

# PEŁNOMOCNIK ŚWIADKA W POSTĘPOWANIU DOWODOWYM

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK SKONIECZNY

## Uwagi ogólne

W praktyce funkcjonowania organów kontroli skarbowej coraz częściej spotkać się można z sytuacją żądania przez świadka dopuszczenia do udziału w przesłuchaniu jego pełnomocnika. Żądanie to spotyka się z odmową ze strony organu, podyktowaną brakiem podstawy prawnej dla ustanowienia tego rodzaju pełnomocnictwa. Stanowisko to zdaje się zyskiwać aprobatę sądów administracyjnych.<sup>1</sup> Także w doktrynie prawa wskazuje się na brak możliwości ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika.<sup>2</sup>

Niemniej wypowiedzi sądów administracyjnych oraz przedstawicieli doktryny nie zawierają uzasadnienia dla tego stanowiska, traktując to zagadnienie jako rzecz oczywistą. W niniejszym artykule postaramy się wykazać, iż teza o niedopuszczalności ustanowienia pełnomocnika świadka może budzić uzasadnione wątpliwości.

W każdym razie ujawnia się, w naszym przekonaniu, istotny problem wymagający pogłębionej analizy, gdyż świadek bez uzyskania merytorycznego wsparcia osoby legitymującej się wiedzą prawniczą może mieć trudności, np. przy skorzystaniu z uprawnienia do odmowy udzielenia odpowiedzi na pytanie. Z jednej strony konsekwencją nieprawidłowego skorzystania z tego uprawnienia będzie zastosowanie kary porządkowej. Z drugiej strony uwzględnić należy, iż typową sytuacją jest występowanie powiązań ekonomicznych między stroną postępowania a świadkiem, z którymi przepisy prawa podatkowego wiążą

1 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r., II FSK 2217/11, CBOSA.

2 D. Zalewski, A. Melezini, Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2010, s. 212.

skutki finansowe. Można więc stwierdzić, iż zakres stawianych świadkowi pytań może pozostawać w związku z jego sferą interesów.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie poglądu dotyczącego stanowiska organów i sądów związanych z dopuszczalnością ustanowienia pełnomocnika świadka w kontekście obowiązującego stanu prawnego. Dociekając istoty problemu należałoby także zastanowić się nad potrzebą i ewentualnie kierunkiem uregulowania tej kwestii.

## 1. Przesłuchanie świadka w procedurze podatkowej

Procedury administracyjne, przez które należy rozumieć przede wszystkim przepisy prawa regulujące tryb wydawania aktów administracyjnych,<sup>3</sup> na podstawie których organy administracji skarbowej<sup>4</sup> prowadzą postępowania,<sup>5</sup> hołdują zasadzie otwartego systemu dowodów.<sup>6</sup> Postępowanie dowodowe jest prowadzone przez organy podatkowe na podstawie przepisów działu IV o.p. W przypadku organów kontroli skarbowej przepisy tego działu mają odpowiednie zastosowanie w kwestiach nieuregulowanych zgodnie z normą art. 31 ust. 1 u.k.s.

Zgodnie z dominującymi poglądami doktryny wskazuje się na równą moc środków dowodowych stosowanych przez organy administracji skarbowej w prowadzonych przez nie postępowaniach.<sup>7</sup> Jednakowoż część komentatorów wskazuje, że z uwagi na specyfikę materii, którą zajmują się organy administracji skarbowej, wiodącą rolę należy przypisać dowodom z dokumentów.<sup>8</sup> Moc dowodowa zeznań świadków w postępowaniu podatkowym nie ma bowiem takiego znaczenia jak np.

---

3 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2008, s. 97 i n.

4 Organ podatkowe oraz organy kontroli skarbowej.

5 Postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa w przypadku organów podatkowych oraz postępowanie kontrolne i kontrola podatkowa w przypadku organów kontroli skarbowej.

6 Ordynacja podatkowa. Komentarz, pod red. H. Dzwonkowskiego, komentarz do art. 180, Warszawa 2011.

7 P. Pietrasz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, komentarz do art. 180, Lex 2009.

8 Ordynacja podatkowa. Komentarz, pod red. H. Dzwonkowskiego, komentarz do art. 180, Warszawa 2011, Legalis; odmiennie P. Pietrasz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, komentarz do art. 180 oraz M. Rymaszewski, Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 29.

w postępowaniu administracyjnym. Fakty, wymagające udowodnienia, składają się niekiedy z wielu bardzo szczegółowych danych, które są niemożliwe do ogarnięcia ludzką pamięcią ze względu na upływ czasu.<sup>9</sup> Skomplikowany charakter spraw podatkowych, jak również konieczność sięgania do faktów, które miały miejsce kilka lat wstecz, powodują, że dowody z dokumentów traktowane są jako pewniejsze.

Tym niemniej pojawiają się opinie, że w ramach rozwoju prawa podatkowego i obowiązywania przepisów Ordynacji podatkowej dowód z przesłuchania zyskuje na znaczeniu. Wskazuje się, że poglądy na temat uzupełniającego charakteru dowodu z przesłuchania wykształciły się w okresie stosowania k.p.a. do prowadzenia postępowań przez organy administracji skarbowej, zaś obecnie dowód ten odgrywa coraz bardziej doniosłą rolę w postępowaniu dowodowym prowadzonym przez organy administracji skarbowej.<sup>10</sup> Również praktyka działania organów wskazuje, że jednym z powszechnie stosowanych przez pracowników organów administracji skarbowej dowodów jest dowód z przesłuchania świadka. O znaczeniu tego rodzaju środka dowodowego świadczy także skala wniosków składanych przez strony postępowania i ich pełnomocników.

Uwzględniając powyższe, należy podzielić twierdzenie o rosnącej roli dowodu z przesłuchania dla realizacji zasady wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego. Szczególnie w sytuacjach, gdy pomimo starań podejmowanych przez organ prowadzący postępowanie dowody z dokumentów pozostają niedostępne (np. z powodu ich zniszczenia lub zagubienia), dowód z przesłuchania stanowi jedyne źródło dowodowe, co jest odzwierciedleniem i potwierdzeniem równorzędności środków dowodowych stosowanych w postępowaniu podatkowym.

W Ordynacji podatkowej zagadnieniom związanym z przesłuchaniem nie poświęcono zbyt wiele miejsca. Przepisy art. 172 i n. o.p. wprowadzają obowiązek sporządzenia protokołu z przesłuchania, określają jego części składowe i wskazują na sposób jego sporządzenia. Z art. 195 o.p. wynika jedynie, kto nie może być świadkiem, przy czym

---

9 Wyroki WSA w Olsztynie z dnia 9 stycznia 2008 r., I SA/OI 531/07, CBOSA.

10 M. Rymaszewski, *op. cit.*, s. 28.

ograniczenia mają charakter bądź faktyczny (osoby niezdolne do przestrzegania lub komunikowania swoich spostrzeżeń), bądź prawny (osoby zobowiązane do przestrzegania tajemnic oraz duchowni w zakresie objętym tajemnicą spowiedzi), zaś art. 196 o.p. określa osoby i okoliczności w jakich możliwa jest odmowa zeznań lub odpowiedzi na pytania.

Jednocześnie nie ulega wątpliwości, że na podstawie art. 195 o.p., potencjalnie przesłuchany w charakterze świadka może być szeroki krąg osób, w tym biegli<sup>11</sup> oraz, wyłącznie po wyrażeniu zgody, strona postępowania,<sup>12</sup> a także pełnomocnik strony. Oznacza to w praktyce możliwość nieograniczonego kręgu osób, które mogą podlegać przesłuchaniu. W przypadku postępowań prowadzonych przez organy administracji skarbowej będą to w szczególności takie osoby, jak: członkowie rodziny strony, jej pracownicy, jak i jej kontrahenci. Szczególnie ci ostatni znajdują się w przypadku przesłuchania w charakterze świadka w wyjątkowej sytuacji ze względu na fakt, że treść ich zeznań rzutować może nie tylko na ich ewentualną odpowiedzialność karną lub karną skarbową, ale również na wysokość zobowiązań podatkowych zarówno strony postępowania, jak i samych kontrahentów. Zauważyć przy tym należy, że co do zasady kontrahenci nie będą mogli się uchylić od składania zeznań, chyba że są członkami najbliższej rodziny strony postępowania. Co najwyżej przysługuje im prawo do odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania.<sup>13</sup> Tym bardziej istotne jest dla osoby przesłuchiwanej w charakterze świadka staranne przygotowanie się do udziału w tej czynności, gdyż jej przebieg i wynik może w znaczący sposób oddziaływać na jej interesy. Tymczasem poziom wiedzy prawniczej może niejednokrotnie nie pozwalać na samodzielną ocenę wpływu treści zeznań na ich sytuację osobistą i majątkową.

Zeznanie świadka jest oświadczeniem jego wiedzy dotyczącym określonego faktu i odtwarzającym ten fakt.<sup>14</sup> Dla przeprowadzenia czynności przesłuchania niezbędny jest bezpośredni kontakt pomiędzy przesłuchiwanym a przesłuchującym i innymi osobami uczestni-

---

11 Art. 197 § 3 o.p.

12 Art. 199 o.p.

13 Art. 196 § 2 o.p.

14 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 294.

czącymi w przesłuchaniu (strona, pełnomocnik strony). Wynika to ze stosowania w postępowaniu podatkowym zasady bezpośredniości, rozumianej jako reguła bezpośredniego kontaktu organu procesowego ze środkiem dowodowym.<sup>15</sup>

## 2. Pełnomocnik i jego rola w czynności przesłuchania świadka

W toku prowadzonego przez organy administracji skarbowej postępowania strona ma możliwość powołania pełnomocnika. Strona, decydując się na działanie przez pełnomocnika, kierować się może różnymi motywami, nie ma przy tym wątpliwości, że ustanawiając go, chroni się przede wszystkim przed skutkami niezajomości prawa.<sup>16</sup> Pełnomocnik, występując w postępowaniu, nie ma pozycji samodzielnej i może być związany poleceniami mocodawcy. Zakres działania pełnomocnika jest uzależniony od zakresu pełnomocnictwa i może być ograniczony. Chociaż pełnomocnik zastępuje mocodawcę, nie wyklucza to możliwości osobistego działania tego ostatniego.

Uprawnienie strony do działania przez pełnomocnika jest szczególnie istotne w postępowaniu podatkowym ze względu na majątkowy charakter interesów podatnika oraz szczególną zawilóść spraw podatkowych.<sup>17</sup> Stąd też strona chcąc uniknąć i ochronić się przed negatywnymi skutkami, jakie może wywołać prowadzone wobec niej postępowanie, decyduje się na powołanie pełnomocnika. Mocodawca, dążąc do optymalnego realizowania zasady ochrony swoich praw decyduje się na powierzenie swoich spraw osobom dającym rękojmię, tj. doradcy podatkowemu czy radcy prawnemu.

Konsekwencją udziału pełnomocnika w postępowaniu jest możliwość uczestniczenia we wszystkich czynnościach postępowania, z wyjątkiem sytuacji, w której charakter czynności wymaga osobistego działania strony (np. przesłuchanie strony). Nawet w takiej sytuacji

---

15 R. Kmieciak, *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 80.

16 P. Pietrasz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, komentarz do art. 136.

17 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, komentarz do art. 137, Warszawa 2011, Legalis.

nie jest jednak wykluczony udział pełnomocnika w przeprowadzonej czynności, tym bardziej że pełnomocnik pełni rolę nie tylko zastępcy, ale także pomocnika i obrońcy procesowego.<sup>18</sup> Pełnomocnik powinien więc być zawiadamiany o zamiarze przeprowadzania czynności w toku postępowania, jak również jest uprawniony do aktywnego uczestnictwa w takich czynnościach w imieniu strony. Pominięcie pełnomocnika przez organ administracji jest równoznaczne z pominięciem strony i może skutkować wznowieniem postępowania.<sup>19</sup> Na skutki pominięcia przez organ pełnomocnika w postępowaniu wskazał WSA w Opolu: „Jeżeli organ skarbowy pomija pełnomocnika w toku czynności kontrolnych, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa”.<sup>20</sup>

Jedną z najistotniejszych kategorii czynności, w których pełnomocnik może odgrywać szczególnie doniosłą rolę, jest jego udział w przesłuchaniach świadków. Pełnomocnikowi biorącemu udział w czynności przesłuchania przysługują wszelkie uprawnienia strony. Może więc zadawać pytania, wpływać na kolejność i sposób zadawania pytań, reagować w przypadku, gdy w pytaniach sugeruje się odpowiedź świadkowi, składać dodatkowe wyjaśnienia i wnioski, współdecydować o treści protokołu przesłuchania. Pełnomocnik może reagować szczególnie w przypadku, gdy pojawiają się wątpliwości co do prawidłowości przesłuchania. Wskazać tu można na trzy rodzaje możliwych do podjęcia działań.<sup>21</sup> Po pierwsze, pełnomocnik może ściśle egzekwować zapisywanie w protokole z przesłuchania wszystkich pytań i wypowiedzi osób biorących udział w przeprowadzaniu dowodu. Po drugie, może wnosić uwagi i zastrzeżenia zarówno co do treści przesłuchania, jak i jego przebiegu jako takiego. Wreszcie może sugerować stronie odmowę podpisania protokołu przesłuchania w przypadku szczególnie drastycznych naruszeń zasad postępowania przy przeprowadzaniu przesłucha-

---

18 W. Stachurski, Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia, (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji., pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 243.

19 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2010 r., I SA/Łd 1/10, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 września 2008 r., I SA/Po 750/08, CBOSA.

20 Wyrok z dnia 30 lipca 2008 r., I SA/Op 135/08; także wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2008 r., I SA/Łd 142/08, CBOSA.

21 M. Rymaszewski, *op. cit.*, s. 33.

nia. To wszystko, w połączeniu ze znaczeniem dowodów z przesłuchania świadka w postępowaniu sprawia, że udział pełnomocnika wydaje się być w pewnych sytuacjach nieodzowny dla prawidłowości przeprowadzenia dowodu z przesłuchania i ochrony przy tym interesów strony postępowania.

Biorąc pod uwagę powyższe, nie sposób nie doceniać roli, jaką pełnomocnik może odgrywać przy przesłuchaniu świadka i jego wpływu na sposób i efekty przeprowadzenia takiego dowodu.

### 3. Pełnomocnik świadka w procedurze karnej

Podobnie jak to jest w postępowaniu podatkowym, również normy prawa administracyjnego<sup>22</sup> nie regulują wprost kwestii powołania pełnomocnika dla świadka. Także przepisy normujące możliwość ustanowienia pełnomocnika w postępowaniu cywilnym<sup>23</sup> nie przewidują możliwości powołania pełnomocnika dla świadka.

Jedyną procedurą w polskim systemie prawnym, dopuszczającą możliwość reprezentowania świadka przez pełnomocnika jest procedura karna. Przepis art. 87 § 2 kpk. dopuszcza wprost możliwość ustanowienia pełnomocnika dla osób niebędących stronami, jeżeli wymagają tego ich interesy w prowadzonym postępowaniu. Ustawa nie precyzuje, kiedy interesy takiego uczestnika postępowania wymagają ustanowienia pełnomocnika,<sup>24</sup> ale nie powinno ulegać wątpliwości, że dopuszczalne jest powołanie pełnomocnika również przez świadka. Osobami, które są uprawnione do powołania pełnomocnika w przedmiotowym trybie, są m.in.: świadek w zakresie realizacji przysługujących mu uprawnień, np. w kwestii złożenia zażalenia na postanowienie w sprawie zachowania w tajemnicy okoliczności umożliwiających ujawnienie jego tożsamości,<sup>25</sup> czy świadek ukarany za nieusprawiedliwione niestawiennictwo na wezwanie.<sup>26</sup> Przykładowe wskazanie moż-

---

22 Art. 32 i art. 33 k.p.a.

23 Art. 86 i art. 87 kpc.

24 J. Grajewski, (w:) J. Grajewski, L.K. Paprzycki, S. Steinborn, Komentarz bieżący do kodeksu postępowania karnego, komentarz do art. 87, Lex/el. 2011.

25 Art. 184 § 5 kpk.

26 R.A. Stefański, Pełnomocnik w procesie karnym, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2, s. 48–49.

liwości ustanowienia pełnomocnika przez świadka nie wyklucza powołania go do ochrony własnych interesów również przy samej czynności przesłuchania.

Ocena, czy ochrona interesów osoby niebędącej stroną postępowania wymaga ustanowienia pełnomocnika, w pierwszej kolejności należy do osoby zamierzającej skorzystać z pomocy pełnomocnika, a następnie decyzja ta jest weryfikowana przez sąd lub prokuratora.<sup>27</sup> Pełnomocnik taki nie może brać udziału w postępowaniu tylko w razie odmowy dopuszczenia go do udziału w nim, co wskazuje na przyjęcie domniemania istnienia potrzeby obrony interesów osoby niebędącej stroną postępowania przy pomocy pełnomocnika.<sup>28</sup>

Skoro w kpk. przyznano uprawnienie do ustanowienia pełnomocnika osobom niebędącym stroną, to przesądza to o istnieniu potencjalnego interesu mogącego wskazywać na konieczność skorzystania z pomocy pełnomocnika. Jednocześnie interesy te nie mogą mieć charakteru abstrakcyjnego, identyfikującego się z określonym interesem społecznym, lecz powinien to być interes skonkretyzowany.<sup>29</sup> Osoba pozbawiona możliwości skorzystania z pomocy pełnomocnika nie będzie miała możliwości samodzielnej oceny co do skorzystania z prawa do odmowy odpowiedzi na pytanie.

Ze względu na często występującą zależność pomiędzy prowadzonym postępowaniem podatkowym i postępowaniem karnym możliwość ustanowienia pełnomocnika dla świadka w tym drugim postępowaniu wydaje się szczególnie istotna. Ta kategoria postępowań jest zaś niejednokrotnie bądź efektem zakończonego postępowania przez organ administracji skarbowej, bądź też może być prowadzona równoległe do tego postępowania. W rezultacie w zależności od rodzaju prowadzonego postępowania albo organu prowadzącego to postępowanie świadek może być reprezentowany przez pełnomocnika albo takiego uprawnienia nie posiadać. Co prawda cele obydwu postępowań, tj. podatkowego i karnego (karnego skarbowego) są różne, ale nie zmienia to faktu, że świa-

---

27 *Ibidem*, s.46.

28 *Ibidem*, s.47.

29 J. Grajewski, (w:) J. Grajewski, L.K. Paprzycki, S. Steinborn, Komentarz bieżący do kodeksu postępowania karnego, komentarz do art. 87, Lex/el. 2011.

dek w obu postępowaniach może być przesłuchiwany na okoliczność tych samych zdarzeń i faktów.

Możliwość ustanowienia pełnomocnika przez świadka przewiduje również art. 11b ust. 1 ustawy z dnia 21 stycznia 1999 r. o sejmowej komisji śledczej,<sup>30</sup> który posługuje się określeniem „osoba wezwana”. Zgodnie z ust. 6 tego przepisu w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się do pełnomocnika przepisy kpc. Również w tym przypadku intencją ustanowienia pełnomocnika jest ochrona interesów osoby wyzewanej.

#### **4. Poszukiwanie podstawy prawnej dla ustanowienia pełnomocnika świadka w postępowaniu podatkowym**

WSA w Gdańsku stwierdził, iż organ podatkowy trafnie postąpił, uznając, iż ustanowiony przez świadka pełnomocnik do spraw doręczeń nie jest uprawniony do występowania w jego imieniu przed organami podatkowymi, tym samym jego pismo nie wywołuje żadnych skutków proceduralnych.<sup>31</sup> Niemniej w uzasadnieniu wyroku nie wskazano argumentów na rzecz tego rozstrzygnięcia. Można więc jedynie przypuszczać, iż zakaz ustanowienia pełnomocnika świadka wprowadzony został w drodze rozumowania *a contrario* z przepisów określających zasady udziału pełnomocnika w postępowaniu. Otóż zgodnie z art. 136 o.p. to strona może działać przez pełnomocnika. W doktrynie prawa uważa się, iż zastosowanie rozumowania *a contrario* w prawie podatkowym ma ograniczone znaczenie. Wnioskowanie tego rodzaju jest uzasadnione przede wszystkim w przypadku tych przepisów, w których brzmieniu występuje termin „wyłącznie”, „jedynie” albo „tylko”.<sup>32</sup>

30 Tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 151, poz. 1218 ze zm.

31 W uzasadnieniu wyroku z dnia 12 stycznia 2010 r., I SA/Gd 777/09, CBOSA, Sąd stwierdził „Z akt sprawy wynika także, iż organy podatkowe podjęły próbę przesłuchania w charakterze świadka M.K. Jednak pomimo wystosowania wezwań pod dwa wskazane przez stronę skarżącą adresy M.K. nie zgłosiła się na przesłuchanie. Pismem z dnia 17 października 2007 r. pełnomocnik świadka do odbioru korespondencji powiadomił, iż M.K. przebywa za granicą i nie przewiduje do końca roku pojawienia się w kraju. Pismem z dnia 13 listopada 2007 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego przesłał informację, iż pełnomocnik M.K. prosi o wyznaczenie nowego terminu przesłuchania, gdyż świadek pojawi się w kraju w dniu 21 grudnia 2007 r.

32 Zob. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 118.

Zanim omówione zostaną powiązania art. 136 o.p. z innymi przepisami prawa, a także ich znaczenie dla uzasadnienia tezy o dopuszczalności zastosowania wniosku *a contrario*, odpowiedzi wymaga pytanie o konieczności występowania podstawy prawnej dla ustanowienia pełnomocnika świadka i jego udziału w czynnościach przesłuchania świadka. Odpowiedź na to pytanie związana jest ze sposobem rozumienia zasady działania organów na podstawie prawa. Zasada ta rozumiana jest jako konieczność wskazania konkretnego przepisu prawa, który uzasadniałby czynności podejmowane przez organ.<sup>33</sup> Za taką czynność moglibyśmy uznać zgodę organu na obecność pełnomocnika w trakcie przesłuchania. Powstaje więc konieczność wskazania konkretnych przepisów, które przyznają organowi prawo do podejmowania tego rodzaju decyzji. Analiza tego zagadnienia jest o tyle utrudniona, o ile uznamy iż pełnomocnik świadka nie podejmuje żadnych czynności, a jedynie udziela rad mocodawcy. Wszelkie oświadczenia składa wyłącznie świadek.

Przy tak specyficznej roli pełnomocnika ujawniają się istotne wątpliwości co do konieczności istnienia podstawy prawnej dla ustanowienia tego rodzaju pełnomocnictwa. Natomiast za uzasadnieniem na rzecz możliwości powoływania pełnomocnika może przemawiać pogląd o braku konieczności wskazywania podstawy prawnej dla działań jednostek niebędących organami publicznymi.<sup>34</sup> Uznaje się, iż jednostka dysponuje swobodą działania, zgodnie z którą co nie jest wyraźnie zabronione, jest dozwolone.<sup>35</sup>

Natomiast możliwe jest także uznanie, iż pełnomocnik świadka byłby upoważniony w stopniu szerszym, nieograniczonym jedynie do udzielania wskazówek mocodawcy w toku czynności przesłuchania, lecz również do otrzymywania wezwania do złożenia wyjaśnień, składania wniosków związanych z ustaleniem terminu przesłuchania, a także do ochrony interesów świadka związanych z procedurą dotyczącą nałożenia kary porządkowej.

---

33 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3, s. 10; P. Witkowski, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 7, s. 25.

34 Art. 7 Konstytucji RP.

35 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2010 r., V SA/Wa 22/10, Lex nr 686347.

Źródłem rekonstrukcji podstawy prawnej dla udziału pełnomocnika świadka w toku przesłuchania mogłaby stać się zasada zaufania do prawa wyrażona w art. 121 o.p. Także w literaturze podkreśla się szczególnie znaczenie tej zasady w relacjach obywatela z administracją.<sup>36</sup>

Zaufanie należy traktować jako wartość społeczną.<sup>37</sup> Stanowi bowiem relację między ludźmi. Będąc wartością społeczną, jest jednocześnie powiązana z aspektem psychologicznym, gdyż dotyczy sfery motywacji ludzkich zachowań. Człowiek żywi bowiem potrzebę posiadania wpływu na swoje sprawy. Zaufanie dotyczy więc przyszłych zachowań, pozwala na redukcję niepewności i wprowadza poczucie przewidywalności.

Zaufanie do prawa zostaje sformalizowane. Następuje wkomponowanie tej wartości w system prawny. System prawny stanowi ważny kontekst rozważań. Mówiąc o systemie prawnym, wskazuje się, że jest to zbiór norm logicznie uporządkowanych i spójnych. Jednocześnie twierdzi się, że elementy systemu prawa pozostają względem siebie w ciągłym napięciu. Kolizyjność nie może zostać w pełni wyeliminowana. Nie sposób jednak tolerować takiego stopnia kolizyjności, który doprowadziłby do dysfunkcjonalności prawa. Jeżeli traktujemy zaufanie jako czynnik konieczny dla kształtowania wspólnoty, to konsekwentnie należałoby przyjąć, iż zaufanie jest niezbędne dla funkcjonowania systemu prawnego. Stąd duże znaczenie zasady zaufania do prawa jako czynnika integrującego.

W piśmiennictwie zasada zaufania do prawa wiązana jest z zaufaniem do państwa<sup>38</sup> oraz zaufaniem do linii orzeczniczej. Także w orzecznictwie podkreśla się związek tej zasady z pojęciem państwa prawnego. I tak TK stwierdza, że zasada zaufania do prawa ma utrwaloną pozycję. „W uzasadnieniach orzeczeń Trybunał wielokrotnie podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli”.<sup>39</sup> Podobnie w innym wyroku TK zauważa, że „zasada lojalności państwa względem obywa-

36 W. Jakimowicz, Wykładnia w prawie administracyjnym, Kraków 2006, s. 74.

37 M. Borucka–Arctowa, Zaufanie do prawa jako wartość społeczna i rola sprawiedliwości proceduralnej, (w:) Teoria prawa. Filozofia prawa. Współczesne prawo i prawoznawstwo, Toruń 1998, s. 15.

38 Zob. W. Jakimowicz, *op. cit.*, s. 73.

39 Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., 39/06, OTK-A 2007 nr 10, poz. 127.

teli, zwana tradycyjnie zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego”.<sup>40</sup>

Stanowisko TK zostało zaakceptowane i potwierdzone w orzecznictwie innych sądów. Sąd Najwyższy stwierdza, że „zaufanie obywatela do utrwalonej linii orzeczniczej podlega konstytucyjnej ochronie, stanowiąc element ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa. Owo zaufanie dotyczy także trwałości skutków prawnych wynikających ze stosowania prawa i jego wykładni w zgodzie z dominującą linią orzeczniczą. Dotyczy to w szczególności skutków prawnych ukształtowanych przez prawomocne orzeczenia sądowe. Stabilność owych orzeczeń jest podstawową zasadą państwa prawnego. Zatem sąd, dokonując wykładni określonych przepisów, powinien brać pod uwagę całość systemu prawnego, w tym w szczególności fakt, że przyjęty przez niego rezultat wykładni stanowiłby odejście od ustabilizowanej linii orzeczniczej”.<sup>41</sup> Także WSA w Białymstoku stwierdza, że z zapisanej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej TK wywiódł szereg zasad szczegółowych, w tym: zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego i zasadę sprawiedliwości społecznej. Stwierdził między innymi, że ochrona zaufania obywatela do państwa i prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne - umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania.<sup>42</sup>

Zasada zaufania do prawa jest więc wartością konstytucyjną. W literaturze podkreśla się szczególne znaczenie tej zasady w relacjach obywatela z administracją.<sup>43</sup> Trybunał Konstytucyjny słusznie zauważa, iż jednostka powinna mieć realną możliwość decydowania o swojej sytuacji prawnej w oparciu o znajomość przesłanek. Tego rodzaju postulat może być trudny do realizacji przede wszystkim w przypadku powoły-

40 Wyrok TK z dnia 1 kwietnia 2008 r., SK 96/06, OTK-A 2008 nr 3, poz. 40.

41 Uchwała SN z dnia 14 listopada 2007 r., OSNC 2008 r., nr 4, poz. 42.

42 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 czerwca 2008 r., I SA/Bk 84/08, CBOSA.

43 W. Jakimowicz, *op. cit.*, s. 74.

wania się na prawo świadka do odmowy odpowiedzi na pytanie, które mogłoby narazić jego lub bliskich na odpowiedzialność karną. Ocena prawidłowości skorzystania z tego uprawnienia przez świadka wymaga bowiem wiedzy prawniczej i to często z różnych gałęzi prawa.

Należy w tym miejscu ponownie zwrócić uwagę na wzajemne powiązanie postępowania podatkowego i postępowania przygotowawczego prowadzonego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.<sup>44</sup> Ponieważ do postępowań przygotowawczych zastosowanie znajdują przepisy kpk. może się okazać, iż świadek skorzysta z przysługującego mu na mocy art. 87 tej ustawy uprawnienia do ustanowienia pełnomocnika. O możliwości zastosowania tego przepisu przesądza treść art. 113 kks., w myśl którego „w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej.”. Przepisy kpk. przewidują także kompetencję dla sądu i prokuratora do odmówienia dopuszczenia do udziału w postępowaniu pełnomocnika, jeżeli nie wymaga tego obrona interesów osoby niebędącej stroną. Art. 122 § 1 pkt 1 kks. wprost stanowi, iż uprawnienie prokuratora określone w art. 87 § 3 kpk. przysługuje finansowemu organowi postępowania przygotowawczego.

Nie istnieją więc wątpliwości co do możliwości ustanowienia pełnomocnika świadka w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym przez organy finansowe. Zatem pozycja prawna świadka uzależniona jest od rodzaju stosowanych przepisów proceduralnych. W większości przypadków to postępowanie podatkowe poprzedza przeprowadzenie postępowania przygotowawczego. Mimo że tego rodzaju taktyka postępowania jest uzasadniona innymi względami, to w efekcie czyni uprawnienie do ustanowienia pełnomocnika iluzorycznym. Przy tej okazji warto też zastanowić się nad tym, czy przesłuchujący nie będzie chciał skorzystać z okazji do zadawania pytań, których zakres będzie wykraczał poza konieczny dla ustalenia odpowiedzialności podatkowej

---

44 Na kwestie dowodowe związane z wzajemnym powiązaniem postępowania kontrolnego z postępowaniem karnym, w tym zagadnienia związane z przesłuchaniem świadka, zwraca uwagę D. Zalewski, *Kontrowersje wokół wykorzystania dowodów z innych postępowań*, „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 7, s. 40 i n.

stan faktyczny, a będzie przydatny do ustalenia także odpowiedzialności karnej świadka.

Dlatego też pomoc pełnomocnika w takich przypadkach może się okazać uzasadniona. Nie sposób bowiem wykluczyć, iż w szczególności kontrahent kontrolowanego<sup>45</sup> może występować kolejno w roli świadka,<sup>46</sup> a następnie podejrzanego.<sup>47</sup> Tego rodzaju sytuacja może być oceniona jako utrudnienie prawa do obrony.<sup>48</sup> Być może obecność pełnomocnika świadka pozwoliłaby na uniknięcie tego rodzaju zarzutów.

Powyżej wskazano, iż zakaz ustanawiania pełnomocnika świadka opiera się na rozumowaniu *a contrario* z przepisów określających zasady udziału pełnomocnika w postępowaniu. Wydaje się jednak, iż ze względu na zasadę ogólną postępowania podatkowego, tj. zasadę zaufania do prawa, uprawnione jest twierdzenie o dopuszczalności zastosowania analogii, a nie rozumowania *a contrario* z normy zakodowanej w art. 136 o.p. Oznaczałoby to, iż z uwagi na podobieństwo celów, którym jest ochrona interesów strony lub świadka, dopuszczalne jest ustanowienie pełnomocnika świadka. Tezę tę wzmacnia potrzeba zachowania spójności prawa związana w tym przypadku z regulacją prawnokarną, tak mocno powiązaną z procedurą podatkową.

W doktrynie prawniczej i w orzecznictwie dopuszcza się także zastosowanie do przepisów proceduralnych rozumowania *per analogiam*.<sup>49</sup> Przyjmuje się, iż uzasadnieniem na rzecz dopuszczalności za-

---

45 Pod pojęciem kontrahenta kontrolowanego należy rozumieć podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

46 Por. D. Lerman, Współsprawca jako świadek w postępowaniu karnym, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3, s. 100 i n.

47 Wobec kontrahenta mogą zostać także podjęte czynności tzw. kontroli krzyżowej prowadzonej na podstawie art. 13 b ustawy o kontroli skarbowej. W toku tej kontroli sprawdzeniu podlegają wszelkie dokumenty związane z transakcją, której drugą stroną jest kontrolowany, w tym dokumenty związane z prawidłowym rozliczeniem tej transakcji. Zatem dopuszczenie do udziału pełnomocnika działającego w imieniu kontrahenta kontrolowanego na tym etapie postępowania kontrolnego, a następnie w toku przesłuchania kontrahenta w charakterze świadka jest w pełni uzasadnione.

48 Ostatnio na znaczeniu zyskuje także dyskusja nad znaczeniem wzrostu odsetek osób w podeszłym wieku przesłuchiwanym w charakterze świadka. Być może i ta okoliczność przyczyni się do zwiększenia oczekiwania społecznego na zapewnienie odpowiedniej pomocy tym osobom w ich kontaktach z administracją, Zob. A. Biderman-Zaręba, Wywiad poznawczy a przesłuchanie świadka w podeszłym wieku, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 7–8, s. 34 i n.

49 O ewolucji poglądów dotyczących stosowania analogii w prawie podatkowym B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 126 i n.

stosowania analogii jest wystąpienie luki w prawie, której wypełnienie jest konieczne. Poszukując głębszego uzasadnienia dla zastosowania rozumowania *per analogiam*, często odwoływano się do zasad ogólnych postępowania podatkowego, w szczególności do zasady nakazującej zapewnić stronie czynny udział w każdym stadium postępowania.<sup>50</sup>

Stosowanie analogii w wykładni prawa podatkowego dopuszcza się pod pewnymi warunkami. Do warunków tych zalicza się m.in. zakaz poszerzania obowiązków lub ograniczania uprawnień jednostki, zakaz wykładni rozszerzającej wyjątków, takich jak ulgi i zwolnienia podatkowe, a także zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika.<sup>51</sup> W analizowanym przypadku żaden ze wspomnianych warunków nie zaistnieje. Wręcz przeciwnie, zastosowanie analogii sprzyja poszerzeniu uprawnień jednostek w ich relacjach z administracją,<sup>52</sup> tym samym sprzyja wolności jednostek. Można więc uznać, iż za dopuszczeniem analogii przemawia także funkcja gwarancyjna prawa.

Pozostaje do omówienia jeszcze kwestia organizacyjno-prawna związana z uczestniczeniem pełnomocnika świadka w postępowaniu. Wydaje się, iż o możliwości udziału pełnomocnika w przesłuchaniu organ prowadzący postępowanie może poinstruować świadka w wezwaniu. Zgodnie z art. 155 o.p. „organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.” Użyty w tym przepisie zwrot „przez pełnomocnika” należy odnieść nie tylko do strony, ale także do drugiej kategorii osób wymienionych w tym przepisie, tj. „innych osób”. Taka wykładnia prawa opiera się oczywiście na uznaniu, iż nie występuje zakaz ustanowienia pełnomocnika i znajduje także oparcie w treści art. 121 § 2 o.p., w myśl którego „organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępo-

---

50 Art. 123 o.p.

51 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 10.

52 Zob. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 22 i n.

wania”. Obowiązek ten organy podatkowe powinny realizować wobec każdej osoby, a nie tylko wobec strony.<sup>53</sup>

## **5. Ustanowienie pełnomocnika świadka a tajemnica skarbową**

Dla przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka może okazać się konieczne ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową. Po pierwsze, już w treści stawianych świadkowi pytań zakodowane są informacje chronione tego rodzaju tajemnicą. Po drugie, nie sposób także wykluczyć, iż przeprowadzenie tego dowodu będzie wymagało okazania świadkowi określonych dokumentów, choćby celem potwierdzenia ich autentyczności. Dlatego też wniosek z analizy przepisów dotyczących tajemnicy skarbowej będzie stanowił wskazówkę interpretacyjną dla rozstrzygnięcia analizowanego zagadnienia.

Ustawodawca nie uregulował wprost kwestii udostępniania informacji objętych tajemnicą skarbową świadkom. Z drugiej strony przepis art. 34 ust. 5 u.k.s. nakłada na wszelkie osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą, obowiązek jej przestrzegania.<sup>54</sup> Użyty w tym przepisie zwrot „również innym osobom” w kontekście katalogu podmiotów wymienionych w art. 34 ust. 2 u.k.s. jednoznacznie wskazuje na otwarty krąg osób, na których ciąży ten obowiązek. Ponadto użyty w tym przepisie zwrot „którym udostępniono” należy rozumieć jako sytuacje, w której informacje zostały przekazane przez organ administracji.

Zatem obowiązek ten spoczywałby zarówno na świadku, jak i na jego pełnomocniku. Oznacza to, że przepisy dotyczące zachowania tajemnicy skarbowej nie stoją na przeszkodzie do uznania tezy o dopuszczalności ustanowienia pełnomocnika świadka. Organ administracji, dopuszczając do udziału w przesłuchaniu świadka jego pełnomocnika, mógłby z ważnych powodów ograniczyć jego udział do tych czynności, które wiązałyby się z ujawnieniem tajemnicy skarbowej. Takie roz-

---

53 Odmienny pogląd zaprezentowany został przez S. Presnarowicza, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Poptawski, *op. cit.*, komentarz do art. 121.

54 Podobnie art. 294 § 4 o.p.

wiązanie znajduje uzasadnienie w treści art. 87 § 3 kpk., na podstawie którego finansowy organ postępowania przygotowawczego jest uprawniony do niedopuszczenia do udziału w postępowaniu pełnomocnika, jeżeli nie wymaga tego obrona interesów świadka. Otóż skoro organ uprawniony jest do odmówienia dopuszczenia do udziału w przesłuchaniu świadka, to tym bardziej może ograniczyć obecność pełnomocnika jedynie do poszczególnych jego etapów.

## **6. Podsumowanie**

Wydaje się, iż wyraźne brzmienie art. 136 o.p. przemawia na rzecz tezy o zakazie ustanowienia pełnomocnika. Niemniej, jak wykazano powyżej możliwe jest odnalezienie podstawy prawnej uzasadniającej dopuszczalność ustanowienia pełnomocnika świadka w postępowaniu podatkowym.

Ponieważ wykładnia przepisów prawa pozwala na dojście do sprzecznych wyników, to uzasadnione wydaje się postulowanie uregulowania tej kwestii. Ze względu na potrzebę zachowania spójności prawa pożądanym byłoby skorzystanie ze wzorca zastosowanego w procedurze karnej. Wydaje się, iż rozwiązanie obowiązujące na gruncie procedury karnej w odpowiednim stopniu gwarantuje ochronę interesu prawnego świadka przy utrzymaniu w racjonalnych granicach swobody funkcjonowania organu. Natomiast obowiązujący stan prawny sprzyja poszerzeniu zakresu dyskrecjonalności organów i może w efekcie budzić wątpliwości w przypadku różnego traktowania osób przesłuchiowanych w charakterze świadka.