

# 1

Pełnomocnik dla podatnika

# a) Rodzaje i systematyka pełnomocnictw

---

Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

## Pełnomocnictwo szczególne

- obowiązuje od 1 stycznia 2016 r.
- upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej

## Pełnomocnictwo ogólne

- obowiązuje od 1 lipca 2016 r.
- upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej

## Pełnomocnictwo tymczasowe

- powoływane w przypadku niemożności wszczęcia/prowadzenia postępowania wobec podmiotu m.in. z powodu niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności
- tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym jest adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy

## b) Sposób ustanawiania pełnomocnika - Nowe pełnomocnictwo PPS-1

---

- > Wzór w rozporządzeniu z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzoru pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw;
- > Nie musi być na urzędowym formularzu, musi zawierać wszystkie dane ze wzoru;
- > Tylko do pełnomocnictw złożonych od 2016 roku;
- > Na podstawie przepisów przejściowych pełnomocnictwa złożone do 31.12.2015 r. zachowują ważność;
- > Substytucja – nic się nie zmienia, wynika to przepisów prawa cywilnego;
- > Jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą;
- > Korespondencja kierowana do profesjonalnego pełnomocnika musi być przesyłana za pośrednictwem portalu ePUAP;
- > Login/domyślna;
- > Pełnomocnik nie musi wysyłać za pośrednictwem ePUAP;
- > Nieprofesjonalni pełnomocnicy – urząd doręcza pisma za pośrednictwem poczty tradycyjnej;
- > Pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.

# Pełnomocnictwo ogóle PPO-1

- > Od 1 lipca 2016 r. możliwość ustanowienia pełnomocnika ogólnego;
- > Wcześniej niektóre organy uznawały takie pełnomocnictwa mimo braku podstawy prawnej;
- > Wolne od opłaty skarbowej;
- > Do wszystkich spraw podatkowych, rejestr w Ministerstwie Finansów;
- > Zgłaszanie za pośrednictwem portalu podatkowego;
- > Korzyści z ustanowienia pełnomocnika ogólnego – zdjęcie kontaktu z organami z podatnika, pomoc profesjonalnego pełnomocnika już od początkowych czynności organu;
- > Nie obejmuje pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji (UPL-1).



## c) Obowiązek doręczania korespondencji przez organy – zalety ustanowienia pełnomocnika

- > Strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania;
- > Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie;
- > Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego (wyjątkowo – gdy względy techniczne uniemożliwiają doręczenie elektroniczne do profesjonalnego pełnomocnika, co powinno znaleźć wyraz w aktach sprawy);
- > Adwokat, radca prawny i doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Organ podatkowy może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony;

*Dopiero od chwili doręczenia pełnomocnictwa organowi prowadzącemu postępowanie podatkowe, zgodnie z art. 145 § 2 o.p., pełnomocnik zyskuje pierwszoplanową rolę procesową, a pominięcie pełnomocnika stanowi podstawę wznowienia postępowania.*

(wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2010 r. I SA/Łd 1/10).

# 2

Odpowiedzialność osób trzecich –  
uzupełnienie katalogu

## a) Odpowiedzialność spółki niemającej osobowości prawnej – aport przedsiębiorstwa – novum – art. 112 o.p.)

- > Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiada **całym swoim majątkiem solidarnie** z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem;
- > wniesienie aportu przez osobę fizyczną w postaci przedsiębiorstwa do spółki osobowej (zrównano to z sytuacją, gdy dochodzi do sukcesji przy przekształceniu osoby fizycznej w jednoosobową spółkę kapitałową);
- > odpowiedzialność obejmuje zaległości podatkowe powstałe do dnia dokonania aportu (w przypadku nieruchomości – dzień rejestracji spółki, a w toku jej trwania – dzień podjęcia stosownej uchwały);
- > odpowiedzialność ma charakter solidarny – spółka odpowiada solidarnie ze współnikiem;
- > odpowiedzialność ma zakres nieograniczony – spółka odpowiada całym swoim majątkiem (bardziej restrykcyjne rozwiązanie niż na gruncie art. 33 k.s.h., tu spółka odpowiada do wartości przedsiębiorstwa; ten art. k.s.h. dotyczy też zbycia części przedsiębiorstwa);

## b) Rozszerzenie odpowiedzialności wspólników, z uwzględnieniem byłych wspólników (art. 115 o.p.)

(§ 2) - **rozszerzono odpowiedzialność byłych wspólników:**

> za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki oraz za zaległości wskazane w art. 52 i 52a powstałe po jej rozwiązaniu odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki;

(§ 4) - **zmodyfikowano poprzez wskazanie, że rozstrzygnięcie o odpowiedzialności osób trzecich następuje w drodze decyzji orzekającej o odpowiedzialności, a więc nie wymaga uprzedniego wydania decyzji w sytuacja wskazanych w art. 108 par. 2 ust. 2 o.p.:**

orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1 nie wymaga uprzedniego wydania decyzji, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2, **a rozstrzygnięcie w tych sprawach następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności;**



## c) Odpowiedzialność członków zarządu – modyfikacja przesłanek i zakresu



Dodano i sprecyzowano kolejną przesłankę wyłączającą odpowiedzialność – § 1a. Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał **wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.**; - pozostałe przesłanki analogicznie jak w k.s.h. i tylko zmiany systematyczne wynikające ze zmiany prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego;



(art. 116 § 2 o.p.) – do zakresu odpowiedzialności w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu dodano art. 52 a (nowa regulacja – wynikająca z praktyki, problem z egzekucją tych roszczeń – dotyczą one wynagrodzenia płatników pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, traktowanego jako zaległość podatkowa - ma ono podlegać zwrotowi bez wzywania organu podatkowego, zatem organ ten wydaje decyzje, w której określa wysokość zaległości podatkowej);



(art. 116 § 2a o.p.) analogiczne rozwiązanie, jak w przypadku odpowiedzialności wspólników (j.w.) – dopełnia i doprecyzowuje sytuację po likwidacji spółki kapitałowej, a także katalog sytuacji, gdzie ta odpowiedzialność następuje; odpowiedzialność osób pełniących funkcję członka zarządu w trakcie likwidacji – zobowiązania gdzie termin płatności upłynął po likwidacji spółki.

d) Wprowadzenie odpowiedzialności likwidatorów – zakres i zasady (art. 116 o.p.)

§ 1. Likwidatorzy spółki, z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd, odpowiadają za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji.

§ 2. Likwidatorzy innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają za zaległości podatkowe tych osób powstałe w czasie likwidacji.

§ 3. Do odpowiedzialności likwidatorów przepisy art. 116 i art. 116a stosuje się odpowiednio.

# 3

Czynności sprawdzające

## a) Modyfikacja katalogu czynności sprawdzających – szersze uprawnienia organów

Organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:

- > sprawdzenie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- > weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- > weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.



## b) Kontrole krzyżowe – podstawa zapytania i zakres

Organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

- przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio);

Czynności te kontrahent podatnika jest obowiązany wykonać na własny koszt.

W dniu 24 października 2016 r. skład 7 sędziów NSA podjął uchwałę I FPS 3/16 w sprawie dopuszczalności tzw. kontroli krzyżowych u kontrahentów podatników.

Skład 7 sędziów NSA podjął uchwałę, zgodnie z którą w omawianym przypadku, tj. **przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku w związku z weryfikacją prowadzoną u podatnika na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku od towarów i usług w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V ustawy Ordynacja podatkowa, nie jest dopuszczalne żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności.**

Zatem, zgodnie z zaprezentowanym stanowiskiem Sądu, gdy weryfikacja zwrotu różnicy podatku VAT odbywa się u podatnika wyłącznie w ramach czynności sprawdzających, organ nie ma prawa przeprowadzać kontroli krzyżowych u jego kontrahentów.

# 4

## Kontrola podatkowa



## a) Zgoda kontrolowanego

### Wszczęcie kontroli

- Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli – wcześniej – zgoda kontrolowanego;
- Po przekroczeniu 30-dniowego terminu wymagane jest ponowne zawiadomienie;
- Zawiadomienie sporządza się według odpowiedniego wzoru i o określonej treści m.in.:
  - wskazuje się zakres kontroli
  - poucza się o prawie złożenia korekty deklaracji;
- Kontrolowanemu okazuje się legitymację służbową i doręcza się upoważnienie do przeprowadzenia kontroli, które musi spełniać ustawowe wymogi co do swojej treści m.in.:
  - wskazywać podstawę prawną
  - określać zakres kontroli oraz
  - datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli.

## b) Wszczęcie kontroli - brak uprzedniego zawiadomienia

- > Dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług
- > Ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe
- > Dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych
- > Dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej
- > Ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu
- > Zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 284a § 1
- > Ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury
- > Dotyczy podatku od wydobywania niektórych kopalin
- > Ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej



## c) Protokół kontroli a protokół z czynności kontrolnych

Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole

Stan faktyczny może być utrwalony:

- > za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk
- > lub na informatycznych nośnikach danych

Elementy protokołu kontroli:

- 1 wskazanie kontrolowanego
- 2 wskazanie osób kontrolujących
- 3 określenie przedmiotu i zakresu kontroli
- 4 określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli
- 5 opis dokonanych ustaleń faktycznych
- 6 dokumentacja dotycząca przeprowadzonych dowodów
- 7 ocena prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli
- 8 pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji
- 9 pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku



# Protokoły

---

## Protokół z badania ksiąg podatkowych

- służy sprawdzeniu, czy księgi prowadzone są w sposób rzetelny i niewadliwy;
- określa za jaki okres i w jakiej części nie uznaje się księgi za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów;
- nie ma obowiązku sporządzenia odrębnego protokołu z badania ksiąg – ustalenia w tym zakresie mogą być zawarte w protokole kontroli podatkowej;

## Protokół z czynności kontrolnych

- jest sporządzany w przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie jej wszczęcia;
- sporządza się go w trzech egzemplarzach (dodatkowy dla organu podatkowego właściwego w sprawie);
- stosuje się do niego odpowiednio przepisy o protokole kontroli.

# Zastrzeżenia do protokołu

- > Złożenie zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu kontroli jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika
- > Zastrzeżenia – składane w terminie 14 dni od daty doręczenia protokołu (mogą zawierać wnioski dowodowe)
- > Organ ma obowiązek rozpatrzyć zastrzeżenia w terminie 14 dni od daty ich otrzymania i zawiadomić podatnika o sposobie ich załatwienia

Czy są skuteczne zastrzeżenia do protokołu, które nie zawierają wniosków dowodowych?

Czy niezłożenie wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie wyłącza późniejsze kwestionowanie ustaleń?

## Dlaczego warto złożyć zastrzeżenia do protokołu kontroli:

- > odpowiednia argumentacja, przedłożone dokumenty lub wnioski dowodowe – na etapie zastrzeżeń – mogą skłonić organ do zmiany negatywnego stanowiska
- > co do zasady, wcześniejsze złożenie wniosków dowodowych zwiększa szansę ich przeprowadzenia – im późniejszy etap postępowania, tym bardziej niechętnie organy realizują wnioski dowodowe podatnika
- > złożenie zastrzeżeń ogranicza możliwość zarzucania podatnikowi przez organ bierności w toku postępowania (istotne z punktu widzenia sporu na poziomie sądu administracyjnego)