

# Ministerstwo Finansów

---

Departament Orzecznictwa Podatkowego

Warszawa, 15 kwietnia 2026 roku

---

Sprawa: Wystąpienie RPO w sprawie pełnomocnika świadka  
Znak sprawy: DOP8.055.1.2026  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Piotr Mierzejewski**  
Dyrektor Zespołu  
Prawa Administracyjnego i Gospodarczego  
Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich

## Odpowiedź w sprawie pełnomocnika świadka

Szanowny Panie Dyrektorze,

w odpowiedzi na pismo z 23 marca 2026 r.<sup>1</sup> dotyczące braku w Ordynacji podatkowej<sup>2</sup> przepisu umożliwiającego pełnomocnikowi świadka udział w przesłuchaniu tego świadka w toku postępowania podatkowego toczącego się wobec strony, przedstawiam stanowisko Ministerstwa Finansów.

Zgodnie z art. 138a § 1 O.p.:

**Strona** może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania.

Z powyższego przepisu wynika, że przez pełnomocnika może działać wyłącznie strona. Pełnomocnika nie może zatem ustanowić podmiot niebędący stroną postępowania, np. świadek lub biegły. Takie rozwiązanie wynika z istoty pełnomocnictwa opartej na regulacjach prawa cywilnego, do których ustawodawca odsyła w art. 138o O.p.

---

<sup>1</sup> Znak: V.511.432.2025.KB

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.), dalej: O.p.



Pełnomocnictwo stanowi formę przedstawicielstwa, o którym mowa w art. 95 i 96 ustawy Kodeks cywilny<sup>3</sup>.

W doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, że przedstawicielstwo, w tym również pełnomocnictwo, opiera się na teorii reprezentacji, która zakłada, że w razie dokonania czynności prawnej przez przedstawiciela, przedstawiciel składa własne oświadczenie woli – to on dokonuje czynności prawnej, tyle tylko, że czyni to w imieniu i ze skutkiem bezpośrednim dla reprezentowanego.

W tym kontekście należy zauważyć, że zeznanie świadka jest oświadczeniem jego wiedzy dotyczącym określonego faktu i odtwarzającym ten fakt<sup>4</sup>. Czynność ta ma charakter osobisty i niezastępowalny, co wyklucza możliwość jej wykonywania przez przedstawiciela. Przesłuchanie świadka wymaga bezpośredniego kontaktu pomiędzy organem prowadzącym postępowanie, a osobą przesłuchiwaną, jak również innymi osobami biorącymi udział w przesłuchaniu tj. stroną i jej pełnomocnikiem.

Zapewnienie bezpośredniego kontaktu ze świadkiem służy prawidłowej ocenie wiarygodności jego zeznań, w tym obserwacji sposobu ich składania, spontaniczności wypowiedzi oraz reakcji na zadawane pytania. W konsekwencji, dopuszczenie udziału pełnomocnika świadka w czynności jego przesłuchania mogłoby budzić wątpliwości.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 listopada 2022 r. I FSK 1321/22<sup>5</sup> wskazano, że przesłuchanie w charakterze świadka powinno być dokonane w warunkach wyłączających ingerencję osób trzecich w treść zeznania i przebieg przesłuchania. Obecność pełnomocnika świadka mogłaby stanowić zagrożenie dla swobody jego wypowiedzi, a tym samym zakłócić tok składania zeznań.

Z powyższych względów należy uznać, że brak możliwości działania świadka przez pełnomocnika jest świadomym rozwiązaniem ustawodawcy, wynikającym z roli świadka w postępowaniu podatkowym.

Należy zauważyć, że analogiczne rozwiązanie przyjęto w przypadku postępowania administracyjnego oraz cywilnego, bowiem zarówno Kodeks postępowania administracyjnego<sup>6</sup>, jak i Kodeks postępowania cywilnego<sup>7</sup> nie przewidują możliwości powołania pełnomocnika dla świadka. Jedyną procedurą w polskim systemie prawnym, która dopuszcza możliwość reprezentowania świadka przez pełnomocnika jest procedura karna.

Zgodnie z art. 87 § 2 Kodeksu postępowania karnego<sup>8</sup>:

Osoba niebędąca stroną może ustanowić pełnomocnika, jeżeli wymagają tego jej interesy w toczącym się postępowaniu.

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 z późn. zm.)

<sup>4</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Toruń 2002, s. 294.

<sup>5</sup> Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku WSA w Łodzi z 29 sierpnia 2008 r., ISA/Łd 902/08 (prawomocny), postanowieniu NSA z 8 listopada 2011 r. II FSK 2217/11 i wyroku NSA z 18 listopada 2022 r. I FSK 1320/22.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 1691 z późn. zm.)

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2026 r. poz. 468 z późn. zm.)

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2026 r. poz. 490 z późn. zm.)

Stosownie natomiast do art. 87 § 3 Kodeksu postępowania karnego:

Sąd, a w postępowaniu przygotowawczym prokurator, może odmówić dopuszczenia do udziału w postępowaniu pełnomocnika, o którym mowa w § 2, jeżeli uzna, że nie wymaga tego obrona interesów osoby niebędącej stroną.

W świetle powyższego przepisu, nawet w procedurze karnej udział pełnomocnika świadka ma charakter wyjątkowy i podlega każdorazowej ocenie prokuratora lub sądu.

Pragniemy w tym miejscu podkreślić, że zgłoszona przez Pana uwaga, zgodnie z którą „*tryb przeprowadzenia czynności dowodowej przesłuchania świadka nie został uregulowany w Ordynacji podatkowej, co wydaje się być istotną wadą tej ustawy*”, nie jest trafna.

Zgodnie z art. 181 O.p. zeznania świadków stanowią jeden z dopuszczalnych środków dowodowych, zaś z samej istoty zeznań świadka wynika konieczność ich złożenia bezpośrednio przed organem podatkowym. Przepis art. 195 O.p. wskazuje katalog osób, które nie mogą być przesłuchiwane w charakterze świadka. W art. 196 § 2 O.p. uregulowane zostało prawo świadka do odmowy odpowiedzi na pytania, w sytuacji, gdy mogłoby to narazić jego lub jego bliskich na odpowiedzialność karną lub karno-skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Przepis art. 196 § 3 O.p. nakłada natomiast na organ podatkowy obowiązek pouczenia świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedzenia o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Powyższe przepisy w sposób wystarczający regulują kwestie związane z przeprowadzeniem czynności przesłuchania świadka.

Niezależnie jednak od powyższego, dostrzegamy argumenty przemawiające za rozważeniem wprowadzenia do O.p. przepisu umożliwiającego ustanowienie pełnomocnika przez świadka.

Konsekwencją ustanowienia pełnomocnika przez stronę jest uprawnienie tego pełnomocnika do udziału we wszystkich czynnościach postępowania, z wyjątkiem tych, których charakter wymaga osobistego działania strony. Jedną z najistotniejszych kategorii czynności, w których rola pełnomocnika nabiera praktycznego znaczenia jest jego udział w przesłuchaniach świadków.

W toku takiej czynności pełnomocnik, działając w imieniu strony, korzysta z jej uprawnień, w tym prawa do zadawania pytań, wpływu na kolejność ich zadawania oraz reagowania w przypadku, gdy w pytaniach sugeruje się odpowiedź świadkowi<sup>9</sup>. Na tym tle brak możliwości ustanowienia pełnomocnika przez świadka może być postrzegany jako pewna asymetria w zakresie gwarancji procesowych przysługujących uczestnikom postępowania. Świadek, choć nie jest stroną, uczestniczy w postępowaniu i może znaleźć się w sytuacji, w której treść jego zeznań wywoła określone konsekwencje prawne – niekiedy również dla niego samego lub jego bliskich. Tymczasem nie dysponuje on instrumentami wsparcia o charakterze profesjonalnym, porównywalnymi z tymi, które przysługują stronie. Na mocy art. 196 O.p. organ podatkowy jest zobowiązany do pouczenia świadka o możliwości odmowy składania zeznań lub odpowiedzi na pytania w sytuacji, gdy

---

<sup>9</sup> P. Krawczyk, J. Skonieczny, Pełnomocnik świadka w postępowaniu dowodowym, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym, Wyd. Temida, Białystok 2013, s. 114.

odpowieź mogłaby narazić jego lub jego bliskich na odpowiedzialność karną lub karno-skarbową, niemniej jednak wprowadzenie możliwości ustanowienia przez świadka pełnomocnika stanowiłoby wzmocnienie jego ochrony.

Ocena, czy w konkretnej sytuacji zachodzą przesłanki do skorzystania z prawa odmowy odpowiedzi na pytanie może bowiem wymagać wiedzy prawniczej oraz umiejętności właściwej kwalifikacji potencjalnych skutków udzielonej odpowiedzi. W tym kontekście dopuszczenie możliwości ustanowienia pełnomocnika przez świadka mogłoby stanowić dodatkowy instrument wzmacniający ochronę jego praw, w szczególności poprzez zapewnienie mu profesjonalnego wsparcia w toku czynności przesłuchania, pod warunkiem nieingerowania pełnomocnika w treść składanych zeznań.

Mając na względzie powyższe informujemy, że kwestia ewentualnego wprowadzenia stosownych rozwiązań legislacyjnych w tym zakresie będzie przedmiotem analiz i może zostać rozważona w ramach przyszłych nowelizacji O.p.

Informujemy jednocześnie, że nie odnotowaliśmy skarg obywateli w przedmiocie braku w O.p. przepisu, który umożliwiłby pełnomocnikowi świadka udział w przesłuchaniu tego świadka w toku prowadzonego postępowania podatkowego.

Z wyrazami szacunku

**Elżbieta Banaszewska - Miałkowska**

Dyrektor

Departamentu Orzecznictwa Podatkowego