



Warszawa, 23-03-2026 r.

**BIURO
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

**Zespół Prawa Administracyjnego
i Gospodarczego**

V.511.432.2025.KB

Pani

Elżbieta Banaszewska - Miałkowska

Dyrektor Departamentu

Orzecznictwa Podatkowego

Ministerstwo Finansów

Via ePUAP

Szanowna Pani Dyrektor,

uprzejmie informuję, że w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich badana jest sprawa Pana [REDAKTOWANE] (dalej: „Skarżący”) dotycząca odmowy obecności pełnomocnika podczas przesłuchania Skarżącego w charakterze świadka w prowadzonym postępowaniu podatkowym.

Z nadesłanej korespondencji wynika, że Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie poinformował Skarżącego, że ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. , poz. 111, dalej: „Ordynacja podatkowa”) nie przewiduje udziału pełnomocnika świadka w jego przesłuchaniu. W ocenie Skarżącego jest to sprzeczne z zasadami konstytucyjnymi (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, art. 45 ust. 1 i art. 42 ust. 2 Konstytucji RP), art. 6 ust. 3 lit. c Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz art. 47 i 48 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

Podnoszone przez Skarżącego zarzuty odnoszące się do konstrukcji obowiązujących obecnie przepisów dotyczących zasad udzielania pełnomocnictwa w procedurze podatkowej uwiarydlały pewną lukę, która w praktyce uniemożliwia obecność profesjonalnego pełnomocnika w czynnościach przesłuchania świadka. **Tryb przeprowadzenia czynności dowodowej przesłuchania świadka nie został bowiem uregulowany w Ordynacji podatkowej, co wydaje się być istotną wadą tej ustawy.**

Z art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że przez pełnomocnika może działać strona. Dlatego - *a contrario* – przyjmuje się, że przez pełnomocnika nie może działać uczestnik postępowania, który nie ma statusu strony, jak np. świadek, biegły.

Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 18 listopada 2022 r. sygn. I FSK 1321/22 sąd wskazał, że charakter w jakim występuje świadek w postępowaniu podatkowym uzasadnia wyłączenie możliwości jakiegokolwiek ingerencji pełnomocnika w składanie zeznania oraz wyłączenie obecności pełnomocnika przy przesłuchaniu. Przesłuchanie w charakterze świadka powinno być dokonane w warunkach wyłączających ingerencję osób trzecich w treść zeznania i przebieg przesłuchania. Sąd zaznaczył, że obecność pełnomocnika świadka może stanowić zagrożenie dla swobody wypowiedzi świadka, gdyż może zakłócić tok składania zeznań. Sąd zaznaczył, że prawidłowość i rzetelność przesłuchania świadka są zagwarantowane odpowiednimi regulacjami m.in. przez obowiązek pouczenia świadka o możliwości odmowy składania zeznań lub odmowy odpowiedzi na pytania.

W ocenie Skarżącego orzecznictwo sądowo - administracyjne oraz praktyka organów podatkowych stoi w sprzeczności ze standardami konstytucyjnymi oraz regulacjami Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

Analiza problemu przedstawionego przez Skarżącego, w tym podniesione przez niego zarzuty wskazują, że istnieją uzasadnione wątpliwości co do tego, czy obowiązujące obecnie przepisy procedury podatkowej gwarantują pełną ochroną świadka w postępowaniu podatkowym.

Należy zauważyć, że w określonych sytuacjach zeznania świadka mogą narazić go na odpowiedzialność karną i karno – skarbową oraz wszczęcie odrębnego postępowania.

Powoduje to, że status osoby przesłuchiwanej przekształcić się może ze świadka w podejrzanego.

W praktyce organy podatkowe wzywają na świadków osoby działające na rzecz podmiotów gospodarczych lub ich kontrahentów, np. w przypadku postępowań w sprawie weryfikacji rozliczeń podatnika w zakresie podatku od towarów i usług - wówczas składane przez nich zeznania wskazujące na pewne nieprawidłowości mogą potencjalnie narazić je na zarzut naruszenia przepisów prawa podatkowego.

Z tego względu istnieje potrzeba właściwego zabezpieczenia interesów świadka, szczególnie wówczas, gdy może on ponieść ujemne konsekwencje przekazanych organowi podatkowemu wyjaśnień.

Pełnomocnik biorący udział w czynności przesłuchania czuwa bowiem nad zgodnością przesłuchania z obowiązującą procedurą oraz nad formą zadawanych pytań. Pełnomocnik dba aby pytania nie miały charakteru sugerującego tylko faktycznie zmierzały do ustalenia prawdy obiektywnej.

Należy również zauważyć, że świadek odpowiada na pytania zadawane nie tylko przez urzędników, ale również przez podatnika bądź jego pełnomocnika, którzy mają prawo brać udział w przesłuchaniu. Taki stan prawny może stwarzać wiele wątpliwości w zakresie przebiegu przesłuchania, szczególnie gdy w postępowaniu aktywnie uczestniczy strona, ponieważ zadawane świadkowi pytania mogą być związane ze sferą jego interesów prawnych. Widoczna jest zatem pewna nierównowaga między prawami świadka a strony postępowania czy organu podatkowego.

Żądanie dopuszczenia do udziału w przesłuchaniu świadka jego pełnomocnika kończy się zazwyczaj odmową organu podatkowego, co jest uzasadnione brakiem podstawy prawnej ustanowienia tego rodzaju pełnomocnictwa.

Mając na uwadze powyższe, działając z upoważnienia Rzecznika Praw Obywatelskich - na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1264, ze zm.) - zwracam się do Pani Dyrektor z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie, a w szczególności o poinformowanie, czy do resortu finansów wpływały skargi obywateli w tym zakresie i czy resort dostrzega potrzebę zmian legislacyjnych umożliwiających świadkom uzyskanie pełniejszej ochrony w prowadzonych postępowaniach podatkowych (np.

poprzez wprowadzenie podstawy prawnej ustanowienia pełnomocnika przez świadka przy jednoczesnym odpowiednim ograniczeniu możliwości ingerencji pełnomocnika w prowadzone postępowanie z uwagi na jego cele).

Z wyrazami szacunku

Piotr Mierzejewski

Dyrektor Zespołu

/-wydano i podpisano elektronicznie/