



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 10 września 2025 r. (I SA/Sz 310/25)*

Wezwanie wydane w toku kontroli podatkowej – na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 292 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111); dalej: „O.p.” – może obejmować jedynie czynność przesłuchania prezesa zarządu spółki z o.o. w charakterze strony, a nadto zawierać pouczenie, że wezwany w charakterze strony ma prawo odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i możliwość niestawienia się na wezwanie (art. 159 § 1a O.p.).

Skierowanie wadliwego wezwania w trakcie kontroli podatkowej do prezesa zarządu sp. z o.o. do stawieństwa na przesłuchanie w charakterze świadka, zamiast w charakterze strony i bez wymaganego pouczenia o brzmieniu art. 159 § 1a O.p., jest niedopuszczalne i skutkuje brakiem podstawy prawnej do nałożenia na niego kary porządkowej za niestawieństwo, na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 O.p.

* W tekście zachowano oryginalną pisownię.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia WSA Alicja Polańska (spr.)

Sędziowie: Sędzia WSA Wiesława Achrymowicz,

Sędzia WSA Nadzieja Karczmarczyk-Gawęcka

po rozpoznaniu w Wydziale I w trybie uproszczonym w dniu 10 września 2025 r. sprawy ze skargi A. H. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia [...] marca 2025 r. nr 3201- [...]:

- I. uchyła zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Naczelnika Z. Urzędu Skarbowego w S. z dnia [...] grudnia 2024 r., nr [...],
- II. zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej na rzecz skarżącego A. H. kwotę [...]([...]) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Zaskarżonym postanowieniem z dnia [...] marca 2025 r. nr 3201- [...] Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S. utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Z. Urzędu Skarbowego w S. z dnia [...] grudnia 2024 r. nr [...] nakładające na A. H. karę porządkową w wysokości [...] zł.

Z ustalonego w sprawie stanu faktycznego sprawy wynika, że organ I instancji wszczął i prowadził kontrolę podatkową wobec T. sp. z o.o., w której A. H. pełni funkcję prezesa zarządu. W toku kontroli organ dwukrotnie wzywał A. H. do osobistego stawiennictwa w siedzibie organu na przesłuchanie w charakterze świadka, tj. pismem z [...] lipca 2024 r. i pismem z [...] lipca 2024 r. W pismach tych organ wyznaczył terminy przesłuchań odpowiednio na [...] lipca 2024 r. oraz na [...] sierpnia 2024 r. Wymieniony nie stawiał się na żadne z wezwań jak też nie poinformował ani pisemnie, ani telefonicznie organu o przyczynach niestawiennictwa.

Organ I instancji postanowieniem z dnia [...] sierpnia 2024 r. nałożył na ww. karę porządkową w wysokości [...] zł w związku z niestawieniem się na wezwania z [...] lipca 2024 r. oraz [...] lipca 2024 r. w celu przesłuchania w charakterze świadka.

Po rozpoznaniu zażalenia organ odwoławczy wydał postanowienie z dnia [...] listopada 2024 r., którym uchylił w całości postanowienie organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Organ odwoławczy uznał uzasadnienie postanowienia organu I instancji za niedostateczne w zakresie kwestii miarkowania wysokości kary porządkowej. Organ ten zalecił organowi I instancji szczegółowe uzasadnienie przesłanek wpływających na wysokości kary porządkowej zastosowanej na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111); dalej: „O.p.”.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy organ I instancji postanowieniem z dnia [...] grudnia 2024 r. nałożył na A. H. karę porządkową w kwocie [...] zł. W uzasadnieniu postanowienia organ wskazał, że prowadząc kontrolę podatkową w T. sp. z o.o. wystosował do wymienionego dwa wezwania do osobistego stawienia w siedzibie organu w celu przesłuchania w charakterze świadka. Organ wyjaśnił także, iż przeprowadzenie dowodu z przesłuchania ww. w charakterze świadka stanowiło konsekwencję braku odpowiedzi na kierowane wcześniej wezwania do przedłożenia wyjaśnień i dokumentów w toku prowadzonej kontroli podatkowej. Wezwania kierowane były do T. – A. H., tj. osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, czyli kontrahenta T. sp. z o.o. (tj. wezwanie z [...] marca 2024 r. oraz z [...] maja 2024 r.), jak i do T. sp. z o.o. (tj. wezwanie z [...] lipca 2023 r. oraz z [...] lipca 2024 r.), w której A. H. pełni funkcję prezesa zarządu. Wezwania zawierały pouczenie o skutkach niezastosowania się do nich.

Organ wskazał także, że na wezwanie z [...] lipca 2023 r. T. sp. z o.o. przedłożyła dwa pisma z [...] lipca 2023 r. i [...] sierpnia 2023 r. (podpisane nieczytelnie z pieczętą firmową) o tożsamej treści. W treści pism poinformowano o pogorszeniu się stanu zdrowia A. H. i braku możliwości przedłożenia w wyznaczonym terminie wymaganych dokumentów. Wraz z informacją przesłano wypełnione druki ZUS ZLA ze zwolnieniami lekarskimi wystawionymi na wymienionego, tj. kolejno za okres [...] lipca 2023 r. – [...] sierpnia 2023 r. i [...] sierpnia 2023 r. – [...] września 2023 r.

Nadto organ wyjaśnił, że do organu wpłynęło [...] września 2023 r. pismo informacyjne, w załączeniu do którego przekazano decyzję z dnia [...] września 2023 r. wydaną przez ZUS Oddział w S. w przedmiocie świadczenia rehabilitacyjnego za okres od [...] grudnia 2023 r. do [...] października 2023 r. oraz [...] listopada 2023 r. pismo informacyjne wraz z orzeczeniem lekarza orzecznika ZUS z dnia [...] listopada 2023 r., którym ustalono uprawnienia do świadczenia rehabilitacyjnego na rzecz A. H. na okres 4 miesięcy, licząc od daty ustania uprawnień do świadczenia rehabilitacyjnego.

Według organu, skoro wymieniony nie udzielił odpowiedzi na wezwanie z [...] marca 2024 r., to okoliczność ta uzasadniała skierowanie do niego dwóch wezwań do osobistego stawienia w siedzibie organu w charakterze świadka. Wymieniony nie stawił się na wezwanie i nie poinformował o przyczynach niestawienia, to takie zachowanie istotnie utrudniło prowadzenie kontroli wobec T. sp. z o.o., ustalenie stanu faktycznego oraz wpłynęło na przedłużanie postępowania, a w konsekwencji uniemożliwiło zastosowanie kluczowego środka dowodowego pod postacią zeznania złożonego pod rygorem odpowiedzialności karnej. Organ wyjaśnił także,

że przy ustalaniu wysokości nałożonej kary porządkowej uwzględnił sytuację majątkową A. H., przyjmując dane zawarte w deklaracjach DSF-1 o wysokości dochodu oraz dane podane przez GUS w sprawie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw za okres 3 miesięcy, tj. od sierpnia do października 2024 r. Według organu, skoro dochody roczne ww. za okres dwóch lat kształtują się na tym samym poziomie i znacznie przewyższają dochody przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw za zaprezentowany okres 3 miesięcy 2024 r., to wysokość nałożonej kary została ustalona w wysokości współmiernej do czynu.

W wyniku rozpatrzenia zażalenia organ odwoławczy wskazanym na wstępie postanowieniem z dnia 19 marca 2025 r. utrzymał w mocy postanowienie organu I instancji.

Według organu odwoławczego w sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki umożliwiające nałożenie na ww. kary porządkowej za niestawiennictwo na przesłuchaniach w wyznaczonych terminach, jak również brak usprawiedliwionego uzasadnienia tej nieobecności. Ponadto organ odwoławczy zauważył, że pomimo wskazywanych problemów zdrowotnych oraz problemów w firmie A. H. brał czynny udział w przesłuchaniu innych świadków w toku kontroli podatkowej prowadzonej wobec T. sp. z o.o.

Organ odwoławczy ocenił, że wymiar kary nałożonej przez organ I instancji w wysokości [...] zł jest sprawiedliwy i adekwatny do stopnia przewinienia oraz odpowiednio dolegliwy i dyscyplinujący.

W skardze do sądu na ww. postanowienie skarżący podniósł, że niestawianie się na przesłuchania w charakterze świadka w wyznaczonym terminie było spowodowane złym stanem zdrowia. Według skarżącego o wyzdrowieniu nie przesądza okoliczność, że nie przebywał w danym momencie na zwolnieniu lekarskim. Ponadto, według niego, organ wiedział o braku innej osoby, która byłaby w stanie przygotować wymagane dokumenty, a sam skarżący, mimo trudności, dla dobra toczącej się sprawy, współpracował z organem. Skarżący zwrócił uwagę, że wielokrotnie prosił organ o wyznaczenie kolejnego terminu przesłuchania, ale organ nie odniósł się do jego prośby.

Do pisma z dnia [...] kwietnia 2025 r. uzupełniającego skargę skarżący dołączył dokumenty o stanie zdrowia oraz kserokopie wyroków sądów karnych uniewinniających go od popełnienia czynów karalnych.

Skarżący wniósł o anulowanie kary porządkowej jako nałożonej bezpodstawnie.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie, aczkolwiek nie z powodu zasadności zarzutów i argumentacji w niej podniesionych.

Wskazać należy, że sąd administracyjny rozpoznając skargę – na podstawie art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.); dalej: „p.p.s.a.” – rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a (zastrzeżenie nie znajduje zastosowania w sprawie). Na podstawie tego uregulowania prawnego, sąd – dokonując kontroli legalności zaskarżonego postanowienia – stwierdził, że wydane ono zostało z naruszeniem prawa, tj. bez podstawy prawnej.

Spór pomiędzy stronami postępowania sądowoadministracyjnego dotyczy kwestii zasadności nałożenia w toku kontroli podatkowej na A. H., pełniącego funkcję prezesa zarządu w T. sp. z o.o., kary porządkowej za niezastosowanie się do wezwań organu i niestawienie się na przesłuchania w charakterze świadka.

Z akt sprawy wynika, że wobec T. sp. z o.o. została wszczęta kontrola podatkowa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 r. oraz w zakresie podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od [...] kwietnia 2021 r. do [...] grudnia 2021 r. W toku tej kontroli Naczelnik Z. Urzędu Skarbowego w S. wzywał kilkakrotnie spółkę oraz jej prezesa do złożenia wyjaśnień i przedstawienia dokumentów, a po bezskutecznych wezwaniach, wystosował do prezesa zarządu dwa wezwania z [...] lipca 2024 r. i z [...] lipca 2024 r. do osobistego stawiennictwa w siedzibie organu w celu jego przesłuchania w charakterze świadka w dniach [...] lipca 2024 r. oraz [...] sierpnia 2024 r., na podstawie przepisów art. 155 § 1, art. 286 § 1 pkt 9, art. 262 § 1 pkt 3 i art. 292 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.); dalej: „O.p.”. A. H. nie zastosował się do tych wezwań.

Powołane przez organ w podstawie prawnej wezwań przepisy mają następujące brzmienie:

Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy (art. 155 § 1 O.p.).

Kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni do: [...] przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 287 § 4 (art. 286 § 1 pkt 9 O.p.).

Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego: [...] bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem (art. 262 § 1 pkt 3 O.p.).

W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142, przepisy rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 11, z wyłączeniem art. 182–185, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23 działu IV (art. 292 O.p.).

Z brzmienia powołanych przepisów wynika, że w sprawach nieuregulowanych w dziale VI (Kontrola podatkowa) stosuje się odpowiednio, m.in. przepisy rozdziału 6 (Wezwania) działu IV (Postępowanie podatkowe), w którym uregulowana jest instytucja wezwań (art. 155 § 1 – 160 § 2 O.p.).

Czynność wezwania strony na przesłuchanie nie jest w dziale VI odrębnie uregulowana, zatem mają do niej odpowiednie zastosowanie przepisy rozdziału 6 działu IV.

Złożyć należy, skoro czynność wezwania strony na przesłuchanie ze swej istoty jest tożsama, tak w postępowaniu podatkowym (art. 155 § 1 O.p.), jak i w toku kontroli podatkowej (art. 155 § 1 w zw. z art. 292 O.p.), to także dalsze przepisy regulujące instytucję wezwań i pouczeń (przepisy rozdziału 6 działu IV) należy stosować do niej wprost.

W rozdziale 6 (Wezwania), poza powołanym przez organ przepisem art. 155 § 1 O.p., regulującym m.in. możliwość wezwania przez organ strony do złożenia wyjaśnień, innej osoby do złożenia zeznań (w charakterze świadka), dalszy przepis tego rozdziału, tj. art. 159 § 1a O.p., stanowi, że: „W przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie”.

Zatem, z tego ostatnio powołanego przepisu wynika, że aby organ mógł przesłuchać stronę (w charakterze strony), zobowiązany jest do jej pouczenia o „prawie do odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie”.

Analiza przywołanej regulacji prawnej zezwala na wyprowadzenie wniosków, że wezwanie wydane w toku kontroli podatkowej – na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 292 O.p. – może obejmować jedynie czynność przesłuchania prezesa zarządu spółki z o.o. w charakterze strony, a nadto zawierać pouczenie, że wezwany w charakterze strony ma prawo odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i możliwość niestawienia się na wezwanie (art. 159 § 1a O.p.).

Natomiast, skierowanie wadliwego wezwania w trakcie kontroli podatkowej do prezesa zarządu sp. z o.o. do stawienia na przesłuchanie w charakterze świadka, zamiast w charakterze strony i bez wymaganego pouczenia o brzmieniu

art. 159 § 1a O.p., jest niedopuszczalne i skutkuje brakiem podstawy prawnej do nałożenie na niego kary porządkowej za niestawiennictwo, na podstawie art. 262 § 1 pkt O.p.

A. H., jako prezes zarządu T. sp. z o.o., występował w kontroli podatkowej jako strona. Analiza obu wezwań skierowanych do niego wskazuje, że ww. pouczenia wezwania te nie zawierają.

Dodatkowo należy wskazać, że aczkolwiek – na mocy art. 292 O.p. – do kontroli podatkowej nie stosuje się przepisów rozdziału 11, szczegółowo regulujących instytucję przesłuchania strony i przesłuchania świadka (art. 195 – art. 199 O.p.), w tym obowiązek uzyskania przez organ zgody na przesłuchanie strony (art. 199 O.p.), to jednak przywołane przepisy art. 155 § 1 i art. 159 § 1a O.p., jako regulujące kwestię wezwań i pouczeń, znajdują pełne zastosowanie w postępowaniu kontrolnym.

Wyjaśnić także należy, że na gruncie przepisów O.p. przesłuchanie strony i przesłuchanie świadka stanowią dwie odrębne instytucje procesowe. Przesłuchanie świadka uregulowane jest w art. 195–196 O.p., a przesłuchanie strony w art. 199 O.p. Pomiędzy tymi czynnościami zachodzą istotne różnice w zakresie odmowy złożenia zeznań. Strona może skorzystać z prawa do odmowy zgody na przesłuchanie w charakterze strony, bez podawania przyczyn swej decyzji. Natomiast świadek może odmówić złożenia zeznań tylko w sytuacji wskazanej w art. 196 § 1 O.p. Stanowiące przesłankę skorzystania z tego prawa powiązania, zachodzące pomiędzy świadkiem a stroną, występować mogą tylko pomiędzy osobami fizycznymi, konsekwencją czego jest brak uprawnienia do odmowy złożenia zeznań przez świadka w sprawie, w której stroną postępowania jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. W świetle tych wniosków, przesłuchanie osoby wchodzącej w skład organu zarządzającego osoby prawnej – w sprawie prezesa zarządu sp. z o.o. – w charakterze świadka prowadzi do naruszenia uprawnienia strony do odmowy składania zeznań we własnej sprawie. Uprawnienie to ma najszerszy możliwy zakres. Naruszenie tego uprawnienia przez przesłuchanie strony w charakterze świadka nie może być uznane za niejako „zrekompensowane” stronie, przez przysługujące świadkowi na podstawie art. 196 § 2 O.p. prawo do odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania, gdyż uprawnienie to oparte jest na przesłankach wskazanych w tym przepisie i przez to ma węższy zakres od przysługującego na podstawie art. 199 O.p. prawa do odmowy zgody na przesłuchanie. Należy też zaznaczyć, że ewentualne skorzystanie z prawa określonego w art. 196 § 2 O.p. wskazywać może na to, że okoliczności objęte pytaniem mogą wiązać się z ciężącą na stronie odpowiedzialnością karną. Zatem, uchybienie polegające na niezgodnym z prawem przesłuchaniu strony w charakterze świadka może mieć konkretne skutki materialnoprawne w zakresie zobowiązań podatkowych (por. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 r. sygn. akt I FSK 1696/18).

Zatem, wezwania skierowane do A. H. na przesłuchanie w charakterze świadka powinny wskazywać, że czynnością, która się odbędzie, będzie jego przesłuchanie w charakterze strony, a nie w charakterze świadka. Wezwania te powinny nadto zawierać ww. pouczenie, aby wezwany w charakterze strony miał możliwość wyrażenia zgody na jego przesłuchanie lub wyrażenia odmowy na takie przesłuchanie i niestawienie się na wezwanie.

Wobec tego, że w trakcie kontroli podatkowej do A. H., jako prezesa zarządu sp. z o.o., skierowano wadliwe wezwania, bez wymaganych pouczeń, to nie miał on obowiązku poddania się czynności przesłuchania w charakterze świadka. W konsekwencji, nałożenie na niego kary porządkowej było niedopuszczalne.

W sprawie doszło zatem do nałożenia na wymienionego kary porządkowej z naruszeniem art. 262 § 1 pkt 2 O.p., tj. bez podstawy prawnej, gdyż nie miał on w ogóle obowiązku stawienia się na przesłuchanie w charakterze świadka, zaś ewentualne wezwanie go na przesłuchanie w charakterze strony powinno zawierać pouczenie o „prawie do odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie” (art. 159 § 1a O.p.).

Nadto, powołany przez organ w obu wezwaniach przepis art. 262 § 1 pkt 3 O.p. nie znajdował zastosowania w sprawie, gdyż dotyczy on sytuacji, gdy osoba przesłuchiwana, bez zezwolenia organu, opuściła miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem. W sprawie do żadnej czynności przesłuchania przed organem nie doszło. Organ powinien był powołać przepis art. 262 § 1 pkt 1 O.p. dotyczący wezwania m.in. strony i świadka.

W tej sytuacji – na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c w zw. z art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a. – zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie należało uchylić.

O kosztach postępowania sądowego orzeczono na podstawie art. 200 i art. 205 § 1 p.p.s.a. Zasądzone koszty obejmują wpis od skargi w wysokości [...] zł.

Powołane orzeczenia dostępne są w internetowej bazie orzeczeń NSA pod adresem: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.