

- **podpisywać czy nie podpisywać (załączniki do pisma ogólnego w ePUAP)?  
Ryzykowne skutki łaskawości ministra - dr Łukasz Maszewski (UMK)**

### **Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2021 r., I FPS 2/21, LEX nr 3274617**

**Naczelnny Sąd Administracyjny (...) podjął następującą uchwałę: Zgodnie z art. 57 § 1 w zw. z oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i 2b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.), skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną jedynie wówczas, gdy została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...) Istotne jest bowiem rozstrzygnięcie, czy w sytuacji gdy pełnomocnik strony wniósł do sądu administracyjnego skargę za pomocą środków komunikacji elektronicznej, za pośrednictwem systemu ePUAP, składając podpis zaufany na formularzu pisma ogólnego, załączając skargę i pełnomocnictwo, sąd administracyjny prawidłowo uznał, że przedmiotowa skarga i pełnomocnictwo obarczone są brakiem formalnym podpisu, gdyż zgodnie z art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a., pisma i załączniki w formie dokumentu elektronicznego powinny być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. (...) W świetle przedstawionego zagadnienia prawnego zarysowały się w orzecznictwie dwa przeciwstawne poglądy. Według pierwszego z nich podpisanie formularza pisma ogólnego odnosi się do całości pisma i załączonych do niego plików (zob. np. postanowienia NSA: z 16 czerwca 2020 r., sygn. akt II OZ 275/20, z 29 października 2020 r., sygn. akt I OZ 815/20, z 11 sierpnia 2020 r., sygn. akt I FZ 76/20). W orzeczeniach tych wywodzi się, że załączniki stanowią integralną część pisma, które zostało podpisane podpisem elektronicznym. Inaczej mówiąc pismo ogólne, podpisane podpisem elektronicznym, zawiera załączniki do tego pisma, a tak ujęta całość jest jednym dokumentem elektronicznym. Na potwierdzenie stanowiska zawartego w tych orzeczeniach powołano się na oficjalne zasady funkcjonowania platformy ePUAP, w tym instrukcje i podręczniki dla tej platformy. Natomiast w orzecznictwie reprezentującym przeciwny pogląd przyjmuje się, że literalne brzmienie p.p.s.a. nie pozwala uznać, że podpisanie podpisem elektronicznym formularza pisma ogólnego skutkuje podpisaniem także załączonej do tego pisma skargi. Jak wywodzi się w tych orzeczeniach, to strona postępowania decyduje, czy wpisze treść skargi do tego formularza i pismo to podpisze, czy też dołączy skargę jako załącznik do niego. W tym drugim przypadku strona ma obowiązek podpisania skargi (zob. np. postanowienia NSA: z 11 grudnia 2020 r., sygn. akt I OZ 1022/20, z 15 grudnia 2020 r., sygn. akt I OZ 1048/20, z 13 listopada 2020 r., sygn. akt I OZ 884/20, z 26 listopada 2020 r., sygn. akt , z 9 grudnia 2020 r., sygn. akt I OZ 1031/20). (...)

Trzeba zauważyć, że platforma ePUAP służy do kontaktu z podmiotami publicznymi w celu załatwiania spraw. Umożliwia jednocześnie podpisanie dokumentu elektronicznego podpisem zaufanym. Nie jest natomiast wyłącznym narzędziem podpisywania dokumentów elektronicznych. Formularz pisma ogólnego można podpisać zarówno podpisem zaufanym, jak i kwalifikowanym, natomiast nie ma technicznej możliwości podpisania z poziomu ePUAP samego załącznika. Brak ten nie wyklucza w ogóle możliwości podpisania takiego dokumentu w inny sposób, a następnie dołączenia go do formularza pisma ogólnego. Należy zwrócić także uwagę na to, że strona nie musi załączać żadnych dodatkowych plików - treść jej żądania może być zawarta w piśmie ogólnym, które można podpisać w wymagany sposób. (...) Poza tym należy wskazać, że do podpisywania dokumentów elektronicznych dedykowane są inne narzędzia: do podpisywania podpisem zaufanym służy tzw. Podpisywarka, zamieszczona na platformie gov.pl, do podpisu kwalifikowanego służą narzędzia komercyjne, natomiast do

podpisu osobistego przeznaczona jest aplikacja "e-dowód". Dokument elektroniczny podpisany przy pomocy tych narzędzi może zostać wysłany do sądu za pośrednictwem platformy ePUAP, która umożliwia załączenie podpisanego dokumentu elektronicznego do formularza pisma ogólnego. Powyższe oznacza, że nie ma technicznych przeszkód aby korespondencja kierowana do sądu za pomocą platformy ePUAP była podpisana zarówno podpisem zaufanym, jak i kwalifikowanym lub podpisem osobistym. (...)

Zatem mając na względzie zasady wnoszenia pism za pośrednictwem platformy ePUAP, zarówno pismo ogólne, jak i załączoną do niego skargę można uznać za podpisane podpisem zaufanym jedynie w znaczeniu technicznym, co potwierdza instrukcja do tej platformy. Nie oznacza to jednak, że mamy do czynienia z dokumentami elektronicznymi zawierającymi prawnie skuteczny podpis. Ponadto, nie ulega wątpliwości, że wyodrębnienie pliku załącznika z dokumentu XML pozbawia ten załącznik waloru podpisanego dokumentu elektronicznego. (...) Istotnym argumentem przemawiającym za przyjęciem tego, że wniesienie skargi za pomocą środków komunikacji elektronicznej wymaga odrębnego podpisania jest to, że w sytuacji rozłączenia jej od formularza pisma ogólnego traci ona walor dokumentu elektronicznego podpisanego. Byłoby to niezgodne z obowiązującym rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.U.UE. L. z 2014 r. Nr 257, str. 73). Z punktu 61 preambuły do tego rozporządzenia wynika, że musi zostać zapewniona długoterminowa konserwacja informacji w celu zapewnienia prawnej ważności podpisów elektronicznych i pieczęci elektronicznych przez wydłużone okresy oraz zagwarantowana możliwość ich walidacji bez względu na przyszłe zmiany technologiczne.

Zgodnie z powyższym, niedopuszczalna jest sytuacja, by po rozłączeniu załącznika od pisma ogólnego nie zachował on żadnej ważności. Tak by się stało, gdyby załącznik do pisma ogólnego nie posiadał odrębnego podpisu. (...) W sytuacji zatem, gdy formularz pisma ogólnego nie stanowi pisma strony w rozumieniu art. 45 p.p.s.a., jest swego rodzaju "koperta", do której zapakowane mogą być: pismo strony np. skarga i załączniki np. pełnomocnictwo, wnioski o przyznanie prawa pomocy itd. (...) Art. 46 § 2a i § 2b p.p.s.a. reguluje materię odrębną od przedmiotu regulowanego instrukcją i zasadami wysyłania pism platformy ePUAP. W szczególności p.p.s.a. nie odnosi się do załączników do pisma ogólnego wnoszonego za pośrednictwem platformy ePUAP. Przepis ten odnosi się do załączników w znaczeniu procesowym jakim rozumie je art. 46 § 1 pkt 5 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem każde pismo strony powinno zawierać wymienienie załączników. (...) Należy wziąć pod uwagę także charakter samej skargi, która z zasady jest pismem strony, a nie załącznikiem do innego pisma. Skoro sąd orzeka o formalnej poprawności skargi stosując przepisy p.p.s.a., to w myśl tych przepisów pismem strony jest to pismo, które obejmuje wnioski i oświadczenia stron składane poza rozprawą. I to właśnie to pismo winno zostać uwierzytelnione przez stronę podpisem. Z powyższego wynika, że to skarga powinna być samodzielnym dokumentem elektronicznym opatrzonym wymaganym podpisem. Oznacza to, że w przypadku odłączenia od formularza pisma ogólnego będzie dokumentem podpisanym podpisem zaufanym, podpisem kwalifikowanym lub podpisem osobistym. Jednocześnie dokument ten będzie mógł być przekazany pozostałym uczestnikom postępowania zgodnie art. 12b § 2 p.p.s.a. Ustanawia on bowiem wymóg przesłania dokumentów elektronicznych wniesionych do sądu uczestnikom, którzy komunikują się elektronicznie w sposób wskazany w art. 74a p.p.s.a. Z tego względu uznanie, że skarga jest załącznikiem do formularza pisma ogólnego niewymagającym odrębnego podpisu, stanowi odwrócenie zasad obowiązujących w postępowaniu przed sądem administracyjnym i interpretowanie ich przez pryzmat warunków technicznych platformy ePUAP, co jest zabiegiem nieuprawnionym w świetle powołanych norm prawnych (...). Należy również zwrócić uwagę na cel formalnego wymogu podpisania pisma strony w procesie sądowniczym, a w szczególności pisma jakim jest skarga.

Funkcją podpisu pod skargą jest legitymizacja jej treści przez stronę postępowania, co dotyczy się wszystkich elementów tego pisma, takich jak zakres zaskarżenia czy wnioski procesowe. Wymóg podpisania skargi stanowi jej element konstrukcyjny, o którym mowa w art. 57 § 1 p.p.s.a. (...) (zob. też postanowienie NSA z 16 marca 2021 r., sygn. akt ). Wymóg podpisania skargi ma zatem na celu legitymizację jej treści przez skarżącego albo przez osobę działającą w jego imieniu. Podpisanie pisma procesowego, a w szczególności skargi, potwierdza wolę skierowania do sądu administracyjnego środka prawnego o określonej treści. Jak trafnie podkreślono w literaturze przedmiotu taka interpretacja zmierza do tego, aby nie było wątpliwości, czy w istocie strona załączyła do pisma ogólnego w platformie ePUAP zamierzoną treść skargi. Pewności tej brakuje, gdy podpisane zostało tylko pismo ogólne, które w swojej treści nie zawiera żadnych elementów skargi, ograniczając się do poinformowania o przesłaniu skargi jako załącznika do niego. (P. Iżycki, ibidem). Zatem interpretację przemawiającą za koniecznością odrębnego podpisania załącznika, a w szczególności skargi, wspiera wykładnia celowościowa. (...) Interpretacja dopuszczająca wnoszenie skargi w formie niepodpisanego załącznika do formularza pisma ogólnego jest sprzeczna nie tylko z celowościową wykładnią przepisów p.p.s.a., ale przede wszystkim z wykładnią językową tych przepisów. Z powołanych przepisów wynika, że podpisane powinno zostać pismo strony, a więc jej wnioski i oświadczenia składane poza rozprawą (art. 45 p.p.s.a.). Nie można zgodzić się z poglądami części orzecznictwa, które za niezasadne uznaje wzywianie do usunięcia braku formalnego podpisania skargi, skoro stanowiła ona załącznik do pisma ogólnego sporządzonego na formularzu platformy ePUAP, który został podpisany podpisem elektronicznym. Okoliczność, że na gruncie zasad technicznych systemu ePUAP skarga może stanowić załącznik do pisma ogólnego nie może mieć przeważającego znaczenia. (...) Powyższe wskazuje, że podstawowym celem platformy ePUAP nie jest zagwarantowanie skutecznego podpisywania pism, ale ich doręczanie przez podmiot publiczny lub do podmiotu publicznego. Z tego względu nie można nadawać przesądającego znaczenia zapisom instrukcji do platformy ePUAP, a w szczególności wywodzić, że celem platformy ePUAP jest zapewnienie wnoszenia skutecznie pism sądowych bez ich odrębnego podpisywania. (...) Jako dodatkowy argument przemawiający za koniecznością odrębnego podpisywania podpisem elektronicznym załączników do formularza pisma ogólnego przesyłanego przez profil zaufany ePUAP, podnieść należy także, że w przypadku sądu, zasadniczo musi on załącznik (np. skargę) odłączyć od pisma ogólnego i przekazać stronie przeciwnej. Stąd celowym i przemyślanym zabiegiem było wprowadzenie obowiązku podpisywania załączników (z tego względu zawarto ww. przepis w p.p.s.a., żeby realizować te zadania). Przykładowo załącznikami do pisma ogólnego mogą być skarga i wniosek o przyznanie prawa pomocy zawierający tzw. "dane wrażliwe". W takiej sytuacji nie ulega wątpliwości, że koniecznym jest odłączenie skargi od pozostałych plików. Powszechną praktyką pełnomocników jest też przesyłanie kilku skarg dołączonych do jednego pisma ogólnego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w tej sprawie, w której do pisma ogólnego dołączono trzy skargi. Nie ulega zatem wątpliwości, że skarga załączona do pisma ogólnego musi zostać samodzielnie podpisana podpisem zaufanym, podpisem kwalifikowanym lub podpisem osobistym. (...) Należy również zwrócić uwagę, że umieszczenie skrótu załącznika obliczonego za pomocą algorytmu SHA-256 w podpisanym piśmie ogólnym w praktyce oznacza, że jakakolwiek najdrobniejsza nawet zmiana w treści pliku XML, jak również jakakolwiek najdrobniejsza zmiana w treści pliku załącznika spowoduje, że będzie możliwe do udowodnienia, że podpis elektroniczny jest nieprawidłowy (podpis nie będzie się weryfikował jako prawidłowy).

Należy dodatkowo zwrócić uwagę, że ustawa nie reguluje zasad odłączania załączników od pisma wnoszonego do sądu w formie dokumentu elektronicznego. Art. 46 § 3 p.p.s.a. stanowi, że "w przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się. W celu doręczania dokumentów stronom, które nie stosują środków komunikacji elektronicznej do odbioru pism, sąd sporządza kopie dokumentów

elektronicznych w postaci uwierzytelnionych wydruków, z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne". Przepis ten wskazuje, że kopie dokumentów elektronicznych w postaci uwierzytelnionych wydruków, z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o informatyzacji, sporządza się jedynie wówczas, gdy doręcza się je stronom, które nie stosują środków komunikacji elektronicznej do odbioru pism. Zatem nie przewiduje się możliwości uwierzytelnienia dokumentów elektronicznych, jeżeli są one udostępniane stronom za pomocą środków elektronicznych. (...) Brak podpisania skargi stanowi brak formalny, w każdym przypadku uzasadniający wezwanie strony do uzupełnienia skargi. Informacja o tym, w jaki sposób podpisać załączniki oraz następnie załączyć je do pisma głównego może stanowić przedmiot odpowiedniego pouczenia. Natomiast naruszenie powyższego wymogu można by rozważyć również w kontekście przyczyny usprawiedliwiającej nieuzupełnienie braku formalnego, uzasadniającej przywrócenie terminu do uzupełnienia braków formalnych skargi (art. 86 § 1 p.p.s.a.). (...) W związku z tym, zgodnie z w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i p.p.s.a., skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną jedynie wówczas, gdy została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 stycznia 2022 r., III SA/Wa 930/21, LEX nr 3392759 - najważniejsze fragmenty uzasadnienia**

Przedmiotem oceny Sądu w rozpoznanej sprawie jest postanowienie Szefa KAS z (...) stycznia 2021 r. utrzymujące w mocy postanowienie tego Organu z (...) listopada 2020 r. w przedmiocie pozostawienia bez rozpatrzenia ponagieł Skarżącej na niezalutwienie sprawy. (...) Istota sporu w sprawie dotyczyła tego, czy Szef KAS zasadnie wezwał Spółkę do uzupełniania braków formalnych ponagieł, a z uwagi na ich nieuzupełnienie w terminie, pozostawił ponaglenia bez rozpatrzenia, w sytuacji w której Skarżąca do pisma przewodniego podpisanego podpisem zaufanym, przesłanym za pośrednictwem platformy ePUAP dołączyła załącznik zatytułowany SKAS\_DIAS\_CWP.zip, który nie został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym, a podpisu takiego nie zawierały również zawarte w ww. załączniku ponaglenia z 5 października 2020 r. będące przedmiotem niniejszego postępowania. Sąd badając legalność zaskarżonego postanowienia nie dopatrył się naruszeń prawa, które uzasadniałyby jego uchylenie. (...) Zauważyć w tym miejscu należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się rozbieżne poglądy odnośnie do tego, czy opatrzenie pisma przewodniego zaufanym podpisem elektronicznym skutkuje również podpisaniem załączników do tego dokumentu. (...) W związku z tymi wątpliwościami, powstałymi przede wszystkim na gruncie przepisu art. 46 § 2b p.p.s.a., wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 6 grudnia 2021 r., sygn. akt I FPS 2/21 (...) Wprawdzie powyższa uchwała podjęta została na gruncie przepisów ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, niemniej jednak mając na uwadze, że przepisy art. 168 § 3a O.p oraz 46 § 2a p.p.s.a. obligują zarówno wnoszącego podanie do organu podatkowego jak i wnoszącego skargę do sądu - w formie dokumentu elektronicznego - do podpisania podania/skargi kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, Sąd uznał że uchwała ta nie mogła zostać pominięta przy rozstrzygnięciu niniejszego sporu. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę, uwzględniając przede wszystkim wagę orzeczenia jakim jest uchwała NSA, przyjmuje za tym Sądem, że również podanie stanowiące załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisane jedynie wówczas, gdy zostało ona odrębnie podpisane podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. (...) W ocenie Sądu, argumentacja NSA zaprezentowana w uchwale z 6 grudnia 2021 r. pozostaje aktualna również na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej.

Jak już wskazywano przepisy art. 168 § 3a O.p. oraz art. 46 § 2a p.p.s.a., w taki sam sposób określają obowiązek podpisywania podania/skargi wniesionych w formie dokumentu elektronicznego. Należy również wziąć pod uwagę charakter samego podania (żądanie, wyjaśnienie, odwołanie, zażalenie, ponaglenie, wnioski), które z zasady jest pismem strony, a nie załącznikiem do innego pisma. Z powyższego wynika, że to podanie powinno być samodzielnym dokumentem elektronicznym opatrzonym wymaganym podpisem. Należy również wskazać na cel formalnego wymogu podpisania podania. Funkcją podpisu pod podaniem jest legitymizacja jego treści przez stronę postępowania, co tyczy się wszystkich elementów tego pisma. Interpretacja dopuszczająca wnoszenie podania w formie niepodpisanego załącznika do formularza pisma ogólnego jest sprzeczna nie tylko z celowościową wykładnią przepisów O.p., ale przede wszystkim z wykładnią językową tych przepisów. Z przepisu art. 168 § 3a O.p. wynika bowiem, że dokumentem, który powinien zostać podpisany jest właśnie - podanie. (...) Mając powyższe na uwadze Sąd stoi na stanowisku, że skoro, mimo prawidłowego wezwania, Skarżąca w wyznaczonym terminie nie uzupełniła braków formalnych wniesionych ponagleń, to pozostawienie ich przez Szefa KAS bez rozpoznania, na podstawie art. 169 § 1 i § 4 O.p., nie naruszało prawa.

### **Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 marca 2022 r., I SA/Łd 652/21, LEX nr 3325035 - najważniejsze fragmenty uzasadnienia**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje.

Stosownie do art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329; dalej także: p.p.s.a.), skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a. Zatem warunkiem skutecznego wniesienia skargi do Sądu jest uprzednie otrzymanie przez stronę rozstrzygnięcia w sprawie, a następnie wniesienie skargi w ww. terminie, w trybie przewidzianym w art. 54 § 1 p.p.s.a., tj. za pośrednictwem organu, którego działanie jest przedmiotem skargi. Zdaniem Sądu w niniejszej sprawie warunek ten nie został spełniony, gdyż zaskarżona decyzja nie została pełnomocnikowi Skarżącej prawidłowo doręczona. (...) Stosownie do art. 210 § 1 pkt 8 O.p. decyzja zawiera podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. Jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego - musi zawierać kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. (...) W rozpoznawanej sprawie zdaniem pełnomocnika Skarżącej doręczono mu decyzję w formie niespełniającym formalnoprawnych, tzn. z brakiem podpisu (kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego czy też podpisu osobistego) osób upoważnionych do jej wydania, przez co w rzeczywistości stanowi, "co najwyżej projekt decyzji podatkowej". Stanowisko Skarżącej w tym zakresie zasługuje na aprobatę. Należy stwierdzić, że pełnomocnikowi Strony przesłano projekt decyzji podatkowej, który również może być uznany za kopię decyzji podatkowej. Oznacza to, że pełnomocnikowi Skarżącej nie doręczono oryginału decyzji podatkowej spełniającej wymogi art. 210 § 1 pkt 8 O.p., tj. zawierającej kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. Konsekwencją braku doręczenia oryginału decyzji podatkowej pełnomocnikowi Skarżącej jest uznanie jej za decyzję nieistniejącą, która nie korzysta z przyimotu domniemania prawidłowości. Sąd podzielił zatem stanowisko pełnomocnika Strony zaprezentowane na rozprawie w dniu 9 marca 2022 r., zgodnie z którym decyzja Kolegium z dnia (...) r. nie weszła do obrotu prawnego, skutkiem czego powinno być odrzucenie skargi jako wniesionej przedwcześnie. Powyższego stanowiska nie może podważyć argumentacja organu II instancji zawarta w odpowiedzi na skargę, zgodnie z którą sporządzony przez Kolegium w dniu 21 czerwca 2021 r. dokument elektroniczny, zawierający załącznik w formie pliku pdf z treścią decyzji organu drugiej instancji, został opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym członków składu orzekającego: A. S.-S., E. M. oraz S. S. Sąd podkreśla, że sam załącznik w formie pliku pdf z

treścią decyzji organu II instancji nie został opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Organ odwoławczy stanął jednak na stanowisku, że z uwagi na brak szczegółowej regulacji w przepisach Ordynacji podatkowej - jak to ma miejsce w p.p.s.a. - dotyczącej obowiązku podpisu załączników w postaci pliku pdf do wnoszonych pism i podań drogą elektroniczną, należy uznać, że podpisana w sprawie kwestionowana decyzja została podpisana prawidłowo. (...)

W związku z tymi wątpliwościami, powstałymi przede wszystkim na gruncie przepisu art. 46 § 2b p.p.s.a., wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 6 grudnia 2021 r., sygn. akt I FPS 2/21 (...) Wprawdzie powyższa uchwała podjęta została na gruncie przepisów ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, niemniej jednak mając na uwadze, że przepisy art. 210 § 1 pkt 8 O.p. oraz 46 § 2a p.p.s.a. obligują zarówno organ podatkowy jak i wnoszącego skargę do sądu - w formie dokumentu elektronicznego - do podpisania decyzji/skargi kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, Sąd uznał że uchwała ta nie mogła zostać pominięta przy rozstrzygnięciu niniejszego sporu. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę, uwzględniając przede wszystkim wagę orzeczenia jakim jest uchwała NSA, przyjmuje za tym Sądem, że również podanie stanowiące załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisane jedynie wówczas, gdy zostało ona odrębnie podpisane podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. (...) Sposobem, który nie budzi wątpliwości jest umieszczenie treści pisma bezpośrednio w formularzu pisma ogólnego, które generowane jest w systemie ePUAP oraz podpisanie tego pisma jednym z akceptowanych przez ustawodawcę podpisów elektronicznych (kwalifikowanym, zaufanym albo osobistym). W takim przypadku treść pisma zawarta jest bezpośrednio w podpisanym piśmie ogólnym (przewodnym). Drugim ze sposobów wniesienia podania jest załączenie do podpisanego pisma ogólnego (przewodnego) odrębnego pliku zawierającego treść podania skierowanego do organu podatkowego. W tym przypadku możliwe jest oddzielne podpisanie podpisem elektronicznym pisma ogólnego (przewodnego) i załącznika zawierającego podanie, przy czym podpisanie podpisem zaufanym załącznika (podania) nie jest możliwe bezpośrednio w ePUAP, a za pośrednictwem odrębnej usługi w domenie gov.pl, tzw. Podpisywarki. (...) Mając powyższe na uwadze Sąd stoi na stanowisku, że decyzja podatkowa zaczyna funkcjonować w obrocie prawnym od momentu jej skutecznego doręczenia. Przesądza o tym zdanie pierwsze art. 212 O.p., zgodnie z którym organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Sąd pragnie podkreślić, że analogiczne uregulowanie znajduje się w Kodeksie postępowania administracyjnego, gdyż zgodnie z art. 110 k.p.a. organ administracji publicznej jest związany decyzją od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia. Moment skutecznego doręczenia decyzji stronie ma zatem dwojakie znaczenie dla dalszego przebiegu postępowania administracyjnego. Po pierwsze, z tą chwilą decyzja zaczyna wiązać organ, który ją wydał i jednocześnie dopiero od tego momentu może zostać zaskarżona we właściwy sposób. Tym samym decyzja administracyjna, chociaż podpisana przez organ, który ją wydał, nie wchodzi do obrotu prawnego i nie wywołuje żadnych skutków prawnych przed jej doręczeniem lub ogłoszeniem stronie. Brak zatem prawidłowego doręczenia orzeczenia (decyzji) stronie skutkuje tym, że decyzja nie funkcjonuje w obrocie prawnym. Ponadto stronie musi zostać doręczona decyzja organu zawierająca wszystkie jej obligatoryjne elementy, o których mowa w art. 210 § 1 O.p., w tym podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji. Skoro bowiem decyzja administracyjna stanowi władczą formę działania organu administracji publicznej w sprawach indywidualnych, a jej konieczne (obligatoryjne) elementy określone zostały w art. 210 § 1 O.p., to za uzasadnione uznać należy stanowisko, że uzewnętrznienie woli organu wywołujące skutki prawne określone tą decyzją może nastąpić z chwilą jej doręczenia adresatowi. Prowadzi to do wniosku, że stronie postępowania powinien być więc doręczany egzemplarz decyzji zawierający wymagany podpis, a więc jej oryginał, a nie jej odpis, kopia czy też projekt. Strona postępowania jest bowiem uprawniona do

otrzymania oryginału decyzji (por. B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wydanie 13, Wyd. C.H. Beck 2014, str. 457; por. również np. wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r. sygn. akt I OSK 2932/12). Wniesienie więc przez pełnomocnika Strony skargi przed prawidłowym doręczeniem decyzji Kolegium, czyni skargę przedwczesną, a tym samym niedopuszczalną w rozumieniu art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. Wobec wynikającego z treści art. 53 § 1 p.p.s.a., wymogu wnoszenia skargi od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a, wniesienie skargi do sądu przed doręczeniem ww. decyzji jest bezskuteczne i powoduje jej odrzucenie, albowiem dniem, od którego rozpoczyna się bieg trzydziestodniowego terminu do wniesienia skargi, jest następnym dniem po dniu, w którym skarżącemu doręczono zaskarżoną decyzję. W rozpatrywanej sprawie termin do wniesienia skargi w ogóle nie rozpoczął biegu, ponieważ decyzja Kolegium z dnia (...) r. nie została doręczona Skarżącej w sposób prawidłowy. Skutkiem doręczenia decyzji z dnia (...) r. nie wywołało bowiem doręczenie Stronie niepodpisanej kopii (projektu) decyzji w dniu 5 lipca 2021 r. w formie elektronicznej za pośrednictwem ePUAP. Zatem z uwagi na stwierdzoną nieskuteczność doręczenia decyzji za pośrednictwem ePUAP przyjąć należy, że dopiero od daty doręczenia pełnomocnikowi Skarżącej oryginału decyzji z dnia (...) r. zawierającej stosowny podpis, co powinien uczynić organ w wykonaniu niniejszego postanowienia, zaczyna biec termin do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Wniesienie natomiast skargi, przed skutecznym doręczeniem pełnomocnikowi Strony decyzji nie rodzi skutków prawnych (por. m.in. postanowienia NSA z dnia 4 stycznia 2013 r., sygn. akt I OZ 949/12 i z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt I OSK 973/12, dostępne; orzeczenia.nsa.gov.pl).

### Inne materiały

Pismo Ministra Cyfryzacji z dnia 14 października 2022 r., DTC.WMO.721242.2022.

### Przepisy

#### Ordynacja podatkowa

##### Art. 126. [Zasada pisemności postępowania]

§ 1. Sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się **podpisem własnoręcznym**. Pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się **kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego** ze wskazaniem w treści pisma osoby opatrującej pismo pieczęcią.

§ 4. Pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepis § 1.

##### Art. 168. [Podanie w postępowaniu podatkowym]

§ 3. Podanie wniesione na piśmie albo ustnie do protokołu powinno być **podpisane** przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli podanie wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

##### Art. 210. [Treść decyzji podatkowej]

§ 1. Decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) datę jej wydania;
- 3) oznaczenie strony;
- 4) powołanie podstawy prawnej;
- 5) rozstrzygnięcie;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;

- 7) pouczenie o trybie odwoławczym - jeżeli od decyzji służy odwołanie;
- 8) **podpis** osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

### **Główne problemy**

1. Funkcje podpisu, w tym podpisu elektronicznego.
2. Podpis jako konstytutywny element decyzji administracyjnej i warunek poprawności formalnej podania.
3. Przyczyny uzasadniające konieczność odrębnego podpisania podpisem elektronicznym w tzw. podpisowarce pliku, w którym zawarto treść skargi do WSA (ale także podania czy decyzji w postępowaniu administracyjnym).
4. Skutki proceduralno-prawne braku podpisu w podaniu i decyzji administracyjnej.
5. Znaczenie uchwały NSA z dnia 6 grudnia 2021 r. (I FPS 2/21) dla spraw załatwianych w postępowaniu podatkowym.