

Opinie w sprawach podatkowych dla doradców podatkowych

Dowiedz się więcej na www.ksiegarnia.beck.pl

Rozdział 1. Cel sporządzenia, rola i elementy opinii podatkowych

1.1. Cel sporządzenia i rola opinii podatkowych

Opinia prawna – jest to stanowisko określonej osoby w określonej sprawie sporządzone w celu przedstawienia innemu podmiotowi swoich argumentów dotyczących rozumienia analizowanego problemu w ujęty w opinii sposób. Sporządzenie opinii zleca się głównie w przypadkach, gdy zachodzi potrzeba uzyskania specjalistycznej wiedzy dotyczącej określonego zagadnienia prawnego.

W zależności od rodzaju sporządzanej opinii odmienny może być jej cel sporządzenia opinii, jak i jej rola. Głównym celem – zarówno opinii zewnętrznych jak i wewnętrznych – jest umożliwienie oszacowania ryzyka podatkowego towarzyszącego zaistniałemu bądź dopiero mającemu zaistnieć stanowi faktycznemu. Niejednokrotnie pozyskanie określonej treści opinii prawnej warunkuje podjęcie decyzji przez zleceniodawcę, bądź wpływa na sposób jego działania. Opinie mogą być sporządzane zarówno dla klienta zewnętrznego, jak i mogą mieć charakter opinii wewnętrznych, np. w sytuacji, gdy sporządza je dział prawny podatnika. Przedmiotem opinii może być stan faktyczny związany z toczącą się kontrolą podatkową, postępowaniem podatkowym bądź z inną procedurą weryfikacyjną, jak i zaistniały albo przyszły stan faktyczny, który nie jest związany z toczącą się podatkową procedurą weryfikacyjną. Sporządzenie opinii podatkowej może być związane również z toczącym się postępowaniem karnym skarbowym. Należy bowiem mieć na względzie, że doradca podatkowy bądź inny podmiot sporządzający opinię może występować jako biegły z zakresu rachunkowości i może wydać opinię na potrzeby toczącego się postępowania.

Jak zostało już wskazane, opiniowaniu mogą podlegać zaistniałe bądź przyszłe stany faktyczne, które nie są związane z toczącą się kontrolą podatkową, postępowaniem podatkowym bądź z inną procedurą weryfikacyjną. Opinie dotyczące zaistniałych stanów faktycznych służą przede wszystkim uzyskaniu wiedzy co do dokonania poprawnej kwalifikacji prawnej określonego zdarzenia lub ich ciągu na gruncie przepisów podatkowych. W przypadku stwierdzenia istnienia nieprawidłowości, do czasu wszczęcia procedury weryfikacyjnej zleceniodawca ma możliwość skorygowania swoich rozliczeń, a także złożenia czynnego żalu i wyłączenia możliwości poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej. Nie podlega bowiem karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu (art. 16 KKS). W odniesieniu do opinii dotyczących przyszłych stanów faktycznych, należy mieć na względzie, że może mieć ona istotne znaczenie dla podjęcia decyzji biznesowych, zwłaszcza jeżeli zakres przedmiotowy opinii obejmuje analizę kilku potencjalnie możliwych scenariuszy przeprowadzenia transakcji. Sporządzenie

opinii wariantowej może rodzić również istotne skutki dla wykonawcy zlecenia, wobec którego może powstać obowiązek raportowania schematu MDR.

W odniesieniu do opinii dotyczących zasadności wniesienia środka zaskarżenia, jej rolą jest dostarczenie zleceniodawcy informacji, czy w danej sprawie istnieją podstawy do wniesienia środka zaskarżenia. Angażowanie się w spór podatkowy może mieć bowiem istotne konsekwencje dla strony. Po zakończeniu kontroli podatkowej strona może bowiem zdecydować, czy dokonuje korekty swoich rozliczeń i uiszcza podatek w wysokości wynikającej z ustaleń organu (np. art. 82 ust. 3 KASU, 165b § 1 OrdPU), czy też kwestionuje ustalenia/ocenę prawną dokonaną przez organ. W przypadku dokonania korekty wobec strony uchylone zostaje niebezpieczeństwo odpowiedzialności karnej skarbowej. W świetle postanowień art. 16a KKS nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów OrdPU albo w rozumieniu przepisów KASU korektę deklaracji podatkowej i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publiczno-prawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. Z kolei brak wniesienia środka zaskarżenia może skłonić organ do objęcia kontrolą również kolejnych bądź poprzednich okresów rozliczeniowych.

Opinie sporządzane przez biegłych na potrzeby postępowania karnego skarbowego służą przede wszystkim zapewnieniu dobra wymiaru sprawiedliwości, a mianowicie poczynieniu – wymagających wiadomości specjalnych – ustaleń w zakresie możliwości przypisania danemu podmiotowi odpowiedzialności. Opinia biegłego może mieć zatem istotne znaczenie zarówno dla sądu karnego, jak i oskarżonego.

Wobec wagi skutków, jakie może wywołać sporządzona opinia podatkowa, należy mieć na względzie konieczność zachowania daleko idącej staranności przy realizacji zlecenia, dokładnego ustalenia i opisu okoliczności stanu faktycznego, a także analizy prawnej – z uwzględnieniem istniejących rozbieżności w zakresie wykładni przepisów mających lub mogących mieć zastosowanie w opiniowanej sprawie. Uniknięciu błędów przy sporządzaniu opinii sprzyja jej przejrzysta konstrukcja, która umożliwia zweryfikowanie, czy w opinii zawarto wszystkie elementy niezbędne do przeprowadzenia rzetelnej analizy i zajęcia stanowiska w sprawie.

1.2. Elementy opinii podatkowych

Jak zostało już wskazane, opinie podatkowe mogą mieć różny charakter, różny może być także cel ich sporządzania czy forma – dokument elektroniczny bądź papierowy. Trudno zatem mówić o istnieniu jednego niezawodnego wzoru, na podstawie którego można sporządzić każdą opinię. Niewątpliwie każda opinia powinna zawierać opis stanu faktycznego i analizę prawną, jednak – w zależności od konkretnego przypadku lub oczekiwań zleceniodawcy – różne opinie mogą obejmować dodatkowe elementy treści i mogą mieć zróżnicowaną strukturę. Poniżej zaprezentowany został katalog potencjalnych części składowych opinii, wraz z krótkim ich omówieniem.

1) Data i miejsce sporządzenia opinii

Wskazanie daty sporządzenia opinii jest istotne z uwagi na możliwość oceny aktualności stanu prawnego, jak również oceny, czy sporządzenie opinii nastąpiło w terminie wskazanym przez zleceniodawcę.

2) Przedmiot opinii

Przystępując do sporządzenia opinii należy w sposób precyzyjny określić jej zakres. Przedmiot opinii może być określony w sposób otwarty, np. poprzez wskazanie, że przedmiotem opinii jest analiza prawna skutków określonego stanu faktycznego w oparciu o przepisy danej ustawy podatkowej. Niejednokrotnie określenie przedmiotu opinii może mieć charakter wariantowy. Zakłada on analizę skutków podatkowych różnych możliwości działania prowadzących do osiągnięcia tego samego rezultatu gospodarczego. Przedmiotem opinii może być również odpowiedź na konkretnie postawione przez zleceniodawcę pytanie albo pytania, np. czy w określonym stanie faktycznym powstał obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Do rzadkości nie należy również kaskadowe określenie przedmiotu zlecenia, wówczas konieczność analizy kolejnych kwestii uzależniona jest od odpowiedzi na pierwsze z postawionych pytań, np. czy w opisanym stanie faktycznym powstanie obowiązek podatkowy, a jeśli tak, to jaką stawkę podatkową należy zastosować.

3) Główne tezy opinii

W zależności od oczekiwań zleceniodawcy – w początkowej części opinii – można zamieścić tezy stanowiące rezultat przeprowadzonej w dalszej części opinii analizy. Umożliwia to zleceniodawcy powzięcie najważniejszych informacji dotyczących stanowiska zaprezentowanego w opinii, bez konieczności wnikliwej lektury całości opinii, w której wskazane tezy zostały umotywowane. Tezy opinii powinny być zwarte i powinny skupiać się na istocie problemu.

4) Opis stanu faktycznego

Opinia sporządzana jest w oparciu o określony stan faktyczny (zaistniały albo przyszły). W treści opinii powinien on zostać dokładnie opisany, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności mogących mieć znaczenie w sprawie. Elementy stanu faktycznego można ustalić w oparciu o dowody np. z dokumentów. Kopie dokumentów mogą stanowić załącznik do opinii. Podstawą przyjęcia określonego stanu faktycznego za podstawę opinii może być również oświadczenie zleceniodawcy.

Precyzyjne zarysowanie okoliczności stanu faktycznego ma znaczenie nie tylko z punktu widzenia prawidłowej kwalifikacji prawnej danego stanu faktycznego, ale również z punktu widzenia dołożenia należytej staranności wymaganej przy wykonywaniu czynności zawodowych. Pominięcie istotnych okoliczności stanu faktycznego, w sytuacji gdy mają one wpływ np. na sposób opodatkowania transakcji może skutkować poniesieniem odpowiedzialności odszkodowawczej, jeśli zleceniodawca poniósł w związku z tym szkodę.

W zależności od okoliczności, czy opinia dotyczy stanu faktycznego zaistniałego w przeszłości, istniejącego obecnie, czy też mającego zaistnieć w przyszłości – konieczne jest opisanie wszystkich istotnych elementów zdarzenia. Jeżeli stan faktyczny jest jeszcze otwarty – opinia dotyczy zdarzenia przyszłego – i ma na celu znalezienie najkorzystniejszego sposobu opodatkowania, należy opisać szczegółowo możliwe warianty podjęcia

działań, aby następnie opisać skutki prawne każdego z nich. Analizowanie wariantów opinii może prowadzić do sporządzenia strategii podatkowej, w związku z czym należy przeanalizować ryzyko wystąpienia schematu podatkowego oraz obowiązku jego zaraportowania.

Jeżeli nie da się ustalić wszystkich elementów stanu faktycznego, należy brać pod uwagę potencjalne obszary ryzyka, ewentualnie założyć, jakie skutki w sprawie zaistniałyby, gdyby przyjąć, że dana okoliczność miała miejsce, jak również, że nie wystąpiła.

W przypadku sporządzania opinii w odniesieniu do stanów faktycznych, z którymi związane są toczące się procedury weryfikacyjne organów skarbowych, w tym opinii dotyczących zasadności wniesienia środka zaskarżenia, istotne jest, by – w razie rozbieżności co do ustaleń dotyczących stanu faktycznego przedstawionych w rozstrzygnięciu organu i dowodzonych przez stronę postępowania – uwzględnić istnienie owych rozbieżności i opisać je w treści sporządzanego dokumentu wraz ze wskazaniem ich znaczenia dla stanowiska zajętego w treści opinii.

5) Analiza prawna

a) Przepisy obowiązującego prawa, w tym przepisy intertemporalne

Stosownie do postanowień art. 87 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a na obszarze działania organów, które je ustanowiły – również akty prawa miejscowego, jeżeli zostały ogłoszone.

Ustawa może być rozumiana zarówno w sensie formalnym, jak i materialnym. W sensie materialnym ustawa jest to akt prawny zawierający normy abstrakcyjne i generalne oraz ingerujący w sferę praw i wolności jednostki. W kontekście sporządzania opinii w zakresie prawa podatkowego i materialnego ujęcia ustawy, należy mieć na względzie w szczególności art. 217 Konstytucji RP, z którego wynika nakaz regulowania przepisów nakładających na obywateli podatki w formie ustawy. W świetle treści wskazanego przepisu nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W odniesieniu do umów, których ratyfikacja do krajowego porządku prawnego nie wymaga zgody Sejmu wyrażonej w ustawie przyjmuje się w doktrynie, że w razie konfliktu pierwszeństwo należałoby przyznać ustawie, co wynika zarówno z kolejności wyliczenia źródeł prawa w art. 87 ust. 1 Konstytucji RP, jak i z zasady prymatu ustawy.

W odniesieniu zaś do umów międzynarodowych, należy mieć na względzie, że w świetle postanowień Konstytucji RP można wyróżnić dwa rodzaje umów, przyjmując jako kryterium podziału tryby ich ratyfikacji. Pierwsza kategoria obejmuje umowy ratyfikowane za uprzednią zgodą Sejmu wyrażoną w ustawie (art. 89 ust. 1 pkt 1–5 Konstytucji RP), druga – umowy, których ratyfikacja nie wymaga zgody Sejmu wyrażonej w ustawie (art. 89 ust. 2 Konstytucji RP). W hierarchii aktów prawnych umowy międzynarodowe ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie mają pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawa nie da się pogodzić z umową (art. 91 ust. 2 Konstytucji RP).

Do podatkowych umów międzynarodowych należy zaliczyć umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy np. umowy o wymianie informacji podatkowych między umawiającymi się państwami. W kontekście sporządzania opinii podatkowych, koniecz-

ność odwołania się do postanowień umów międzynarodowych będzie zachodziła głównie w sprawach z elementem transgranicznym.

W tym miejscu należy wskazać, że w hierarchii aktów prawnych ponad ustawą znajdują się również akty prawa wtórnego UE, tj. akty tworzone przez instytucje UE. W szczególności dotyczy to rozporządzeń oraz dyrektyw. Rozporządzenie unijne ma zasięg ogólny, nie wymaga przeniesienia do krajowego porządku prawnego, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane. Może być źródłem uprawnień i obowiązków dla jednostek. Dyrektywa zaś służy harmonizacji prawa i wiąże każde z państw członkowskich, do którego jest skierowana, w odniesieniu do rezultatu, jaki ma zostać osiągnięty. Państwa członkowskie mają jednak swobodę wyboru formy i środków do realizacji celów. Powyższe formy regulacji prawnych są wykorzystywane również w prawie podatkowym, stąd też przy analizowaniu zagadnienia objętego opinią należy zwracać uwagę w szczególności na poprawność transpozycji do krajowego porządku prawnego dyrektyw podatkowych.

Stosownie do postanowień art. 92 Konstytucji RP rozporządzenie jest aktem wykonawczym do ustawy i wydawanym na jej podstawie. Z hierarchii systemu źródeł prawa wynika, że jest ono usytuowane poniżej ustaw. Rozporządzenie może zostać wydane jedynie na podstawie delegacji ustawowej określającej upoważnienie dla właściwego organu, zakres spraw oraz wytyczne co do treści. Upoważnienie winno być – po pierwsze – szczegółowe podmiotowo, przedmiotowo i treściowo. Innymi słowy organ właściwy do wydania rozporządzenia, zakres spraw i zadań powinny zostać wyraźnie wskazane. W ustawie powinna zaś zostać zawarta merytoryczna treść, podlegająca rozwinięciu w rozporządzeniu.

Przy sporządzaniu opinii prawnej warto zwrócić szczególną uwagę, czy analizowane rozporządzenie nie zostało wydane z przekroczeniem granic upoważnienia wynikającego z ustawy.

Źródłami prawa powszechnie obowiązującego są również akty prawa miejscowego, jednak tylko na obszarze działania organów, które je ustanowiły. Wspomniane akty prawne mogą być wydawane przez organy samorządu terytorialnego i terenowe organy administracji rządowej niezespołonej i jedynie na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. Zakres ich obowiązywania doznaje zatem ograniczeń terytorialnych i przedmiotowych. W kontekście sporządzania opinii podatkowych należy mieć na względzie, że akty prawa miejscowego dotyczą w szczególności stawek podatków i opłat lokalnych, stawki opłaty targowej, wprowadzenia opłaty od posiadania psów (art. 18a PodLokU) czy wprowadzania zwolnień w zakresie przewidzianym ustawą.

Sporządzając opinię prawną, w której zachodzi konieczność dokonania analizy treści aktu prawa miejscowego, szczególną uwagę należy zwrócić na okoliczność, czy nie został on wydany z przekroczeniem wskazanych ograniczeń przedmiotowych, np. w odniesieniu do stawek podatku od nieruchomości, właściwy do wydania aktu prawa miejscowego organ może określić wysokość stawek jedynie w ramach wartości minimalnych i maksymalnych określonych w ustawie (art. 5 PodLokU), a wprowadzane zwolnienia w podatku od nieruchomości mogą mieć wyłącznie charakter przedmiotowy (art. 7 ust. 3 PodLokU).

b) Orzecznictwo sądów administracyjnych

Przy sporządzaniu opinii prawnej istotne jest również, by ustalić, czy w sprawie zapadło orzeczenie sądu administracyjnego. Jeśli tak, należy mieć na względzie, że orzeczenie

prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby (art. 170 PostAdmU). Uchwała składu siedmiu sędziów NSA jest w danej sprawie wiążąca (art. 187 § 2 PostAdmU). Jeżeli orzeczenie nie zapadło, zasadne jest przeanalizowanie istniejących rozstrzygnięć w analogicznych sprawach i ustalenie, czy istnieje ugruntowana linia orzecznicza czy też nie. Znacząca w sprawie może być również okoliczność, czy w obrocie prawnym istnieje uchwała NSA, której treść można by przywołać w uzasadnieniu opinii.

c) Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Stosownie do postanowień art. 14a i n. OrdPU może wydawać zarówno interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego, jak i interpretacje indywidualne.

Interpretacje ogólne wydawane są z urzędu lub na wniosek. Zawierają one interpretację przepisów prawa podatkowego, z uwzględnieniem orzecznictwa sądów, TK lub TSUE. Do wydania interpretacji ogólnej konieczne jest istnienie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Wówczas budzące kontrowersje zagadnienie może stać się przedmiotem interpretacji ogólnej.

Interpretacje ogólne nie są źródłem prawa i nie mają wiążącego charakteru. Interpretacja ogólna może ulec zmianie. Zastosowanie się do treści interpretacji ogólnej nie może jednak szkodzić, zwłaszcza w sytuacji, gdy zmianie nie uległy przepisy, ale sama interpretacja. Stosownie do treści art. 14k § 2 i 3 OrdPU zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, także w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Dodatkowo nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę – w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Z kolei indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego są wydawane w odniesieniu do konkretnego zaistniałego stanu faktycznego lub mającego zaistnieć zdarzenia przeszłego. Wydaje się je wyłącznie na wniosek zainteresowanego. Podobnie jak interpretacje ogólne nie mają mocy wiążącej, jednak w świetle postanowień art. 14k § 1 OrdPU zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną – nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Co więcej, w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Jednakowoż w przypadku, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku (art. 14l OrdPU).

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, przy sporządzaniu opinii podatkowej należy zbadać, czy w odniesieniu do opiniowanego zagadnienia została wydana interpretacja ogólna, z uwzględnieniem jej ewentualnych zmian. Co się zaś tyczy interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego – istotne jest, czy interpretacja została wydana w odniesieniu do opiniowanego zaistniałego stanu faktycznego albo stanu mającego zaistnieć w przyszłości (zagadnienie przyszłe). Szczególną uwagę należy zwrócić na zgodność okoliczności stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji oraz wskazanego w opinii. Dokonując analizy prawnej danego zagadnienia, zasadne jest również przytoczenie treści interpretacji wydanych nie wobec zleceniodawcy, ale w odniesieniu do tożsamych bądź analogicznych stanów faktycznych, celem przywołania stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe w odniesieniu do opiniowanego zagadnienia. Powyższe stanowi bowiem źródło informacji o stanowisku, jakie prawdopodobnie może zająć organ podatkowy, w sytuacji gdyby w odniesieniu do opiniowanego zagadnienia doszło w przyszłości do sporu podatkowego.

d) Opinie zabezpieczające

W treści opinii należy uwzględniać okoliczność, czy w odniesieniu do analizowanego stanu faktycznego została wydana opinia zabezpieczająca albo czy odmówiono wydania takiej opinii.

Regulacje mające na celu zwalczanie zjawiska unikania opodatkowania (klauzula GAAR) zostały prowadzone do polskiego porządku prawnego 15.7.2016 r., a następnie znowelizowane od 1.1.2019 r. Mocą wskazanych przepisów wprowadzono w art. 119a OrdPU klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, w oparciu o którą możliwe jest zakwestionowanie skutków podatkowych formalnie zgodnej z prawem czynności, jeśli została ona dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, w sytuacji gdy sposób działania był sztuczny.

W świetle wprowadzonych regulacji możliwe jest uzyskanie przez podatnika wiążącej informacji, czy w opisanym przez nich stanie faktycznym ma miejsce unikanie opodatkowania. Informacja ta przybiera formę opinii zabezpieczającej. W przypadku uznania przez właściwy organ, że w opisanym stanie faktycznym nie zachodzi unikanie opodatkowania – ów organ wydaje opinię zabezpieczającą. Jeśli zostanie uznane, że do czynności opisanych przez zainteresowanego we wniosku o wydanie tej opinii zastosowanie będzie mieć klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, organ odmawia wydania opinii zabezpieczającej.

Przy sporządzaniu opinii podatkowej istotne jest ustalenie, czy w odniesieniu do opiniowanego stanu faktycznego została wydana opinia zabezpieczająca, bądź też, czy odmówiono jej wydania. W przypadku zajęcia w opinii stanowiska przeciwnego niż wynikające z rozstrzygnięcia, zasadne jest przedstawienie argumentów przemawiających za przyjęciem tezy odmiennej niż wynikająca z dokumentu.

e) Objaśnienia podatkowe

Stosownie do postanowień art. 14a § 1 pkt 2 OrdPU minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa po-

datkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe), przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, TK lub TSUE.

Objaśnienia podatkowe, odmiennie niż interpretacje indywidualne wydawane są tylko z urzędu. Objasnienia nie stanowią źródła prawa. Przepisy normujące tę instytucję weszły w życie 1.1.2017 r. Różnica między interpretacjami ogólnymi a objaśnieniami jest trudna merytorycznie do uchwycenia (W. Morawski, Urzędowa interpretacja prawa podatkowego, s. 37, 38). W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Druk sejmowy Nr 994, zaznaczono, że dokonana zmiana „[...] ma na celu wprowadzenie do ustawy – Ordynacja podatkowa nowej instytucji, tj. ogólnych wyjaśnień dotyczących praktycznych aspektów stosowania prawa podatkowego. W odróżnieniu od interpretacji ogólnych nie będą one dotyczyły wyłącznie wykładni przepisów, lecz obejmować będą również praktyczne ich zastosowanie – wraz z podaniem przykładowych sytuacji”. *Wojciech Morawski* na tle przytoczonego fragmentu uzasadnienia trafnie zauważa, że: „[...] Ordynacja podatkowa w dotychczasowym brzmieniu nie zakazywała Ministrowi Finansów zamieszczania w interpretacji ogólnej przykładów zastosowania przepisów”. Nie można zatem uznać wskazanej cechy objaśnień podatkowych za odróżniającą tę instytucję od wspomnianej interpretacji.

W założeniu celem wydawania objaśnień jest kształtowanie prawidłowej wykładni prawa podatkowego i ujednoczenie w tym zakresie praktyki stosowania prawa przez organy podatkowe. Należy zatem uwzględniać okoliczność istnienia objaśnień dotyczących opiniowanego zagadnienia. W przypadku zajęcia w opinii stanowiska innego niż w objaśnieniach – mimo braku ich mocy wiążącej – zasadne jest szczegółowe uargumentowanie przyjętego stanowiska.

f) Poglądy doktryny prawa

W odniesieniu do analizowanego zagadnienia przydatne jest powołanie się na stanowisko przedstawicieli doktryny prawa. W tym celu w związku z tym zasadne jest dokonanie analizy treści komentarzy do ustaw, jak również monografii, czy artykułów naukowych oraz głos do orzeczeń sądów poświęconych danemu zagadnieniu. Przywołując poglądy przedstawicieli doktryny należy wskazać ich źródło, przez przywołanie przypisu bibliograficznego. Jeżeli w odniesieniu do opiniowanego zagadnienia istnieją rozbieżne poglądy w doktrynie, warto przywołać oba stanowiska i uargumentować opowiedzenie się za jednym z nich bądź przyjęcie jeszcze innego poglądu.

6) Podsumowanie

Opinia prawna powinna zawierać ogólne i zwięzłe ogólne i zwięzłe podsumowanie analizowanych zagadnień. Lektura podsumowania powinna dawać pogląd co do stanowiska, jakie w opinii zajął jej autor, bez wnikania w szczegóły analizy prawnej, która ma swoje miejsce w głównej treści opinii.

7) Uwagi i zastrzeżenia

W sytuacji, gdy zachodzi taka konieczność, opinia może zawierać dodatkowe zastrzeżenia lub uwagi. W szczególności, w sytuacji gdy wydawana opinia dotyczy zagadnienia spornego w doktrynie lub w orzecznictwie, zasadne jest wskazanie, że dla uzyskania gwarancji ze strony organów podatkowych zasadne jest wystąpienie z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego lub opinii zabezpieczającej.

8) Lista załączników

W sytuacji, gdy przy sporządzaniu opinii konieczne jest oparcie się na licznych dokumentach, zasadne jest wskazanie tych dokumentów jako załączników do opinii oraz dołączenie ich do sporządzonej analizy. Takie działanie daje jasność co do okoliczności stanu faktycznego stanowiących podstawę wydania opinii.

Rozdział 2. Rodzaje opinii podatkowych – cel, wymogi formalne i strategia sporządzania

2.1. Opinie podatkowe na rzecz klientów i organów państwowych

2.1.1. Opinia dla klienta

2.1.1.1. Uwagi ogólne

Sporządzanie opinii prawnych dla indywidualnych klientów doradcy podatkowego należy do podstawowych czynności doradztwa podatkowego w myśl ustawy korporacyjnej (DorPodU). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 DorPodU do tych czynności należy właśnie udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami. Za definicją słownika polskiego PWN (www.sjp.pwn.pl) porada to udzielenie komuś rady, jest to też to, co się komuś zaleca jako środek na coś. Opinią natomiast jest przekonanie o czymś, pogląd na jakąś sprawę, a także orzeczenie specjalisty na jakiś temat. Z kolei wyjaśnieniem jest uczynienie czegoś zrozumiałym, wskazanie powodów, motywów.

Tym samym czynności doradztwa podatkowego obejmują nie tylko pomoc w wyjaśnieniu przepisów prawa podatkowego, ale także dokonywanie wykładni niejasnych uregulowań prawnych oraz wskazywanie podatnikom, jak powinni postępować. Doradztwo podatkowe nie ogranicza się zatem tylko do pomocy w wykonaniu obowiązków nałożonych na podatników, płatników, inkasentów, osoby trzecie oraz następców prawnych. Doradca podatkowy powinien także wskazywać ryzyka związane z określonym rodzajem działalności podatnika, jak należy prawidłowo postępować, jakie jest stanowisko organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, ale także, w jaki sposób podatnik może zapłacić jak najniższe podatki, zgodnie z obowiązującym prawem (*A. Mariański, Ustawa o doradztwie podatkowym, s. 20*). Opinie podatkowe mogą więc stanowić pomoc w podejmowaniu decyzji przez podatnika poprzez uświadomienie skutków podatkowych i ewentualnych wariantów ryzyka.

Do opinii i porad przygotowywanych przez doradców podatkowych można na przykład zaliczyć:

- 1) opinie w zakresie podatków CIT, PIT, VAT, akcyzy, cła, podatków lokalnych;
- 2) opinie dotyczące kontroli i postępowań podatkowych;
- 3) opinie dotyczące odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe i odpowiedzialności karno-skarbowej;
- 4) opiniowanie umów z kontrahentami;

- 5) opiniowanie skutków podatkowych transakcji gospodarczych, w tym działań restrukturyzacyjnych;
- 6) memoranda pisemne i w formie elektronicznej.

Warto zaznaczyć, że opinia podatkowa może stanowić dowód prywatny w sprawie przed organem podatkowym lub sądem administracyjnym, stąd nierzadko zdarza się, że podatnicy przedstawiają w toku postępowań podatkowych lub postępowań sądowo-administracyjnych opinie prawne sporządzone przez rozmaite autorytety w tej dziedzinie prawa. W myśl art. 181 i 194 OrdPU opinie jako dokumenty prywatne nie korzystają wprawdzie z żadnych szczególnych walorów dowodowych (z kolei dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone), niemniej jednak mogą pełnić funkcję perswazyjną, umotywowania stanowiska podatnika.

2.1.1.2. Zasady sporządzania opinii dla klienta zewnętrznego

Ani ustawa o doradztwie podatkowym, ani też inne obowiązujące przepisy nie regulują treści i formy sporządzanej opinii prawnej w zakresie prawa podatkowego. Niemniej jednak z zasady doradca podatkowy, sporządzając opinię prezentuje przede wszystkim własne stanowisko w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego lub planowanego przedsięwzięcia klienta, wskazując przy tym stanowisko prezentowane przez organy podatkowe, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz poglądy prezentowane w literaturze przedmiotu. W przypadku opiniowania działań gospodarczych sporządzona ekspertyza może zawierać również wskazanie najkorzystniejszego rozwiązania przy uwzględnieniu w szczególności jego skutków podatkowych. Przygotowanie opinii może wystąpić w przedstawionym przez klienta stanie faktycznym, jak i również dotyczyć zdarzeń przyszłych. Przykładowa forma opinii może przybrać formę następujących punktów:

- 1) stan faktyczny;
- 2) tezy opinii;
- 3) szczegółowa analiza prawna.

W powyższym układzie doradca podatkowy w pierwszej kolejności przedstawia stan faktyczny, na gruncie którego dokonywana jest analiza przepisów prawnych. Następnie prezentowane są główne tezy opinii w formie czytelnej dla klienta. Ostatnia część zawiera szczegółowy proces myślowy, który doprowadził do poszczególnych wniosków.

Opinię sporządza się głównie na podstawie stanu faktycznego bądź zaistniałego (albo przyszłego) problemu przedstawionego przez klienta. Doradca podatkowy jest uprawniony, a nawet zobowiązany do podjęcia czynności zmierzających do wnikliwego ich wyjaśnienia. Przedstawione przez klienta informacje (zwłaszcza, jeśli zostały przekazane ustnie) mogą okazać się niewystarczające do sporządzenia dobrej opinii. Z tego powodu doradca podatkowy powinien ściśle współpracować z klientem i dążyć do pozyskania dodatkowych wyjaśnień oraz niezbędnych dokumentów (np. ksiąg podatkowych i ewidencji podatkowych, decyzji podatkowych, uzyskanych przez klienta interpretacji indywidualnych czy orzeczeń sądowych, zawartych umów itp.). Może się okazać, że przedstawione przez klienta informacje będą wymagały ich zweryfikowania, a czasem udowodnienia ich prawdziwości, co jest niezwykle istotne dla dalszych etapów sporządzania opinii (por. *E. Ambrożej, Doradztwo podatkowe*, s. 163).

Z punktu widzenia ochrony zarówno doradcy podatkowego, jak i klienta, istotne jest zawarcie w opinii pouczeń bądź zastrzeżeń, które mogą dotyczyć np. określenia stanu prawnego, w którym opinia jest aktualna, oraz zastrzeżenia integralności opinii. Chroni to obie strony przed zbyt swobodnym korzystaniem z opinii przez klienta w przyszłości. W przypadku, gdy na podstawie opinii będą mogły być podejmowane decyzje, do wykonania których prawo określa terminy, należy wskazać, kiedy one upływają i pouczyć klienta o skutkach zarówno podjęcia, jak i zaniechania tych działań (*E. Ambrożej, Doradztwo podatkowe*, s. 163–164).

2.1.2. Opinia biegłego sporządzona na zlecenie sądów i organów administracji publicznej

2.1.2.1. Uwagi ogólne

Doradcy podatkowi mogą sporządzać opinie w charakterze biegłego na zlecenie sądu w postępowaniu karnym, cywilnym, a także na zlecenie prokuratur, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, organów podatkowych lub innych organów administracji publicznej. Przygotowywane opinie najczęściej dotyczą prawa podatkowego, rachunkowości, kontroli podatkowej czy finansów.

Zadaniem biegłego jest dostarczenie sądowi, organowi podatkowemu czy też innemu organowi administracji publicznej prowadzącemu postępowanie w sprawie wiadomości specjalnych, w celu ułatwienia należytej oceny przedstawionych mu do zaopiniowania okoliczności faktycznych, mających wpływ na treść rozstrzygnięcia. Zadaniem biegłego nie jest ustalenie stanu faktycznego, lecz naświetlenie i wyjaśnienie okoliczności z punktu widzenia posiadanych przez niego wiadomości specjalnych przy uwzględnieniu zebranego i udostępnionego mu materiału dowodowego. Rolą biegłego nie jest również dokonywanie wykładni przepisów prawa lub subsumcji stanu faktycznego sprawy. W literaturze trafnie się zauważa, że opinia biegłego sama w sobie nie może być źródłem materiału faktycznego sprawy ani tym bardziej nie może stanowić podstawy ustalenia okoliczności będących przedmiotem oceny biegłego. W przeciwieństwie do innych dowodów, a zwłaszcza dowodu z zeznań świadków lub stron, dowód z opinii biegłego nie stanowi prostej reprodukcji faktów czy też wrażeń odebranych w przeszłości o tych faktach, lecz stanowi refleksyjną interpretację znanych już faktów (*T. Misiuk-Jodłowska*, w: *J. Jodłowski, Z. Reich, J. Lapierre, T. Misiuk-Jodłowska, K. Weitz*, *Postępowanie cywilne*, s. 438).

Wykonywanie czynności biegłego przed sądami reguluje BiegSądR. Doradca podatkowy może zostać ustanowiony biegłym po spełnieniu warunków wskazanych w BiegSądR. Biegłym może być ustanowiona osoba, która:

- 1) korzysta z pełni praw cywilnych i obywatelskich;
- 2) ukończyła 25 lat życia;
- 3) posiada teoretyczne i praktyczne wiadomości specjalne w danej gałęzi nauki, techniki, sztuki, rzemiosła, a także innej umiejętności, dla której ma być ustanowiona;
- 4) daje rękojmię należytego wykonywania obowiązków biegłego;
- 5) wyrazi zgodę na ustanowienie jej biegłym.

Posiadanie wiadomości specjalnych powinno być wykazane dokumentami lub innymi dowodami. Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z § 3 BiegSądR ustanowienie biegłym osoby wykonującej wolny zawód wymaga zasięgnięcia opinii organizacji zawodowej, do której osoba ta należy. Oznacza to, że w przypadku ustanowienia biegłym w osobie doradcy podatkowego uzależnione jest od wydania opinii KRDP.

Biegły, wydając opinię, używa tytułu biegłego sądowego z oznaczeniem specjalności oraz sądu okręgowego, przy którym został ustanowiony.

Stawki wynagrodzenia biegłych w postępowaniu cywilnym oraz w postępowaniu karnym określa rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 24.4.2013 r. w sprawie określenia stawek wynagrodzenia biegłych, taryf zryczałtowanych oraz sposobu dokumentowania wydatków niezbędnych dla wydania opinii w postępowaniu cywilnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 518 ze zm.) oraz rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 24.4.2013 r. w sprawie określenia stawek wynagrodzenia biegłych, taryf zryczałtowanych oraz sposobu dokumentowania wydatków niezbędnych dla wydania opinii w postępowaniu karnym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2049 ze zm.).

Zgodnie z powyższymi regulacjami, stawka wynagrodzenia biegłych za każdą rozpoczętą godzinę pracy wynosi – w zależności od stopnia złożoności problemu będącego przedmiotem opinii, nakładu pracy oraz warunków, w jakich opracowano opinię – od 1,28% do 1,81% kwoty bazowej dla osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe, której wysokość określa ustawa budżetowa. Stawka za sporządzenie opinii ulega zwiększeniu w wypadku posiadania przez biegłego tytułu naukowego. W razie złożonego charakteru problemu będącego przedmiotem opinii stawka może być podwyższona do 50%. Wydatki poniesione przez biegłego, niezbędne dla wydania opinii, w tym w szczególności wydatki materiałowe, na amortyzację aparatury badawczej oraz koszty dojazdu na miejsce wykonania czynności, biegły dokumentuje za pomocą faktur lub rachunków albo kopii tych dokumentów, a w razie ich braku – za pomocą oświadczenia.

Procedurę przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym reguluje art. 197 OrdPU. Zgodnie z powołanym przepisem, w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.

Opinia biegłego w postępowaniu podatkowym nie może również sama w sobie być źródłem materiału faktycznego sprawy ani tym bardziej nie może stanowić podstawy ustalenia okoliczności będących przedmiotem jego oceny. Ustalenie stanu faktycznego sprawy należy zawsze do organu podatkowego, a biegły powinien jedynie udzielić odpowiedzi na konkretne pytania dostosowane do stanu faktycznego sprawy (*L. Etel*, Ordynacja podatkowa, art. 197). Powyższą zasadę podkreślają sądy administracyjne. Ocena wartości dowodowej opinii, jej wiarygodności i przydatności dla rozstrzygnięcia sprawy należy do obowiązków organu, to organ podatkowy bowiem ostatecznie rozstrzyga sprawę. Przy ocenie opinii biegłego organ nie może ograniczyć się do powołania treści opinii ani konkluzji zawartej w opinii biegłego, lecz zobowiązany jest do sprawdzenia, z jakich przesłanek biegły tę konkluzję wywodzi i skontrolować prawidłowość jego rozumowania, co powinno wynikać z uzasadnienia decyzji (wyr. WSA w Gliwicach z 8.11.2018 r., I SA/Gl 698/18, Legalis). Na biegłego nie można też w żadnym przypadku przerzucać obowiązku dokonania wykładni prawa połączonej z odniesieniem jej wyników do poczynionych

ustaleń. Rolą biegłego powinno być jedynie ustalenie faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, nie zaś treści obowiązującego prawa (wyr. WSA w Poznaniu z 19.10.2018 r., I SA/Po 713/18, Legalis).

2.2. Zasady sporządzania opinii biegłego

Jakkolwiek wymogi formalne opinii biegłego nie zostały uregulowane przez ustawodawcę, wzorcowe elementy opinii zostały wypracowane w literaturze fachowej. I tak w opinii biegłego – co do zasady – powinny znaleźć się następujące elementy składowe:

- 1) dokładne oznaczenie biegłego sporządzającego opinię, a więc imię, nazwisko, adres zamieszkania bądź nazwa instytutu, jego siedziba, oznaczenie, czy biegły jest wpisany na listę biegłych sądowych;
- 2) oznaczenie specjalności biegłego;
- 3) miejsce i data sporządzenia opinii;
- 4) dokładne oznaczenie sądu i sygnatury aktu;
- 5) wskazanie postanowienia będącego podstawą prawną wydanej opinii;
- 6) wyszczególnienie zadań zleconych przez sąd;
- 7) wyszczególnienie elementów udostępnionych określonemu biegłemu w ramach materiału procesowego;
- 8) opis stanu faktycznego, jaki został poddany opinii;
- 9) wyszczególnienie źródeł wiedzy specjalistycznej, z których biegły korzystał, sporządzając opinię;
- 10) opis przeprowadzonych badań, w szczególności protokołów wszelkich czynności przeprowadzonych przez biegłego, oznaczenie metody, jaką biegły się posługiwał, wykaz urządzeń lub aparatury bądź innych środków użytych w celu sporządzenia opinii;
- 11) wnioski oparte na dokonanych czynnościach biegłego i jego spostrzeżenia zawierające wyczerpujące wyjaśnienia w zakresie wskazanym przez sąd;
- 12) przedstawienie toku rozumowania przez biegłego w określonych kwestiach objętych opinią;
- 13) wykaz dokumentów niezbędnych do sporządzenia opinii w formie załączników;
- 14) podpis biegłego (zob. *M. Rybarczyk*, Biegły w postępowaniu sądowym, s. 48).

Doradca podatkowy jako biegły sądowy działa na podstawie odpowiedniego postanowienia sądu dopuszczającego dowód z opinii, a także odezwy będącej skonkretyzowaniem zadania biegłego. Granic tych biegły kategorycznie nie powinien przekraczać. Może się jednak zdarzyć, że redakcja postanowienia sądu czy odezwy będzie niejasna, nieprawidłowa bądź niepełna. Nierzadko jest to po prostu efekt braku dostatecznej wiedzy sędziego w danej dziedzinie eksperckiej. Wówczas należy postulować, aby biegły zwrócił się do sądu, wyjaśniając w sposób taktowny wątpliwości dotyczące zakresu zlecenia i zasugerować prawidłowy zakres opiniowania, istotny dla przebiegu postępowania. Biegły może również zasugerować konieczność uzupełnienia materiału dowodowego (zob. *P. Szewczyk*, Wymogi opinii biegłego w postępowaniu sądowym, s. 4).

Wnioski biegłego powinny być sformułowane w jasny sposób. Pojęcia z fachowych dziedzin powinny być w opinii wyjaśnione z uwagi na fakt sporządzenia tej opinii na potrzeby sądu lub organu, który nie posiada wiedzy fachowej z danej dziedziny, a także przekazania opinii stronom postępowania. Sąd lub organ, ale przede wszystkim strony, muszą prawidłowo zrozumieć wnioski zawarte w opinii, wpływającej bezpośrednio na ich sytuację w toczącym się postępowaniu. Sąd Najwyższy w wyr. z 29.7.1999 r. (II UKN 60/99, OSNAPiUS 2000, Nr 22, poz. 831) wskazał, że opinia biegłego powinna zawierać uzasadnienie sformułowane w sposób przystępny i zrozumiały także dla osób nieposiadających wiadomości specjalnych.

Opinia biegłego powinna być sporządzona zgodnie z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, a nadto powinna być jasna, pozbawiona luk i wewnętrznych sprzeczności, wystarczająco wyjaśniająca zagadnienia wymagające wiadomości specjalnych. Kwestię tę trafnie podsumował SA w Gdańsku w wyr. z 10.1.2014 r. (III AUa 697/13, Legalis): „Odnosnie oceny opinii biegłego w aspekcie merytorycznym, wskazać należy generalnie, iż powinna ona zostać dokonana w oparciu o właściwe dla jej przedmiotu kryteria zgodności z zasadami logiki i wiedzy powszechnej, przy uwzględnieniu poziomu wiedzy biegłego, podstaw teoretycznych zaprezentowanego stanowiska, a także sposobu motywowania oraz stopnia stanowczości wyrażonych w niej wniosków”. Z kolei SA w Łodzi w wyr. z 25.10.2013 r. (I ACa 543/13, Legalis) wskazał, że: „Opinia biegłego powinna zawierać opis metod i sposobu przeprowadzania badań, określenie porządku, w jakim je przeprowadzono oraz powinna przytaczać wszystkie argumenty oparte na stwierdzonych okolicznościach, które mają związek z badanymi faktami, a które podbudowane są fachowymi wyjaśnieniami biegłego. W tej właśnie części biegły uzasadnia swoje poglądy wyrażone w końcowych wnioskach i dlatego też ta część powinna zawierać najwięcej materiału opartego na specjalistycznej wiedzy”.

2.2.1. Opinia o braku podstaw do wniesienia skargi kasacyjnej

2.2.1.1. Uwagi ogólne

Na wniosek strony złożony przed wszczęciem postępowania sądowno-administracyjnego lub w toku tego postępowania sąd może przyznać stronie prawo pomocy. Zagadnienia dotyczące prawa pomocy regulują przepisy art. 243–262 PostAdmU. Prawo pomocy może być przyznane w zakresie całkowitym lub częściowym i może obejmować ustanowienie doradcy podatkowego. Ustanowienie doradcy podatkowego jest równoznaczne z udzieleniem pełnomocnictwa. Jeżeli strona we wniosku wskazała doradcę podatkowego, KRDP w miarę możliwości i w porozumieniu ze wskazanym doradcą podatkowym wyznacza doradcę podatkowego wskazanego przez stronę. KRDP w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia sądu o przyznaniu prawa pomocy wyznacza pełnomocnika, zawiadamiając o tym niezwłocznie pełnomocnika oraz sąd. W zawiadomieniu kierowanym do sądu wskazuje się imię i nazwisko wyznaczonego pełnomocnika oraz jego adres do doręczeń.

W przypadku ustanowienia pełnomocnika po wydaniu orzeczenia, od którego przysługuje skarga kasacyjna, KRDP informuje również niezwłocznie sąd o dacie zawiadomienia pełnomocnika o jego wyznaczeniu.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl