

---

# O ELEMENTACH NEGOCJACYJNYCH W SPORACH MIĘDZY PODATNIKAMI A ORGANAMI PODATKOWYMI

---

HANNA FILIPCZYK

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wstęp.....	142
2. Negocjacje – uwagi ogólne.....	144
2.1 Sytuacja negocjacyjna	144
2.2. Negocjacje problemowe	145
2.3. „Cztery postulaty negocjacyjne”	146
3. Charakter prawny postępowania podatkowego a negocjacje .....	146
3.1. Model stosowania prawa i zasada legalizmu	146
3.2. Rola organu podatkowego i relacja stron stosunku administracyjnoprawnego	148
3.3. Zakres negocjacji w postępowaniu podatkowym	150
3.4. Typ negocjacji w postępowaniu podatkowym	151
4. „Cztery postulaty negocjacyjne” w sporach podatkowych .....	151
4.1. Postulat oddzielenia ludzi od problemu	151
4.2. Postulat koncentracji na interesach	152
4.3. Postulat opracowania przestrzeni możliwych środków dowodowych	154
4.4. Postulat obiektywnego kryterium	155
5. Argumentacja w sporze podatkowym a interesy organu podatkowego.....	155
5.1. Typy argumentów w zestawieniu z interesami organu podatkowego	156
5.2. Argumenty rzeczowe	156

5.3.	Argumenty z autorytetu	157
5.4.	Argumenty w typie „dobry podatek”	157
5.5.	Argumenty z konsekwencji negatywnego rozstrzygnięcia	158
6.	Rezultat „negocjacji” z organem podatkowym.....	159
6.1.	Rezultat pozytywny – porozumienie	159
6.2.	Rezultat negatywny	160
7.	„Umowa administracyjna” – nowa instytucja procedury podatkowej.....	160
8.	Wnioski.....	161

## 1. WSTĘP

---

Jak trafnie zauważają R. Fisher, W. Ury i B. Patton, „*jak molierowski pan Jourdain, który z zachwytem dowiedział się, że przez całe życie mówił prozą, ludzie negocjują nawet wtedy, gdy nie zdają sobie z tego sprawy*”<sup>1</sup>. Organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe, pozostający w sporze z podatnikiem co do wykładni lub zastosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie, z pewnością zaprzeczyłby, że prowadzi z nim negocjacje. Również przepisy prawa *de lege lata* milczą na temat takiej możliwości. Mimo to taka właśnie interpretacja wskazanej sytuacji komunikacyjnej byłaby w wielu przypadkach trafna.

Celem niniejszego artykułu jest wykazanie, że z punktu widzenia przepisów prawa i praktyki w tego rodzaju sporze mogą wystąpić istotne elementy negocjacyjne (w typie negocjacji problemowych).

Przedmiot rozważań zostanie ograniczony do postępowań jurysdykcyjnych wymiarowych, uregulowanych w Dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: OP<sup>2</sup>), a zatem (ujmując rzecz w zasadnym uproszczeniu): postępowań

---

<sup>1</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc do tak. Negocjowanie bez poddawania się*, Warszawa 2009, s. 27.

<sup>2</sup> Do postępowań wymiarowych należą także postępowania kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Z punktu widzenia przedmiotu pracy postępowanie to jednak nie wykazuje żadnych istotnych odrębności w stosunku do prowadzonego na gruncie OP. Stąd też ilekroć w tekście głównym będzie mowa o „postępowaniu podatkowym”, należy przez to rozumieć także postępowanie kontrolne; podobnie w przypadku „organów podatkowych” oraz „organów kontroli skarbowej”. Tekst traktuje

zakończonych decyzją ustalającą zobowiązanie podatkowe (decyzją konstytutywną, wydaną na podstawie art. 21 § 5 OP celem dokonania wymiaru podatku) lub decyzją określającą zobowiązanie podatkowe (decyzją deklaratoryjną, wydaną na podstawie art. 21 § 3-4 lub art. 21b OP celem korekty samowymiaru dokonanego przez podatnika<sup>3</sup>).

Tym samym poza zakresem pracy pozostanie m.in. procedura zawierania tzw. wiążących porozumień cenowych (ang. *advance pricing arrangements* – APA), tj. porozumień w sprawie ustalenia cen transakcyjnych, uregulowanych w Dziale IIa OP. Jest to jedyna procedura w puli postępowań podatkowych *sensu largo*, której negocjacyjny charakter nie ulega wątpliwości i jest otwarcie uznawany. Jak się wydaje, z tego względu omawianie tej procedury byłoby mniej ciekawe poznawczo niż rozważenie wyżej wskazanej kwestii aspektu negocjacyjnego postępowań wymiarowych.

Przez „spór” rozumiany będzie natomiast stan relacji między podatnikiem (który może być reprezentowany przez pełnomocnika) a organem podatkowym (który może być reprezentowany przez urzędnika zajmującego się sprawą) w ramach postępowania podatkowego, taki że podmioty te nie zgadzają się co do właściwego sposobu rozstrzygnięcia sprawy, a występujący przed wydaniem przez ten organ decyzji podatkowej. Wskutek wydania decyzji podatkowej niesatysfakcjonującej dla podatnika spór ten może przenieść się następnie do organu podatkowego wyższego stopnia (na poziom II instancji administracyjnej) oraz przed sąd administracyjny. W takim przypadku ustaje jednak praktycznie możliwość prowadzenia rozmów z organem, który wydał decyzję<sup>4</sup>.

Niniejszy artykuł oparty jest w znacznej mierze na doświadczeniach własnych z kilku sporów (postępowań) podatkowych, w których jego autorka była pełnomocnikiem strony postępowania, a których charakter i przedmiot pozwoliły na wprowadzenie w relacje z organem podatkowym elementów negocjacyjnych. Ze względu na tajemnicę zawodową doradcy podatkowego praca nie stanowi jednak studium przypadku.

---

konsekwentnie o „podatnikach”, przez co należy rozumieć również inne możliwe strony postępowań podatkowych: płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osoby trzecie.

<sup>3</sup> Technika „samoobliczenia”, ewentualnie wymiaru przez płatnika, jest często przyjmowana przez ustawodawcę podatkowego – m.in. na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym.

<sup>4</sup> Z istotnym zastrzeżeniem: przed sądem administracyjnym toczyć się może postępowanie mediacyjne między skarżącym a organem podatkowym, który wydał zaskarżony akt (na podstawie art. 115-118 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.) – które można widzieć jako wspomagane negocjacje. Wątpliwa praktyczna skuteczność tej procedury każe jednak skoncentrować uwagę na elementach negocjacyjnych obecnych na wcześniejszych etapach postępowania – zanim stanowisko organu prowadzącego postępowanie skryształizuje się w pełni i znajdzie wyraz w wydanej decyzji.

## 2. NEGOCJACJE – UWAGI OGÓLNE

---

### 2.1 SYTUACJA NEGOCJACYJNA

---

Negocjacje definiowane są jako „zwrotny proces komunikowania się w celu osiągnięcia porozumienia w sytuacji, gdy ty i druga strona związani jesteście pewnymi interesami, z których jedne są wspólne, a inne przeciwstawne”<sup>5</sup>; „poszukiwanie porozumienia w toku bezpośrednich rozmów prowadzonych przez strony konfliktu”<sup>6</sup>; czy też „rodzaj interakcji społecznej, w której strony rozmów i innych działań podejmowanych w ramach procesu negocjacyjnego definiują i kształtują wzajemne stosunki”<sup>7</sup>. Charakterystyka „sytuacji negocjacyjnej” obejmuje: występowanie co najmniej dwóch stron, między którymi zachodzi konflikt interesów; strony negocjują uważając, „iż mogą zastosować jakieś formy oddziaływania, aby uzyskać większe korzyści, czego nie zapewni im przyjęcie propozycji drugiej ze stron”, a w rezultacie udanych negocjacji godzą się na kompromis lub wypracowują rozwiązanie, „które umożliwia spełnienie celów wszystkich partnerów”<sup>8</sup>.

Ważne jest przeprowadzenie dystynkcji między stanowiskami a interesami. „Interesy różnią się od stanowisk tym, że są ukrytymi niepokojami, potrzebami, pragnieniami lub obawami, które nakłaniają negocjatora do zajęcia określonego stanowiska”<sup>9</sup>. Stanowisko określa, czego chce strona, interes, dlaczego chce tego, czego chce<sup>10</sup>.

Dla „sytuacji negocjacyjnej” istotne jest zwłaszcza współwystępowanie interesów wspólnych i rozbieżnych dla stron. Jak ujmuje to J. Jabłońska-Bońca, „W negocjacje – jako proces komunikacyjny – zaangażowane są dwie strony. Strony te mają odmienne cele i częściowo rozbieżne (niezgodne albo sprzeczne) interesy (...) <Bez wspólnych interesów nie ma po co negocjować, a bez sprzecznych nie ma o czym>”<sup>11</sup>.

Taka kompozycja interesów powoduje, że między stronami negocjacji występuje relacja współzależności<sup>12</sup>: realizacja interesu każdej ze stron uzależniona jest od współdziałania drugiej.

---

<sup>5</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 27-28.

<sup>6</sup> D. Myers, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003, s. 661.

<sup>7</sup> M. Tabernacka, *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Warszawa 2009, s. 19.

<sup>8</sup> R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady negocjacji. Kompendium wiedzy dla trenerów i menedżerów*, Poznań 2005, s. 19-20.

<sup>9</sup> Tamże, s. 149.

<sup>10</sup> A. Winch, S. Winch, *Negocjacje. Jednostka, organizacja, kultura*, Warszawa 2010, s.55.

<sup>11</sup> J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik a sztuka negocjacji i retoryki*, Warszawa 2002, s. 54.

<sup>12</sup> R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 22 i nast.

## 2.2. NEGOCJACJE PROBLEMOWE

---

Metoda negocjacji „opartych na zasadach”, „negocjacji wokół meritum”, negocjacji problemowych w przeciwieństwie do pozycyjnych<sup>13</sup>, „negocjacji racjonalnych”, strategia integratywna negocjacji (oparta na współpracy) w przeciwieństwie do dystrybutywnej (opartej na konfrontacji)<sup>14</sup>: mimo różnych nazw, istota rzeczy pozostaje tożsama. Metoda ta czy strategia polega na prowadzeniu negocjacji w sposób orientujący je na osiągnięcie wyniku zapewniającego jednoczesną realizację interesów obu stron. W tym ujęciu negocjacje powinny zmierzać do „mądrego porozumienia”, tj. takiego, które *„umożliwia realizację uzasadnionych interesów stron w maksymalnym stopniu, sprawiedliwie rozwiązuje konflikt interesów, jest trwale i bierze pod uwagę interesy społeczności”*<sup>15</sup>.

W modelu tym odrzuca się „targowanie się” rozumiane jako przetarg pozycyjny organizowany wokół stanowisk stron, a same negocjacje pojmuję się jako „grę o sumie niezerowej”: taką, że osiągnięcie celu przez jedną ze stron nie wyłącza jego osiągnięcia przez drugą<sup>16</sup>. Zamiast strategii konfrontacyjnej „wygrany-przeegrany” przyjmuje się strategię „wygrany-wygrany”, która *„opiera się na założeniu, że można znaleźć takie rozwiązanie niezgodnych albo sprzecznych interesów, które będzie korzystne dla obu stron”*<sup>17</sup>.

Tak prowadzone negocjacje mogą zakończyć się kompromisem – rozwiązaniem zakładającym ustępstwa każdej ze stron. Można jednak mierzyć wyżej: może powieść się próba wypracowania i przyjęcia lepszego od kompromisu „porozumienia integrującego”<sup>18</sup>. Porozumienie takie w pełni zaspokaja interesy stron, bez konieczności czynienia z nich istotnych koncesji.

Jego osiągnięcie staje się możliwe dzięki wytworzeniu w toku negocjacji „wartości dodanej” (jak mawia się o tym obrazowo, „powiększeniu tortu do podziału”)<sup>19</sup>. „Porozumienie integrujące” bywa osiągalne także dzięki temu, iż ujawnienie i analiza interesów stron prowadzi do wniosku o ich niesprzeczności. *„W przypadku wielu konfliktów zamiary obu stron nie są tak niemożliwe do pogodzenia, jak się zaangażowanym osobom wydaje. Poważniejszym problemem niż konfrontacja*

---

<sup>13</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 29.

<sup>14</sup> A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 50-51.

<sup>15</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 32.

<sup>16</sup> Gry o sumie niezerowej („konflikty motywów mieszanych”) to „gry, których końcowy wynik nie musi sumować się do zera. Przy podjęciu współpracy wszyscy ich uczestnicy mogą wygrać, rywalizując, wszyscy mogą przegrać” (D. Myers, *Psychologia...*, s. 635).

<sup>17</sup> J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik...*, s. 158.

<sup>18</sup> D. Myers, *Psychologia...*, s. 663.

<sup>19</sup> Według tzw. „modelu podwójnej dbałości”, w którym parametrami są: natężenie troski wykazywanej w trakcie negocjacji o własny efekt oraz o efekt osiągnięty przez innych, wysokie wartości obu tych parametrów dają postulowaną strategię „rozwiązywania problemów”, „współpracy”, „integrowania”; wartości umiarkowane natomiast – strategię „kompromisu” (R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 39-41).

*sprzecznych intencji jest błędne odczytanie cudzych motywów i celów*<sup>20</sup>. Stąd kluczowa w negocjacjach problemowych jest otwartość w komunikowaniu własnych interesów i dobre rozumienie interesów drugiej strony. „*Gwarancją możliwości realizacji interesów i celów stanowi ujawnienie motywów i uwarunkowań, w których funkcjonują strony*”<sup>21</sup>.

### 2.3. „CZTERY POSTULATY NEGOCJACYJNE”

---

R. Fisher, W. Ury i B. Patton – autorzy koncepcji „*negocjacji opartych na zasadach*” – sformułowali cztery podstawowe rady dla negocjatorów, przyjmujące postać następujących postulatów<sup>22</sup>:

- i) „*ludzie: oddziel ludzi od problemu*”;
- ii) „*interesy: skoncentruj się na interesach, a nie stanowiskach*”;
- iii) „*możliwości rozwiązań: opracuj wiele różnych możliwości, zanim podejmiesz decyzję*”; iv) „*kryteria: domagaj się, aby wynik rozmów oparty był na obiektywnych kryteriach*”.

Jak będzie o tym mowa w pkt 4 artykułu, postulaty te znajdują zastosowanie także w sporach między podatnikami a organami podatkowymi.

## 3. CHARAKTER PRAWNY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A NEGOCJACJE

---

---

Poniżej zostaną wskazane wybrane uwarunkowania prawne jurysdykcyjnych postępowań podatkowych, które mogą być – jak się okaże, niesłusznie – postrzegane jako wyłączające możliwość prowadzenia w ramach tych postępowań negocjacji.

### 3.1. MODEL STOSOWANIA PRAWA I ZASADA LEGALIZMU

---

Postępowanie podatkowe zmierza do wydania decyzji podatkowej (administracyjnej), która jest aktem stosowania prawa podatkowego. Zgodnie z klasycznym, tzw. sylogistycznym modelem, stosowanie prawa jest automatyczną, zalgorytmizowaną operacją opartą na dedukcji (wynikaniu

---

<sup>20</sup> D. Myers, *Psychologia...*, s. 644.

<sup>21</sup> A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 51.

<sup>22</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 41, *passim*.

logicznym). Odbywa się ona według schematu sylogizmu prawniczego, a polega na przyporządkowaniu ustalonego stanu faktycznego do stanu prawnego (jego subsumcji) i wyprowadzeniu konsekwencji prawnych ze stwierdzonej w ten sposób odpowiedniości. Organ podatkowy stosujący prawo nie odwołuje się w tym procesie do wartości czy zasad prawa, działa jedynie jako monteskiuszowskie „usta ustawy”: wykonawca prawa.

Model ten stanowi część standardowego wyobrażenia na temat prawa i jego stosowania. Przekonanie o jego poprawności żywią także zwykle organy podatkowe. Stąd uważają rozstrzygnięcie sprawy za oczywiste na tle przepisów prawa, a w konsekwencji – ujmując rzecz kolokwialnie – sądzą, że „nie ma tu o czym rozmawiać”.

Współcześnie dostrzega się jednak, że sylogistyczny model stosowania prawa jest uproszczony w stopniu, który pozbawia go adekwatności. Odpowiada za to zwłaszcza tzw. otwartość (*open texture*) języka prawnego: używane w przepisach prawnych nazwy (w sensie logicznym – semantycznym) mają często niedookreślony sens oraz nieostre znaczenie (zakres, denotację). Stosowanie prawa nie może więc polegać na „mechanicznej” subsumcji stanu faktycznego pod stan prawny. W tych warunkach otwiera się „strefa niepewności czy też cienia semantycznego, (...) w której o tym, czy dany stan faktyczny podpada pod pojęcie tekst prawnego, rozstrzygnąć muszą argumenty”<sup>23</sup>. Model sylogistyczny zastępowany jest przez tzw. model argumentacyjny, w którym „stosowanie prawa polega przede wszystkim na dokonywaniu argumentacyjnie uzasadnionych wyborów między różnymi alternatywami decyzyjnymi”<sup>24</sup>. Za J. Stelmachem i B. Brożkiem należy uznać, że „prawo jest interpretacyjnie i negocjacyjnie otwarte”<sup>25</sup>.

Jak trafnie zauważa L. Morawski, przyjęcie modelu argumentacyjnego nie wyklucza, że zgodnie z tezą R. Dworkina, jedno tylko z dostępnych rozwiązań jest właściwe (słuszne). Rzecz w tym jednak, że rozwiązanie to osiągnięte jest nie przez proste odniesienie stanu faktycznego do normy prawnej, a przez wyważanie wartości i argumentów, a nawet interesów stron, celem znalezienia między nimi najlepiej uzasadnionego punktu równowagi. Takie rozstrzygnięcie szanuje zasadę legalizmu – pozostaje oparte na przepisach prawa<sup>26</sup>.

W tym kontekście należy odnotować znaczną komplikację legislacji podatkowej oraz jej częste zmiany, w skojarzeniu z labilnością trendów interpretacyjnych w praktyce stosowania prawa przez organy, a także kontroli tego stosowania przez sądy administracyjne. Zjawiska te sprzyjają

---

<sup>23</sup> L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999, s. 158.

<sup>24</sup> Tamże, s. 155.

<sup>25</sup> J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka negocjacji prawniczych*, Warszawa 2011, s. 17.

<sup>26</sup> Ten opis argumentacyjnego modelu stosowania prawa, ze względu na wymogi pracy z konieczności istotnie ograniczony, nawiązuje m.in. do dorobku Ch. Perelmana, R. Dworkina, R. Alexy’ego, a w Polsce – powołanego wcześniej L. Morawskiego.

powstawaniu obszarów wątpliwości interpretacyjnych, a w rezultacie również swoistych „luzów decyzyjnych”, czy też obszarów władzy dyskrecyjnej organów podatkowych. „Luzy” te faktycznie wykraczają poza domenę uznania administracyjnego<sup>27</sup>. Podobnie, trudne do przewyżnienia wątpliwości mogą dotyczyć nie treści prawa, a stanu faktycznego: rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych, wniosków wynikających ze zgromadzonego materiału dowodowego itd. We wszystkich tych przypadkach stosowanie prawa może i powinno przebiegać zgodnie z paradygmatem argumentacyjnym; obszar dyskusji jest natomiast zarazem przestrzenią negocjacyjną.

Ostrożna ocena zakłada zatem, że przynajmniej w niektórych postępowaniach podatkowych występują zagadnienia (dotyczące stanu prawnego lub stanu faktycznego), które powinny być rozstrzygane w oparciu o dyskurs argumentacyjny. W dyskursie tym bierze udział podatnik, uprawniony do tego ze względu na ujętą w art. 123 OP zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym<sup>28</sup>, przez co może on przybrać postać negocjacji.

### 3.2. ROLA ORGANU PODATKOWEGO I RELACJA STRON STOSUNKU ADMINISTRACYJNOPRAWNEGO

---

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym; jako takie pozbawione jest cechy kontradyktoryjności. Stosunek prawnopodatkowy, który łączy organ podatkowy i podatnika, jest rodzajem stosunku administracyjnoprawnego, charakteryzując się nierównorządnością stron<sup>29</sup>. W ramach tego stosunku w postępowaniu podatkowym administracja skarbowa władczo (jednostronnie) w oparciu o przepisy prawa wyznacza prawa i obowiązki podatników.

Rodzi to wątpliwość co do możliwości prowadzenia w ramach postępowania negocjacji z organem podatkowym, (i) który prowadząc postępowanie podatkowe, nie jest (formalnie) jego stroną, lecz bezstronnym i obiektywnym podmiotem neutralnym, nie mającym żadnego „interesu” własnego w określonym załatwieniu sprawy; a jednocześnie (ii) którego działania mają charakter władczy, przez

---

<sup>27</sup> Podobne jest stanowisko Z. Kmieciaka; zob. tenże, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 164 i nast. W przypadku postępowań podatkowych zakres uznania administracyjnego jest zresztą wyjątkowo wąski: dotyczy głównie zastosowania ulg z spłacie zobowiązań podatkowych, uregulowanych w rozdziale 7a Działu II OP.

<sup>28</sup> „Jakkolwiek sama myśl o przeprowadzaniu tak czy inaczej pojmowanych <uzgodnień> organu administracji ze stroną klóci się z podręcznikowym wzorcem tego postępowania, nie wolno zapominać, że ścisłe trzymanie się reguł prawa procesowego zakłada konieczną dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy **wymianę informacji i argumentów** oraz **konfrontację ocen**. W poczynaniach tych kryje się zawsze element przekonywania i perswazji” (Z. Kmieciak, *Mediacja...*, s. 89). Uwaga ta jest tym bardziej doniosła, że jej autor jest zarazem teoretykiem-administratywistą i aktywnym sędzią NSA.

<sup>29</sup> Zob. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 248-249.

co rozstrzygnięcie sprawy zależy wyłącznie od jego woli (nie występuje współzależność stron, wyżej wskazana jako warunek konieczny zaistnienia sytuacji negocjacyjnej).

Obie powyższe tezy, jakkolwiek *prima facie* zdają się wynikać z przedstawionej wyżej charakterystyki roli organu podatkowego, nie są trafne. I tak po pierwsze, jako swoisty „interes” organu podatkowego można zinterpretować wydanie rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami prawa. Jest to interes, który nie tylko nie jest sprzeczny z sygnalizowaną wyżej rolą, ale wręcz jest w nią immanentnie wpisany.

Nie dość jednak na tym. Ujmując bowiem rzecz ściślej, organ podatkowy występuje w postępowaniu podatkowym w podwójnej roli – będąc „zarówno podmiotem prowadzącym postępowanie, jak i podmiotem stosunku materialnoprawnego [którego to postępowanie dotyczy – HF]”<sup>30</sup>. W rezultacie organy podatkowe (a raczej – urzędnicy) postrzegają własną rolę również jako strażników interesu majątkowego Skarbu Państwa i wykonawców służących temu interesowi dyrektyw Ministra Finansów (którego nadzorowi podlegają zgodnie z art. 14 OP; dalej: MF)<sup>31</sup>. To właśnie wola pełnego zabezpieczenia tego interesu – a także uniknięcia negatywnych konsekwencji służbowych w razie narażenia go na uszczerbek – wywołuje oportunistyczny. Oportunizm ten to swoista nadostrożność, wyrażająca się w wydawaniu w przypadkach wątpliwych rozstrzygnięć niekorzystnych dla podatników, według zasady *in dubio pro fisco*. Takie rozstrzygnięcia odbierane są przez samych urzędników jako „bezpieczne”, a nawet neutralne (urzędnicy nierzadko deklarują wprost, że rozstrzygnięcie sporu między „stronami” chcą pozostawić sądowi administracyjnemu, w domyśle: jako podmiotowi rzeczywiście bezstronnemu i niezależnemu).

Ponadto urzędnicy mają szereg innych osobistych interesów w określonym rozstrzygnięciu sprawy: zależy im, aby „ich” decyzje nie były uchylane w toku kontroli instancyjnej lub sądowej, aby zachować wysoką samoocenę jako „dobrego urzędnika”. Decyzji podatkowych nie wydaje organ abstrakcyjny, wykonany przez ustawodawcę, lecz żywy człowiek, uwikłany w sieć zależności i interesów<sup>32</sup>. Człowiek ten często ma „coś do zyskania” lub „coś do stracenia” poprzez wydanie decyzji określonej treści (w tej sprawie zob. także pkt 4.2.).

Wymienione wyżej interesy mogą zostać zaspokojone w zróżnicowanym stopniu (a nawet wcale) w zależności od określonego zachowania strony postępowania. W konsekwencji, chociaż

<sup>30</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 267.

<sup>31</sup> Oczywiście, zasada dwuinstancyjności postępowania (ujęta w art. 127 OP) stoi na przeszkodzie bezpośrednim interwencjom Ministra Finansów w przebiegu lub rozstrzygnięciu konkretnych postępowań. Minister określa jednakże m.in. tzw. *Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej, Zadania dla Urzędów Kontroli Skarbowej*, czy też *Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej*. Ponadto, jak można się dowiedzieć od urzędników, rzeczywiste wytyczne otrzymywane przez nich wykraczają poza wynikające z powyższych dokumentów.

<sup>32</sup> „W negocjacjach i mediacjach w sferze publicznej partnerami rozmów są ludzie, a nie konstrukcje prawne czy też organy, rozumiane jako zbiór kompetencji” (M. Tabernacka, *Negocjacje...*, s. 99).

strona nieuchronnie pozostaje partnerem słabszym w porównaniu z organem<sup>33</sup>, dysponuje jednak instrumentami, przy pomocy których może w pewnym stopniu na tenże organ oddziaływać. To pozwala stwierdzić, że przynajmniej w niektórych przypadkach między stroną a organem podatkowym może zostać nawiązana relacja o charakterze wzajemnym – współzależności.

Konstatacja ta jest spójna ze strukturą dyskursu argumentacyjnego, co którego reguł ogólnych należy wolność i równość jego uczestników<sup>34</sup>. Reguła ta obowiązuje pomimo władczej pozycji organu podatkowego w postępowaniu – dyskurs z elementami negocjacji szanujący regułę równości odbywa się zanim zostanie wydane rozstrzygnięcie władcze<sup>35</sup>.

### 3.3. ZAKRES NEGOCJACJI W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

---

Z powyższego wynika, że wskazane uwarunkowania prawne nie tyle *tout court* wyłączają stosowanie technik negocjacyjnych w sporach z organami podatkowymi, co delimitują zakres ich możliwego (a raczej: racjonalnego) zastosowania. Negocjacje z organami podatkowymi są mianowicie ograniczone do przypadków, w których spełnione są jednocześnie następujące warunki:

- (i) przedmiot sporu jest na tyle złożony, że organ podatkowy może odbierać rozstrzygnięcie sprawy jako nieoczywiste (niejednoznaczne, dyskusyjne, dworkinowski „*hard case*” – „trudny przypadek”<sup>36</sup>);
- (ii) przez polubowne załatwienie sprawy w sposób korzystny dla strony zrealizowane zostaną interesy organu podatkowego (a także urzędnika podejmującego w jego imieniu czynności w ramach postępowania podatkowego) *per saldo* co najmniej w takim stopniu, w jakim zostałyby one zaspokojone w przypadku innego załatwienia sprawy.

Należy jednocześnie zastrzec, że charakter sprawy, jako odpowiadający powyższym kryteriom bądź nie, nie jest jej właściwością w pełni obiektywną. Nie oznacza to, że kształt sprawy poddaje się dowolnym manipulacjom. Przykładowo, w przypadkach oczywistych naruszeń prawa popełnionych przez podatnika wywodzenie, że rozstrzygnięcie sprawy jest niejednoznaczne, nie byłoby ani etyczne,

---

<sup>33</sup> Zresztą także w negocjacjach handlowych „*niezmiernie rzadko występuje sytuacja rozmów <równy z równym>*” (A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 40), a siła negocjacyjna ma wiele źródeł, również dobre stosunki między negocjatorami i zrozumienie interesów (zob. R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 235-247).

<sup>34</sup> J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2004, s. 206.

<sup>35</sup> „*Nie można prawa do władczego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w administracyjnym toku instancji (...) mylić z rolą tych podmiotów w dyskursie argumentacyjnym (...) niezbędne jest przyjęcie przez wszystkie podmioty w nim uczestniczące określonego sposobu postępowania pozwalającego na znalezienie właściwego, to jest racjonalnego i słusznego, rozstrzygnięcia sporu. W przypadku gdy nie zostanie znalezione i zaakceptowane przez wszystkich uczestników słuszne rozstrzygnięcie, kończy się dyskurs argumentacyjny i następuje, na danym etapie postępowania administracyjnego, władcze rozstrzygnięcie sprawy podatkowej*” (R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 168-169).

<sup>36</sup> Tak też w: J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka...*, s. 18.

ani skuteczne. W pewnym stopniu jednak to od strony sporu zależy, czy i na ile uwzględni i zaktualizuje ukryty w sprawie „potencjał negocjacyjny”, charakteryzowany wyżej podanymi kryteriami – po to, by doprowadzić do rzeczywistej redefinicji sporu podatkowego w „sytuację negocjacyjną”<sup>37</sup>.

### 3.4. TYP NEGOCJACJI W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

---

Z uwagi na pozycję ustrojową organu podatkowego i asymetrię sił stron relacji negocjacyjnej jedynie zaspokojenie w satysfakcjonującym stopniu interesu organu podatkowego (urzędnika) może doprowadzić do uzgodnień pożądaných przez podatnika. Stąd negocjacje prowadzone z organem podatkowym mogą mieć wyłącznie charakter problemowy, a nie pozycyjny. Samo zakomunikowanie organowi prowadzącemu postępowanie własnego stanowiska (poprzez stwierdzenie: „*moje rozliczenie podatkowe jest zgodne z prawem i nie powinno być rewidowane w drodze wymiarowej decyzji podatkowej*”) nie posunie sprawy naprzód. Jedynie argumentacja, *de facto* – choć często tylko *implicite* – odwołująca się do interesów organu, stworzy warunki do zawarcia porozumienia.

Owocna jest zatem współpraca z organem, a nie konfrontacja. Ta ostatnia odbywa się przez wniesienie środka zaskarżenia od negatywnej decyzji organu (stosownego do etapu postępowania: odwołania do organu II instancji, skargi do sądu administracyjnego). Przychodzi więc na nią pora dopiero w przypadku fiaska rozmów z organem.

## 4. „CZTERY POSTULATY NEGOCJACYJNE” W SPORACH PODATKOWYCH

---

Celem tego rozdziału jest wykazanie, że wymienione w pkt 2.3. cztery postulaty co do sposobu prowadzenia negocjacji sformułowane w literaturze przedmiotu *mutatis mutandis* znajdują zastosowanie również w sporach pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym.

### 4.1. POSTULAT ODDZIELENIA LUDZI OD PROBLEMU

---

Relacja między podatnikiem a organem podatkowym nacechowana jest często wzajemnymi uprzedzeniami o charakterze poznawczym, a nawet wrogością. Warunkiem wstępnym owocnych

---

<sup>37</sup> Zabieg tego rodzaju można zinterpretować jako „zmianę kadru negocjacyjnego”; zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 62-67.

negocjacji jest przewyższenie tych uprzedzeń, wypracowanie dobrych roboczych kontaktów opartych na szacunku, percepcja partnerów jako zmierzających do rozstrzygnięcia zgodnego z prawem<sup>38</sup>.

Jednym z podstawowym zaleceń, jakie profesjonalni pełnomocnicy dają swoim klientom, jest by wyposażyli organ podatkowy w możliwie bogatą wiedzę na temat własnej branży, sposobu działania w biznesie, swojego przedsiębiorstwa, procedur wewnętrznych itd. – aby „dali się poznać”. Komplementarne względem tego jest zalecenie, by klienci i ich pełnomocnicy poznali i rozumieli uwarunkowania, w jakich działają urzędnicy, w tym kulturę organizacyjną administracji skarbowej<sup>39</sup>, charakteryzującą się m.in. formalizmem i strukturą hierarchiczną. Warto postrzegać urzędników nie jako „złośliwych ciemnych”, lecz jako profesjonalistów starających się wykonać swoją pracę jak najlepiej. Porozumieniu sprzyja również apelowanie przez pełnomocników (lub służby księgowo samego podatnika) do zbliżonego profilu zawodowego i wspólnych doświadczeń ich samych oraz urzędników skarbowych, jako specjalistów podatkowych<sup>40</sup>.

Związłe: jak postuluje W. Ury, chodzi o to, by być „miękkim w stosunku do ludzi, a twardym w stosunku do problemu”<sup>41</sup>.

#### 4.2. POSTULAT KONCENTRACJI NA INTERESACH

---

W punkcie wyjścia stanowiska podatnika i organu podatkowego (to, czego chcą) są antagonistyczne – to właśnie wywołuje między nimi konflikt. Faktycznie ich interesy (to, dlaczego chcą tego, czego chcą) mogą jednak okazać się niesprzeczne.

Identyfikacja interesów stron stanowi ważny etap procesu negocjacyjnego, od którego w istotnej mierze zależy wynik tego procesu. W typowej sytuacji postępowania podatkowego ich przestrzeń można przedstawić następująco.

---

<sup>38</sup> W literaturze postuluje się „przekadrowanie wzajemnego obrazu stron” (zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 331).

<sup>39</sup> Na znaczenie kultury organizacyjnej w negocjacjach zwracają uwagę A. Winch i S. Winch, ujmując ją jako „wyuczone i przekazywane w czasie doświadczenie zwiększające skuteczność podejmowanych działań”, określane zwłaszcza „wartościami i normami kształtującymi wszelkiego rodzaju relacje zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz danej organizacji” (A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 173, rozdz. 5, *passim*).

<sup>40</sup> Jest to, korzystny dla przebiegu i wyniku negocjacji, efekt „postrzeganego podobieństwa” (zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 238).

<sup>41</sup> W. Ury, *Odchodząc od nie: negocjowanie od konfrontacji do kooperacji*, Warszawa 2009, s. 25.

	<i>Interesy partykularne / rozbieżne</i>	<i>Interesy wspólne</i>
<i>strona postępowania / podatnik / osoba reprezentująca podatnika</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zachowanie integralności majątku – „nie płacić podatku więcej, niż muszą”</li> <li>2. Zachowanie wizerunku „dobrego podatnika” w odbiorze własnym i innych</li> <li>3. Zachowanie osobistego bezpieczeństwa (ochrona przed negatywnymi konsekwencjami rozstrzygnięcia sprawy)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>Zgodność z prawem rozliczenia podatkowego</b></li> <li>2. Zachowanie dobrych relacji z drugą stroną</li> </ol>
<i>organ podatkowy / urzędnicy</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zabezpieczenie interesu majątkowego Skarbu Państwa – „nie pobierać podatku mniej, niż mogą”</li> <li>2. Zachowanie osobistego bezpieczeństwa (ochrona przed negatywnymi konsekwencjami rozstrzygnięcia sprawy)</li> <li>3. Zachowanie wizerunku „dobrego urzędnika” w odbiorze własnym i innych</li> <li>...</li> </ol>	

Tabela 1. *Interesy podatnika i organu podatkowego pozostających w sporze*

Wypada zastrzec, że powyższa tabela przedstawia obraz uproszczony, m.in. prezentuje łącznie zarówno interesy „organizacyjne” (w przypadku organu podatkowego będzie nim interes majątkowy Skarbu Państwa), jak i interesy osobiste zaangażowanych stron (w przypadku osób występujących po stronie i w imieniu podatnika będzie nim np. nieponiesienie negatywnych konsekwencji zawodowych, czy służbowych niepowodzenia w sporze). Nie bierze również pod uwagę tego, że po każdej ze „stron” występować może, i zwykle rzeczywiście występuje, więcej niż jeden podmiot<sup>42</sup> (co skutkuje wewnętrznym zróżnicowaniem interesów, nawet po jednej „stronie”). W praktyce interesy stron mogą wykraczać poza wskazane w tabeli. Podatnikowi może np. zależeć na definitywnym zakończeniu sporu w określonym terminie lub w sposób, choćby nie w pełni dla niego korzystny, ale stabilizujący jego pozycję podatkową: zamykający drogę do kwestionowania jego rozliczenia za ten sam okres w przyszłości.

Jako kontrowersyjna może zostać odebrana propozycja ujęcia „zgodności z prawem rozliczenia podatkowego” jako interesu wspólnego. Podatnicy i ich pełnomocnicy często sądzą, że organy podatkowe dążą wyłącznie do osiągnięcia ich kosztem korzyści podatkowej – i *vice versa*. Wolno sądzić, że taka percepcja jest rezultatem wzajemnych uprzedzeń, o których była mowa wcześniej. W

<sup>42</sup> Dla organu podatkowego będą to urzędnicy różnych szczebli (aż do „organu podatkowego” *sensu stricto*, czyli naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora izby skarbowej itd.); dla podatnika – księgowy, dyrektor finansowy, prezes, udziałowiec, udziałowiec zagraniczny, pełnomocnik, szef pełnomocnika, doradca w okresie, którego dotyczy spór, nietożsamy z pełnomocnikiem itd.

większości przypadków, w których dochodzi do sporu między podatnikiem a organem podatkowym, podatnik był i jest przekonany, że dokonał rozliczenia podatku w sposób mieszczący się w granicach obowiązującego prawa. Z kolei organy podatkowe weryfikują to rozliczenie w dążeniu do uzgodnienia go z przepisami.

W związku z powyższym identyfikacja interesów może prowadzić do ich (częściowego) uwspólnienia: okazuje się, że obu stronom zależy na poprawnym rozliczeniu podatku. Warto odpowiednio do tego wspólnego interesu „kadrować” problem negocjacyjny<sup>43</sup> i orientować prowadzone rozmowy na ów „wspólny mianownik” obu stron (nie zapominając wszakże o potrzebie zaspokojenia także interesów partykularnych organu).

W idealnym przypadku interes organu podatkowego określony wyżej jako „*zabezpieczenie interesu majątkowego Skarbu Państwa*” rozumiany jest nie jako przysporzenie mu dodatkowych wpływów, lecz jako ustrzeżenie go przez utratą wpływów rzeczywiście mu należnych, przez co zbiega się on i jest konsumowany przez wskazany wyżej interes wspólny organu podatkowego i podatnika. Trzeba jednak przyznać, że w praktyce możliwy jest także ten pierwszy przypadek, stwarzający mniej korzystne warunki do porozumienia. Wówczas bowiem interesy organu podatkowego i podatnika oznaczone jako **1.** okazują się nie tylko rozbieżne (odmienne), ale i sprzeczne.

#### 4.3. POSTULAT OPRACOWANIA PRZESTRZENI MOŻLIWYCH ŚRODKÓW DOWODOWYCH

---

Postulat ten pierwotnie dotyczył opracowania możliwie wielu rozwiązań konfliktu. W zastosowaniu do sporów podatkowych wymaga on jednak pewnej modyfikacji. Przepisy obowiązującego prawa nie stwarzają bowiem zwykle warunków do opracowania przez partnerów wielu rozwiązań, z których możliwy jest swobodny wybór. Strona postępowania i organ postępowanie to prowadzący zmiernają raczej wspólnie do ustalenia jedynego rozwiązania, które odpowiada prawu (zob. pkt 3.1.).

Omawiany postulat odczytać więc można w tym przypadku raczej jako wezwanie do kreatywności w odniesieniu do argumentów i środków dowodowych. Warto zadać nie tylko sobie, ale – o ile tylko pozwalają na to okoliczności – również samemu urzędnikowi kluczowe pytanie „*jakich argumentów mam użyć, jakie dowody przedstawić, by Pana/Panią przekonać?*”.

---

<sup>43</sup> W sprawie „kadrowania” zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 53. Zob. także uwagi na temat „*podkreślenia tego, co łączy obie strony i minimalizacji różnic.*” (*tamże*, s. 142-143). Na zagadnienie to zwraca uwagę również W. Ury: „*Koncentracja na różnicach jest naturalna, skoro właśnie różnice tworzą problem. Jednak aby osiągnąć dobry wynik, lepiej jest na początku skoncentrować się na wspólnym problemie*” (*tenże*, W. Ury, *Odchodząc...*, s. 79-80).

#### 4.4. POSTULAT OBIEKTYWNEGO KRYTERIUM

---

Charakter podstawowego interesu wspólnego, którym jest poprawność rozliczenia podatkowego podatnika, *per se* promuje i wymaga stosowania do oceny rozwiązań obiektywnego kryterium: zgodności z prawem. Kryterium to jest uszczegóławiane poprzez odwołanie do topik prawniczych: toposów, czy też *loci specifici* dyskursu prawniczego (m.in. tradycyjnych schematów rozumowań prawniczych)<sup>44</sup>. Jako powszechnie uznawane przez wspólnotę komunikacyjną prawników, charakteryzują się one tym, iż organowi podatkowemu trudno jest nie zgodzić się co do ich obowiązywania<sup>45</sup>.

Jeśli argumenty podzielić według kryterium ich treściowego związku z tezą na rzeczowe (merytoryczne, *ad rem*) i nierzeczowe (niemerytoryczne, emocjonalne)<sup>46</sup>, w rozmowach z organem podatkowym wiodąca rola przypada tym pierwszym. Zasadniczo cel perswazji osiągnąć jest więc tzw. drogą centralną, a nie peryferyjną. Trzeba przy tym zastrzec, że samo odwołanie do wartości nie pozbawia argumentu przymiotu merytoryczności (taką naturę zachowują np. argumenty z pewności prawa, zasady *in dubio pro tributario*, nakazującej rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, argumenty odwołujące się do wartości wewnętrznych dla prawa, jak jego spójność przejawiająca się również w stosowaniu dyrektyw wykładni systemowej itd.). Jak się okaże (zob. pkt 5), w sporach pomocne są jednak także argumenty mieszane, posiadające komponentę rzeczową oraz emocjonalną zarazem.

### 5. ARGUMENTACJA W SPORZE PODATKOWYM A INTERESY ORGANU PODATKOWEGO

---

---

Przez argumentację podatnik zmierza do przekonania organu podatkowego, że przyjęcie rozwiązania pożądanego przez podatnika pozwoli zaspokoić interesy organu w stopniu co najmniej takim, jak przyjęcie rozwiązania pierwotnie zamierzonego przez ten organ.

---

<sup>44</sup> Zob. J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik...*, s. 242. Zob. także np. J. Stelmach, B. Brożek, *Metody...*, Rozdział IV, *passim*.

<sup>45</sup> W nawiązaniu do typologii modeli negocjacji J. Stelmacha i B. Brożka należy uznać, że wprawdzie negocjacje z organem podatkowym faktycznie odbywają się według modelu topiczno-retorycznego (celem działań negocjacyjnych jest skuteczność, przy czym rezultat poddawany jest dodatkowo testowi słuszności), w ich toku instrumentalnie stosowany jest jednak model argumentacyjny (skoro deklarowanym ich celem jest osiągnięcie rozwiązania słusznego – co ma zostać zagwarantowane właśnie przez odwołanie do powszechnie uznanych metod wykładni). Szczegółowe uzasadnienie tej tezy przekracza jednak ramy tej pracy. Zob. J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka...*, s. 27-31.

<sup>46</sup> J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik...*, s. 38 i 121.

## 5.1. TYPY ARGUMENTÓW W ZESTAWIENIU Z INTERESAMI ORGANU PODATKOWEGO

Poniższa tabela przedstawia wybrane typy argumentów używanych w sporze podatkowym. Argumenty te są prezentowane w zestawieniu z podstawowymi interesami organu podatkowego (korespondencję pomiędzy nimi zaznaczono poprzez „+” na przecięciu odpowiednich rubryk; pola zacienione odpowiadają interesom, do których dany typ argumentacji odnosi się w pierwszej kolejności).

Lp.		Argumenty ad rem	Argumenty z autorytetu	Argumenty w typie „dobry podatek”	Argumenty z konsekwencji negatywnego rozstrzygnięcia
1.	Zgodność z prawem rozliczenia podatkowego	+	+	+	
2.	Zabezpieczenie interesu majątkowego Skarbu Państwa	+	+	+	+
3.	Zachowanie bezpieczeństwa osobistego	+	+		+
4.	Zachowanie wizerunku „dobrego urzędnika” w odbiorze własnym i innych			+	+
5.	Zachowanie dobrych relacji z podatnikiem			+	+

Tabela 2. Typy argumentów podatnika

## 5.2. ARGUMENTY RZECZOWE

Argumenty merytoryczne zmierzają wprost do wykazania, że rozliczenie podatnika jest zgodne z prawem (1.) – że prawidłowo zadeklarował on wysokość zobowiązania podatkowego. Zarazem upewniają one organ podatkowy, że przez akceptację przyjętego przez podatnika sposobu rozliczenia interes majątkowy Skarbu Państwa nie dozna uszczerbku (2.)<sup>47</sup>. Siła argumentów tego typu przekłada się także na osobiste bezpieczeństwo urzędnika w jego relacji służbowej (3.): w rezultacie wydanie decyzji korzystnej dla podatnika nie wystawia go na zarzuty nadmiernej wobec niego uległości,

<sup>47</sup> We wskazanej wyżej wersji „optymistycznej”; zob. ostatnia uwaga w pkt 4.2.

niewystarczającej troski o wypełnianie dyrektyw ministerialnych, nieefektywności kontroli podatkowej itd.

### 5.3. ARGUMENTY Z AUTORYTETU

---

Argumenty te mają charakter mieszany: rzeczowo-emocjonalny, a polegają na przywoływaniu stanowiska sądów administracyjnych, autorytetów nauki prawa podatkowego oraz Ministra Finansów. Z uwagi na pozycję ustrojową organów podatkowych kluczowe znaczenie ma odwołanie się do argumentów opartych na stanowisku MF, które są znane m.in. z interpretacji ogólnych oraz wydanych dla innych podatników tzw. interpretacji indywidualnych (pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego), po zanonimizowaniu podlegających obowiązkowej publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej (zob. rozdział 1a Działu II OP).

Argumentacja tego rodzaju ma budować przekonanie organu podatkowego, że rozliczenie podatnika jest zgodne z prawem (1.). W przypadku powoływania się na interpretacje ministerialne upewnia go jednak zarazem, że rozwiązanie proponowane przez podatnika jest zgodne z zapatrywaniami „szefa” – Ministra Finansów, przez co zwiększa poczucie bezpieczeństwa osobistego urzędnika (3.), a także pozwala na uznanie interesu majątkowego Skarbu Państwa za należycie zabezpieczony (2.).

### 5.4. ARGUMENTY W TYPIE „DOBRY PODATNIK”

---

Argumenty te, o charakterze mieszanym, zmierzają do wykazania, że strona postępowania jest uczciwym podatnikiem i przedsiębiorcą. Dowodzić tego można poprzez powołanie się na dotychczasową historię rozliczeń, wysokość obciążeń podatkowych ponoszonych zgodnie z prawem, znaczenie przedsiębiorstwa dla lokalnej społeczności (np. liczbę zatrudnianych osób), przyjęte procedury wewnętrzne mające na celu zapewnienie zgodności rozliczeń z prawem itd.

Przez argumentację tego rodzaju podatnicy mogą zbudować zaufanie do siebie, a w konsekwencji również do poprawności swoich rozliczeń (1.), jako zaspokajających uprawniony interes Skarbu Państwa (2.). Jednocześnie uwrażliwiają organ podatkowy na krzywdę, która może stać się udziałem podatnika w przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia, a która ugodzi w wizerunek

„dobrego urzędnika” we własnej ocenie organu i odbiorze innych (4.), a także zniszczy relację między organem a podatnikiem (5.)<sup>48</sup>.

### 5.5. ARGUMENTY Z KONSEKWENCJI NEGATYWNEGO ROZSTRZYgniĘCIA

Argumenty te zmierzają do ukazania możliwych konsekwencji negatywnego rozstrzygnięcia sporu, tożsamego z brakiem porozumienia, dla obu jego stron. Mają charakter mieszany, rzeczowo-emocjonalny.

Z jednej strony chodzi o zaprezentowanie znaczenia sprawy dla podatnika i implikacji negatywnego rozstrzygnięcia dla „życia” jego przedsiębiorstwa, które to implikacje organy podatkowe, często w imię spokoju własnego sumienia, są skłonne deprecjonować<sup>49</sup>.

Z drugiej strony chodzi o uzmysłowienie organowi podatkowemu (*explicite* lub – częściej – pośrednio, choćby przez tzw. „*pytania testujące rzeczywistość*”<sup>50</sup>) konsekwencji, jakie dla niego i Skarbu Państwa przyniesie przegrana w sporze z podatnikiem. W języku negocjacji można to wyrazić jako zademonstrowanie organowi podatkowemu siły BATNA („*najlepszej alternatywy dla negocjowanego porozumienia*”) podatnika, a słabości jego własnej. Konsekwencje te rozciągają się na całe spektrum skutków o charakterze materialnym i niematerialnym: od poniesienia przez Skarb Państwa kosztów oprocentowania nadpłaty powstałej wskutek niezasadnego określenia przez organ zobowiązania podatkowego w wysokości przekraczającej deklarowaną przez podatnika<sup>51</sup>, przez ewentualną odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną decyzją podatkową<sup>52</sup> (oba te skutki nawiązują do 2.), niepochlebne zainteresowanie mediów, odpowiedzialność osobistą urzędnika o charakterze służbowym (w niedalekiej przyszłości również

<sup>48</sup> „Dobry urzędnik” nie wyrządza krzywdy „dobrym podatnikom”. Każdy, a zatem również urzędnik, chce być lubiany przez tych, którzy sami „dają się lubić”: są porządnymi obywatelami itd. Sympatię taką zrujnuje jednak wydanie decyzji podatkowej, w przekonaniu podatnika niezgodnej z prawem i niosącej za sobą negatywne dla niego konsekwencje – w jego odbiorze jawnie krzywdzącej.

<sup>49</sup> Jak wskazano w pkt 3.2., urzędnicy nierzadko „uspokajają” podatnika informacją, że otworem stoi dla niego droga odwoławcza; nadto, że dopiero decyzja podatkowa II instancji podlega wykonaniu. Jest to próba zdjęcia z siebie odpowiedzialności za rozstrzygnięcie sprawy. Tymczasem już pierwsza negatywna decyzja często determinuje cały bieg postępowania podatkowego (jeśli wynikające z decyzji kwoty zaległości są znaczące, małe są szanse, że organ odwoławczy znajdzie dość odwagi na to, by decyzję taką uchylić); nierzadko wywołuje również natychmiastowe negatywne konsekwencje dla podatnika.

<sup>50</sup> Zob. W. Ury, *Odchodząc ...*, s. 152.

<sup>51</sup> Ta możliwa konsekwencja sama w sobie nie inspiruje zwykle urzędników do namysłu nad BATNA – wydaje się, że stanowi „ryzyko wpisane w spór”. Inaczej przedstawia się natomiast sytuacja z odpowiedzialnością odszkodowawczą Skarbu Państwa.

<sup>52</sup> Sama zapłata podatku nie jest oczywiście szkodą. Szkodą mogą natomiast skutkować przykładowo reperkusje reputacyjne, związane z koniecznością publikowania przez spółki giełdowe komunikatów na temat wyników toczących się względem nich postępowań. Konieczność uregulowana zaległości podatkowej może także spowodować uszczerbek materialny, którego nie pokryje oprocentowanie nadpłaty – np. związany z koniecznością wstrzymania inwestycji.

majątkowym, na podstawie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa, Dz.U. Nr 34, poz. 173; **3.**), aż po szkody dla wizerunku „dobrego urzędnika” oraz relacji między organem podatkowym i podatnikiem (**4. i 5.**)<sup>53</sup>.

Zabiegi te zmierzają z jednej strony do zwiększenia poczucia sprawczości i odpowiedzialności urzędników za podejmowane decyzje, z drugiej natomiast – do przewyciężenia ich skłonności do postrzegania „zachowawczego” rozwiązania niekorzystnego dla podatnika jako bezpiecznego dla Skarbu Państwa i nich samych (zob. także pkt 3.2.).

## 6. REZULTAT „NEGOCJACJI” Z ORGANEM PODATKOWYM

---

Jak każde inne, „negocjacje” z organem podatkowym (właściwie: rozmowy z elementami negocjacyjnymi) mogą zakończyć się rezultatem pozytywnym lub negatywnym, tj. osiągnięciem dobrego porozumienia, zaspokajającego interesy obu stron, lub jego brakiem.

### 6.1. REZULTAT POZYTYWNY – POROZUMIENIE

---

Osiągnięte porozumienie może przyjąć postać kompromisu (zob. pkt 2.2.). Staje się tak w przypadku, gdy przedmiotem rozmów z organem podatkowym jest jednocześnie kilka kwestii spornych, które zostaną rozstrzygnięte jedną decyzją podatkową (ponieważ wszystkie dotyczą rozliczenia np. w podatku dochodowym od osób prawnych za jeden rok podatkowy, a formalnie, przedmiotem postępowania jest właśnie zobowiązanie podatkowe za rok). W takim przypadku wynikiem negocjacji może być swego rodzaju „transakcja wiązana”: strona może złożyć obietnicę niezaskarżenia odwołaniem lub skargą do sądu administracyjnego decyzji podatkowej, w której wybrane, uzgodnione kwestie zostaną załatwione w sposób pożądaný przez nią, nawet jeśli w odniesieniu do pozostałych organ utrzyma stanowisko dla niej niekorzystne.

Możliwe jest jednakże również porozumienie oparte nie na kompromisie, lecz na realizacji interesów obu stron. Przedstawienie przez stronę postępowania odpowiedniego zestawu dowodów i argumentów może bowiem spowodować, iż organ podatkowy uzna, że decyzja pozytywna dla strony

---

<sup>53</sup> Trzeba przyznać, że niektóre przynajmniej z powołanych argumentów przyjmują postać *argumenta ad baculum*. Pytanie, czy wyłamują się przez to z konwencji negocjacji integratywnych, jest jednak otwarte – wszak W. Ury dopuszcza uświadamianie drugiej stronie mankamentów jej BATNA poprzez stosowne ostrzeżenia (zob. tenże, *Odchodząc...*, s. 151 i nast.). Nie pozostaje nic innego, jak uznać argumenty te za „procę Dawida” – instrument nacisku, którym dysponuje podatnik w sporze z silniejszym partnerem.

maksymalizuje realizację jego interesów<sup>54</sup>: *per saldo* zaspokaja je w wyższym (względnie tym samym) stopniu, co decyzja negatywna (przy czym nawet jeśli pewne interesy zaspokaja w mniejszym wymiarze, np. daje mniejsze wpływy Skarbowi Państwa, rekompensują to inne korzyści, np. fakt, że wydanie decyzji tej treści niesie z sobą mniej ryzyk, również dla Skarbu Państwa). Jako „wartość dodaną” można w tym przypadku rozumieć np. osiągnięcie przez organ poczucia bezpieczeństwa, możliwe dzięki przedsięwziętym przez podatnika dodatkowym zabiegom dowodowym.

## 6.2. REZULTAT NEGATYWNY

---

W przypadku braku porozumienia zostaje wydana decyzja podatkowa niekorzystna dla podatnika, względem której przysługują mu odpowiednie środki zaskarżenia. Sam fakt prowadzenia rozmów z organem podatkowym, choćby nieuwieńczonych sukcesem, ma jednak z reguły pozytywny wpływ na dalszy przebieg postępowania, a także ogólnie na relacje z organem podatkowym. Po pierwsze, w trakcie rozmów podatnik (jego pełnomocnik) dowiaduje się wiele na temat wątpliwości merytorycznych organu, nastawienia administracji skarbowej do tego typu spraw i ich finalnego wyniku, uwarunkowań organizacyjnych i instytucjonalnych pracy urzędników, a także słabych stron własnej pozycji procesowej. Przyrost wiedzy – w tym i innych przypadkach – jest nieocenioną wartością, bo daje podatnikowi lepsze przygotowanie do sporu w dalszym jego przebiegu. Po drugie, instrumentami perswazji używanymi przez stronę postępowania są dowody i argumenty (przedstawiane w rozmowach z urzędnikami, ale następnie zwykle dokumentowane pismem) – które włączone do akt sprawy, budują materiał dowodowy zwiększający szanse na wygraną w sporze w jego fazie konfrontacyjnej (przed organem odwoławczym lub sądem administracyjnym). Oba powyższe rezultaty stanowią o wzmocnieniu BATNA podatnika<sup>55</sup>. Wreszcie wypracowanie dobrych roboczych kontaktów z organem podatkowym owocuje wzajemnym zaufaniem i zwiększa szanse na uniknięcie kolejnych, nie dających się załatwić polubownie, sporów w przyszłości.

## 7. „UMOWA ADMINISTRACYJNA” – NOWA INSTYTUCJA PROCEDURY PODATKOWEJ

---

Możliwość wdrożenia procedury opartej na uzgodnieniach (negocjacjach) została dostrzeżona przez projektodawców ustawy „Przepisy ogólne prawa administracyjnego”. Projekt ten, będący owocem kilkuletnich studiów grona administratywistów prowadzonych pod auspicjami Rzecznika

---

<sup>54</sup> „Racjonalne działanie w negocjacjach utożsamiane jest z maksymalizacją realizacji interesów” (A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 48).

<sup>55</sup> Zob. W. Ury, *Odchodząc...*, s. 42.

Praw Obywatelskich śp. J. Kochanowskiego, jako projekt Komisji Sprawiedliwości i Praw Człowieka Sejmu RP jest przedmiotem prac parlamentarnych.

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszej pracy na uwagę zasługują przepisy zamieszczone w rozdziale 6 „*Porozumienia i umowy administracyjne*”. Zgodnie z projektowanym art. 41 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy, organ administracji publicznej, właściwy do załatwienia sprawy z zakresu administracji publicznej, w drodze decyzji administracyjnej albo przez podjęcie innego aktu lub czynności władczej, uprawniony jest do zawarcia umowy z osobami, których interesów prawnych lub obowiązków sprawa dotyczy, o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy szczególne (umowa administracyjna). Stosownie do art. 41 ust. 3, umowa taka może służyć także do ustalenia stanu faktycznego lub stanu prawnego w sprawie, jeżeli ustalenie ich na podstawie środków dowodowych w postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonych na podstawie mających zastosowanie przepisów o postępowaniu administracyjnym, okazało się niemożliwe albo wymagało poniesienia kosztów niewspółmiernych wobec celu postępowania (układ). Kolejne przepisy precyzują zasady stosowania powyższej instytucji.

Jak wynika z przepisów przejściowych projektu oraz z uzasadnienia do niego, powyższe formy załatwiania spraw zostały przewidziane również dla spraw podatkowych. Oznacza to, że w przypadku uchwalenia ustawy powstanie bezpośrednia podstawa normatywna dla prowadzenia negocjacji w ramach postępowań podatkowych. Pozostanie mieć nadzieję, że szerokiemu stosowaniu umów administracyjnych w sprawach podatkowych (w tym zwłaszcza układów) nie staną na przeszkodzie nawyki administracji skarbowej.

Warto dodać, że negocjacyjne podejście charakteryzuje jurysdykcje podatkowe prowadzące aktywną politykę konkurencji podatkowej (takie, jak Luksemburg, Szwajcaria, czy Holandia)<sup>56</sup>. W państwach tych uzgadnianie z przedsiębiorcami dogodnych dla nich warunków prowadzenia działalności gospodarczej, w tym również wymiaru obciążeń podatkowych, pojmuje się jako instrument zwiększania atrakcyjności własnego kraju dla inwestorów.

## 8. WNIOSKI

---

*„Postępowanie administracyjne jawi się (...) (jeśli pominąć proste, narzucające pewien schemat zachowań stany faktyczne i prawne) jako złożony <system interakcji> – wzajemnych stosunków i*

---

<sup>56</sup> Zgodnie ze znanym powiedzeniem, odnoszącym się do praktyki stosowania w tym kraju interpretacji indywidualnych w sprawach podatkowych, „w Holandii wszystko podlega negocjacom” („everything is negotiable in the Netherlands”; zob. C. Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System*, IBFD Publications 2002, s. 447–463).

*działań uczestniczących w nich podmiotów*<sup>57</sup>. Proces komunikacyjny, wzajemne przekonywanie się i ścieranie stanowisk w trakcie postępowania podatkowego można interpretować w kategoriach procesu negocjacyjnego. Charakter postępowania podatkowego nie stoi temu na przeszkodzie, a praktyka – potwierdza. W moim przekonaniu przyjęcie takiej optyki – spojrzenie na spór z organem podatkowym jako na grę negocjacyjną i wykorzystanie narzędzi wypracowanych w teorii i praktyce na potrzeby tej gry – sprzyja skuteczności działań strony (względnie jej pełnomocnika) w sporze.

Zwykle nikt, ani organ podatkowy, ani strona, nie nazywa prowadzonych rozmów negocjacjami. Kilka miesięcy temu bezpośrednio przed szczęśliwym finałem zażartego sporu, w którym autor tej pracy był pełnomocnikiem podatnika, urzędnik – chcąc uspokoić rozmówcę co do tego, że wydane rozstrzygnięcie będzie rzeczywiście zgodne z powziętymi wcześniej uzgodnieniami – powiedział jednak „*przecież się umówiliśmy*”. Czy nie potwierdził w ten sposób, że miało miejsce coś na kształt negocjacji? Były to swoiste „negocjacje bez nazywania ich negocjacjami” – a zatem, jak w tytule tego artykułu, „*negocjacje bez negocjacji*”.

Realizm każe jednak opatrzyć powyższe uwagi dodatkowym kwalifikującym komentarzem o nieco pesymistycznym wydźwięku. Nie należy przeceniać skali udziału elementów negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi. Warunkiem koniecznym ich wystąpienia jest bowiem uzyskanie przez stronę postępowania sposobności do rozmowy z urzędnikiem. Tymczasem wciąż zdarza się, że urzędnicy stroną od jakiegokolwiek bezpośredniego kontaktu z podatnikiem.

---

<sup>57</sup> Z. Kmiecniak, *Mediacja...*, s. 99.