowe pozostaje jedyną procedurą w polskim systemie prawnym, w którym nie została ona wprowadzona. Zastanowić się więc należy, wykorzystując doświadczenia innych państw, w jaki sposób powinna być ona uregulowana, aby funkcjonować prawidłowo.

Przede wszystkim należy wskazać, jakie zasady powinny obowiązywać. Z pewnością mediacja powinna być dobrowolna. To oznacza, że do mediacji nie można przymusić oraz można z niej zrezygnować w dowolnym momencie. We Włoszech próbowano nakłonić do mediacji poprzez wprowadzenie kar pieniężnych za odmowę mediacji, jednak jest to zbyt duża ingerencja w jej dobrowolność. Można jednak zastanowić się, czy nie warto by było zaczerpnąć z pomysłu portugalskiego arbitrażu, gdzie są określone kategorie spraw, w których organ podatkowy nie może odmówić wzięcia w nim udziału, co pomogłoby w walce z niechęcią organów podatkowych do uczestnictwa w mediacji.

Mediacja powinna być również poufna, aby zapewnić stronom komfort przeprowadzanych rozmów. Wszystkie aspekty, które zostały poruszone podczas posiedzeń mediacyjnych, powinny pozostać między stronami oraz mediatorem.

Ponadto mediacja powinna charakteryzować się bezstronnością i neutralnością. Mediator musi pozostać neutralny w zakresie sporu, jaki jest toczony między stronami.

Konieczne jest również rozważenie czy mediacja powinna przybrać formę facylitatywną, czy ewaluatywną. Z jednej strony we wszystkich polskich procedurach funkcjonuje mediacja facylitatywna, w której mediator nie może sam wysuwać propozycji ugodowych. Z drugiej jednak strony, strony nie zawsze same są w stanie taką propozycję skonstruować lub odnaleźć takie rozwiązanie, które zadowalałoby wszystkich uczestników. Wówczas możliwość składania propozycji ugodowych przez mediatora mogłaby wpłynąć na większą skuteczność mediacji. Przy tym wcale nie musi to ingerować w jego bezstronność i neutralność, a wręcz przeciwnie – jako osoba trzecia, która nie jest związana emocjonalnie ze sporem, mogłaby zaproponować rozwiązanie, które najbardziej zadowoli obie strony. Warto również zastanowić się nad rozwiązaniem brytyjskim, w którym istnieje możliwość wyboru formy mediacji. To strony mogą zdecydować, czy mediator ma jedynie prowadzić dyskusję i pozwolić stronom na odnalezienie rozwiązania, czy może zaproponować rozwiązanie. Wówczas jednak mediator powinien być specjalistą z danej dziedziny. Zdaje się, że takie rozwiązanie mogłoby być optymalne.

Oprócz zasad oraz rodzaju mediacji, niezwykle istotne jest również, jaka instytucja będzie ją przeprowadzać. Istnieją tu różne możliwości. Z jednej strony w Niderlandach funkcjonuje Instytut Mediacji, którego zadaniem jest promowanie tego sposobu rozwiązywania konfliktów, ale również dbanie o dobrą organizację i wybór mediatora, jeśli strony nie mogą dojść do porozumienia w tej kwestii. Takie rozwiązanie wydaje się zasadne i być może jest jedną z przyczyn tak wysokiej skuteczności ADR w Niderlandach. Gwarantuje to niezależną mediację, której proces nie jest w żaden sposób powiązany z organami podatkowymi. To daje pewność, że również mediator będzie bezstronny. Takie gwarancje są ważne dla stron, gdyż powodują większe zainteresowanie oraz zaufanie do mediacji.

Istnieje również wariant funkcjonujący w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, gdzie część mediacji jest przeprowadzana przez sądy federalne, część przez prywatne instytucje, a także przez okręgowe izby adwokackie. Ten model nie ma najpewniej możliwości sprawdzenia się w polskim systemie prawnym. Wówczas istniałaby powszechna opinia o braku bezstronności i neutralności, co wpłynęłoby negatywnie na obraz mediacji oraz na jej popularność.

Jedną z najważniejszych kwestii jest to, czy mediacja powinna móc dotyczyć każdej sprawy, czy część z nich powinna być wyłączona, a może powinien istnieć jedynie katalog spraw, w których można mediację zastosować. W projekcie nowej o.p. postulowano, że mediacja może być przeprowadzona w sytuacjach, kiedy możliwe jest zawarcie umowy podatkowej³¹⁶ – powinna być drogą do jej zawarcia, a umowa podatkowa – efektem mediacji. Zatem, zgodnie z projektem, mediacja może dotyczyć wątpliwości co do stanu faktycznego, charakteru albo wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, zastosowania ulg, zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego albo gdy przepis szczególny tak stanowi³¹⁷. Jest to więc katalog dość obszerny, zawierający właściwie większość aspektów, w których można prowadzić negocjacje między stronami w przypadku stosunku administracyjnoprawnego. W rozwiązaniach brytyjskich funkcjonuje trochę odmienny katalog, jednak ząbający się w pewien sposób z tym, który został wypracowany w projekcie nowej o.p. Mediacja podatkowa w tym państwie opiera się głównie na rozwiązaniu nieporozumień, nieprzekazaniu informacji podatnikowi, niewiedzy co do żądanych informacji. Ujęcie takich kwestii jest zasadne i z pewnością pozytywnie wpływa na odczucia podatnika, dla którego takie informacje są niezwykle ważne, aby zaakceptować wydaną decyzję. Takie wytłumaczenie podatnikowi wskazanych kwestii powoduje u niego większe zaufanie do organów. To wszystko można jednak zawrzeć w sformułowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego przesłance „zagadnień powstałych w toku postępowania”. W Niderlandach natomiast katalog spraw podlegających mediacji jest dość ograniczony. Obejmuje on m. in. mediację odwoławczą, która funkcjonuje również w USA, ale również audyt czy też zaostrenie konfliktu między stronami. Zdaje się jednak, że katalog spraw objętych mediacją powinien być znacznie szerszy, aby jak najbardziej spopularyzować ten instrument, co też będzie powodowało mniejszą liczbę odwołań od decyzji, a zatem również mniejsze obciążenie sądów.

Ciekawe spojrzenie na zakres mediacji zostało przedstawione w regulacjach obowiązujących w Stanach Zjednoczonych. Mianowicie mediacja jest zasadna, gdy podatnik chce rozwiązać sprawę jak najszybciej – takie określenie bardzo zachęca do wzięcia w niej udziału. Poza tym, mediację można zastosować również, gdy sprawa nie jest rozpatrywana

³¹⁶*Ibidem*, art. 383 § 1.

³¹⁷*Ibidem*, art. 380 § 3.

mimo złożenia informacji przez podatnika, a więc ma to też wpływać na przyspieszenie postępowania i być rozwiązaniem wobec bezczynności organów. Warto więc również takie przesłanki uwzględnić w katalogu spraw objętych mediacją.

Zastanowić trzeba się również, czy należy określić pewną wartość przedmiotu sporu w mediacji. Oznacza to, że warto wskazać, czy mediuować można w każdej sprawie, która zawiera się we wspomnianych przesłankach, czy należałoby ograniczyć to do pewnej wartości przedmiotu sporu. Wydaje się, że bezcelowe jest ograniczanie mediacji w drobnych sprawach, gdyż to one dotyczą zazwyczaj najmniejszych podatników, którzy nie uciekają się do agresywnych strategii podatkowych, a sprawy te mogą dotyczyć przeoczeń, drobnych błędów lub błędnego ustalenia stanu faktycznego. Sprawy takie mogłyby być bardzo szybko rozwiązane w drodze mediacji, a organy podatkowe mogłyby budować zaufanie do siebie wśród podatników. Jednakże zastanowić się można, czy nie należałoby wyłączyć z możliwości stosowania mediacji największych spraw, o największej wartości, tak aby to organy mogły sprawować nad nimi kontrolę. Z drugiej jednak strony może być to bezzasadne ze względu na to, że mediacja nie dotyczy *meritum* sprawy, ale poszczególnych części procedury i zastosowanie jej, nawet w sprawach o bardzo dużej wartości, może okazać się efektywne i pomocne w skróceniu postępowania.

Istotną kwestią jest również wskazanie konkretnych przypadków, kiedy mediuować nie można. Zgodnie z projektem nowej o.p., jest to wysokość podatku. Jest to rozwiązanie, które jest racjonalne, gdyż mediacja nie może polegać na targowaniu się, a wymiar podatku, który należy zapłacić, powinien mieścić się w granicach prawa.

W Wielkiej Brytanii katalog spraw niepodlegających mediacji jest znacznie szerszy i częściowo zawiera takie kwestie, które w innych systemach wskazano jako przypadek jak najbardziej nadający się do zastosowania mediacji. Jednym z nich są opóźnienia organu podatkowego, co w USA jest właśnie istotną przesłanką do zastosowania mediacji. Ponadto nie ma możliwości zastosowania tego sposobu rozstrzygania sporów, jeśli sprawa została przekazana śledczym, co jest w pełni zasadne, gdyż te kwestie będą już zbiegać się z prawem karnym skarbowym.

Mediacja w prawie podatkowym z pewnością nie jest zasadna w każdym przypadku, ale na pewno jej wprowadzenie skutkowałoby przyspieszeniem postępowania w wielu sprawach. Ponadto nawet nieudana mediacja to możliwość przekonania do swoich racji albo do zasadności zastosowania takich, a nie innych środków.

8.2.2. Tryb przeprowadzania mediacji

W przypadku dopuszczalności mediacji należy ustalić, w jaki sposób powinna ona przebiegać. Możliwość przeprowadzania mediacji powinna istnieć na każdym etapie postępowania – zarówno w pierwszej instancji, jak i w postępowaniu odwoławczym. Mediacja, jak już wspomniano, powinna być dobrowolna, a więc mogłaby ona być inicjowana przez każdą ze stron, ale przy braku przymusu do jej przystąpienia. Zastanowić się można jednak nad formą zainicjowania, która nie skutkowałaby zwiększeniem formalizmu. Rozwiązanie zastosowane w Wielkiej Brytanii zapewnia łatwość jej zainicjowania oraz oszczędność czasu. Należy jedynie wypełnić formularz i przesłać go drogą elektroniczną. Prostota i brak nadmiernej biurokracji to kwestie, które z pewnością byłyby pozytywnie oceniane przez podatnika. W przypadku większego sformalizowania, podatnik mógłby zniechęcić się do uczestnictwa w mediacji, która przecież – z zasady – ma być instrumentem elastycznym.

Rozwiązaniami wartymi rozważenia są regulacje funkcjonujące zarówno w Niderlandach, jak i w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, dotyczące szeregu pytań, na które podatnik powinien odpowiedzieć przed rozpoczęciem mediacji. Pomysł ten w obu państwach został jednak zrealizowany w różny sposób. W Niderlandach mają one skłonić podatnika do zastanowienia się, czy mediacja w danej sprawie jest zasadna. To znaczy, że powinien on zastanowić się, czy uważa, że obie strony zostaną wysłuchane, jakie skutki to przyniesie, co można osiągnąć dzięki mediacji, czy konflikt zostanie rozwiązany itd. Jest to rozwiązanie, które z pewnością przynosi dobre skutki, gdyż jeśli strona, po odpowiedzi na ten szereg pytań, uzna, że mediacja jest niezasadna, to nie przedłuża ona dodatkowo postępowania. Jeśli natomiast odpowie na pytania twierdząco, to większe jest prawdopodobieństwo na powodzenie mediacji, gdyż świadczy to o zaufaniu strony do tego instrumentu i możliwości rozwiązania tym sposobem konfliktu. W USA natomiast wprowadzono listę pytań, na które powinno się odpowiedzieć przed posiedzeniem mediacyjnym. Dotyczą one sedna sprawy, prawdopodobnego spojrzenia na nie drugiej strony, najsprawiedliwszego rozwiązania itd. Odpowiedź na takie pytania pozwala zebrać myśli przed rozmową z drugą stroną, skonstruować swoje propozycje oraz spojrzeć na sprawę z perspektywy innego uczestnika sporu. Takie rozwiązanie skutkuje oszczędnością czasu.

Nieznane polskiemu systemowi prawnemu jest również oznaczanie spraw kolorami w zależności od możliwości uzyskania pozytywnych rezultatów. To brytyjskie rozwiązanie sprawia, że możliwe jest dopasowanie sposobu przeprowadzenia mediacji do otwartości drugiego uczestnika sporu oraz wybranie stopnia zaangażowania w sprawę. Takie oznaczenia

mogłyby zostawać dokonane po przeanalizowaniu odpowiedzi na wspomniany szereg pytań, który mógłby być zawarty w formularzu inicjującym mediację.

W systemie niderlandzkim funkcjonuje również regulacja dotycząca funkcji koordynatora do spraw mediacji. Jest to osoba, która powinna przekazać propozycję drugiej stronie, przekazać informacje o mediacji itd. Wydaje się jednak, że jest to zbędne i podnosi koszty postępowania oraz zwiększa formalizm. Te same cele można osiągnąć poprzez wypełnienie wcześniej wspomnianego formularza oraz uczestnictwo w spotkaniu wstępnym.

Mediacja powinna opierać się na rozmowach przy udziale mediatora, który ma pomagać stronom w rozwiązaniu sporu. Taki obowiązek pozostaje również w regulacjach brytyjskich, jednak wskazuje się, że nie ma konieczności spotkania ze stronami. Jest to dość dziwne, gdyż wydaje się, że spotkanie mediatora z uczestnikami konfliktu jest niezbędne. Mediacja nie może być skuteczna bez rozmowy stron, a pomocne są w tym również spotkania mediatora z każdą z nich osobno. To pozwala na prawidłowe odczytanie ich stanowisk oraz wytłumaczenie swoich racji bez żadnego skrepowania.

W projekcie nowej o.p. wskazano na konieczność przeprowadzenia spotkania wstępnego przez mediatora³¹⁸. Może ono być wspólne lub indywidualne, a podczas niego powinny zostać wyjaśnione cele i zasady mediacji. Ponadto mediator powinien przeprowadzić kolejne posiedzenia mediacyjne. Zależnie od potrzeb może być to jedno lub kilka posiedzeń.

Rozwiązaniem znanym z innych polskich procedur, jest zawieranie umowy mediacyjnej, w której określa się wszystkie najważniejsze kwestie, takie jak np. sposób wyboru mediatora. Jest to zasadna regulacja, funkcjonująca również w Wielkiej Brytanii. Zapewnia ona przejrzystość procedury.

Istotne jest również, aby w mediacji mogli brać udział profesjonalni pełnomocnicy stron. Jest to ważne zwłaszcza dla podatnika, który nie ma tak dużej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, jak organ podatkowy, z którym prowadzi rozmowy. Uczestnictwo pełnomocnika wyrównuje pozycje stron, które, ze względu na powstały stosunek administracyjno-prawny, nie są równe.

Właściwie w każdym systemie, który został przeanalizowany w niniejszej dysertacji, funkcjonuje regulacja dotycząca zawieszenia postępowania na czas mediacji. To rozwiązanie

³¹⁸*Ibidem*, art. 388 § 2.

jest niezwykle ważne dla prawidłowego przebiegu tej procedury. W przypadku niepowodzenia mediacji, ulega ono wznowieniu.

Przejrzyste i elastyczne przeprowadzenie mediacji skutkować będzie pozytywnymi jej efektami, a więc osiągnięciem konsensusu, co spowoduje skrócenie postępowania oraz zmniejszenie jego kosztów. Istotne jest jednak, aby uczestnicy mediacji zdawali sobie sprawę z jej zasad oraz celów i aby przystępowali do niej z rzeczywistą wolą rozwiązania konfliktu. Jedynie wtedy możliwe jest uzyskanie pozytywnych efektów.

8.2.3. Instytucja mediatora – wybór, wynagrodzenie i odwołanie

Jedną z najważniejszych kwestii dla przebiegu mediacji jest osoba mediatora. Powinna ona charakteryzować się autorytetem i zdolnościami interpersonalnymi, które są pomocne w przypadku prowadzenia dyskusji mającej na celu rozwiązanie konfliktu. Powinien on ułatwiać komunikację między stronami, wyrównywać ich szanse, ale również pokazać perspektywę drugiej strony, dzięki czemu możliwe będzie szersze spojrzenie na spór i znalezienie nowych rozwiązań, zadowalających wszystkich uczestników.

Ze wszystkich cech mediatora, najbardziej należy akcentować jego bezstronność i neutralność. Ich spełnienie jest kluczem do skutecznej mediacji. W związku z tym mediator nie powinien być powiązany z którąkolwiek ze stron. Warto wspomnieć, że w mimo to, w Niderlandach istnieje możliwość wyboru mediatora zewnętrznego lub wewnętrznego. Jednak wybór mediatora wewnętrznego, powiązanego z organami podatkowymi, może skutkować brakiem zaufania oraz wątpliwościami co do jego neutralności. W związku z tym, mediator nie powinien w żadnym stopniu być powiązany z aparatem podatkowym. Ponadto ważne jest, aby w przepisach zawarto regulacje dotyczące wyłączenia mediatora na podobnych zasadach, jak wyłączenie sędziego. Możliwość zmiany mediatora w taki sposób spowoduje brak spekulacji co do braku jego bezstronności i neutralności.

Kwestią sporną jest zakres, w jakim mediator może angażować się w sprawę oraz możliwość wysuwania propozycji ugodowych. W poszczególnych systemach prawnych przyjęto różne rozwiązania. W Polsce, w procedurach, w których mediacja funkcjonuje, przyjęto formułę mediacji facylitatywnej, gdzie mediator nie może proponować sposobu rozwiązania sporu. We Włoszech mediator natomiast może składać takie propozycje. W Stanach Zjednoczonych jest to możliwe w takim zakresie, w jakim strony się na to zgodzą. Regulacje brytyjskie są natomiast połączeniem obu tych rozwiązań – istnieją dwa warianty mediacji

i strony mogą wybrać, czy mediator może składać propozycje ugodowe, czy też nie. To rozwiązanie jest więc najkorzystniejsze, ponieważ może odpowiadać potrzebom każdej ze stron.

Strony powinny mieć wpływ na to, kto prowadzi mediację. Jego wybór powinien następować wolą stron i powinien on zostać spisany w umowie mediacyjnej. Oczywiście istnieje możliwość, że strony nie będą w stanie osiągnąć konsensusu co do osoby mediatora. Właśnie w takiej sytuacji okazuje się, że wprowadzony w Niderlandach Instytut Mediacji spełnia swoje funkcje, gdyż możliwe jest ustanowienie mediatora przez niezależną instytucję, która nie ma bezpośredniego powiązania z administracją podatkową, ale ma na tyle duży autorytet, że wybrany mediator będzie dla stron godny zaufania.

Mediator powinien mieć również pewne konkretne cechy. Zgodnie z projektem nowej o.p., powinien być on wpisany na listę stałych mediatorów. Można jednak zastanowić się, czy nie powinien on mieć np. odpowiedniej wiedzy do prowadzenia spraw z zakresu prawa podatkowego, czy też odpowiedniego wykształcenia. Zwłaszcza w przypadku mediacji ewaluatywnej jest to niezbędne. W projekcie o.p. znalazł się przepis kompetencyjny dla Ministra Finansów, który w drodze rozporządzenia miałby określić cechy, jakie powinien posiadać mediator. Można również wprowadzić inne rozwiązanie, zaczerpnięte z systemu brytyjskiego, gdzie, jeśli mediator nie ma odpowiedniej wiedzy, to możliwe jest ustanowienie niezależnego adwokata, który byłby pomocny w dokonaniu analizy sporu i możliwości jego zakończenia. Uczestnictwo profesjonalisty o odpowiednim wykształceniu w mediacji przy jednoczesnym zachowaniu jej elastyczności, spowodowałaby większe zaufanie do tego instrumentu i zwiększenie jego popularności.

Mediator powinien za swoją pracę otrzymywać wynagrodzenie, które powinno być waloryzowane. Nie można dopuścić do sytuacji, w której mediator ma tak niskie wynagrodzenie, że nie opłaca się prowadzić mediacji. Należy również pamiętać, że im więcej mediacji zostanie przeprowadzonych, tym większą ma on pensję, a zaangażowanie w przeprowadzenie mediacji i jej skuteczność oznacza również mniej pracy dla organów podatkowych, a konsekwencji również dla sądów administracyjnych. Mediatorowi powinien przysługiwać również zwrot wydatków poniesionych w związku z prowadzeniem spotkań ze stronami, takimi jak koszty noclegu, przejazdów itd. W projekcie nowej o.p. zawarto odesłanie Ministra Finansów do ustalenia tego wynagrodzenia i zwrotu wydatków tak, aby mediacja została przeprowadzona skutecznie i efektywnie³¹⁹. Właśnie te cele powinny przyświecać ustalaniu

³¹⁹*Ibidem*, art. 393.

wynagrodzenia dla mediatora, gdyż jest on jednym z czynników, które decydują o pozytywnych skutkach mediacji.

8.2.4. Zakończenie postępowania mediacyjnego

Mediacja może zakończyć się w różny sposób. Może ona przynieść pozytywne skutki i w rezultacie prowadzić do osiągnięcia konsensusu między stronami. Możliwe jest również zerwanie rozmów, wycofanie się jednej ze stron oraz brak wypracowania wspólnego rozwiązania konfliktu.

W przypadku pozytywnego zakończenia mediacji, pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym powinno dojść do ugody. W projekcie nowej o.p. uznano, że ugoda ta powinna zostać zawarta w umowie podatkowej³²⁰, co jest praktycznym rozwiązaniem, w wyniku którego nie mnoży się instrumentów służących załatwianiu spraw podatkowych.

W przypadku zawarcia ugody w wyniku mediacji, najważniejszą kwestią jest jej moc wiążąca. Takie rozwiązanie zostało przyjęte m. in. w Niderlandach i Wielkiej Brytanii. Przeciwnie, w mediacji przed sądami administracyjnymi w Polsce, mocy wiążącej w ogóle nie ma, a organ rozpatrujący ponownie sprawę nie jest zobowiązany do uwzględnienia ustaleń wypracowanych w mediacji. Wprowadzenie wiążącej ugody pozytywnie wpływa na odbiór mediacji jako sposobu rozstrzygania sporów. Wzmacnia to zaufanie, że osiągnięty konsensus zostanie wdrożony w życie i respektowany przez organy.

W przypadku braku osiągnięcia konsensusu, sprawa powinna być dalej rozpatrywana przez organ. Wówczas następuje wznowienie postępowania, a strony nie powinny mieć możliwości powoływania się na propozycje ugodowe wysuwane w toku mediacji.

Kwestią wartą rozważenia jest również to, czy od mediacji powinno służyć odwołanie lub sprzeciw. Takie rozwiązanie funkcjonuje m. in. w Niderlandach. Jednak, zwracając uwagę na charakter mediacji jako procedury, zdaje się, że jest to zbędne. Mediacja polega przecież na wspólnym dojściu do konsensusu, a więc jeśli dana strona nie wyraża zgody na pewne rozwiązanie, to nie ma obowiązku podpisywania ugody. Powinna być jednak uwzględniona możliwość złożenia sprzeciwu lub skargi w przypadku nieuwzględnienia postanowień mediacyjnych i braku wdrożenia ich w życie.

³²⁰*Ibidem*, art. 390.

Istotne jest również, czy zawarta w wyniku mediacji umowa podatkowa powinna podlegać kontroli. Niezwykle ważne jest, aby jej postanowienia mieściły się w granicach obowiązującego prawa, jednak uznać można, że nie jest konieczne kontrolowanie każdej zawartej umowy. Nadzór powinien dotyczyć jedynie kwestii formalnych, czyli procedury czy zgodności z prawem. Takie rozwiązanie przyjęto we Włoszech.

Kolejnym istotnym zagadnieniem jest okres trwania mediacji. Aby spełniała ona swoje cele, konieczne jest ustalenie maksymalnego czasu, w którym powinna się ona zakończyć. Musi być on wystarczający, aby możliwe było przeprowadzenie sesji mediacyjnych, ale przede wszystkim – osiągnięcie konsensusu. Nie może być on jednak zbyt długi, gdyż jednym z celów mediacji jest skrócenie postępowania; w przypadku zbyt długiego terminu, przynosiłoby to odwrotny skutek i postępowanie byłoby wydłużone. Wskazany w projekcie nowej o.p. dwumiesięczny termin zakończenia mediacji³²¹ zdaje się być zasadny, gdyż nie przedłuży on nadmiernie postępowania, a przy tym daje możliwość przeprowadzenia rozmów między uczestnikami sporu.

8.3. Arbitraż

8.3.1. Przesłanki i wszczęcie trybu arbitrażowego

Arbitraż podatkowy jest jednym z alternatywnych metod rozstrzygania sporów, który dość rzadko wykorzystuje się w systemach prawnych państw. Są jednak przykłady, gdzie arbitraż odniósł bardzo duży sukces i pozytywnie wpłynął na długość postępowania podatkowego. Takimi państwami są m. in. Portugalia oraz Wielka Brytania. Warto więc czerpać z rozwiązań, które sprawdziły się w obcych systemach, aby usprawnić postępowanie podatkowe w Polsce.

Warto podkreślić, że arbitraż, mimo że jest to alternatywny sposób rozwiązywania konfliktów, jest o wiele bardziej sformalizowany oraz mniej elastyczny niż mediacja. Nie ulega jednak wątpliwości, że arbiter prowadzący tę procedurę musi być niezależny i bezstronny.

Warte zastanowienia jest, jakiej instytucji powinien zostać powierzony arbitraż podatkowy, aby kontrolować jego funkcjonowanie, organizację oraz popularyzować wybór tej

³²¹*Ibidem*, art. 384 § 8.

formy rozwiązania sporu. Ponownie należy uznać, że regulacje takie jak występujące w Niderlandach, a więc powołanie Instytutu Arbitrażu, którego celem jest propagowanie oraz zapewnienie dobrej organizacji arbitrażu, jest pomysłem wartym uwagi. W takim Instytucie można skupiać uwagę tylko na jednym instrumencie i przez to osiągać lepsze efekty. Ponadto odrębność instytucji od organów daje większe poczucie jej niezależności i sprawiedliwego rozwiązania sprawy.

Podstawową zasadą arbitrażu jest dobrowolność. Podatnik nie może mieć obowiązku uczestniczenia w takiej procedurze; jest to kwestią jego wyboru. Ponadto procedura ta powinna charakteryzować się poufnością, czyli być jawnym wyłącznie dla uczestników postępowania. Arbitraż musi być również niezależny, a arbiter – bezstronny.

Ważne jest również pytanie o dopuszczalność arbitrażu. W Portugalii przyjęto kryterium wartości przedmiotu sporu. Wyłączono zupełnie sprawy drobne. Może to wydawać się kontrowersyjne rozwiązanie, jednak można uznać, że najdrobniejsze sprawy powinny być rozstrzygane w jak najprostszy sposób, a więc w takiej sytuacji bardziej właściwa byłoby przeprowadzenie mediacji. Ponadto w przypadku drobnej, nieskomplikowanej sprawy, szybsze niż przeprowadzenie arbitrażu może być wydanie decyzji podatkowej rozstrzygającej daną kwestię, niż przeprowadzanie procedury arbitrażu, która – mimo że jest dość elastyczna, to jednak jest bardziej sformalizowana niż mediacja. Wyłączono też sprawy o bardzo wysokiej wartości przedmiotu sporu. Argumentuje się to koniecznością pozostawienia nad nimi kontroli organom, co ocenić należy pozytywnie – przy takiej kontroli jest mniejsze prawdopodobieństwo ucieczki od odpowiedzialności podatkowej.

Warto również zwrócić uwagę na rozwiązanie, które występuje właściwie wyłącznie w Portugalii. Wskazano tam katalog spraw, w przypadku których organ nie może odmówić wzięcia udziału w arbitrażu. Można uznać, że jest to złamanie zasady dobrowolności, jednak zdecydowanie wpływa na popularyzację tego instrumentu. Wówczas osoba reprezentująca organ ma poczucie, że rozwiązanie konfliktu przez arbitraż jest potrzebne oraz może bardziej do tego dążyć. Zastanowić się można również nad katalogiem spraw, które powinny być objęte takim obowiązkiem ze strony organów. Wydaje się, że powinny to być sprawy najbardziej powszechne, które stanowią najczęstsze problemy w postępowaniu dla podatnika – czyli np. zaliczki na podatek czy też ustalenie stanu faktycznego.

Wpływać na efektywność arbitrażu może również rozwiązanie zastosowane w Indiach, polegające na tym, że orzeczenie powinno zostać wydane w stosownym terminie

(w tym państwie jest to 6 miesięcy). Jeśli zostanie ono wydane szybciej, to arbiter otrzymuje wyższe wynagrodzenie, jednak jeśli okres ten się przedłuży z winy arbitra, to jest ono pomniejszane. To generuje większe zaangażowanie arbitrów w rozwiązanie konfliktu oraz szybsze wydanie orzeczenia, a w rezultacie – skrócenie postępowania.

Arbitraż, jako instrument pochodzący z prawa prywatnego, może zapewnić wyrównanie pozycji stron. W takiej procedurze zarówno podatnik, jak i organ, mają prawo do swobodnej wypowiedzi, każda ze stron zostaje wysłuchana na takich samych zasadach w postępowaniu, które nie jest sformalizowane. Dzięki temu obie strony mają większe poczucie przywiązania do wydanego orzeczenia i bardziej prawdopodobne jest jego wykonanie.

Istotne jest, że w wyniku arbitrażu nie jest zawierana ugoda, ale arbiter wydaje orzeczenie. Powinno ono być wiążące, aby zagwarantować jego autorytet. Ponadto niewiążące orzeczenie generowałoby wydłużenie procedury, w której po przeprowadzeniu arbitrażu, powinno zostać jeszcze przeprowadzone formalne postępowanie. Przy wiążącym orzeczeniu sprawa zostaje zamknięta w momencie jego wydania, chyba że zostanie wniesione odwołanie.

8.3.2. Sąd arbitrażowy – skład i tryb orzekania

Sąd arbitrażowy to przede wszystkim niezależny i bezstronny arbiter, który nie powinien być związany z żadną ze stron, zarówno z podatnikiem, jak i organem podatkowym – przede wszystkim nie może być tu powiązania organizacyjnego, co wpływałoby negatywnie na wizerunek całego instrumentu, który byłby postrzegany jako stronnictwo. Ważne jest, aby istniało społeczne przekonanie o niezależności i sprawiedliwości arbitrażu.

Bezsprzeczne jest, że liczba arbitrów powinna być nieparzysta, aby zapewnić, że orzeczenie zostanie wydane sprawnie oraz większością głosów. Można jednak uznać, że warto byłoby, aby w niektórych przypadkach liczba arbitrów była większa niż jeden. Oczywiście, w sprawach o niskiej wartości przedmiotu sporu bądź o niskim skomplikowaniu, wystarczający jest jeden arbiter. Jednakże, jeśli sprawa jest bardziej skomplikowana albo gdy wartość przedmiotu sporu jest duża, to potrzebny może okazać się szerszy skład sądu arbitrażowego. Wówczas orzekać powinno trzech arbitrów.

Wybór arbitra powinien następować wolą stron. Jeśli orzekać ma jeden arbiter, to strony powinny go wybrać wspólnie. Jeżeli jednak nie mogą osiągnąć konsensusu, to konieczna byłaby ingerencja instytucji, której podlega arbitraż. Tu doskonale widać zalety

wprowadzenia Instytutu Arbitrażu, gdzie wybierany byłby arbiter. Jeżeli natomiast skład jest trzyosobowy, to obie strony powinny wybrać po jednym arbitrze. Ostatniego arbitra powinno się wybierać tak, jak w przypadku powołania jedynego arbitra. Takie właśnie rozwiązanie przyjęto zarówno w Niderlandach, Portugalii, jak i we Włoszech.

Warte podkreślenia są również cechy, jakimi powinien charakteryzować się arbiter. Jest to przede wszystkim bezstronność i neutralność wobec konfliktu i stron. Ponadto powinien mieć on odpowiednie wykształcenie. Arbitraż nie polega wyłącznie na rozmowach i negocjacjach, ale kończy się wydaniem orzeczenia. To powoduje, że arbiter powinien mieć odpowiednią wiedzę z zakresu prawa podatkowego, aby móc orzec zgodnie z prawem. Konieczne jest zatem wykształcenie prawnicze. Ponadto mile widziana jest kilkuletnia praktyka w zawodzie, aby miał on pewne doświadczenie. Może być to również, tak jak w Portugalii, sędzia w stanie spoczynku, co zwiększa autorytet tego instrumentu i gwarantuje prawidłowość orzekania.

Gwarancję bezstronności stanowi możliwość wyłączenia arbitra, które powinno następować na podobnych zasadach jak wyłączenie organu lub wyłączenie sędziego. Konieczne jest, aby arbiter, który w jakikolwiek sposób jest związany z prowadzoną sprawą lub którąkolwiek ze stron, nie brał udziału w wydawaniu orzeczenia. Dzięki temu orzeczenie nie będzie mogło być podważone ze względu na osobę, która je wydała.

8.3.3. Środki odwoławcze

Arbitraż, mimo że należy do alternatywnych metod rozstrzygania sporów, nie kończy się ugodą wypracowaną przez strony (które co prawda mają prawo do swobodnej wypowiedzi, argumentowania swojego stanowiska), ale orzeczeniem wydanym przez arbitra, na którego treść nie mają bezpośrednio wpływu. Ponadto należy uznać, że takie orzeczenie powinno być wiążące dla stron, a więc jego treść powinna być respektowana zarówno przez organ podatkowy, jak i podatnika. Dlatego ważne jest, aby tak podatnik, jak i organ, miały możliwość odwołania się i weryfikacji wydanego orzeczenia. Taka perspektywa jest również znacząca ze względu na świadomość stron, że ewentualne błędne orzeczenie arbitra może być skontrolowane i zmienione.

Istotne jest, aby wskazać, kto powinien takie odwołanie rozpatrywać. Zdaje się, że odwołanie powinno być jednolite zarówno w przypadku arbitrażu przeprowadzonego w pierwszej instancji postępowania podatkowego, jak i w drugiej. Jeśli chodzi o arbitraż

w drugiej instancji, to konieczne jest, aby rozpatrywał je sąd administracyjny (podobnie jak w przypadku skargi na decyzję wydaną w drugiej instancji). Nie można bowiem wprowadzić trzeciej instancji na szczeblu organów. Skoro więc odwołanie od arbitrażu w drugiej instancji ma przebiegać w trybie sądowym, to zdaje się, że również gdyby został on przeprowadzony w postępowaniu podatkowym na wcześniejszym etapie, odwołanie nie powinno być rozpatrywane przez organ. W związku z tym, odwołaniem od orzeczenia wydanego przez arbitra powinna być skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku powinien wówczas utrzymać orzeczenie arbitra w mocy bądź przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia, z tym, że powinna ona się toczyć normalnym trybem, bez wykorzystania arbitrażu.

Termin złożenia skargi do WSA powinien odpowiadać terminowi złożenia zwykłej skargi na decyzję organu. Jest to 30 dni od dnia doręczenia rozstrzygnięcia. Podobnie powinno być w przypadku arbitrażu – powinno być to 30 dni od otrzymania orzeczenia wydanego przez arbitra.

8.4. Egzekwowanie ugody wynikającej z ADR

Aby zagwarantować uczestnikom i zainteresowanym wykorzystania ADR w sprawach podatkowych, przepisy muszą dawać pewność wykonania zawartej ugody. W związku z tym należy rozważyć dwa przypadki: zawarcia umowy podatkowej (do której może dojść w wyniku mediacji) oraz orzeczenia wydanego przez arbitra.

Zadać należy również pytanie, czy umowa podatkowa powinna być zatwierdzana przez organ pod względem formalnym i zgodności z prawem. Sama procedura zatwierdzania takiej umowy wydłuża i komplikuje procedurę. Ponadto sprawia to, że strony nie są pewne ustaleń, które wynikają z zawartej umowy, a co za tym idzie, godzi to w zasadę swobody umów.

Umowa zawarta z organem powinna mieć moc taką samą jak ugoda zawarta przed sądem. Powinna więc ona kończyć postępowanie bądź jego część. Na brak wykonania zawartej umowy powinna służyć skarga – wydaje się, że wówczas organem odpowiednim byłby sąd administracyjny, który powinien wyegzekwować od stron jej wykonanie.

Podobnie należałoby się odnieść do orzeczenia arbitra. Ma ono większą wagę ze względu na to, że jest ono wiążące. Powinno ono mieć wagę podobną do decyzji wydanej przez organ.

Oznacza to, że zobowiązany do danego zachowania wynikającego z umowy podatkowej oraz orzeczenia arbitra, jest zarówno podatnik, jak i organ podatkowy. W przypadku jego braku, a więc niewywiązania się z umowy oraz niewykonania orzeczenia, organom nadzorującym powinny przysługiwać środki egzekucyjne wobec stron. Organ wówczas miałby być zobowiązany do uwzględnienia wyniku ADR, a wobec podatnika byłyby to typowe środki egzekucyjne stosowane w postępowaniu podatkowym.

Wnioski

Rozważania przeprowadzone w ramach niniejszej dysertacji prowadzą do wniosku, że wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów do prawa podatkowego jest problemem aktualnym i istotnym społecznie. Popularyzacja tych form będzie korzystna nie tylko z punktu widzenia organu podatkowego, ale również podatnika. Przypomnieć należy, że postępowanie podatkowe jest jedyną spośród najważniejszych procedur, do których nie zostały wprowadzone alternatywne metody rozstrzygania sporów *sensu stricto*. Rozprawa doktorska miała na celu wykazanie prawdziwości tezy badawczej: *Alternatywne metody rozstrzygania sporów mogą być instrumentem załatwiania spraw podatkowych i powinny być szerzej stosowane w prawie podatkowym*.

W tym celu podjęto szereg działań. Dokonano analizy przepisów dotyczących alternatywnych metod rozstrzygania sporów w wybranych państwach: w Niderlandach, Włoszech, Portugalii, Wielkiej Brytanii, Stanach Zjednoczonych oraz Indiach, jak również przepisów obowiązujących w Polsce w postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym, a także sądownoadministracyjnym. Przeanalizowano również, czy wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów jest zgodne z zasadami postępowania podatkowego oraz czy jest to sprawiedliwe. Zagłębiono się również w instrumenty, które na potrzeby niniejszej rozprawy uznano za alternatywne metody rozstrzygania sporów *sensu largo*, a które już zostały wprowadzone do Ordynacji podatkowej: umowę o współdziałanie, porozumienie podatkowe oraz porozumienie inwestycyjne. Oceniono również efektywność alternatywnych metod rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym. Ponadto dokonano oceny rozwiązań funkcjonujących w wybranych państwach, w Polsce w postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym oraz rozwiązań zaproponowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego i przedstawiono optymalny model ADR w postępowaniu podatkowym. To wszystko umożliwiło weryfikację hipotez badawczych.

Pierwsza hipoteza badawcza, w której wskazano, że *zawarte w o.p. instytucje umowy o współdziałanie, porozumienia podatkowego i porozumienia inwestycyjnego są właściwym krokiem w celu wprowadzania ADR do postępowania podatkowego, jednak ich zakres powinien zostać rozszerzony tak, by były one instrumentami o charakterze powszechnym*, została potwierdzona. Wykazano, że są to instrumenty, które pozwalają na budowanie zaufania między organami podatkowymi a podatnikami oraz mogą mieć znaczenie w zapobieganiu kon-

fliktom między stronami zawartych umów. Jest to jednak możliwe, jeśli Program Współdziałania zostanie rozszerzony i dopuszczeni zostaną do niego mniejsi podatnicy. Małą skalę wykorzystania tych instrumentów potwierdza fakt, że dotychczas zawarto zaledwie czternaście umów o współdziałanie oraz że nie zawarto nadal ani jednego porozumienia inwestycyjnego.

W drugiej hipotezie badawczej wskazano, że *odpowiednim instrumentem rozstrzygania sporów w prawie podatkowym jest umowa podatkowa, w ramach której możliwe będzie zawarcie umowy między podatnikiem a organem podatkowym co do spornych kwestii*. Hipotezę tę należy zweryfikować pozytywnie. Udowodniono, że możliwe jest zawieranie umów w prawie publicznym – między organami podatkowymi a podatnikami. Takie rozwiązania funkcjonują w innych państwach, np. w Niderlandach oraz Włoszech. Dowodzi to, że mimo iż umowa jest instrumentem prawa prywatnego, to można skutecznie wykorzystywać je w prawie publicznym, choć są to umowy o innym charakterze niż w prawie cywilnym.

W trzeciej hipotezie jest mowa o tym, że *właściwymi instrumentami, umożliwiającym wyjaśnienie okoliczności faktycznych i prawnych oraz zawarcie ugody między podatnikiem a organem podatkowym w sprawach podatkowych, są mediacja i arbitraż, charakteryzujące się dobrowolnością, poufnością, bezstronnością i neutralnością*, co również należy zweryfikować pozytywnie. Ponownie dzięki analizie rozwiązań w wybranych państwach udowodniono, że możliwe jest wykorzystanie mediacji i arbitrażu w postępowaniu podatkowym, a także, że mogą one przynieść pozytywne skutki, takie jak skrócenie postępowania oraz zmniejszenie jego kosztów. Również na podstawie analizy statystycznej można potwierdzić, że w Polsce alternatywne metody rozstrzygania sporów są najbardziej skuteczne w postępowaniu karnym, które jest prawem publicznym, podczas gdy są one mniej skuteczne w postępowaniach z zakresu prawa prywatnego.

W ostatniej hipotezie badawczej jest mowa o tym, że *w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, oprócz funkcjonującej mediacji, właściwym instrumentem byłyby konsensualne tryby przyjęcia wyroku, które skróciłyby czas postępowania, zmniejszyły jego koszty oraz sprzyjałyby przyjęciu przez podatnika zobowiązania do zachowania, które będzie dla niego korzystniejsze niż w przypadku wyroku w postępowaniu sądowym, przy jednoczesnym spełnianiu funkcji prewencyjnej*. Hipoteza ta również powinna zostać zweryfikowana pozytywnie ze względu na znikome zastosowanie mediacji w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Jest to instrument zaczerpnięty z konsensualnych trybów zakończenia postępowania karnego, w którym spełniają one doniosłą funkcję. Umożliwia to negocjacje

w sprawie wyroku, upraszcza postępowanie, skraca je oraz sprawia, że sprawa nie musi być rozpatrywana na rozprawie.

Mając na uwadze powyższe rozważania oraz przeprowadzone badania, przedstawić należy następujące uwagi *de lege ferenda*:

1. *Rozszerzenie współpracy podatnika z organem podatkowym w ramach Programu Współdziałania*

Program Współdziałania został stworzony w celu budowania zaufania między organem podatkowym a podatnikiem. Jest on realizowany jednak w bardzo niewielkim zakresie – dotychczas przystąpiło do niego zaledwie czternastu przedsiębiorców. Potrzebne jest więc „otwarcie” programu dla większego grona podatników, którzy byliby zainteresowani bliższą współpracą z organami podatkowymi. Konieczne jest obniżenie progu wartości przychodu osoby składającej wniosek o przystąpienie do programu. Próg ten jest zaporowy – wynosi 50 000 000 euro przychodu w roku poprzedzającym złożenie wniosku. W przypadku obniżenia jego wartości, stworzenia możliwości do przystąpienia do programu nie tylko osób prawnych oraz rozszerzenia funkcjonowania programu tak, aby nie był on zawężony wyłącznie do podatków stanowiących dochód Skarbu Państwa, możliwa byłaby znaczna jego popularyzacja. Dzięki temu możliwe byłoby budowanie dobrych relacji między podatnikiem a organem podatkowym na szerszą skalę. Jeśli instrument ten funkcjonowałby na obecnych zasadach, to, oczywiście, wiązałoby się to z nadmiernym obciążeniem Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku jego rozszerzenia, najlepszym rozwiązaniem byłoby delegowanie kompetencji do zawierania umów o współdziałanie przez Szefa KAS na kierowników urzędów skarbowych. To sprawiłoby również, że byliby oni traktowani przez podatników jako organy, które są im znacznie bliższe niż administracja centralna.

2. *Stworzenie systemu alternatywnych metod rozstrzygania sporów*

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań oraz doświadczeń innych państw, alternatywne metody rozstrzygania sporów są instrumentami, które mogą pozytywnie wpływać na postępowanie podatkowe oraz relacje na linii podatnik – organ podatkowy. W związku z tym ważne jest wprowadzenie do Ordynacji podatkowej alternatywnych metod rozstrzygania sporów *sensu stricto*. Aby funkcjonowały one należycie, konieczne jest zbudowanie systemu, na który składałyby się mediacja i umowa podatkowa, arbitraż oraz Program Współdziałania. Mediacja jest instrumentem, który powinien być jak najbliżej podatnika i dotyczyć spraw najprostszych, które są istotne z punktu widzenia postępowania podatkowego, ale w których

możliwe jest zawarcie z podatnikiem pewnego rodzaju ugody. Mediację kończyłaby umowa podatkowa między organem a podatnikiem. Kolejnym elementem systemu jest arbitraż, który pełni podobne funkcje jak mediacja, ale dotyczy spraw o większym znaczeniu. To oznacza, że z arbitrażu powinny być wyłączone sprawy o mniejszej istotności oraz o niższej wartości przedmiotu sporu, a osobami wydającymi orzeczenie mieliby być wieloletni praktycy, którzy mają odpowiednie wykształcenie i doświadczenie, aby rozpatrywać takie sprawy. System ten dopełniałby Program Współdziałania, który, mimo że otwarty na mniejszych podatników niż obecnie, to spełniałby założenia dotyczące dużego znaczenia gospodarczego podmiotów w nim uczestniczących. Na tym poziomie powinny być rozwiązywane sprawy o największej wartości między podatnikami, którzy zawarli umowę o współdziałanie a organami podatkowymi. Nie można jednak wykluczyć, że w trakcie rozstrzygania sporu nie mogą zostać użyte pozostałe ADR, takie jak mediacja, celem rozstrzygnięcia mniejszych elementów konfliktu.

3. Wprowadzenie mediacji i umowy podatkowej

Mediacja, opierająca się na dobrowolności i poufności, jest niezwykle ważnym elementem systemu alternatywnych metod rozstrzygania sporów, dzięki któremu możliwe byłoby skrócenie postępowania, zmniejszenie jego kosztów oraz prowadzenie dyskusji między podatnikiem a organem podatkowym. Mediacja powinna być przeprowadzona przez niezależną osobę trzecią, możliwe byłoby też wsparcie osoby z wykształceniem prawniczym celem wsparcia mediatora w pomocy w formułowaniu propozycji ugodowych oraz zwiększenia autorytetu mediacji. Dzięki mediacji możliwe byłoby uproszczenie wielu elementów postępowania podatkowego (jak np. postępowania dowodowego), co skutkowałoby skróceniem postępowania, a także zmniejszenia jego kosztów. Wykorzystanie mediacji to również zmniejszenie nierówności między stronami w postępowaniu podatkowym – daje to możliwość potraktowania podatnika jako partnera do rozmowy, co sprawia, że czuje się on wysłuchany. Dzięki temu podatnik chętniej wykona swoje zobowiązania podatkowe, a organ zyska jego zaufanie. Mediacja powinna kończyć się zawarciem umowy podatkowej między organem a podatnikiem.

4. Wprowadzenie arbitrażu podatkowego

Arbitraż jest instrumentem, który jest dość rzadko wykorzystywany w prawie podatkowym, jednak może on przynieść wiele pozytywnych efektów w postępowaniu. Najważniejsze jest, aby arbitrem w każdej sprawie była osoba z wykształceniem prawniczym, dzięki

czemu zarówno podatnik, jak i organ podatkowy będą mieć poczucie sprawiedliwości wydanego orzeczenia oraz jego zgodności z prawem. Wprowadzenie arbitrażu znacznie odciążyłoby organy podatkowe oraz wojewódzkie sądy administracyjne.

5. Popularyzacja alternatywnych metod rozstrzygania sporów przez system zachęt

Aby system alternatywnych metod rozstrzygania sporów funkcjonował należycie, konieczne jest zachęcanie podatników i organów do korzystania z nich. Jedną z takich zachęt byłby udział w mediacji i arbitrażu osoby z wykształceniem prawniczym oraz wieloletnim doświadczeniem. Ponadto zachęcające byłoby stworzenie instytutu mediacji i arbitrażu, dzięki którym instrumenty te byłyby niezależne od organów podatkowych oraz regulowałyby ich organizację. Powinny one funkcjonować na poziomach urzędów skarbowych tak, aby w każdym postępowaniu, w którym może zostać zastosowany ADR, było to możliwe do wykonania pod względem organizacyjnym. Ponadto z pewnością zwiększenie pensji dla mediatorów powodowałoby ich większe zaangażowanie oraz chęć podjęcia mediacji. Istotna jest również chęć wykorzystania ADR przez organy podatkowe. Ważne, żeby panowało tam przeświadczenie o tym, że postępowanie będzie sprawniejsze i szybsze oraz że odciąży te organy od wykonywania dodatkowych czynności.

Bibliografia

Akty prawne

1. Konwencja o uznawaniu i wykonywaniu zagranicznych orzeczeń arbitrażowych sporządzona w Nowym Jorku 10 czerwca 1958 r. (Dz. U. 1962, poz. 41);
2. Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(98)1 z 21.01.1998 r. dotycząca mediacji w sprawach rodzinnych;
3. Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(99)19 z 15.09.1999 r. dotycząca mediacji w sprawach karnych;
4. Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(02)10 z 18.09.2002 r. dotycząca mediacji w sprawach cywilnych;
5. Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(01)9 z 5.09.2001 r. w sprawie alternatywnych w stosunku do drogi sądowej metod rozwiązywania sporów pomiędzy organami administracji a osobami (stronami) prywatnymi;
6. Rekomendacja Rec(2001)9 Komitetu Ministrów Rady Europy o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi z dn. 5 września 2001 r.;
7. Ustawa z dnia 10 maja 2018 o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. 2023, poz. 74);
8. Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2017, poz. 935);
9. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2023, poz. 615);
10. Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów (Dz. U. 2015, poz. 1595);
11. Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. 2005, poz. 1478);
12. Ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. 2003, poz. 155);
13. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. 2023, poz. 1634);
14. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. 2023, poz. 654);

15. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t. j. Dz. U. 2022, poz. 1375);
16. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. 2021, poz. 1540);
17. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t. j. Dz. U. 2023, poz. 1550);
18. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. 2021, poz. 735);
19. Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 2 czerwca 2017 r. w sprawie wysokości wynagrodzenia i podlegających zwrotowi wydatków mediatora w postępowaniu administracyjnym (Dz. U. 2017, poz. 1088);
20. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 20 czerwca 2016 r. w sprawie wysokości wynagrodzenia i podlegających zwrotowi wydatków mediatora w postępowaniu cywilnym (Dz. U. 2016, poz. 921);
21. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie postępowania mediacyjnego w sprawach karnych (Dz. U. 2015, poz. 716).

Wydawnictwa zwarte

1. Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2019;
2. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2011;
3. Annex 3 of Resolving Tax Disputes – Practical Guidance For HMRC Staff On The Use Of Alternative Dispute Resolution In Large Or Complex Cases;
4. Arkuszewska A., Plis J. (red.), *Zarys metodyki mediatora w sprawach cywilnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014;
5. Bardach J., *Historia państwa i prawa Polski, T. 1*, PW, Warszawa 1973;
6. Bieliński A., Pannert M., *Prawo cywilne – część ogólna, prawo rzeczowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014;
7. Bieliński A., *Uwagi wstępne na temat mediacji* [w:] Olszewski J. (red.), *Sądy polubowne i mediacja*, C. H. Beck, Warszawa 2008;

8. Bieńkowska B., *Nowy kodeks postępowania karnego przez pryzmat wybranych zasad procesowych*, [w:] Kruszyński P. (red.), *Nowe uregulowania prawne w kodeksie postępowania karnego z 1997 r.*, Wyd. ABC, Warszawa 1999;
9. Błaszczak Ł., Ludwik M., *Sądownictwo polubowne (arbitraż)*, C.H. Beck, Warszawa 2007;
10. Borszowski P., Huchla A., Rutkowska-Tomaszewska E. (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011;
11. Brzeziński B., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., Masternak M., Morawski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2008;
12. Bulejak R., *Program współdziałania jako gwarancja pewności stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] Tomczykowski P. (red.), *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021;
13. Bullock S. G., Gallagher L. R., *Surveying the State of the Meditative Art: Guide to Institutionalizing Mediation I Louisiana*, „57 Louisiana Law Review 885”, 1997;
14. Cebula R., *Mediacja w polskim prawie cywilnym*, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 2012;
15. Chern C., *The commercial mediator handbook*, ge, New York, 2015;
16. Chróścielewski W., Tarno J. P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018;
17. Ciepinski P., *Postępowanie przed sądem polubownym* [w:] B. Sitek (red.), *Wybrane aspekty postępowania arbitrażowego*, Wyd. KUL, Lublin 2021;
18. Craggs A., Levy J., *A practical guide to tax appeals*, Tolley, 2013;
19. Cybulko A., *Mediacja cywilna i rola mediatora w ujęciu psychologii społecznej*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2018;
20. Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el 2021;
21. de Vries T., *Mediacja i prawo* [w:] Koredczuk J. (red.), *Alternatywne sposoby rozstrzygania sporów w Polsce, w Niemczech i na Ukrainie*, E-Wydawnictwo, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2018;
22. Dobbins R. N., *The Layered Dispute Resolution Clause: From Boilerplate to Business Opportunity*, 1 Hastings Bu. L. J. 11;
23. Dowgier R. (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Temida 2, Białystok 2015;

24. Ereciński T. (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. T. I*, Wolters Kluwer Warszawa 2007;
25. Ereciński T. (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom II. Postępowanie rozpoznawcze*, LEX/el, 2022;
26. Etel L. et. al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Temida 2, Białystok 2017;
27. Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1 – 119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2023;
28. Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom II. Komentarz. Procedury podatkowe. Art. 120 – 334*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022;
29. Etel L. et. al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida 2, Białystok 2015;
30. Etel L. (red.), Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Difin, Warszawa 2013;
31. Federczyk W., *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013;
32. Fik P., *Mediacja administracyjna i sądownoadministracyjna* [w:] Rogula C., Zemke-Górecka A., *Mediacja w praktyce mediatora i pełnomocnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021;
33. Filipczyk H., *Negocjowanie z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023;
34. Głodowski W. (red.), *Alternatywne metody rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym*, Wyd. Naukowe UAM, Poznań 2020;
35. Gmurzyńska E., *Mediacja w sprawach cywilnych w amerykańskim systemie prawnym – zastosowanie w Europie i Polsce*, C.H. Beck, Warszawa 2007;
36. Gmurzyńska E., Morek R. (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014;
37. Goettel M., Lemonnier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011;
38. Gójska H., Huryn V., *Mediacja w rozwiązywaniu konfliktów*, C. H. Beck, Warszawa 2007;
39. Góra-Błaszczkowska A. (red.), *Kodeks postępowania cywilnego, Komentarz. t. I. Art. 1–729*, C.H. Beck, Warszawa 2016;

40. Islam C., *Mediation of Tax Disputes*, May 2014;
41. Jankowski M., *Zapis na krajowy sąd polubowny* [w:] Skoczylas J. (red.), *Prace laureatów konkursu im. Prof. Jerzego Jakubowskiego. Edycja druga*, Warszawa 2005;
42. Januszek M., Krzemieniewska G., *Poradnik negocjatora. Jak sprawnie negocjować*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 1995;
43. Jaśkowiak M., Wilbrand-Gotowicz M., Wróbel A., *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2023;
44. Jodłowski J., *Orzekanie kar w trybach konsensualnych (aspekty procesowe i materialnoprawne)* [w:] Wróbel W. (red.) *Nowelizacja prawa karnego 2015. Komentarz*, Krakowski Instytut Prawa Karnego, Kraków 2015;
45. Kalisz A., Zienkiewicz A., *Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014;
46. Kanabar D., *Tax Dispute Resolution in India: Trends and Insights*;
47. Kmiecik Z., *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2004;
48. Korczak J., *Przyjazny urząd jako nowa dyrektywa kultury administrowania. Refleksje nad jakością obsługi interesantów w instytucjach administracji publicznej* [w:] Korczak J. (red.), *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2018;
49. Krajowa Administracja Skarbowa, *Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania*, Warszawa 2020;
50. Kruszyński P. (red.), Bieńkowska B., Kulesza C., Piszczek P., *Wykład prawa karnego procesowego*, Temida, Białystok 1998;
51. Kurczewski J., Frieske K., *Działalność społecznych komisji pojednawczych* [w:] Kojder A., Łojko E., Stasiewicz W., Turska A., *Elementy socjologii prawa, T. 3*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1990;
52. Lapierre J., *Pojednanie i ugoda w postępowaniu przed sądem gospodarczym*, [w:] Dybowski T., Błeszyński J. (red.), *Z zagadnień współczesnego prawa cywilnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Tomasza Dybowskiego*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1994;

53. Małecka-Ziemińska E., *Audyt podatkowy jako zewnętrzny mechanizm nadzorczy* [w:] Małecka-Ziemińska E. (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2022;
54. Manowska M. (red.), *Kodeks Postępowania Cywilnego. Komentarz aktualizowany. Tom II. Art. 478 – 1217*, LEX/el 2022;
55. Marek A., Waltoś S., *Podstawy prawa i procesu karnego*, Lexis Nexis, Warszawa 2008;
56. Naniwadekar M., Bhawe S., Vaidya R., *The Tax Disputes and Litigation Review: India*, 2022;
57. Nowak P., Kornacka B., *Mediacja i inne polubowne formy rozwiązywania sporów na rynku finansowym*, Wyd. CEDUR, Warszawa 2016;
58. Plapinger E., Stienstra D., *ADR and Settlement in the Federal District Courts, a Sourcebook for Judges and Lawyers*, Federal Judicial Center and CPR Institute for Dispute Resolution, 1996;
59. Przybyła-Basista H., *Mediacje rodzinne w konflikcie rozwodowym. Gotowość i opór małżonków a efektywność procesu mediacji*, Wyd. Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2006;
60. Rękas A. (red.), *Czy tylko sąd rozstrzygnie w sporze? Informator o alternatywnych sposobach rozstrzygania sporów*, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 2010;
61. Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517;
62. Schönborn J., *O sądach polubownych w porównaniu z sądami zwyczajnymi i przepisami ustawodawstw nadanych*, Kraków 1853;
63. Siedlecki W., *Postępowanie pojednawcze w sprawach cywilnych*, Acta Universitatis Wratislaviensis, 1990;
64. Siedlecki W., Świeboda Z., *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, PWN, Warszawa 2001;
65. Surmiak K., *Mediacja jako nowa instytucja w procedurze administracyjnej* [w:] Gronkiewicz A., Ziółkowska A. (red.), *Nowe instytucje procesowe w postępowaniu administracyjnym w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 roku*, Wyd. Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2017;
66. Szumański A. (red.), *Arbitraż handlowy*, C.H. Beck, Warszawa 2010;
67. Szumiło-Kulczycka D. (red.), *Kodeks Postępowania Karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el, 2022;

68. Szumlakowski R., *Zasady prawne postępowania podatkowego organu administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem* [w:] Borszowski P., Huchla A., Rutkowska-Tomaszewska E. (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011;
69. Ślifirczyk M., *Charakter prawny porozumień inwestycyjnych* [w:] Feret E., Majka P. (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności*, Wyd. Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2023;
70. Świecki D. (red.), *Kodeks Postępowania Karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2023;
71. Tabernacka M., *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009;
72. Tański M., *Alternatywne, skuteczne, odpowiednie. Krótki przegląd nowoczesnych metod rozwiązywania sporów* [w:] Świeżak R., Tański M. (red.), *Alternatywne metody rozstrzygania sporów. Przegląd zagadnień*, Fundacja „Partners” Polska, Warszawa 2003;
73. Uzasadnienie projektu ustawy z dn. 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 1183;
74. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 1532;
75. *W poszukiwaniu rozsądnego czasu... postępowań sądowych. Badanie na temat przewlekłości postępowań w Polsce. Podstawowe tezy*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Warszawa 2020;
76. Waltoś S., *Dopuszczalność porozumiewania się i uzgadniania rozstrzygnięć przez uczestników postępowania karnego w świetle polskiej procedury karnej* [w:] Szwarc A. (red.), *Porozumiewanie się i uzgadnianie rozstrzygnięć przez uczestników postępowania karnego*, Warszawa – Poznań 1993;
77. Waltoś S., Hofmański P., *Proces karny. Zarys systemu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008;
78. Waszkiewicz J., *Jak Polak z Polakiem? Szkice o kulturze negocjowania*, PWN, Warszawa – Wrocław 1997;

79. Wegner-Kowalska J., *Mediacja (art. 13, art. 96a–96g)* [w:] Kmieciak Z. (red.) *Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym. Raport zespołu eksperckiego z prac w latach 2012–2016*, Warszawa 2017;
80. Wityńska P., *Dziecko poczęte i jego status w prawie podatkowym*, Temida 2, Białystok 2023;
81. Wityńska P., *Wprowadzenie mediacji do Ordynacji podatkowej wyzwaniem dla prawa podatkowego* [w:] Feret E., Majka P. (red.), *Księga Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”*, Wyd. Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2023;
82. Wołodkiewicz W. (red.), *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, Wyd. Wiedza Powszechna, Warszawa 1986;
83. Woś T. (red.), Knysiak-Sudyka H., Romańska M., *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017;
84. Wójcik D., *Mediacja. Nieletni przestępcy i ich ofiary*, Oficyna Naukowa, Warszawa 1999;
85. Zabłoccy M. i J., *Ustawa XII tablic. Tekst – tłumaczenie – objaśnienia*, Wyd. Liber, Warszawa 2013;
86. Zajązkowska M., *Mediacja jako forma komunikowania się w konflikcie* [w:] Baryluk M., Wawrzak-Chodaczek M. (red.), *Komunikacja społeczna w świecie realnym*, Wyd. Adam Marszałek, Toruń 2008;
87. Zienkiewicz A., *Mediacja w cywilnym postępowaniu procesowym w Polsce na tle procesów integracji Europy* [w:] S. Wronkowska (red.), *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, Kantor Wydawniczy, Zakamycze 2005.

Czasopisma

1. Arzumanova L., *Alternative procedures for settling tax disputes*, „Financial Law Review”, 2021, no. 23;
2. Biel Ł., Jopek-Bosiacka A., Wasilewska K., *Mediacje w sprawach cywilnych w Polsce – analiza terminologii polskiej i angielskiej*, „Lingua Legis”, 2015, nr 23;
3. Bieliński A., *Mediator w sprawach cywilnych – wybrane zagadnienia regulacji obcych i polskich*, „Mediacja i Arbitraż”, 2008, nr 3;
4. Bieńkowska E., *O unormowaniu mediacji w sprawach karnych*, „Prokuratura i Prawo”, 2012, nr 1;

5. Booij J. A., Bikkers C. AH., *Tax litigation in the Netherlands: overview*, „Practical Law Country Q&A”, 2018;
6. Bronżewska K., Majdańska A., *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance. Czy warto?*, „Przegląd Podatkowy”, 2019, nr 2;
7. Brzeziński B., *Arbitraż podatkowy – rzecz do rozważenia*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe”, 2021, nr 4;
8. Budniak A., *Zasady mediacji w polskim i niemieckim postępowaniu cywilnym – szkic prawnoporównawczy*, „Kwartalnik ADR”, 2012, nr 2;
9. Całkiewicz D., *Mediacja w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Studia Prawnoustrojowe UWM”, 2018, nr 42;
10. Chludziński B., *Regulacja mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym po nowelizacji z 2017 roku*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2023, nr 7 – 8;
11. Colombo G. F., *Alternative Dispute Resolution (ADR) in Italy: European Inspiration and National Problems*, „Ritsumeikan Law Review”, 2012, no. 29;
12. Cooley J. W., *Mediation Advocacy*, „50 Am. J. Comp. L. 181”, Fall 2002;
13. de Sousa da Camara F., *Arbitration as Means of Resolving Tax Disputes*, „European Taxation”, 2014, no. 11;
14. de Sousa da Camara F., *Making a choice in Portugal: Taking your case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?*, „Tax Notes Int'l”, 2015, no. 4;
15. Drewicz M., *Skazanie bez rozprawy (art. 335 k.p.k.) i dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 387 k.p.k.) a przestępstwa o strukturze wielopodmiotowej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, 2015, nr 3;
16. Ferreira R. M. F., Guerra J. C., Pires J. M., *Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model*, „The Comparative Law Yearbook of International Business”, 2013, no. 35;
17. Frąckowiak K., *Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i jej wpływ na postępowanie sądowoadministracyjne*, „Kwartalnik Prawa Publicznego”, 2013, nr 3;
18. Garwol M., *Proceduralne aspekty tzw. skazania bez przeprowadzenia rozprawy po wejściu w życie nowelizacji z 11 marca 2016 r.*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, 2016, nr 3;
19. Głodowski W., *Sytuacja prawna arbitra (uprawnienia i obowiązki)*, „Kwartalnik ADR”, 2011, nr 4;

20. Helios J., *Publicyzacja prawa prywatnego – prywatyzacja prawa publicznego w kontekście rozważań nad prawem europejskim*, „Przegląd Prawa i Administracji”, 2013, nr 3502;
21. Jakubiak-Mirończuk A., *Zmiany zachodzące w sposobach alternatywnego rozwiązywania sporów sądowych – rozwój idei zarządzania sporem*, „Kwartalnik ADR”, 2008, nr 4;
22. Jasiński W., *Porozumienia procesowe w znowelizowanym kodeksie postępowania karnego*, „Prokuratura i Prawo”, 2014, nr 10;
23. Kąkolecki A., *Kwalifikacje i wyłączanie sędziów sądu polubownego (arbitrów)*, „Radca Prawny”, 2006, nr 4;
24. Kalisz A., *Mediacja administracyjna i sądownoadministracyjna*, „Państwo i Prawo”, 2018, nr 3;
25. Kluzek M., *Barierzy implementacji co-cooperative tax compliance w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 2020, nr 3;
26. Karaźniewicz J., *Mediacja jako przejaw konsensualizmu w postępowaniu karnym*, „Studia prawnoustrojowe”, 2009, nr 10;
27. Kłos P., *Poufność mediacji w sprawach cywilnych w perspektywie analitycznej teorii normy prawnej Jerzego Landego*, „Studia Iuridica Liblinensia”, 2018, nr 3;
28. Kula L., *Mediacja jako alternatywna metoda rozstrzygania sporów w polskim systemie prawnym*, „Studia Prawnicze: Rozprawy i materiały”, 2015, nr 1;
29. Lightman G., Cullen F., *Mediation In revenue cases*, „GITC Review”, 2010;
30. Miszkin-Wojciechowska M., *Prawne gwarancje poufności mediacji gospodarczej i cywilnej – ocena regulacji polskiego prawa na tle wybranych rozwiązań w prawie obcym*, „Kwartalnik ADR”, 2010, nr 2;
31. Ołdakowski Ł., *Krytyczna analiza przepisów o mediacji cywilnej*, „Kwartalnik ADR”, 2010, nr 3;
32. Osika G., *Negocjacje – charakterystyka problemu*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej”, 2000, nr 1367;
33. Pliś P., *Kilka uwag o mediacji w postępowaniu administracyjnym*, „Law and Forensic Science”, 2019, nr 1;
34. Rogozińska A., *Mediacja w polskim systemie prawnym*, „Eunomia”, 2018, nr 1;
35. Rol M., *Mediacja jako alternatywny sposób rozwiązywania sporów na tle stosowania prawa – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik ADR”, 2019, nr 2;

36. Romanko A., *Teologiczne podstawy mediacji w prawie kanonicznym*, „Roczniki nauk prawnych”, 2015, nr 2;
37. Romanko A., *Organy mediacyjne w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego”, 2015, nr 12;
38. Schmidt R., *Postępowanie pojednawcze*, „Kwartalnik ADR”, 2010, nr 2;
39. Skibińska M., *Koszty mediacji w sprawach cywilnych*, „Kwartalnik ADR”, 2009, nr 3;
40. Skrobotowicz G., *Mediacja w zmienionym modelu postępowania karnego. Zagadnienia wybrane*, „Roczniki Nauk Prawnych”, 2016, nr 1;
41. Skrodzka M., *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy”, 2013, nr 8;
42. Sokołowska L., *Regulacja prawna zdolności arbitrażowej sporów z zakresu prawa prywatnego na gruncie europejskich tradycji prawnych. Inspiracje dla polskiego prawa arbitrażowego*, „Problemy polskiego prawa międzynarodowego, europejskiego i porównawczego”, 2012, nr 10;
43. Sołtysiak P., *Mediacja jako alternatywna metoda rozstrzygania sporów*, „Zeszyty naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie”, 2012, nr 2;
44. Strumiłło T., *Zasady postępowania arbitrażowego*, „ADR. Arbitraż i Mediacja” 2009, nr 3;
45. Strumiłło T., *Zasady postępowania arbitrażowego*, „Kwartalnik ADR”, 2009, nr 3;
46. Suchanek M., *Mediacja jako metoda rozwiązywania konfliktów społecznych*, „Studia Administracyjne”, 2018, nr 10;
47. Sułkowski K., *Mediacja w polskim prawie karnym*, „Studenckie Zeszyty Naukowe”, 2017, nr 35;
48. Ślifirczyk M., *Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres?*, „Doradztwo podatkowe – Biuletyn Instytutu studiów Podatkowych”, 2023, nr 5;
49. Trzaskowski R., *Zawezwanie do próby ugodowej a przerwanie biegu terminu przedawnienia i zasiedzenia*, „Palestra” 2007, nr 3 – 4;
50. Turek J., *Cywilne postępowanie pojednawcze*, „Palestra”, 2004, nr 1 – 2;
51. Vasques S., *Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience*, “International VAT Monitor”, 2020, no. 74;

52. Vos R., *Mediating Tax Disputes in the Netherlands*, „Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management”, 2014, no. 3;
53. Walaszek K., *Mediacja w Kodeksie postępowania administracyjnego jako instytucja służąca realizacji zasady polubownego rozstrzygania kwestii spornych*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM”, 2020, nr 10;
54. Waltoś S., *Nowa polska procedura karna a oczekiwania społeczne*, „Państwo i Prawo”, 1998, nr 2;
55. Waltoś S., *Porozumienia w polskim procesie karnym de lege lata i de lege ferenda*, „Państwo i prawo”, 1992, nr 7;
56. Wiśniewski A., *Charakter prawny instytucji arbitrażu w świetle nowelizacji polskiego prawa arbitrażowego*, „Kwartalnik ADR”, 2008, nr 2;
57. Wityńska P., *Mediacja w sprawach gospodarczych jako narzędzie wspierające prowadzenie działalności gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Zielonej Górze”, 2022, nr 16;
58. Wojciechowski T., *Kontrola ugody sądowej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego”, 2001, nr 3;
59. Wolwiak I., *Cel postępowania pojednawczego*, „Folia Iuridica Universitatis Vratislaviensis”, 2020, nr 2.

Orzeczenia sądów

1. Uchwała SN z dn. 17 listopada 2015 r., III CZP 60/15, OSNC 2016/11/126;
2. Uchwała SN (7) z dn. 25 września 2013 r., I KZP 5/13, OSNKW 2013/11, poz. 92;
3. Wyrok SN z dn. 27 maja 2021 r., I CSKP 105/21, LEX nr 3219732;
4. Wyrok SN z dn. 4 czerwca 2019 r., IV KK 166/18, LEX nr 2727508;
5. Wyrok SN z dn. 29 marca 2018 r., V KK 356/17, LEX nr 2470342;
6. Wyrok SN z dn. 20 grudnia 2018 r., IV KS 28/18, LEX nr 2626339;
7. Wyrok SN z dn. 9 stycznia 2013 r., IV KK 310/12, LEX nr 1254718;
8. Wyrok NSA z dn. 12 marca 2018 r., II FSK 659/16, LEX nr 2495546;
9. Wyrok NSA z dn. 2 lutego 2010 r., II FSK 1529/08, LEX nr 570213;
10. Wyrok WSA w Krakowie z dn. 26 lutego 2017 r., I SA/Kr 873/16, LEX nr 2255172;
11. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dn. 11 września 2019 r., I SAB/Go 15/19, LEX nr 2724677;

12. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dn. 11 września 2019 r., I SAB/Go 15/19, LEX nr 272 4677;
13. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dn. 5 października 2009 r., I SA/Bd 298/09, LEX nr 549214;
14. Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 10 lipca 2019 r., I SA/Po 357/19, LEX nr 2704635;
15. Wyrok SA w Łodzi z dn. 27 kwietnia 2016 r., I ACa 1572/15, LEX nr 2053919;
16. Wyrok WSA w Łodzi z dn. 21 lipca 2008 r., I SA/Łd 158/08, LEX nr 460497.

Źródła internetowe

1. 26 U.S. Code § 7443A - <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7443A> (dostęp na: 18.12.2022 r.);
2. <https://www.irs.gov/appeals/preparing-successful-mediation> (dostęp na: 18.12.2022 r.);
3. <https://www.irs.gov/appeals/appeals-mediation-programs> (dostęp na: 18.12.2022 r.);
4. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (dostęp na: 12.12.2022 r.);
5. <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21> (dostęp na: 12.12.2022 r.);
6. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (dostęp na: 12.12.2022 r.);
7. Kati E., *What is Alternative Dispute Resolution in UK?* - <https://legalvision.co.uk/disputes-litigation/alternative-dispute-resolution-in-england-wales/#:~:text=What%20is%20Alternative%20Dispute%20Resolution%20in%20the%20UK%3F,meet%20the%20other%20party%20in%20an%20arbitration%3F%20> (dostęp na: 12.12.2022 r.);
8. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functions/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/vaststellingsovereenkomst2/ (dostęp na: 3.12.2022 r.);
9. www.belastingdienst.nl;
10. de Groot J. W., *Arbitration – under Dutch arbitration law*, Dutch Law Institute - <https://dutch-law.com/arbitration-netherlands.html> (dostęp na: 3.12.2022 r.);
11. Kodeks postępowania cywilnego Niderlandów - <https://wetten.overheid.nl/BWBR0039872/2022-10-01> (dostęp na: 3.12.2022 r.);

12. Frielink K., *Alternative Dispute Resolution in the Netherlands* - <https://www.mondaq.com/Article/17437/Alternative-Dispute-Resolution-in-the-Netherlands> (dostęp na: 3.12.2022 r.);
13. Netherlands Arbitration Institute, Mediation Rules in force as of 1 January 2017 - <https://www.nai-nl.org/downloads/NAI%20Mediation%20Rules%201%20January%202017.pdf> (dostęp na: 3.12.2022 r.);
14. Uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 04.07.2018 r. [https://kidp.pl/files/aktyprawne/997\(2\).pdf](https://kidp.pl/files/aktyprawne/997(2).pdf) (dostęp na: 09.04.2022 r.);
15. https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005 (dostęp na: 18.12.2022 r.);
16. https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005 (dostęp na: 18.12.2022 r.);
17. https://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-002 (dostęp na: 18.12.2022 r.);
18. Alternative Dispute Resolution Tax in Italy, <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/124182/1/BOOK%20ADR%20ITALY%20%28ENGLISH%29.pdf> (dostęp na: 9.01.2023 r.);
19. <https://aeaj.org/page/Tax-law--The-Alternative-Dispute-Resolution> (dostęp na: 9.01.2023 r.);
20. <https://www.lawyersitaly.eu/alternative-methods-of-dispute-resolution-in-italy> (dostęp na: 9.01.2023 r.);
21. <https://www.mondaq.com/italy/arbitration-dispute-resolution/360410/new-alternative-dispute-resolution-adr-method-in-italy> (dostęp na: 9.01.2023 r.);
22. S. Singh, Alternative Dispute Resolution in India, https://www.academia.edu/6162071/ALTERNATE_DISPUTE_RESOLUTION_IN_INDIA (dostęp na: 10.01.2023 r.);
23. <https://viamediationcentre.org/readnews/NDUy/OVERVIEW-OF-MEDIATION-IN-INDIA#:~:text=Mediation%20in%20India%20is%20a%20deliberate%20procedure%20where,a%20buffer%20to%20bring%20them%20to%20a%20comprehension> (dostęp na: 10.01.2023 r.);
24. <https://www.clearias.com/arbitration-in-india/#:~:text=Arbitration%20in%20India%20is%20regulated%20by%20the%20Arbitration,Commercial%20Arbitration%20and%20the%20UNCITRAL%20Arbitration%20Rules%201976> (dostęp na: 10.01.2023 r.);
25. https://www.legalink.ch/xms/files/CROSS_BORDER_QUESTIONNAIRES/LITIGATION_ADR/Litigation_ADR_Questionnaire_-_Portugal.pdf (dostęp na: 24.02.2023 r.);

26. <https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skutecz-nosc,513000.html#:~:text=Od%20141%20do%20489%20dni%20wy-nosi%20przeci%C4%99tny%20czas,242%20dni.%20Co%20cie-szy%20si%C4%99%20szczeg%C3%B3lnym%20zainteresowaniem%20kontro-luj%C4%85cych%3F> (dostęp na: 9.03.2023 r.);
27. <https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skutecz-nosc,513000.html#:~:text=Od%20141%20do%20489%20dni%20wy-nosi%20przeci%C4%99tny%20czas,242%20dni.%20Co%20cie-szy%20si%C4%99%20szczeg%C3%B3lnym%20zainteresowaniem%20kontro-luj%C4%85cych%3F> (dostęp na: 9.03.2023 r.);
28. <https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/1445944,warszawa-na-swiatowej-mapie-ar-bitrazu.html> (dostęp na: 07.07.2023 r.);
29. <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspol-dzialania/> (dostęp na: 12.07.2023 r.);
30. <https://www.podatki.gov.pl/niskiepodatki/przedsiębiorca-niskie-podatki/ulgi-dla-in-westora-niskie-podatki/porozumienie-inwestycyjne-interpretacja-590-niskie-po-datki/> (dostęp na: 21.07.2023 r.);
31. <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3ln%C5%82dzia%C5%82anie.pdf> (dostęp na 22.04.2024 r.)
32. <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Poziom-inwestycji-w-Polsce-jednym-z-naj-nizszych-w-UE-Zawiedli-najwieksi-8744809.html> (dostęp na: 14.03.2025 r.).
33. <https://www.gov.pl/web/finanse/ewidencja-inwestorow-i-porozumien-inwestycyj-nych> (dostęp na: 14.03.2025 r.).

Spis tabel

Tabela 1. Porównanie mediacji w postępowaniu cywilnym, karnym, administracyjnym i arbitrażu w postępowaniu cywilnym.....	93
Tabela 2. Rodzaje audytu podatkowego w Ordynacji podatkowej	103
Tabela 3. Terminy zakończenia porozumienia inwestycyjnego.....	117
Tabela 4. Uczestnicy Programu Współdziałania	118
Tabela 5. Porównanie skuteczności mediacji w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022	134
Tabela 6. Skuteczność mediacji w sprawach gospodarczych w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022	136
Tabela 7. Liczba i skuteczność mediacji z zakresu prawa pracy w latach 2016 – 2022	138
Tabela 8. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach rodzinnych w latach 2016 – 2022 ..	139
Tabela 9. Liczba i skuteczność mediacji w postępowaniu karnym w latach 2016 – 2022.	140
Tabela 10. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach nieletnich w latach 2016 – 2022 ..	141
Tabela 11. Zależność między liczbą spraw, które wpłynęły do sądów powszechnych a liczbą spraw, w których użyto mediacji w latach 2016 – 2021.....	142
Tabela 12. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach przed sądami administracyjnymi w latach 2016 – 2022.....	143

Spis wykresów

Wykres 1. Mediacja w sprawach cywilnych w I instancji w postępowaniu sądowym w sądach rejonowych w latach 2016 – 2022	132
Wykres 2. Mediacja w sprawach cywilnych w I instancji w postępowaniu sądowym w sądach okręgowych w latach 2016 – 2022	133
Wykres 3. Porównanie skuteczności mediacji w sprawach cywilnych w pierwszej instancji w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022	134
Wykres 4. Liczba mediacji w sprawach gospodarczych w postępowaniu sądowym w sądach rejonowych w latach 2016 – 2022	135
Wykres 5. Liczba mediacji w sprawach gospodarczych w postępowaniu sądowym.....	136
Wykres 6. Skuteczność mediacji w sprawach gospodarczych w sądach rejonowych i okręgowych w latach 2016 – 2022	137
Wykres 7. Liczba i skuteczność mediacji z zakresu prawa pracy w latach 2016 – 2022...	138
Wykres 8. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach rodzinnych w latach 2016 – 2022	139
Wykres 9. Liczba i skuteczność mediacji w postępowaniu karnym w latach 2016 – 2022	140
Wykres 10. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach nieletnich w latach 2016 – 2022.	141
Wykres 11. Liczba i skuteczność mediacji w sprawach przed sądami administracyjnymi w latach 2016 – 2022.....	144

Streszczenie

W rozprawie doktorskiej podjęto problematykę alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych. Zostały one wprowadzone już do wszystkich najważniejszych procedur prawnych, z wyjątkiem procedury podatkowej, co najpewniej wynika z faktu, że nadal uważa się, iż niewładcze formy załatwiania spraw podatkowych nie są adekwatne do załatwiania spraw z zakresu prawa publicznego.

Celem pracy jest wykazanie, że zastosowanie alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych jest możliwe oraz że powinny one mieć szersze zastosowanie w tej gałęzi prawa. W związku z tym zastosowano metodę dogmatyczną, metodę porównawczą oraz ekonomiczną analizę prawa.

Praca skonstruowana jest z trzech części, na które składa się osiem rozdziałów. Pierwsza część, teoretyczna, zawiera opis obowiązującego stanu prawnego w zakresie ADR w Polsce oraz wybranych krajach, wraz z dorobkiem doktryny, druga część to uzasadnienie konieczności wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej, natomiast ostatnia część to postulaty dotyczące wprowadzenia nowych instytucji do postępowania podatkowego i postępowania przed sądami administracyjnymi.

Rozdział pierwszy to wprowadzenie w problematykę dotyczącą alternatywnych metod rozstrzygania sporów. Zawiera on wyjaśnienie podstawowych pojęć, opis rysu historycznego oraz wskazanie przyczyn rozwoju ADR-ów, a także również różnice między alternatywnymi a tradycyjnymi metodami rozstrzygania sporów.

W drugim rozdziale opisano alternatywne metody rozstrzygania sporów, które zostały wprowadzone w różnych państwach (zarówno w prawie podatkowym, jak i w innych gałęziach prawa). Przeanalizowano systemy takich państw, jak: Niderlandy, Włochy, Portugalia, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone oraz Indie. Ma to na celu wykazanie, że alternatywne metody rozstrzygania sporów mogą być użyte jako narzędzie rozwiązywania konfliktów w prawie podatkowym.

Trzeci rozdział to rozważania na temat możliwości zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w prawie podatkowym. Podjęto je w oparciu o zasady postępowania podatkowego, takie jak: zasada szybkości i prostoty postępowania, zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, zasada przekonywania stron oraz zasada jawności wyłącznie dla stron, a także postulat doktryny o wprowadzeniu

zasady współpracy podatnika z organem podatkowym. Rozważono również, czy wprowadzenie alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej jest sprawiedliwe.

W czwartym rozdziale opisano funkcjonujące już w polskim systemie prawnym alternatywne metody rozstrzygania sporów, z wyłączeniem tych, które mają zastosowanie do spraw podatkowych. Opisano więc: mediację, postępowanie pojednawcze oraz sądownictwo polubowne w postępowaniu cywilnym, mediację oraz konsensualne tryby zakończenia postępowania w postępowaniu karnym oraz mediację w postępowaniu administracyjnym.

W piątym rozdziale zawarto treści dotyczące obowiązujących w Ordynacji podatkowej form współpracy podatnika z organem podatkowym, które zostały uznane za alternatywne metody rozstrzygania sporów w szerokim zakresie. Analiza dotyczy umowy o współdziałanie, porozumień podatkowych oraz porozumień inwestycyjnych.

Rozdział szósty dotyczy alternatywnych metod rozstrzygania sporów przed sądami administracyjnymi. Zostały one opisane w rozdziale odrębnym od rozdziału czwartego, gdyż w postępowaniu przed sądami administracyjnymi rozpatrywane są sprawy podatkowe. Oznacza to, że funkcjonująca we wspomnianych przepisach mediacja, może mieć również zastosowanie do spraw o charakterze podatkowym.

Rozdział siódmy dotyczy oceny zastosowania alternatywnych metod rozstrzygania sporów w sprawach podatkowych. W związku z tym konieczne jest wskazanie, czy alternatywne metody rozstrzygania sporów są skuteczne w polskim systemie prawnym. W związku z tym, w tym rozdziale przeanalizowano dane statystyczne w zakresie wykorzystania mediacji w różnych rodzajach postępowań.

Ostatni, ósmy rozdział, jest najważniejszą częścią pracy – zostały w nim przedstawione postulaty dotyczące wprowadzenia alternatywnych metod rozstrzygania sporów do Ordynacji podatkowej. Przedstawione zostały: umowa podatkowa, mediacja oraz arbitraż podatkowy. Wskazano postulowane przesłanki możliwości ich zastosowania oraz tryb przeprowadzenia postępowania.

Summary

The doctoral dissertation addresses the issue of alternative dispute resolution methods in tax matters. They have already been introduced into all major legal procedures, with the exception of the tax procedure, which most likely results from the fact that it is still believed that non-authoritative forms of handling tax matters are not adequate to handle matters within the scope of public law.

The aim of the work is to demonstrate that the use of alternative dispute resolution methods in tax matters is possible and that they should have a wider application in this branch of law. In connection with this, the dogmatic method, the comparative legal method and the economic analysis of law were used.

The dissertation is constructed in three parts, consisting of eight chapters. The first, theoretical part, contains a description of the applicable legal status in the field of ADR in Poland and selected countries, along with the achievements of the doctrine, the second part is a justification for the need to introduce alternative dispute resolution methods to the Tax Ordinance, while the last part is postulates regarding the introduction of new institutions to tax proceedings and proceedings before administrative courts.

The first chapter is an introduction to the issue of alternative dispute resolution methods. It contains an explanation of basic concepts, a description of the historical outline and an indication of the reasons for the development of ADRs, as well as the differences between alternative and traditional methods of resolving disputes.

The second chapter describes alternative methods of resolving disputes that have been introduced in various countries (both in tax law and in other branches of law). The systems of countries such as the Netherlands, Italy, Portugal, Great Britain, the United States and India have been analysed. The aim is to show that alternative methods of resolving disputes can be used as a tool for resolving conflicts in tax law.

The third chapter is a consideration of the possibility of using alternative methods of resolving disputes in tax law. They were undertaken based on the principles of tax proceedings, such as: the principle of speed and simplicity of proceedings, the principle of conducting proceedings in a way that inspires confidence in the tax authority, the principle of persuading the parties and the principle of transparency only for the parties, as well as the postulate of

the doctrine to introduce the principle of cooperation between the taxpayer and the tax authority. It was also considered whether the introduction of alternative methods of resolving disputes to the Tax Ordinance is fair.

The fourth chapter describes the alternative dispute resolution methods already in operation in the Polish legal system, excluding those that apply to tax matters. Thus, it describes: mediation, conciliation proceedings and arbitration in civil proceedings, mediation and consensual procedures for ending proceedings in criminal proceedings, and mediation in administrative proceedings.

The fifth chapter contains content regarding the forms of cooperation between the taxpayer and the tax authority applicable in the Tax Ordinance, which have been recognized as alternative dispute resolution methods in a broad scope. The analysis concerns the cooperation agreement, tax agreements and investment agreements.

The sixth chapter concerns alternative dispute resolution methods before administrative courts. They are described in a separate chapter from the fourth, because tax cases are considered in proceedings before administrative courts. This means that mediation, which operates in the aforementioned regulations, may also apply to tax cases.

The seventh chapter concerns the assessment of the use of alternative dispute resolution methods in tax matters. Therefore, it is necessary to indicate whether alternative dispute resolution methods are effective in the Polish legal system. In connection with this, this chapter analyses statistical data on the use of mediation in various types of proceedings.

The last, eighth chapter is the most important part of the work – it presents postulates regarding the introduction of alternative methods of resolving disputes to the Tax Ordinance. The following are presented: tax agreement, mediation and tax arbitration. The postulated premises for the possibility of their application and the procedure for conducting the proceedings are indicated.