

Dariusz Wasylkowski¹

Katarzyna Bronżewska²

Jakiego mediatora potrzebujemy w sporach podatkowych?

1. Wprowadzenie

Wprowadzenie mediacji jako metody rozwiązywania sporów na etapie postępowania podatkowego proponowane było od lat. Pomysł ten wpisywał się w nurt wypowiedzi doktryny i praktyki, postulujących reformę ogólnego prawa podatkowego i oparcie go na modelu prawa re-sponsywnego, a w konsekwencji wprowadzenie również mechanizmów dialogu do stosowania prawa, m.in. poprzez uwzględnienie mediacji jako sposobu rozstrzygania sporów³. Projekt nowej Ordynacji podatkowej z 2017 r., opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP), uwzględniał wiele z wyżej wskazanych postulatów. Choć decyzja o nieprocedowaniu zmian do Ordynacji podatkowej wydaje się tymczasowo zamykać temat, w ocenie autorów warto jednak bliżej przyjrzeć się mediacji w prawie podatkowym.

585

¹ Dariusz Wasylkowski – adwokat, doradca podatkowy, mediator.

² Katarzyna Bronżewska – doktor nauk prawnych.

³ Modelu, gdzie: „prawo nastawione jest w większym stopniu niż poprzednio na potrzeby społeczne, artykułowane przez reprezentację społeczeństwa, a mniej na »własne« potrzeby władzy. Charakteryzuje się ono rosnącą współpracą uczestników stosunków prawnych, miękkimi sposobami rozwiązywania konfliktów (mediacja, koncyliacja, arbitraż), elastycznością w stosowaniu prawa do konkretnych sytuacji” – B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 52, za J. Kola, P. Pest, *Kilka uwag o responsywności prawa podatkowego na przykładzie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, 2019, https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/17404/1/Strony%20odSPP_1_13_2016_Kola_Pest.pdf (dostęp: 13.04.2021).

Nie trzeba chyba nikogo przekonywać, że wprowadzenie mediacji w postępowaniu podatkowym przyniosłoby liczne korzyści. Po pierwsze, postępowania trwałyby krócej, a koszty ich prowadzenia byłyby niższe. Po drugie, zmniejszyłaby się liczba interwencji sądów administracyjnych, przyczyniając się do ich odciążenia. Po trzecie, polubowne załatwianie sporów przyczyniłoby się do wzrostu zaufania pomiędzy stronami postępowania, a to z kolei przełożyłoby się na lepszą współpracę organów podatkowych z tymi podatnikami, których sprawy byłyby załatwiane w drodze mediacji.

Wskazujemy powyższe uniwersalne korzyści płynące ze stosowania mediacji na podstawie wieloletnich doświadczeń stosowania tej metody w różnych obszarach prawa w Polsce i innych państwach. Doświadczenia te w wielu z nich dotyczą również sporów podatkowych. W konsekwencji mediacja, poprzez pogłębianie zaufania między stronami, przyczynia się do zwiększenia poziomu dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych zgodnie z prawem⁴.

Ponadto mediacja mogłaby być częściowym remedium na niskie *tax morale* menedżerów polskich firm i niski poziom *compliance*⁵.

586

Oczywiście wskazane powyżej korzyści uda się osiągnąć tylko pod warunkiem, że instytucja mediacji zostanie właściwie ukształtowana zarówno na poziomie rozwiązań ustawowych, jak i przepisów wykonawczych, a następnie stosowanej praktyki. Na poziomie ustawowym należy wprowadzić niezbędne zmiany w całym systemie prawa, na przykład przepisy zwalniające urzędnika z ewentualnej odpowiedzialności za zawarcie porozumienia z podatnikiem, a na poziomie wykonawczym wewnętrzne regulaminy i zalecenia określające zasady prowadzenia i korzystania z mediacji przez urzędników. Tylko kompleksowe podejście do wprowadzenia mediacji daje szansę uniknięcia ryzyka stworzenia instytucji martwej, na wzór np. mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Autorzy opracowania odnieśli się do konstrukcji instytucji mediacji i pozycji mediatora zaproponowanych w projekcie ordynacji z 2017 r., opracowanym przez KKOPP⁶ – ostatnim najpełniej poruszającym tę kwe-

⁴ Zob. m.in. E. Kirchler, *Strengthening Tax Compliance by Balancing Tax Authorities' Power and Trustworthiness*, „WU International Taxation Research Paper Series”, no. 2019-03.

⁵ D. Nikulin, *Tax Evasion, Tax Morale, and Trade Regulations: Company-Level Evidence from Poland*, „Entrepreneurial Business and Economics Review” 2020, vol. 8(1), s. 111–125, https://www.researchgate.net/publication/340969987_Tax_Evasion_Tax_Morale_and_Trade_Regulations_Company-Level_Evidence_from_Poland (dostęp: 1.04.2021).

⁶ Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 11.04.2021) – dalej projekt Komisji.

ścię dokumencie. Konstrukcja ta, z niewielkimi zmianami, została przyjęta w projekcie rządowym skierowanym do Sejmu w 2019 r.⁷ Można mieć nadzieję, że podobne rozwiązanie zostanie przyjęte w przypadku powrotu do prac nad nowym projektem ordynacji⁸.

Bazując na własnym doświadczeniu i badaniach dotyczących rozwiązań w innych państwach oraz biorąc pod uwagę ograniczenia objętościowe niniejszego opracowania, autorzy pragną przyczynić się do dyskusji nad instytucją mediacji w postępowaniach podatkowych poprzez analizę niektórych zagadnień i wymogów dotyczących mediatora w sprawach podatkowych, z uwzględnieniem projektu Komisji oraz projektu rządowego, i porównanie do rozwiązań zagranicznych.

Choć to strony mediacji są „właścicielami” procesu i są ostatecznie odpowiedzialne za jego rezultat, bez wątpienia wybór osoby mediatora ma istotne znaczenie dla powodzenia procesu. W tym kontekście autorzy rozważają kompetencje i doświadczenie mediatora i dokonują rozróżnienia pomiędzy mediatorem ekspertem prawa podatkowego a profesjonalnym mediatorem bez wykształcenia i doświadczenia kierunkowego oraz umiejscawiają mediatora względem administracji skarbowej (wewnętrzny – zewnętrzny/niezależny mediator).

2. Doświadczenie i kompetencje merytoryczne mediatora

W praktyce mediacja przybiera bardzo różne formy. W głównej mierze zależą one od funkcji, jaką pełni mediator w procesie mediacji. Podstawowy podział to rozróżnienie na mediację facylitatywną, w której mediator pełni funkcję wspomagającą strony w dochodzeniu przez nie same do rozwiązania, oraz mediację ewaluatywną, w której mediator proponuje sposoby rozwiązania sporu⁹. Podział ten można również określić jako podział na mediację proceduralną oraz mediację merytoryczną¹⁰.

⁷ Rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517> (dostęp: 11.04.2021) – projekt rządowy.

⁸ W tym miejscu warto wspomnieć, że prace nad projektem dotyczącym wprowadzenia mediacji były prowadzone przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

⁹ E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2018, s. 177 i nast.

¹⁰ A. Kalisz, *Mediacja jako forma stosowania dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016, s. 100 i nast.

W literaturze dokonuje się również innych podziałów form/szkół mediacji. Z perspektywy rozważań dotyczących mediacji podatkowej interesujące jest wyróżnienie kategorii mediacji eksperckiej – *advisory mediation*¹¹, w której rola mediatora, oprócz facylitacji samego procesu, polega na wyrażaniu opinii na temat przedmiotu sporu oraz formułowania rekomendacji co do możliwych rozwiązań¹². W projekcie Komisji przyjęty został model mediacji facylitatywnej, nie wykluczając, że może ona również przybrać formę mediacji ewaluatywnej.

We wspomnianych wyżej projektach identycznie określono wymogi dotyczące wiedzy i doświadczenia mediatorów w sprawach podatkowych, wskazując, że powinni oni mieć wykształcenie wyższe oraz umiejętności i wiedzę z zakresu przeprowadzenia mediacji, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania kontaktów międzyludzkich.

W opinii autorów niniejszego opracowania należy ponownie rozważyć, czy w odniesieniu do mediatorów w sprawach podatkowych nie należałoby sformułować wymogu posiadania kompetencji merytorycznych oraz odpowiedniego doświadczenia w sprawach podatkowych. Nie odrzucając możliwości prowadzenia mediacji podatkowej w modelu facylitatywnym, szczególnie w prostych sprawach, należy brać pod uwagę to, że pomoc stronom w znalezieniu rozwiązań w sprawach skomplikowanych nie jest możliwa bez odpowiedniej wiedzy merytorycznej oraz doświadczenia. Tylko takie podejście zapewniłoby możliwość wykonywania funkcji mediatorów w modelu mediacji ewaluatywnej.

Należy również dodać, że wraz ze złożeniem do Sejmu projektu rządowego złożony został projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika¹³, który przewiduje możliwość wykonywania funkcji mediatora przez rzecznika. Tym samym można wskazać na pewną niekonsekwencję projektodawcy. Zakładając możliwość pełnienia funkcji mediatora przez rzecznika, poziom oczekiwań co do kompetencji i doświadczenia został znacznie podwyższony poprzez katalog wymogów w stosunku do samego rzecznika. Nawet przy założeniu, że rzecznik w wykonywaniu swojej funkcji będzie posługiwał się pracownikami swojego biura, należy się spodziewać, że ich kompetencje merytoryczne mogą być wyższe niż mediatorów wpisanych na listę prowadzoną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

Kompetencje merytoryczne i doświadczenie mediatorów mają w opinii autorów kluczowe znaczenie dla powodzenia wprowadzenia media-

¹¹ Także określana jako *expert mediation*.

¹² Ch. Moore, *The Mediation Process*, San Francisco 2014, s. 55 i nast.

¹³ Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3516> (dostęp: 11.04.2021). W chwili oddawania artykułu (listopad 2022 r.) projekt nie jest procedowany w Sejmie.

cji w postępowaniu podatkowym. Główną przyczyną takiego poglądu jest to, że porozumienie w sporze podatkowym musi być zgodne z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, co w praktyce ogranicza swobodę stron w poszukiwaniu rozwiązań. Działanie w modelu mediacji eksperckiej daje większe szanse na znalezienie rozwiązania zgodnego z prawem, a szczególnie dokonania wykładni prawa z uwzględnieniem nie tylko dosłownego brzmienia przepisów, ale również celu ustawy, zasad ogólnych prawa podatkowego oraz przepisów konstytucyjnych, w szczególności zasad praworządności i równości. Nie bez znaczenia może się okazać również znajomość europejskiego oraz międzynarodowego prawa podatkowego. W opinii autorów opracowania tylko mediator dogłębnie znający prawo podatkowe i mający wieloletnie doświadczenie będzie w stanie tak poprowadzić proces mediacji, aby strony miały szanse na systemowe spojrzenie na problem i znalezienie indywidualnego, w pełni zgodnego z prawem rozwiązania.

Szukając punktów odniesienia w systemach innych państw, warto wskazać, że w Belgii mediacja jest prawem przysługującym podatnikom i jest stosowana w przypadku wszelkiego rodzaju sporów, jednak z wyjątkiem interpretacji prawa, interpretacji podatkowych oraz instrukcji organów podatkowych. Ponadto Belgia w pełni wdrożyła mediację na poziomie ustawy¹⁴ i zinstytucjonalizowała funkcję mediacyjną jako oddzielny i niezależny dział (służba mediacyjna) w ramach administracji podatkowej.

Belgijska służba mediacyjna może zgłaszać sugestie w celu rozwiązania sporu. Proces mediacji kończy się niewiążącym raportem z zaleceniami, a organy podatkowe nadal muszą podjąć decyzję co do rozstrzygnięcia sporu. W Belgii mediator teoretycznie stosuje więc mediację facylitatywną, ale w praktyce jest bardziej dyrektywny. Tym samym mediacja ma raczej charakter ewaluatywny – niezależny ekspert wydaje profesjonalną opinię prawną o sprawie¹⁵.

W Stanach Zjednoczonych IRS oferuje dostęp do alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution* – ADR) m.in. poprzez następujące procedury:

1) *Fast Track Settlement* – rozwiązywanie sporów na etapie ustalania/określania zobowiązania; mediator (oddelegowany z IRS Office of Appeals) może sugerować stronom jak rozwiązać spór;

2) *Fast Track Mediation* – procedura mediacji dostępna dla małych/samozatrudnionych podatników, dotycząca etapu poboru; procedura ta

¹⁴ Mediacja została wprowadzona do prawa podatkowego 25 kwietnia 2007 r. – Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen.

¹⁵ D. van Hout, *Is mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?*, „World Tax Journal” 2018, s. 88.

oparta jest na sztywnych zasadach związanych z rolą mediatora, któremu nie wolno dokonywać sugestii co do rozwiązania sporu; co więcej, w tej procedurze mediator nie ma umocowania do zawarcia ugody opartej na „ryzyku sporu sądowego” (*hazards of litigation*);

3) *Post-Appeal Mediation* – procedura dostępna dla wszystkich podatników na etapie składania zastrzeżeń/odwołań; mediator ds. odwołań jest specjalnie przeszkolony w zakresie technik mediacyjnych i niezależny od urzędnika ds. odwołań, który wcześniej zajmował się daną sprawą; warto zaznaczyć, że IRS podkreśla, że w niezależnych, corocznych badaniach satysfakcji podatników podatnicy przyznają niezależności i bezstronności mediatora ds. odwołań najwyższą ocenę ze wszystkich pytań ankietowych¹⁶.

W Wielkiej Brytanii mediatorami są zarówno przeszkoleni urzędnicy HMRC, jak i niezależni prawnicy/księgowi wpisani na listę mediatorów¹⁷.

W tym miejscu warto zaznaczyć, że w Polsce istnieje – powstał w czasie ostatnich kilku dekad kształtowania obecnego systemu podatkowego – potencjał ludzki, którego wykorzystanie w mediacji podatkowej można rozważać. Obejmuje on zarówno sędziów sądów administracyjnych w stanie spoczynku, emerytowanych urzędników administracji skarbowej, doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych specjalizujących się w prawie podatkowym, jak i pracowników naukowych zajmujących się prawem podatkowym, którzy notabene bardzo często mają doświadczenie praktyczne. Wskazane osoby, po zdobyciu dodatkowych kwalifikacji w zakresie ADR, mogłyby z powodzeniem mediować w sporach podatkowych.

590

3. Umiejętności prowadzenia procesu mediacji

Zarówno w projekcie Komisji, jak i w projekcie rządowym wymogi dotyczące umiejętności mediatorów w zakresie prowadzenia mediacji zostały określone w sposób ogólny, podobnie jak w przypadku innych typów postępowań (np. w postępowaniu cywilnym lub karnym). W tym kontekście warto wskazać na to, że cechą charakterystyczną sporów podatkowych jest istotna różnica w sile i pozycji obu stron i to w odniesieniu do typu relacji, w której tylko jedna strona jest zobowiązana, a druga jest tylko wierzycielem. W tego typu relacji interesy stron są co do zasa-

¹⁶ IRS, *Post-Appeal Mediation*, b.r., <https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation> (dostęp: 11.04.2021).

¹⁷ P. Nias, N. Pappellwell, *The Use of Mediation in Tax Disputes – UK Position*, „Netherlands-Vlaams Tijdschrift voor Mediation en conflictmanagement” 2014, vol. 18(3), s. 57.

dy rozbieżne. Jeśli jednak spojrzymy na tę relację w dłuższym okresie, to okaże się, że można wskazać również interesy zbieżne, tj. zgodność z prawem rozliczenia podatkowego oraz zachowanie dobrych relacji pomiędzy stronami¹⁸.

Aby jednak skutecznie mediuować między stronami, pomiędzy którymi występuje znaczna różnica w sile i pozycji, trzeba – na tyle, na ile jest to możliwe – oprzeć rozstrzygnięcie przede wszystkim na uwzględnieniu i zaspokojeniu zobiektywizowanych interesów obu stron, ograniczając wpływ różnicy w sile negocjacyjnej obu stron na ostateczne rozwiązanie¹⁹. Nie ulega wątpliwości, że osoba z odpowiednim autorytetem i doświadczeniem w dziedzinie podatków da sobie z tym radę łatwiej niż mediator specjalizujący się w mediacji facylitatywnej, np. w sporach cywilnych, gdzie co prawda strony mogą mieć różną siłę negocjacyjną, ale zobowiązania stron mają charakter wzajemny.

Kolejną cechą, jaką musi posiadać mediator w sprawach podatkowych, jest umiejętność zapewnienia sprawiedliwości proceduralnej, która w sporach podatkowych, szczególnie tych o mniejszej wartości, wysuwa się na plan pierwszy²⁰. Jakkolwiek umiejętność zapewnienia sprawiedliwości proceduralnej powinna bezwzględnie cechować każdego mediatora, to jednak w sporach pomiędzy stronami o diametralnie różnej sile negocjacyjnej zapewnienie tego może być zdecydowanie trudniejsze.

591

4. Zagadnienia etyczne – neutralność, bezstronność i poufność

Działanie zgodnie z triadą etycznych zasad nowoczesnej mediacji, czyli neutralność i bezstronność mediatora oraz poufność w postępowaniu mediacyjnym, jest istotnym warunkiem powodzenia mediacji. Zarówno projekt Komisji, jak i projekt rządowy uwzględniają te zasady. Dodatkowo oba projekty zakładają, że mediatorami nie mogą być pracownicy KAS lub pracownicy urzędów obsługujących organy podatkowe. Jednocześnie projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika zakłada, że mediację mogą prowadzić rzecznik oraz pracownicy jego biura.

¹⁸ H. Filipczyk, *O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009, s. 153.

¹⁹ W.L. Ury, J.M. Brett, S.B. Goldberg, *Getting Disputes Resolved*, San Francisco 1988, s. 9 i nast.

²⁰ D. van Hout, *Is mediation...*, s. 69 i nast.

Kluczowymi wymaganiami w stosunku do każdego mediatora są jego bezstronność i neutralność. Bezstronność oznacza, że osoba trzecia jest niezależna od którejkolwiek ze stron, jest neutralna, nie pomaga ani nie wspiera żadnej ze stron, nie ma interesu w wyniku postępowania oraz nie ma konfliktu interesów²¹. W niektórych państwach, które stosują mediacje w sporach podatkowych, podnoszono argument, że pracownik organów podatkowych nie jest bezstronny²². Kluczowe jest, żeby obie strony ufały mediatorowi, gdyż zasadniczo – skoro dochodzi do sporu, a w konsekwencji mediacji – nie ma już zaufania między stronami²³. Wydaje się jednak, że przy zachowaniu odpowiednich struktur i procedur można wyeliminować ryzyko braku bezstronności. Dla przykładu: zarówno w Stanach Zjednoczonych, Belgii, jak i w Holandii mediatorami są urzędnicy administracji skarbowej. W Stanach Zjednoczonych mediatorami są urzędnicy IRS Appeals Division, która również jest niezależną jednostką w strukturach IRS. W Holandii mediatorów wewnętrznych obowiązują zasady mediacji oraz Kodeks Postępowania Holenderskiego Stowarzyszenia Mediacji²⁴ i tym samym podlegają oni przepisom dyscyplinarnym tego stowarzyszenia. Komisja dyscyplinarna stowarzyszenia może, w przypadku naruszenia Kodeksu Postępowania, nałożyć różne sankcje na mediatora, w tym doprowadzić do jego zawieszenia. Ponadto zarówno w Holandii, jak i w Stanach Zjednoczonych strona może również wybrać mediatora zewnętrznego (w mediacjach zespołowych) lub nie zgodzić się na mediatora proponowanego przez organy podatkowe²⁵. Jeżeli podatnik nie będzie postrzegał mediatora jako bezstronnego i neutralnego, wszelkie wysiłki związane z wprowadzeniem i promowaniem mediacji okażą się bezskuteczne.

Kolejną ważną charakterystyką mediacji jest poufność procesu. Poufność pełni funkcję wspierającą w odniesieniu do ujawnienia rzeczywistych interesów i jednocześnie gwarantuje, że postępowanie będzie prowadzone w sposób budzący i pogłębiający zaufanie.

²¹ *Ibidem*, s. 61.

²² Taki argument podnoszony jest m.in. we Włoszech, gdzie mediacja jest dostępna w postępowaniu odwoławczym. Prowadzona jest przez „niezależne struktury”, najczęściej działy prawne umieszczone w ramach administracji podatkowej. Zagadnienie to jest szczególnie widoczne w przypadku niewielkich urzędów podatkowych.

²³ Naprawienie relacji między stronami często jest wskazywane jako jeden z celów mediacji.

²⁴ *Mediation federatie Nederland*, b.r., <https://mfnregister.nl/over-mfn-en-mfn-register/mfn/> (dostęp: 13.04.2021).

²⁵ Warto tu wskazać, że zgodnie z projektem rządowym to organ podatkowy uzgadnia z podatnikiem osobę mediatora – art. 416 par. 2 pkt 3.

5. Podsumowanie

Autorzy opracowania starali się pokazać, że biorąc pod uwagę konieczność uwzględnienia nierzadko wielopłaszczyznowych i skomplikowanych uwarunkowań prawnych sporów podatkowych oraz szczególnie charakter relacji pomiędzy stronami tych sporów, mediacja ekspercka wydaje się rozwiązaniem właściwszym niż mediacja facylitatywna proponowana jako podstawowy model w przywołanych powyżej projektach Ordynacji podatkowej. Można mieć nadzieję, że podobne rozwiązanie zostanie ponownie poddane dyskusji, o ile powróci pomysł reformy Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji wymagania stawiane mediatorom w sprawach podatkowych powinny być inne niż te, które powinni spełnić mediatorzy facylitujący rozwiązywanie sporów w innych obszarach. Wymagania te powinny obejmować wysoki poziom kompetencji merytorycznych i doświadczenia w obszarze podatków, a także umiejętność prowadzenia mediacji pomiędzy podmiotami o różnej sile negocjacyjnej.

Wstępna analiza porównawcza potwierdza, że właściwszym wyborem jest mediacja ekspercka. W wybranych przykładach organizacyjnie funkcja mediacji znajduje się w ramach administracji podatkowej. Nie oznacza to jednak pozbawienia mediatorów możliwości działania w sposób bezstronny i neutralny oraz z zachowaniem zasady poufności.

W Polsce istnieje grupa doświadczonych specjalistów podatkowych, którzy mogliby z powodzeniem występować w roli mediatorów ekspertów. Wykorzystanie tego potencjału na pewno doprowadziłoby do zwiększenia szans na skuteczne wprowadzenie i właściwe ukształtowanie modelu mediacji w postępowaniu podatkowym.

593

Bibliografia

- Brzeziński B., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1.
- Filipczyk H., *O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009.
- Gmurzyńska E., Morek R. (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2018.
- Hout D. van, *Is mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?*, „World Tax Journal” 2018.
- IRS, *Post-Appeal Mediation*, b.r., <https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation> (dostęp: 11.04.2021).
- Kalisz A., *Mediacja jako forma stosowania dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016.

- Kirchler E., *Strengthening Tax Compliance by Balancing Tax Authorities' Power and Trustworthiness*, „WU International Taxation Research Paper Series”, no. 2019-03.
- Kola J., Pest P., *Kilka uwag o responsywności prawa podatkowego na przykładzie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, 2019, https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/17404/1/Strony%2520odSPP_1_13_2016_Kola_Pest.pdf (dostęp: 13.04.2021).
- Mediation federatie Nederland, b.r., <https://mfregister.nl/over-mfn-en-mfn-register/mfn/> (dostęp: 13.04.2021).
- Moore Ch., *The Mediation Process*, San Francisco 2014.
- Nias P., Papplewell N., *The Use of Mediation in Tax Disputes – UK Position*, „Netherlands-Vlaams Tijdschrift voor Mediation en conflict management” 2014, vol. 18(3).
- Nikulín D., *Tax Evasion, Tax Morale, and Trade Regulations: Company-Level Evidence from Poland*, „Entrepreneurial Business and Economics Review” 2020, vol. 8(1), https://www.researchgate.net/publication/340969987_Tax_Evasion_Tax_Morale_and_Trade_Regulations_Company-Level_Evidence_from_Poland (dostęp: 1.04.2021).
- Ury W.L., Brett J.M., Goldberg S.B., *Getting Disputes Resolved*, San Francisco 1988.

Akty prawne

- 594 Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 11.04.2021).
- Rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517> (dostęp: 11.04.2021).
- Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3516> (dostęp: 11.04.2021).

Streszczenie

Wprowadzenie mediacji jako metody rozwiązywania sporów na etapie postępowania podatkowego proponowane jest od lat. Pomysł ten wpisywał się w nurt wypowiedzi doktryny i praktyki postulujących reformę ogólnego prawa podatkowego i oparcie go na modelu prawa responsywnego, a w konsekwencji wprowadzenie mechanizmów dialogu do stosowania prawa, m.in. poprzez uwzględnienie mediacji jako sposobu rozstrzygania sporów. Autorzy przekonują, dlaczego wprowadzenie mediacji w postępowaniu podatkowym przyniesie korzyści.

Słowa kluczowe: Ordynacja podatkowa, mediacja podatkowa, postępowania podatkowe