Pojęcia kluczowe: *mediacja, postępowania podatkowe, alternatywne formy rozwiązywania sporów, spory podatkowe, porozumienie między organem podatkowym a podatnikiem*

Łucja Greta Orłowska

Mediacja w postępowaniu podatkowym – postulaty *de lege ferenda*

Abstrakt

Przedmiotem artykułu jest możliwość wprowadzenia mediacji do ordynacji podatkowej. Omówiono funkcjonowanie mediacji w prawie polskim ze szczególnym uwzględnieniem projektu zmian ordynacji podatkowej z 2018 r. Dokonano także szczegółowej analizy zastosowania mediacji jako środka do rozwiązywania sporów podatkowych w innych krajach, zarówno systemu *common law*, jak i systemu prawa kontynentalnego. Wnioskiem jest konstatacja, iż *de lege ferenda* należy postulować wprowadzenie mediacji do ordynacji, gdyż przyczyni się to do odciążenia sądów oraz poprawy współpracy między organem a podatnikiem.

I. Wprowadzenie

Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa[1] nie reguluje instytucji mediacji, a sam ustawodawca zdaje się nie dostrzegać w ogóle takiej potrzeby. Jednakże postępowanie mediacyjne zostało unormowane, i to zarówno na poziomie postępowania administracyjnego, jak i sądowoadministracyjnego. Czy pominięcie mediacji przez ustawodawcę w ordynacji podatkowej jest słuszne? Moim zdaniem na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej, co postaram się wykazać w niniejszym artykule poprzez wskazanie przyczyn i argumentów, które powinny skłonić racjonalnego ustawodawcę do wprowadzenia do postępowania podatkowego mediacji jako jednej z metod alternatywnego rozwiązywania sporów.

1 Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; dalej: O.p.).

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

II. Definicja mediacji

W pierwszej kolejności należy odnieść się do definicji mediacji. Termin ten nie posiada definicji legalnej[2]. Można ją jednak zdefiniować jako „próbę doprowadzenia do ugodowego, satysfakcjonującego strony rozwiązania sporu na drodze dobrowolnych negocjacji prowadzonych przy udziale osoby trzeciej, neutralnego i bezstronnego mediatora, który wspiera przebieg negocjacji, łagodzi powstające napięcia i pomaga w dojściu do porozumienia"[3]. Słownik Języka Polskiego zakłada zaś, że mediacja to „pośredniczenie w sporze mające na celu ułatwienie stronom dojścia do porozumienia"[4]. Jeszcze inne definicje podkreślają, że mediacja charakteryzuje się uporządkowanym ciągiem czynności, a termin ten można opisać jako „dobrowolny, zorganizowany proces, w którym «mediator» ułatwia komunikację pomiędzy stronami konfliktu, dzięki czemu mogą one wziąć odpowiedzialność za znalezienie rozwiązania tego konfliktu"[5]. Podsumowując – z powyżej przytoczonych definicji mediacji wyłaniają się jej zasadnicze cechy i są to kolejno: udział osoby trzeciej, dobrowolność, poufność. Dodatkowo w literaturze przedmiotu podkreśla się, że oprócz wyżej wymienionych cech, mediacja charakteryzuje się: zasadą dobrej wiary, autonomicznością konfliktu, wzajemnym szacunkiem, bezstronnością i neutralnością, odformalizowaniem[6]. Inni autorzy wyróżniają również tzw. „konstytutywne cechy mediacji", a są to: konsensualny (dobrowolny) charakter procedury i jej rezultatu (ugoda), autonomia stron, bezstronność mediatora (mediator jest wybierany oraz zwalniany ze swojej funkcji przez obydwie strony konfliktu i podlega instrukcjom stron)[7]. Podsumowując – mediacja jest jedną z metod alternatywnego rozwiązywania sporów i charakteryzuje się przede wszystkim udziałem bezstronnej osoby trzeciej, czyli mediatora, której zadaniem jest ułatwienie wypracowania stronom wspólnego stanowiska, z wyłączeniem narzucania jakichkolwiek własnych stanowisk. To właśnie czynnik osoby mediatora odróżnia ją od pozostałych środków ADR. Jednocześnie mediacja wyróżnia się wysokim stopniem odformalizowania i szybkością postępowania, co czyni ją konkurencyjną wobec innych procedur rozwiązywania sporów[8].

2 A. Dumas, *Mediacja w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury" 2018/4(32), s. 35; https://www.kssip.gov.pl/sites/default/files/2._mediacja.pdf (dostęp: 16.03.2025 r.), s. 30.

3 https://poznan.so.gov.pl/mediacje,m,mg,386 (dostęp: 16.03.2025 r.).

4 https://sjp.pwn.pl/szukaj/mediacja.html (dostęp: 16.03.2025 r.).

5 https://assets.hcch.net/docs/b25b2531-9979-40d3-8d51-4b89f1f7a93e.pdf (dostęp: 16.03.2025 r.).

6 A. Kalisz, *Mediacja administracyjna i sądowoadministracyjna*, „Państwo i Prawo" 2018/3, s. 20.

7 S. Pieckowski, *Mediacja w sprawach cywilnych*, Warszawa 2006, s. 13.

8 A. Zienkiewicz, *Główne obawy stron co do rozwiązywania sporów przez mediację. Mediacja w prawie*, red. J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski, Kraków 2014, s. 43.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

III. Mediacja w prawie polskim

Sama instytucja mediacji nie jest obca polskiemu ustawodawstwu. Jak już zostało powiedziane na wstępie, mediacja jest uregulowana zarówno w procedurze administracyjnej[9], jak i sądowoadministracyjnej, a oprócz tego funkcjonuje również w procedurze karnej (mediacja odbywa się wówczas między pokrzywdzonym a oskarżonym i może zostać zainicjowana zarówno przez organ procesowy, jak i na wniosek jednej ze stron[10]) oraz w procedurze cywilnej (może być prowadzona na podstawie umowy o mediację albo postanowienia sądu kierującego strony do mediacji; ewentualnie umowa o mediację może zostać zawarta, gdy jedna ze stron złoży wniosek o przeprowadzenie mediacji, a druga strona wyrazi na to zgodę)[11]. W tej ostatniej wydaje się mieć zresztą najbardziej znaczące zastosowanie – w literaturze podkreśla się, że instytucja mediacji w znaczeniu cywilistycznym ma ściśle prywatnoprawny charakter[12]. Pojawiają się również nieodosobnione stanowiska, że mediacja w takowym ujęciu nie może być stosowana w ramach postępowania sądowoadministracyjnego, a w szczególności w sporach dotyczących spraw podatkowych – rozważenia wymaga kwestia, czy podobne twierdzenia należy podnosić odnośnie do możliwości wprowadzenia mediacji do ordynacji podatkowej[13]. Dalej podnosi się, że również i statystyki dotyczące sądownictwa administracyjnego wskazują, że wykorzystanie instytucji mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym jest raczej znikome[14]. Moim zdaniem niesłuszne jest *a priori* wnioskowanie, że schemat ten zostanie powielony również w razie wdrożenia mediacji do ordynacji. W ostatnim czasie bowiem doradcy podatkowi oraz profesjonalni pełnomocnicy podnoszą postulat – adresowany do ustawodawcy – o naglącej i istotnej potrzebie uregulowania alternatywnych metod rozwiązywania sporów przed organami podatkowymi, a jedną z najczęściej wskazywanych propozycji jest właśnie mediacja[15]. Nadto w aktualnym brzmieniu ordynacji zostały uregulowane pewne rozwiązania przypominające formy alternatywnego rozwiązywania sporów, jak np. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 67a o.p. organ podatkowy,

9 K. Klonowski, *Charakter administracyjnej sprawy mediacyjnej*, „Przegląd Prawa Publicznego" 2020/6, s. 68.

10 Art. 23a ustawy z dnia 6.06.1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46), dalej: k.p.k.

11 Ustawa z dnia 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568), dalej: k.p.c.

12 M. J. Skrodzka, *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy" 2013/8, s. 44–48; dostęp: LEX.

13 M. J. Skrodzka, *Mediacja w prawie podatkowym…*, s. 44–48.

14 B. Chudziński, B. Pilitowski, *Przyczyny spadku liczby spraw skierowanych do mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym w opinii sędziów i referendarzy sądowych*, „Ruch Prawniczy, Socjologiczny i Ekonomiczny", s. 203; Informacja o działalności sądów administracyjnych za 2024 rok, https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/7451EC0AFF6E6221C1258C62003DE06D/%24File/1164.pdf (dostęp: 2.08.2025 r.); A. Gortych-Ratajczyk, *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych* (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV letnie warsztaty doktoranckie Łódź 30 czerwca–2 lipca 2010 r.*, red. B. Brzeziński, J. P. Tarno, Warszawa 2011, s. 124.

15 https://www.prawo.pl/podatki/czy-przepisy-podatkowe-przewiduja-mediacje,530938.html (dostęp: 1.08.2025 r.); https://www.prawo.pl/podatki/mediacje-to-przyszlosc-doradztwa-podatkowego,532919.html (dostęp: 1.08.2025 r.).

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może: 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty; 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Przesłanką zastosowania ulgi jest więc zaistnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, jednakże użycie zwrotu „organ może" jednoznacznie przesądza o fakultatywności takiego rozwiązania. Słuszna zdaje się konstatacja, iż stosowanie ulg podatkowych mogłoby się raczej odbywać w formie mediacji. Sprzyja temu okoliczność, że obecnie ulgi te są stosowane niejako uznaniowo – w zależności od tego, czy w ocenie organu wystąpi ważny interes podatnika lub interes publiczny. Nie ma tu zatem sztywnych reguł prawnych, ponieważ przesłanki do zastosowania ulg są ujęte dosyć szeroko. Prowadzenie mediacji znacznie lepiej sprawdzałoby się w postępowaniach podatkowych dotyczących stosowania ulg. Strona mogłaby przedstawić swoje racje oraz uargumentować stanowisko i wykazać w ten sposób istnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Natomiast nadrzędna pozycja organu byłaby w pewien sposób równoważona przez obecność mediatora. Za taką konstatacją przemawia również możliwość wyważenia tudzież wygospodarowania złotego środka między interesem podatnika a interesem państwa[16]. Ewentualnie – jeśli ustawodawca nie podzieliłby stanowiska o zasadności umiejscowienia mediacji w ordynacji – *de lege ferenda* można by rozważyć wprowadzenie negocjacji. Ulgi w zobowiązaniach podatkowych są bowiem taką materią, która w szczególności wymaga wnikliwej analizy sytuacji majątkowej czy życiowej podatnika. Zastosowanie alternatywnej metody rozwiązywania sporów takich jak mediacja czy negocjacja sprzyjałoby ulepszeniu komunikacji między podatnikiem a organem i wypracowaniu wspólnego stanowiska, które uwzględniałoby zarówno interes publiczny, jak i interes podatnika. Takie rozwiązanie z pewnością byłoby bardziej przyjazne dla podatnika, który ubiega się o zastosowanie którejś z ulg, będąc w trudnej sytuacji życiowej. W postępowaniach tych należy bowiem uwzględnić nie tylko literę prawa, ale jak już wielokrotnie zostało podkreślone – rolą organu podatkowego jest wówczas przede wszystkim „ważenie słuszności" między interesem publicznym a ważnym interesem podatnika[17].

16 A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 138–139.

17 https://www.prawo.pl/podatki/mediacje-to-przyszlosc-doradztwa-podatkowego,532919.html (dostęp: 1.08.2025 r.).

IV. Cechy postępowania mediacyjnego a postępowanie podatkowe

Chcąc omówić postulat uregulowania mediacji, nie sposób nawiązać do cech postępowania podatkowego. Podobnie jak postępowanie administracyjne, postępowanie podatkowe charakteryzuje się nierównorzędnością podmiotów. Strona występuje w sytuacji, w której niejako „wchodzi" w pewną interakcję z organem podatkowym. Organ wykonuje sferę władzy imperium, zaś podatnik jest podmiotem tego władczego procesu. Jest to zasadnicza różnica między sferą prawa publicznego a prawa prywatnego. Ponadto organ podatkowy reprezentuje niejako skarb państwa – bowiem to w jego interesie leży egzekwowanie obowiązków podatkowych (na marginesie wypada zaznaczyć, że podatki stanowią nie tylko wpływ budżetu państwa, ale część z nich zasila również budżet Unii Europejskiej). Organ podatkowy podobnie jak organ w postępowaniu administracyjnym pełni funkcję gospodarza[18]. W drugiej kolejności postępowanie podatkowe cechuje się niekontradyktoryjnością (inkwizycyjnością)[19]. Organ podatkowy nie jest przeciwnikiem strony; strona i organ nie występują jako równorzędne podmioty. Jednakże moim zdaniem nie można poprzestać wyłącznie na „literalnym" tudzież „znaczeniowym" podejściu do definiowania cechy nierównorzędności, niekontradyktoryjności. Podatnik bowiem niejako inicjuje kontakt z organem podatkowym – np. poprzez złożenie deklaracji; nawiązuje w ten sposób jakąś znormalizowaną relację, która wypełnia dyspozycję normy zawartej w ordynacji podatkowej. Jako trzecią cechę postępowania podatkowego wskazuje się istnienie zasad tegoż postępowania. Szczególne miejsce w hierarchii tychże zasad zajmują zasada praworządności (legalizmu) oraz zasada prawdy obiektywnej (materialnej). Wydawać się może, że zestawienie mediacji z wyżej wymienionymi cechami procedury podatkowej prowadzi do konstatacji, że nie mogą one współistnieć w jednym systemie. Jest to jednak błędne przekonanie. Przede wszystkim mediacja równoważyłaby sformalizowany system postępowania podatkowego i umożliwiałaby zastosowanie bardziej elastycznych rozwiązań satysfakcjonujących zarówno organ, jak i podatnika. Po drugie, postępowanie podatkowe wykazuje znaczne podobieństwa do postępowania administracyjnego, a jak już zostało powiedziane na wstępie – mediacja istnieje w procedurze administracyjnej już od 2017 r. Po trzecie, mediacja jako narzędzie rozwiązywania sporów między organem podatkowym a podatnikiem funkcjonuje z powodzeniem w wielu państwach, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania. Powyższe okoliczności w mojej ocenie jednoznacznie świadczą o tym, że niesłuszne jest twierdzenie, iż mediacja nie jest możliwa do zastosowania w postępowaniu podatkowym. Pewne jej

18 H. Filipczyk, *Negocjacje z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Warszawa 2023, s. 93.

19 H. Filipczyk, *Negocjacje z organami…*, s. 93.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

elementy mogą nawet poprzedzać postępowanie podatkowe i być stosowane na etapie postępowania podatkowego czy też kontroli podatkowej.

V. Mediacja w ordynacji podatkowej

W polskim ustawodawstwie były już podejmowane próby wprowadzenia mediacji do ordynacji podatkowej. Istotne znaczenie ma projekt z 2018 r., który jednak nie został zrealizowany[20], aczkolwiek może on stanowić fundamenty do podjęcia takich prób ponownie, o czym mowa będzie w dalszej części niniejszego tekstu. Zakładał on wprowadzenie do ordynacji zarówno instytucji mediacji, jak i umowy podatkowej. Miały być one ze sobą ściśle powiązane[21]. Zgodnie z treścią art. 415 § 1 projektu mediacja mogłaby zostać przeprowadzona w przypadkach, w których może być zawarta umowa podatkowa i w celu doprowadzenia do jej zawarcia. Nadto sam organ podatkowy wskutek nadanych kompetencji mógłby skierować sprawę do mediacji na wniosek lub z urzędu za zgodą strony. Wniosek o skierowanie sprawy do mediacji określałby również jej przedmiot[22]. Oczywiście mediacja charakteryzowałaby się dobrowolnością; nie byłoby możliwe jej przeprowadzenie bez zgody strony[23]. Projekt zakładał jawność przebiegu mediacji dla organu podatkowego, strony i mediatora[24]. Skierowanie sprawy do mediacji lub odmowa jej skierowania następowałyby w formie postanowienia[25]. Projekt wymieniał także szereg czynności, które organ powinien podjąć przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, i są to m.in.: wyjaśnienie stronie celów i zasad mediacji, poinformowanie o wysokości kosztów mediacji, do których uiszczenia byłaby zobowiązana strona, przyjęcie od strony zgody na udział w mediacji, udostępnienie listy mediatorów i uzgodnienie wyboru osoby będącej mediatorem z listy, zaś na koniec odebranie od mediatora zgody na prowadzenie mediacji[26]. Na marginesie, moim zdaniem krytycznie należy ocenić założenie odpłatności mediacji. Wprowadzenie alternatywnej metody rozwiązania sporów między podatnikiem a organem powinno opierać się na zasadzie nieodpłatności prowadzenia mediacji dla podatnika. Wynagrodzenie mediatora w mojej ocenie powinno być opłacane z budżetu wygospodarowanego przez Skarb Państwa. W ten sposób ta przedsądowa metoda rozwiązywania sporów byłaby znacznie bardziej opłacalna ekonomicznie dla strony. Oprócz korzyści finansowych można zakładać, że w razie satysfakcjonującego

20 https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517 (dostęp: 18.03.2025 r.), dalej: projekt)

21 H. Filipczyk, *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy" 2018/10, s. 25.

22 Art. 415 § 2 projektu.

23 Art. 415 § 3 projektu.

24 Art. 415 § 4 projektu.

25 Art. 416 § 1 projektu.

26 Art. 416 § 2 projektu.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

zakończenia sporu strona nie byłaby skłonna do zaskarżenia rozstrzygnięcia organu I instancji albo zakwestionowania ustaleń organów podatkowych. Odnosząc się do dalszych założeń projektu, wskazać należy, że zgoda mediatora i strony na prowadzenie mediacji mogłaby zostać wyrażona w dowolnej formie, także ustnie do protokołu[27]. Biorąc pod uwagę wielość form złożenia oświadczenia woli, regulację tę należy ocenić jako trafną. Przewidziano również możliwość uchylenia się od prowadzenia mediacji przez mediatora, jednakże tylko z „ważnych powodów"[28]. Zwrot ten w istocie stanowi dość szeroką klauzulę generalną. Rozwiązanie takie moim zdaniem należy ocenić pozytywnie, ponieważ egzemplifikacji okoliczności, które można by za nie uznać, można by wymieniać wiele, stanowią one bowiem niewątpliwie katalog otwarty. W literaturze jako przykłady wskazuje się pozostawanie przez mediatora w takim stosunku ze stroną lub organem, który nie pozwala na zachowanie bezstronności; chorobę uniemożliwiającą wykonywanie obowiązków mediatora, nadmierne obciążenie pracą[29]. Co istotne, sama czynność skierowania sprawy do mediacji przybierałaby formę procesową rozstrzygnięcia, jaką jest postanowienie organu podatkowego. Obligatoryjnie powinno ono zawierać oznaczenie organu podatkowego oraz strony, przedmiot i zakres mediacji, imię i nazwisko mediatora powołanego do prowadzenia mediacji, przewidywany termin jej zakończenia oraz – co istotne – pouczenie o możliwości wyrażenia sprzeciwu wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy[30]. Ww. postanowienie podlegałoby doręczeniu stronie oraz mediatorowi[31]. Dalej w treści projektu ordynacji wskazano, iż niezwłocznie po doręczeniu postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy przekazuje mediatorowi dane kontaktowe strony lub jej pełnomocnika[32]. Rozwiązanie takie należy ocenić pozytywnie – jest ono bowiem bardziej zasadne niż narzucenie z góry sztywnego terminu, np. tygodniowego. Co istotne w zakresie ram czasowych mediacji – projekt zakładał, że postępowanie mediacyjne co do zasady powinno ulec zakończeniu w terminie dwóch miesięcy od dnia wszczęcia. Jednakże od powyższej zasady przewidziano wyjątek – na wniosek mediatora, za zgodą strony, organ podatkowy może przedłużyć czas trwania mediacji na czas niezbędny do jej zakończenia[33]. Takowe rozstrzygnięcie organu również zapadałoby w formie postanowienia. W projekcie zawarto także szerokie uregulowania dotyczące wymogów stawianych osobom chcącym pełnić funkcję mediatora. Uzyskanie

27 Art. 416 § 3 projektu.

28 Art. 416 § 4 projektu.

29 A. Dumas, *Mediacja…*, s. 35.

30 Art. 416 § 5 projektu.

31 Art. 416 § 6 projektu.

32 Art. 416 § 7 projektu.

33 Art. 416 § 9 projektu.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

wpisu na listę mediatorów również zostało uzależnione od wielu przesłanek[34]. Przede wszystkim mediator musiałby być obywatelem Polski albo innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej albo mieć obywatelstwo innego państwa, jeżeli na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej kandydatowi na mediatora przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia lub samozatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na zasadach określonych w tych przepisach. Ponadto mediator byłby zobowiązany do korzystania z pełni praw publicznych oraz do posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych. Co ciekawe, projekt z 2018 r. stawia mediatorom cenzus wieku w postaci ukończonych 35 lat. Jest to dość istotne ograniczenie kręgu kandydatów na mediatorów w postępowaniach przed organem podatkowym. Moim zdaniem cenzus ten jest zbyt wysoki. Z pewnością osoby podejmujące się mediowania w sprawach dotyczących materii prawa podatkowego powinny wykazywać się pewnym doświadczeniem życiowym, jednakże biorąc pod uwagę fakt, że projekt pochodzi z 2018 r., należałoby go uaktualnić, i to nie tylko w zakresie cenzusu wieku potencjalnych mediatorów, który w obecnych realiach wydaje się być znacząco wygórowany. Przypomnieć należy, że jednym z celów wprowadzenia mediacji do ordynacji miało być rozwiązywanie sporów na etapie przedsądowym i uniknięcie stadium postępowania sądowoadministracyjnego. Tymczasem cenzusem wiekowym stawianym kandydatom na asesorów w wojewódzkich sądach administracyjnych jest wiek 30 lat. W świetle powyższych okoliczności wydaje się zatem, że cenzus wieku 35 lat dla mediatorów w postępowaniu mediacyjnym przed organem podatkowym wydaje się być zbyt wygórowany. W dalszej kolejności wskazano, że mediator powinien znać język polski w mowie i piśmie oraz że nie może być prawomocnie skazany za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. Niezmiernie ciekawą kompetencją wydaje się być umiejętność i wiedza w zakresie przeprowadzenia mediacji, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania konfliktów międzyludzkich. Odnotować należy, że wyżej wymienione czynności to kluczowe kwalifikacje mediatora. W projekcie nie zdecydowano się na wprowadzenie wymogu posiadania wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Spory podatkowe charakteryzują się wysokim stopniem skomplikowania i zawiłości. Z pewnością wiedza z zakresu prawa materialnego podatkowego, jak i ordynacji podatkowej ułatwiłaby pracę mediatorowi. Jednakże moim zdaniem nie można jednoznacznie ocenić rozwiązania w postaci braku obowiązkowego wykształcenia z zakresu podatków negatywnie. Nadrzędnym celem mediacji jest rozwiązanie sporu, a posiadanie wiedzy w zakresie podatków nie wydaje się być do tego niezbędne – tytułem przykładu można wskazać na procedurę cywilną, w której nie ma wymogu, aby mediator obligatoryjnie posiadał wykształcenie prawnicze. Mediator powinien być przede wszystkim

34 Art. 417 § 3 projektu.

wyposażony w tzw. *soft skills*, które pozwolą mu na wypracowanie kompromisu między podatnikiem a organem. Rolę rozwiązywania zawiłych meandrów prawa podatkowego należy pozostawić profesjonalnym pełnomocnikom, a nie mediatorom. Ostatnim wymogiem stawianym mediatorom według projektu jest rękojmia należytego wykonywania obowiązków. W treści proponowanych przepisów zawarto także enumeratywny katalog osób, które nie mogłyby pełnić funkcji mediatora, a są to kolejno: sędzia sądu administracyjnego (z wyłączeniem sędziego w stanie spoczynku), osoba zatrudniona lub pełniąca służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy. Instytucja wyłączenia pracownika zawarta w ordynacji miałaby odpowiednie zastosowanie do osoby mediatora. W projekcie kompetencję do prowadzenia listy mediatorów przyznano Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: Szef KAS)[35]. To Szef KAS dokonałby odpowiedniego wpisu. Co istotne, zarówno wpis na listę, jak i skreślenie z niej zapadałyby w formie decyzji administracyjnej. Wpis mógłby zostać dokonany wyłącznie na wniosek, miałby skutek konstytutywny; w projekcie nie przewidziano wpisu z urzędu. Osoba pretendująca do roli mediatora byłaby zobligowana załączyć do wniosku dokumenty potwierdzające spełnianie przez nią omówionych szczegółowo powyżej warunków, a nadto byłaby ona zobowiązana do wskazania niezbędnych danych kontaktowych – tj. adresu do doręczeń w kraju, adresu elektronicznego i numeru telefonu. Aby ułatwić stronie wybór mediatora, ustawodawca zdecydował, że lista mediatorów wskazywałaby następujące dane: imię i nazwisko mediatora, wykształcenie kierunkowe mediatora, numer telefonu i adres elektroniczny mediatora. Zasadne wydaje się być zwrócenie uwagi, że dla strony najbardziej istotnym kryterium wyboru mediatora zdaje się być wykształcenie osoby, która ma jej pomóc w osiągnięciu kompromisu z organem. Projekt przewiduje również regulację odnośnie do sytuacji, w której mediator nie będzie władny do sprawowania swojej funkcji wskutek niespełnienia warunków stawianych mu przez ustawę. Wówczas mediator jest zobowiązany zawiadomić o tym szefa KAS w ciągu 14 dni od dnia, w którym warunek przestał być spełniony. Podkreślić należy, że w świetle projektu wszelkich czynności związanych z prowadzeniem listy mediatorów dokonuje szef KAS. Organ ten bowiem oprócz omówionego powyżej prowadzenia tejże listy dokonuje również jej aktualizacji. W razie ziszczenia się przesłanek zawartych w ustawie, szef KAS dokonywałby skreślenia mediatora. Skreślenie mogłoby zostać dokonane wskutek: wniosku mediatora (uzasadnieniem wniosku mogłaby być okoliczność, że mediator nie chce już dłużej sprawować tej funkcji), śmierci mediatora, zaprzestania spełniania warunków określonych w ustawie, w przypadku powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego sądu administracyjnego lub zatrudnienia albo podjęcia służby w jednostce lub urzędzie. Ponadto w razie niewykonywania lub nienależytego wykonywania

35 Art. 418 § 1 projektu.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

obowiązków związanych z przeprowadzeniem mediacji ustawa nadawałaby szefowi KAS fakultatywną możliwość skreślenia mediatora z listy. Zatem – co należy podkreślić – ustawa przewidywałaby obligatoryjne przesłanki skreślenia z listy (wniosek mediatora, śmierć mediatora, niespełnienie ustawowych wymogów, powołanie na stanowisko sędziego sądu administracyjnego lub zatrudnienie albo podjęcie służby w stosownej jednostce lub urzędzie) oraz jedną fakultatywną – tj. niewykonywanie lub nienależyte wykonywanie obowiązków związanych z prowadzeniem mediacji. Co do zasad prowadzenia mediacji – w projekcie wskazano, że mediator jest zobowiązany do zachowania zasad bezstronności i neutralności w toku mediacji[36]. Projekt ustawy przewidział również sytuację, w której mediator może zrezygnować z prowadzenia mediacji i jest to klauzula „ważnych powodów". W razie rezygnacji mediator jest zobowiązany niezwłocznie zawiadomić o tym fakcie strony i organ podatkowy. Mediator w ramach swoich szerokich uprawnień ma również prawo do zapoznania się z aktami sprawy oraz do sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymania ich kopii. Jednakże kompetencja doznaje pewnego ograniczenia, bowiem zgodnie z zapisami projektu strona w ciągu 7 dni od daty doręczenia postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji może wyrazić sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, ponieważ choć *prima facie* wydaje się, że akta sprawy odgrywają ważną rolę odnośnie do pozytywnego finału mediacji (pierwszorzędne znaczenie zdają się mieć kompetencje i wiedza mediatora), to jednak w aktach sprawy mogą się znajdować informacje wrażliwe, których ujawnienia (pomimo obowiązku zachowania ich w tajemnicy) może obawiać się strona. W projekcie przewidziano także możliwość odwołania mediatora prowadzącego już toczącą się mediację. Kompetencję do odwołania posiadałby organ podatkowy i mógłby tego dokonać zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony, w formie postanowienia[37]. Przesłanki uzasadniające odwołania mediatora nie zostały wymienione wyczerpująco, zatem stanowią one katalog otwarty, a są to kolejno: skreślenie mediatora z listy mediatorów, utrata zaufania do mediatora przez organ podatkowy lub stronę, rezygnacja mediatora, inne uzasadnione okoliczności (w szczególności ta ostatnia przesłanka poprzez użycie zwrotu niedookreślonego zdaje się mieć największe znaczenie). Może się zdarzyć, że już po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona wyrażałyby wolę dalszego udziału w mediacji – wówczas organ byłby zobowiązany do powołania innego mediatora do prowadzenia tejże sprawy, a czynność ta przybierałaby formę postanowienia. Projekt ustanawiał także bardziej szczegółowe obowiązki mediatora. Przede wszystkim mediator byłby zobowiązany do przeprowadzenia swoistego rodzaju „spotkania wprowadzającego" – jeszcze przed przystąpieniem do rozwiązywania sporu (instytucja ta wykazuje pewne podobieństwa do posiedzenia

36 Art. 421 projektu.

37 Art. 422 projektu.

przygotowawczego w procedurze cywilnej, jej celem byłoby przede wszystkim zaplanowanie przebiegu mediacji)[38]. Jednakże należy pamiętać, że momentem granicznym wszczęcia mediacji byłoby doręczenie mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji. Na takim spotkaniu następującym już po formalnym wszczęciu mediacji, ale jeszcze przed przystąpieniem do dalszych czynności, mediator wyjaśniałby stronie i organowi cele i zasady mediacji, a także pouczał ich o możliwości cofnięcia zgody na uczestniczenie w mediacji aż do jej zakończenia. Dodatkowo, omówione powyżej „spotkanie wstępne" mediator mógłby odbywać wspólnie ze stroną i z organem lub z każdym z nich osobno. Wydaje się jednak, że wskazane byłoby, aby takie pierwsze spotkanie poprzedzające wszelkie czynności mediacyjne odbywało się w pełnym składzie – tj. mediator, strona, organ podatkowy. W dalszym toku mediacji mediator byłby zobowiązany do przeprowadzenia co najmniej jednego posiedzenia mediacyjnego z udziałem organu podatkowego i strony w dogodnym dla nich miejscu i czasie. Rozwiązanie takie należy uznać za oczywiście zasadne. Ponadto ustawodawca wskazał, że mediator mógłby także pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną. Pozytywnie należy ocenić także możliwość przeprowadzenia mediacji za pośrednictwem środków porozumienia się na odległość. W dzisiejszych czasach takie rozwiązanie nie stanowi istotnego *novum*, szczególnie biorąc pod uwagę środki wprowadzone przez ustawodawcę w wielu procedurach w trakcie pandemii COVID-19. Projekt przewidywał wyjątek od zasady przeprowadzenia obowiązkowego posiedzenia mediacyjnego. W sytuacji gdy bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony nie jest możliwe lub jest utrudnione, mediator za zgodą organu i strony mógłby prowadzić mediację, przekazując każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści zajmowane przez innego uczestnika mediacji[39]. Taki przebieg mediacji powinien jednak stanowić wyjątek, ponieważ istnieje ryzyko „wypaczenia" sensu tej instytucji, jej istotą jest bowiem aktywny udział stron, a nie ograniczenie roli mediatora do „bycia posłańcem" między organem a podatnikiem. Co zaś się tyczy zakończenia mediacji – jej przebieg byłby utrwalony w formie protokołu sporządzonego przez mediatora niezwłocznie po zakończeniu mediacji. Podobnie jak w innych procedurach, protokół mediacji zawierałby obligatoryjne dane, takie jak: oznaczenie sprawy, czas i miejsce prowadzenia mediacji, oznaczenie strony i organu podatkowego, imię i nazwisko mediatora, wynik mediacji, treść umowy podatkowej (jeżeli taką zawarto), podpis mediatora (a jeżeli wskutek mediacji zawarto umowę podatkową, to także osoby upoważnionej do działania w imieniu organu podatkowego, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego oraz strony). Za moment zakończenia mediacji należałoby uznać chwilę podpisania protokołu albo dzień upływu

38 Art. 423 § 2 projektu.

39 Art. 423 § 3 projektu.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

zakończenia mediacji. Odpis protokołu podlegałby doręczeniu Stronie, a oryginał byłby przekazywany organowi, który to włączałby go do akt sprawy. Dokumenty i informacje przekazane mediatorowi przez organ podatkowy lub stronę w toku mediacji co do zasady nie podlegałyby włączeniu do akt sprawy[40]. Jedynym wyjątkiem byłaby sytuacja, gdy stanowiłyby one podstawę do załatwienia sprawy zgodnie z umową podatkową. Wszelkie propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w toku mediacji nie mogłyby być przywoływane zarówno w toku postępowania podatkowego, jak i sądowego, i to ani przez stronę, ani przez organ – wyjątek stanowiłyby oczywiście ustalenia zawarte w umowie podatkowej. Jako ciekawe należy ocenić propozycje ustawodawcy w zakresie odpłatności mediacji. Zgodnie z projektem mediator miałby prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków związanych z mediacją. Wynagrodzenie mediatora byłoby wyceniane na podstawie ilości przepracowanych godzin wraz ze wskazaniem maksymalnego wynagrodzenia – stawka za godzinę wynosiłaby 100 zł, a maksymalna wysokość wynagrodzenia oscylowałaby w kwocie 2.000,00 zł. Mediator miałby także prawo do zwrotu udokumentowanych i niezbędnych wydatków poniesionych w związku z przeprowadzeniem mediacji na pokrycie kosztów przejazdów (w wysokości i na warunkach określonych w przepisach dotyczących wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej), wynajmu pomieszczenia niezbędnego do przeprowadzenia posiedzenia mediacyjnego (maksymalnie 70 zł na jedno posiedzenie), korespondencji (maksymalnie 30 zł za całość mediacji). Przy uwzględnieniu obecnej sytuacji gospodarczej i poziomu inflacji zasadny wydaje się postulat, aby je podwyższyć. Konkludując – niniejszy projekt dowodzi, że polski ustawodawca podejmował próby wprowadzenia mediacji do ordynacji, jednakże żadna z nich nie zakończyła się powodzeniem. Omówiony projekt z pewnością wymagałby zaktualizowania, lecz mógłby stanowić podstawę do wznowienia prac legislacyjnych.

VI. Zastosowanie mediacji jako środka do rozwiązywania sporów podatkowych w innych krajach na etapie przedsądowym

Jak już zostało powiedziane na wstępie, mediacja stanowi jedną z metod alternatywnego rozwiązywania sporów. W innych krajach takie środki z powodzeniem są stosowane do rozwiązywania sporów w sprawach podatkowych, i to na etapie prowadzenia postępowania przed organem. W tym miejscu należy przytoczyć pewne egzemplifikacje. I tak australijska administracja podatkowa zakłada istnienie systemu rozwiązywania sporów, w którym bezstronna osoba (mediator) asystuje w nawiązaniu

40 Art. 427 projektu.

dialogu między podatnikiem a organem[41]. Pomaga on uczestnikom mediacji w „wyrażeniu" swojego punktu widzenia i faktów, które strona albo organ uważa za przyznane[42]. Istotnym założeniem australijskiego mechanizmu jest również to, że zadaniem mediatora jest identyfikowanie spornych kwestii, jednakże nie powinien on sugerować stronom możliwości rozwiązania sporu tudzież dawać rad w tym zakresie[43]. Warto odnotować, iż australijska administracja skarbowa posiada rozbudowany system alternatywnych metod rozwiązywania sporów; oprócz mediacji strony mogą skorzystać także z negocjacji, koncyliacji, *case conferencing*[44], *neutral evaluation*[45].

Innym krajem wykorzystującym mediację do rozwiązywania sporów podatkowych jest Wielka Brytania. W 2012 r. HMRC[46] postanowił zastosować ww. środek ADR do rozwiązywania sporów we wskazanej materii[47]. Mediator, jako niezależna „osoba trzecia", posiadająca stosowną wiedzę z zakresu ADR, ma zadanie zaangażować strony, zarówno indywidualnie, jak i wspólnie na zasadzie poufności, bez żadnych uprzedzeń i starać się im pomóc zdefiniować kwestie sporne[48]. Inicjatywą przyświecającą brytyjskiej skarbówce we wdrożeniu mediacji do systemu było wprowadzenie systemu zarządzania sporami opartego na współpracy i braku dominacji organu w celu maksymalizacji dochodów, obniżenia kosztów i poprawy doświadczeń podatników[49]. Proces rozwiązywania sporów przed organami podatkowymi, z zastosowaniem mediacji, odbywa się według z góry ustalonego harmonogramu, w sposób poufny i bez uszczerbku dla żadnej ze stron[50]. Głównym zadaniem mediatora jest ustalenie z każdą ze stron przyczyn powstania nieporozumienia, zidentyfikowanie kwestii spornych i przeanalizowanie rezultatów mediacji[51]. Potencjalne porozumienie zawarte między stronami musi się charakteryzować całkowitą dobrowolnością[52]. Co istotne, brytyjski system zakłada powszechność mediacji, można z niej skorzystać w odniesieniu do każdego

41 C. d Campo, *Dispute resolution procedures in international tax matters: General Report*, International Fiscal Asscociation, 2016 Madrid Congress, volume 101, s. 41.

42 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 41.

43 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 41.

44 Metoda ta zakłada samodzielną dyskusję podatników z funkcjonariuszami skarbowymi, bez udziału osoby trzeciej. Uprzednio zostałby przygotowany harmonogram takiej rozmowy. Co ciekawe, dyskusja ta nie musiałaby przebiegać *face to face* – mogłaby się odbywać za pomocą środków komunikacji na odległość – np. wideokonferencja.

45 Ten sposób rozwiązywania sporów opiera się na założeniu, że strony sporu prezentują swoje racje osobie zwanej ewaluatorem, która ocenia kluczowe kwestie sporne i zapewnia wydanie opinii w przedmiocie najefektywniejszego sposobu rozwiązania sporu. Co istotne, ewaluator nie podejmuje samodzielnie żadnej decyzji, a w szczególności takiej co do spornych faktów.

46 Brytyjski departament podatków i płatności – przypis własny.

47 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 43.

48 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 43.

49 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 43.

50 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 43.

51 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 43.

52 C. d Campo, *Dispute resolution procedures…*, s. 43.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

podatku, nawet w zakresie przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania[53]. Uzgodnienia zawarte w toku mediacji nie mogą być dowolne, tylko muszą spełniać określone kryteria[54]. Jednakże jak podkreśla się w literaturze przedmiotu – zastosowanie mediacji w rozwiązywaniu sporów podatkowych oferuje znacznie większy katalog potencjalnych rozwiązań, co nie ma miejsca w sytuacji, gdy spór trafi przed Sąd[55].

Co istotne, mediacja jako narzędzie do rozwiązywania sporów podatkowych jest stosowana nie tylko w krajach anglosaskich, gdzie obowiązuje system *common law*. Również i włoski system prawny przewiduje zastosowanie mediacji do rozwiązywania sporów przed organami podatkowymi[56]. Jednakże użycie mediacji jest ograniczone wyłącznie do roszczeń o wartości nieprzekraczającej 20.000 euro[57]. Co ciekawe, we Włoszech mediacja może być stosowana w odniesieniu do wszystkich aktów, a nie tylko tych wydanych przez włoski organ skarbowy[58]. Kolejną istotną cechą „włoskiej" mediacji w sprawach podatkowych jest wymóg złożenia wniosku o mediację do urzędu innego niż ten, który wydał decyzję podatkową, co należy ocenić pozytywnie, ponieważ wzmacnia to cechę bezstronności i neutralności[59].

Z kolei w Niemczech istnieje instytucja tzw. „finalnych ustaleń"[60]. Wprawdzie instytucja ta nie została uregulowana bezpośrednio w przepisach prawa, ale niemieckie sądy administracyjne zezwoliły na jej stosowanie[61]. Przesłanką jej zastosowania jest przede wszystkim istnienie kwestii spornych między organem skarbowym a podatnikiem, a pełne i ostateczne ustalenie stanu faktycznego wiązałoby się z nieproporcjonalnym nakładem pracy. Wówczas podatnik i organ podatkowy dokonują tzw. „finalnych ustaleń", czyli uzgadniają wspólny opis stanu faktycznego, w dalszej kolejności stanowiącego podstawę opodatkowania[62]. Podobnie jak we Włoszech, porozumienie musi spełniać określone standardy. Przede wszystkim musi być dobrowolne, nie są dopuszczalne jakiekolwiek formy wywierania presji lub przymusu[63]. Po wtóre, musi się ono odznaczać cechą wzajemności i przyznawać stronom ekwiwalentne korzyści; nie może powodować jednostronnych niekorzystnych skutków[64]. Po trzecie, uzgodnienia powinny być sformułowane jasno i jednoznacznie, tak aby uniknąć wątpliwości

53 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

54 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

55 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

56 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

57 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

58 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

59 C. d Campo, *Dispute resolution procedures*…, s. 43.

60 https://www.pwc.pl/pl/pdf-nf/2024/Raport-PwC-Polska-Pozasadowe-metody-rozwiazywania-sporow.pdf (dostęp: 16.03.2025 r.).

61 https://www.pwc.pl/pl/pdf-nf/2024/Raport-PwC-Polska-Pozasadowe-metody-rozwiazywania-sporow.pdf (dostęp: 16.03.2025 r.).

62 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

63 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

64 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

interpretacyjnych i nie zostawiać „luki" do potencjalnych nadużyć dla jednej ze stron[65]. Ponadto podkreślić należy, że porozumienie nie może naruszać bezwzględnie obowiązujących przepisów[66]. Innymi słowy, może ono zostać zawarte w granicach wyznaczonych prawem[67]. Przykładami spraw podatkowych, w których stosowana jest ta instytucja, są przede wszystkim te dotyczące wyceny przedsiębiorstw lub kwestii międzynarodowych[68].

VII. Podsumowanie

Przechodząc do końcowych wniosków i konkluzji, wskazać należy, że mediacja jest jedną z alternatywnych metod rozwiązywania sporów. Jest powszechnie wykorzystywana w wielu procedurach, zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i w procedurze karnej czy cywilnej. Obecnie obowiązująca ordynacja nie reguluje mediacji, aczkolwiek w jej przepisach można odnaleźć pewne rozwiązania przypominające formą ADR – np. w zakresie regulacji udzielania ulg w zobowiązaniach podatkowych. Ponadto w literaturze przedmiotu wskazuje się, że mimo braku stosownych regulacji, spory podatkowe między podatnikiem a organem są rozwiązywane nieformalnie poprzez uzgodnienia zbliżone do negocjacji[69]. Kolejnym argumentem przemawiającym na korzyść wprowadzenia mediacji do ordynacji jest możliwość odciążenia sądownictwa administracyjnego. Choć w porównaniu do sądów powszechnych wskaźniki szybkości w postępowaniu sądowoadministracyjnym są znacznie bardziej optymistyczne, to jednak w porównaniu do lat ubiegłych widać tendencję wzrostową w ilości wnoszonych skarg – w szczególności w odniesieniu do spraw podatkowych. Wprowadzenie mediacji do ordynacji z pewnością ograniczyłoby wpływ skarg w tym zakresie, o ile oczywiście strona nie zdecydowałaby się kwestionować ugody. Ewentualnym negatywnym następstwem wprowadzenia tejże instytucji mogłyby być sytuacje, w których organ podatkowy nie uczyniłby zadość swoim obowiązkom i nie ustaliłby dokładnie stanu faktycznego albo nie przeprowadził kontroli podatkowej, a zamiast tego skierował sprawę do mediacji. Taka konstatacja wydaje się jednak być nieprawidłowa, ponieważ – jak już zostało wielokrotnie podkreślone – to właśnie mediacja może przyczynić się do wyjaśnienia spornych kwestii w stanie faktycznym, np. w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości i zastosowania podwyższonych stawek w związku z używaniem nieruchomości do prowadzenia działalności

65 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

66 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

67 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

68 https://www.juhn.com/glossar/tatsaechliche-verstaendigung/ (dostęp: 31.07.2025 r.).

69 H. Filipczyk, *Negocjacje z organami*..., s. 123–124; Z. Kmieciak, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 91.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4

gospodarczej. Po trzecie, odnotowania wymaga fakt, że w innych państwach, i to nie tylko w tych, gdzie obowiązuje system *common law*, mediacja z powodzeniem jest stosowana jako narzędzie do rozwiązywania sporów podatkowych, i to na etapie przedsądowym. Ponadto takie działanie ustawodawcy przyczyniłoby się do pogłębienia współpracy między podatnikiem a organem[70]. Rozwiązania zastosowane wskutek mediacji mogłyby „uelastycznić" sformalizowaną procedurę podatkową, jednakże mimo wszystko dopuszczalność ugody czy też umowy mediacyjnej zawartej w ten sposób byłaby ograniczona prawem[71].

mgr Łucja Greta Orłowska

Asystent sędziego w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym we Wrocławiu.

Judge's assistant at the Provincial Administrative Court in Wrocław.

ORCID 0009-0004-4880-6211

Abstract

Keywords: *mediation, tax proceedings, alternative forms of dispute resolution, tax disputes, agreement between the tax authority and the taxpayer*

Mediation in tax proceedings – *de lege ferenda* proposals

The article discusses the possibility of introducing mediation into the Tax Ordinance, i.e. the Polish tax code. It examines the functioning of mediation in Polish law, with particular emphasis on the 2018 bill to amend the Tax Ordinance. It also provides a detailed analysis of how mediation is applied as a means of resolving tax disputes in other countries, both in common law and civil law systems. The conclusion is that, considering what the law should be, the introduction of mediation into the tax code should be advocated, as it will contribute to reducing the burden on the courts and improving cooperation between tax authorities and taxpayers.

70 B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/79534/PDF/Podatnik_versus_organ_podatkowy.pdf (dostęp: 16.03.2025 r.).

71 A. Kocot-Łaszczyca, G. Łaszczyca, *Mediacja w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2018, s. 139–140.

Bibliografia

1. **Bogumił Brzeziński,** *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, „Studia Finansowo-Prawne", nr 2, https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/79534/PDF/Podatnik_versus_organ_podatkowy.pdf (dostęp 16.03.2025 r.)
2. **C. d Campo,** *Dispute resolution procedures in international tax matters: General Report*, International Fiscal Asscociation, 2016 Madrid Congress, volume 101
3. **Bartłomiej Chudziński, Bartosz Pilitowski,** *Przyczyny spadku liczby spraw skierowanych do mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym w opinii sędziów i referendarzy sądowych*, „Ruch Prawniczy, Socjologiczny i Ekonomiczny" 2023/3
4. **Anna Dumas,** *Mediacja w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury" 2018/4(35), https://www.kssip.gov.pl/sites/default/files/2._mediacja.pdf (dostęp: 16.03.2025 r.)
5. **Hanna Filipczyk,** *Negocjacje z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Warszawa 2023, LEX
6. **Hanna Filipczyk,** *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy" 2018/10
7. **Andrzej Gomułowicz,** *Podatki a etyka*, Warszawa 2013
8. **Agnieszka Gortych-Ratajczyk,** *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych* (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV letnie warsztaty doktoranckie Łódź 30 czerwca – 2 lipca 2010 r.*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011
9. **Anna Kalisz,** *Mediacja administracyjna i sądowoadministracyjna*, „Państwo i Prawo" 2018/3
10. **Kamil Klonowski,** *Charakter administracyjnej sprawy mediacyjnej*, „Przegląd Prawa Publicznego" 2020/6
11. **Zbigniew Kmieciak,** *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004
12. **Agnieszka Kocot-Łaszczyca, Grzegorz Łaszczyca,** *Mediacja w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2018
13. **Sylwester Pieckowski,** *Mediacja w sprawach cywilnych*, Warszawa 2006
14. **Marta Janina Skrodzka,** *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy" 2013/8
15. **Adam Zienkiewicz,** *Główne obawy stron co do rozwiązywania sporów przez mediację. Mediacja w prawie*, red. J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski, Kraków 2014

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.04.4