



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2025 r. (I SA/Sz 497/25)*

Załączona do akt administracyjnych sprawy decyzja nie została podpisana ani przez przewodniczącego, ani przez członków kolegium. W sentencji decyzji wprowadzie podano imiona i nazwiska członków kolegium oraz ich stanowiska służbowe, a pod decyzją wydrukowano stanowiska służbowe, ale żadna z tych osób nie podpisała się pod rozstrzygnięciem (zabrakło również wydrukowania imienia i nazwiska pod stanowiskiem służbowym). Wobec tego stwierdzić trzeba, że decyzja, która w takiej formie zalega w aktach administracyjnych sprawy, stanowi jedynie projekt decyzji i obarczona jest istotną wadą, a tym samym stosownie do brzmienia art. 247 § 1 pkt 3 o.p. została wydana z rażącym naruszeniem prawa, wobec czego należało stwierdzić jej nieważność.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Anna Sokołowska (spr.)

Sędziowie WSA: Alicja Polańska, Bolesław Stachura

Protokolant starszy inspektor sądowy Anna Kalisiak

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 17 grudnia 2025 r. sprawy ze skarg [...] Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w S. i Prokuratora [...] w S. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia [...] sierpnia

* W tekście zachowano oryginalną pisownię.

2025 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2014 r. oraz stwierdzenia nadpłaty w tym podatku:

- I. stwierdza nieważność zaskarżonej decyzji;
- II. zasądza od Samorządowego Kolegium Odwoławczego na rzecz skarżącej G. S. kwotę [...] (dziewięćset dziewięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Samorządowe Kolegium Odwoławcze (zwane dalej: „organem odwoławczym”, „organem II instancji”) zaskarżoną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie decyzją z 8 sierpnia 2025 r. nr [...] uchyliło w całości decyzję Burmistrza W. (zwanego dalej: „organem I instancji”) z 9 października 2023 r. nr [...] odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2014 rok i określającą G. Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w S. (zwanej dalej: „spółką”, „podatniczką”, „stroną”, „skarżącą”) wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2014 rok w kwocie [...] zł od przedmiotów opodatkowania położonych w Gminie W., jednocześnie Kolegium umorzyło postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości oraz odmówiło ww. spółce stwierdzenia nadpłaty.

Stan faktyczny sprawy przedstawia się następująco:

Spółka 20 lutego 2014 r. złożyła deklarację na podatek od nieruchomości na rok 2014, w której wykazała do opodatkowania: [...] m² gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, [...] m² powierzchni budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budowlę o wartości [...] zł, co dało łączną kwotę podatku w wysokości [...] zł. W dniu 23 maja 2014 r. podatniczka złożyła korektę deklaracji w zakresie danych dotyczących gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wykazując łączną kwotę podatku w wysokości [...] zł. Następnie w dniu 10 marca 2015 r. strona złożyła korektę deklaracji na podatek od nieruchomości na rok 2014, wnosząc jednocześnie o stwierdzenie nadpłaty podatku. W korekcie deklaracji spółka wykazała do opodatkowania następujące przedmioty: [...] m² gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, [...] m² powierzchni budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz wartość budowli [...] zł, co dało łączną kwotę podatku w wysokości [...] zł.

Uzasadniając korektę, podatniczka wskazała, że przyczyną jej złożenia było zwerifikowanie zadeklarowanej powierzchni gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej po zasięgnięciu opinii prawnych oraz po ponownym

zweryfikowaniu powierzchni gruntów zakwalifikowanych jako grunty, na których prowadzona jest działalność gospodarcza. Spółka wyjaśniła, że po dokonaniu szczegółowych obmiarów tych gruntów okazało się, że działalność gospodarcza na polu golfowym prowadzona jest jedynie na obszarze [...] m². To są obszary, na których zgodnie z projektem architektonicznym znajdują się budowle w postaci tee-boxów, fairway'ów, fore-greenów i greenów, posadowione są instalacje nawadniające, jak i niezbędna infrastruktura pola golfowego. Spółka wskazała, że obszary te wytyczone były na planie pola golfowego, który jest wręczany graczom płacącym za prawo do gry na tym terenie. Pozostałe tereny, choć formalnie znajdują się na obszarze pola golfowego, były jednak przedmiotem gospodarki rolnej, jaką podatniczka prowadziła zgodnie z klasyfikacją gruntów. W ocenie spółki obszar pola golfowego zajmowany był w większości przez grunty orne, lasy, stawy, drogi i nieużytki, które nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W związku z powyższym, organ I instancji postanowieniem z 24 marca 2015 r. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2014. Po przeprowadzonym postępowaniu, decyzją z 20 października 2015 r. nr [...] organ I instancji określił spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2014 w kwocie [...] zł, przyjmując do opodatkowania następujące przedmioty: [...] m² gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, [...], 8 m² powierzchni budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz wartość budowli [...] zł.

Kolegium po rozpoznaniu odwołania, decyzją z dnia 17 marca 2016 r. nr [...] [...] uchyliło w całości zaskarżoną decyzję z 20 października 2015 r. i przekazało sprawę do ponownego rozpoznania organowi I instancji, wskazując na konieczność przeprowadzenia szeregu czynności dowodowych. Spółka rozstrzygnięcie organu odwoławczego zaskarżyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Organ I instancji postanowieniem z 8 lipca 2016 r. zawiesił z urzędu postępowanie podatkowe w związku z wniesieniem przez spółkę skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzje organu I instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpoznania. Sąd wyrokiem z 28 września 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 450/16 oddalił skargę. Postanowieniem z 3 lutego 2017 r. organ I instancji podjął zawieszone postępowanie podatkowe. W dniu 1 marca 2017 r. pełnomocnik strony poinformował organ I instancji, że Sąd Rejonowy [...] w S. postanowieniem z 2 lutego 2017 r. sygn. akt [...], sprostowanym postanowieniem sądu z 6 lutego 2017 r., ogłosił upadłość spółki, obejmującą likwidację jej majątku. Następnie pismem z dnia 19 października 2021 r. pełnomocnik spółki wniósł o podjęcie postępowania podatkowego wobec wydania przez Sąd Rejonowy [...] w S. XII Wydział Gospodarczy postanowienia z 6 listopada 2020 r. sygn. akt

[...], na mocy którego uchylił postępowanie upadłościowe wobec spółki. Organ I instancji postanowieniem z 10 listopada 2021 r. podjął zawieszone postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W toku postępowania podatkowego organ I instancji po rozpoznaniu wniosku dowodowego spółki, postanowieniem z 29 grudnia 2021 r. odmówił przeprowadzenia wnioskowanego dowodu z deklaracji podatkowych składanych przez Spółkę za lata 2017–2021. Natomiast 12 stycznia 2022 r. przesłuchano w charakterze świadka A. J.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, organ I instancji decyzją z 24 lutego 2022 r. nr [...] określił spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2014 w kwocie [...] zł, przyjmując do opodatkowania następujące przedmioty: 170 000 m² gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (za 8 miesięcy), [...] m² powierzchni budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz wartość budowli w kwocie [...] zł. Po rozpoznaniu odwołania spółki, Samorządowe Kolegium Odwoławcze decyzją z 28 kwietnia 2022 r. nr [...] uchyliło w całości zaskarżoną decyzję organu I instancji z 24 lutego 2022 r. i przekazało sprawę do ponownego rozpoznania przez organ I instancji. Postanowieniem z 12 września 2022 r. organ I instancji połączył postępowania w sprawie o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za rok 2014 z postępowaniem w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2014 w celu ich łącznego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia. Następnie decyzją z 25 października 2022 r. nr [...] odmówił zwrotu nadpłaty w podatku od nieruchomości za rok 2014 oraz umorzył jako bezprzedmiotowe postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2014. W wyniku rozpoznania odwołania, Kolegium decyzją z 24 stycznia 2023 r. nr [...] uchyliło zaskarżoną decyzję i przekazało sprawę do ponownego rozpoznania organowi I instancji. Organ I instancji po ponownym rozpoznaniu sprawy, decyzją z 9 października 2023 r. nr [...] odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za rok 2014 i określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2014 w kwocie [...] zł:

- 1) od powierzchni gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej: [...] m² × 0,71 zł = [...] zł;
- 2) od powierzchni użytkowej budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej: [...] m² × 23,03 zł = [...] zł;
- 3) od budowli: [...] zł × 2% = [...] zł.

W uzasadnieniu decyzji organ I instancji wyjaśnił z jakich powodów uznał, że podatkowi od nieruchomości podlega teren całego pola golfowego, a nie tylko ta jego część, na której odbywa się efektywna gra. Organ uznał, że w odniesieniu do użytków rolnych to na spółce ciążył obowiązek podatkowy w zakresie podatku

od nieruchomości i dlatego przyjął jako prawidłową podstawę opodatkowania powierzchnię użytków rolnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wskazanych w deklaracji złożonej przez spółkę 20 lutego 2014 r., czyli [...] m². W uzasadnieniu swojej decyzji organ wskazał również z jakich względów nie dopuścił wnioskowanych dowodów, a innym nie dał wiary. Spółka nie zgodziła się z rozstrzygnięciem organu I instancji i we wniesionym odwołaniu zaskarżyła decyzję. Organ II instancji decyzją z 8 lutego 2024 r. nr [...] uchylił w całości decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. Kolegium wydanie decyzji kasacyjnej uzasadniło koniecznością uzupełnienia materiału dowodowego.

Od ww. decyzji Prokurator Okręgowy w S. wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, zarzucając, że została ona wydana z naruszeniem przepisów postępowania w postaci: art. 233 § 2 i art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm. – zwanej dalej: o.p.); art. 210 § 1 pkt 6 o.p. i art. 210 § 4 w zw. z art. 235 o.p.; art. 125 o.p. i art. 207 § 2 w zw. z art. 235 o.p. Skargę na decyzję wniosła również podatniczka.

Po rozpoznaniu skargi, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wyrokiem z dnia 25 września 2024 r. sygn. akt I SA/Sz 207/24 uchylił zaskarżoną decyzję kolegium. Uzasadniając wydane rozstrzygnięcie, sąd wskazał, że w kontrolowanej sprawie organ odwoławczy nie wykazał konieczności przeprowadzenia przez organ I instancji postępowania wyjaśniającego, dowodowego w znacznej części, a tym bardziej w całości i uchylił się od samodzielnego rozpatrzenia kwestii przedawnienia spornego zobowiązania podatkowego.

Organ odwoławczy po ponownym rozpoznaniu sprawy, decyzją z 8 sierpnia 2025 r. nr [...] uchylił w całości decyzję organu I instancji z dnia 9 października 2023 r. Uzasadniając wydane rozstrzygnięcie, organ II instancji wskazał, że posiłkując się wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 25 września 2024 r. sygn. akt I SA/Sz 204-206/24, wydanymi wobec podatniczki w tożsamyh sprawach za poprzednie lata podatkowe, uznał, iż w rozpoznawanej sprawie nie ma zastosowania art. 70 § 3a o.p., a rozważyć należy zastosowanie przepisu art. 70 § 3 o.p., przy uwzględnieniu postanowienia Sądu Rejonowego [...] w S. z dnia 29 marca 2019 r. sygn. akt [...], w którym jako datę ogłoszenia upadłości spółki wskazano dzień 2 lutego 2017 r., co ma znaczenie dla przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Kolegium podało, że na podstawie postanowienia Sądu Rejonowego [...] w S. z 29 marca 2019 r. sygn. akt [...] ustaliło, że nie doszło do ogłoszenia upadłości spółki, gdyż nieprawomocne postanowienie o ogłoszeniu upadłości zostało zmienione, a wniosek o upadłość został ostatecznie oddalony. Wobec powyższego w sprawie nie miał zastosowania przepis art. 70 § 3 o.p., co w konsekwencji prowadziło do

konstatacji, że doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości zgodnie z dyspozycją art. 70 § 1 o.p. Tym samym organ II instancji stwierdził, że nie ma aktualnie podstaw do określenia stronie wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości, a postępowanie w tym przedmiocie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe na podstawie art. 208 § 1 o.p. Organ odwoławczy wskazał, że stosownie do brzmienia art. 79 § 3 o.p. rozpatrzył wniosek podatkowiczy o stwierdzenie nadpłaty, albowiem został on złożony przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 75 § 4a o.p. kolegium odmówiło stwierdzenia nadpłaty, bowiem w ocenie organu brak było podstaw do uwzględnienia wniosku w tym zakresie. Po przeanalizowaniu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, organ II instancji uznał, że spółka nie wykazała różnicy w przedmiotach i podstawie opodatkowania względem pierwotnej deklaracji. Stanowisko to organ uzasadnił w decyzji.

Spółka nie zgodziła się z rozstrzygnięciem organu II instancji i we wniesionej do sądu skardze, zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie:

- 1) art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych poprzez wadliwe uznanie, że części niezagospodarowanych gruntów rolnych, będące w posiadaniu podatnika, zajęte zostały na prowadzenie działalności gospodarczej i powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, mimo że podatnik nie korzystał z tych części nieruchomości na cele związane z prowadzeniem pola golfowego; powyższe zaś wyklucza uznanie przez organ, że nieruchomości te winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości;
- 2) art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. poprzez dokonanie dowolnej, nie zaś swobodnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego i w konsekwencji błędne uznanie, że zgromadzony materiał dowodowy przemawia za uznaniem, że części niezagospodarowanych gruntów rolnych będących w posiadaniu podatnika, zajęte zostały na prowadzenie działalności gospodarczej w postaci pola golfowego, jak również błędną ocenę, że istnieje związek nieruchomości niezagospodarowanych z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;
- 3) art. 180 § 1, art. 187 § 1, art. 191 o.p. w zw. z 190 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez błędne przyjęcie, że posiadanie gruntu przez przedsiębiorcę jest warunkiem wystarczającym do opodatkowania tego gruntu na podstawie stawek przewidzianych w art 5 ust. 1 pkt 1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- 4) art. 72 § 1, art. 75 § 1 i 3 w zw. z art. 79 § 2, art. 21 § 2 o.p. w brzmieniu obowiązującym na dzień złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, poprzez ich niezastosowanie i wadliwe przyjęcie, że sprawa nadpłaty dotyczy nie całości zobowiązania podatnika, lecz jedynie jego wycinka i że sprawa nadpłaty

w podatku od nieruchomości mogła zostać rozstrzygnięta przez organ bez rozstrzygnięcia o zobowiązaniu podatkowym, powyższe w konsekwencji doprowadziło do nieuwzględnienia wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty;

- 5) art. 75 § 4a o.p. poprzez jego zastosowanie, mimo że przepis ten został wprowadzony do stosowania po wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, tj. z dniem 1 stycznia 2016 r., tym samym organ nie mógł oprzeć rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie na wskazanym przepisie o.p., jako że do postępowania zarówno w sprawie stwierdzenia wysokości należności podatkowej, jak i nadpłaty winny mieć zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu przed nowelizacją.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty skarżąca wniosła o: uchylenie zaskarżonej decyzji w części dotyczącej odmowy stwierdzenia nadpłaty i przekazanie w tym zakresie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi drugiej instancji oraz zasądzenie kosztów postępowania przed sądem administracyjnym od organu administracji publicznej wg norm przepisanych. W uzasadnieniu skargi strona odniosła się do podniesionych zarzutów.

W piśmie z 22 sierpnia 2025 r. Prokurator Okręgowy w S. wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skargę, zaskarżając w całości decyzję Kolegium z 8 sierpnia 2025 r. Przedmiotowej decyzji zarzucił, że wydana została z rażącym naruszeniem:

- 1) przepisów prawa materialnego i procesowego – art. 70 § 3 o.p., które miało istotny wpływ na wynik sprawy, poprzez dokonanie błędnej wykładni powyższego przepisu, z pominięciem uregulowań art. 51 ust. 2 i art. 52 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2025 r. poz. 614 – zwanej dalej: „p.u.”), co skutkowało niezasadnym przyjęciem, że datą przerywającą bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spółki z tytułu podatku od nieruchomości wskutek ogłoszenia upadłości spółki jest data uprawomocnienia się postanowienia o ogłoszeniu jej upadłości, a co za tym idzie niesłusznym przyjęciem, że w analizowanej sprawie nie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem postanowienie o ogłoszeniu upadłości podatnika nie uprawomocniło się z powodu oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości na mocy postanowienia Sądu Rejonowego [...] z 24 października 2017 r., sygn. akt [...], a w efekcie niezasadnym uznaniem zobowiązania podatkowego za przedawnione z dniem 31 grudnia 2018 r., podczas gdy zgodnie z treścią art. 51 ust. 2 p.u. postanowienie o ogłoszeniu upadłości jest skuteczne i wykonalne z dniem jego wydania, zaś zgodnie z art. 52 p.u. data wydania pierwszego postanowienia o ogłoszeniu upadłości jest datą upadłości, również w przypadku wydania postanowienia o ogłoszeniu upadłości po ponownym rozpoznaniu sprawy w następstwie uchylenia postanowienia

przez sąd drugiej instancji, co zaś powinno doprowadzić organ II instancji do wniosku, że w dniu 2 lutego 2017 r., na skutek wydania przez Sąd Rejonowy [...] w S. wobec spółki postanowienia o sygn. akt [...] o ogłoszeniu upadłości spółki, nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który zaczął biec na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia Sądu Rejonowego [...] w S. z 6 listopada 2020 r. o sygn. akt [...] o uchyleniu postępowania upadłościowego, tj. od 25 lutego 2021 r.;

- 2) przepisów postępowania – art. 233 § 1 pkt 2 lit. a, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, polegające na niezasadnym uchyleniu w całości decyzji organu I instancji i orzeczeniu o odmowie podatkowce stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2014 rok, podczas gdy zaskarżona decyzja organu I instancji z 9 października 2023 r. zawierała tożsame, słuszne rozstrzygnięcie, a co za tym idzie, w tej części nie powinna być uchylona;
- 3) przepisu postępowania – art. 208 o.p. polegające na niezasadnym umorzeniu postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podczas gdy postępowanie to nie stało się bezprzedmiotowe, albowiem nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, co miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Wobec powyższego prokurator wniosł o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości.

W uzasadnieniu skargi prokurator obszernie odniósł się do podniesionych zarzutów.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniosł o oddalenie skargi, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko zaprezentowane w sprawie.

W piśmie z 2 grudnia 2025 r. pełnomocnik skarżącej spółki podtrzymał stanowisko spółki zawarte w złożonej skardze w całości oraz wniosł o przeprowadzenie przez sąd dowodu z dokumentów w postaci deklaracji w podatku od nieruchomości, dotyczących pola golfowego w Kołczewie, składanych przez skarżącą spółkę w latach 2015–2016; zwrócił się o zażądanie przez sąd od organu podatkowego I instancji wskazanych w tymże piśmie deklaracji oraz innych dokumentów. W uzasadnieniu pisma procesowego pełnomocnik odniósł się do swoich żądań. Na rozprawie 17 grudnia 2025 r. sąd postanowił połączyć sprawy o sygn. I SA/Sz 497/25 (skarga spółki) i I SA/Sz 502/25 (skarga prokuratora okręgowego) do wspólnego rozpoznania oraz rozstrzygnięcia i postanowił prowadzić je dalej pod sygnaturą I SA/Sz 497/25. Na pytanie przewodniczącego składu pełnomocnik skarżącej okazał zaskarżoną decyzję, pod którą znajdowały się podpisy elektroniczne, ale bez weryfikacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Stosownie do art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1267) w zw. z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm. – zwanej dalej: p.p.s.a.) sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, co oznacza, że sąd zobowiązany jest zbadać czy organy administracji w toku postępowania nie naruszyły przepisów prawa materialnego w sposób, który miał wpływ na wynik sprawy, bądź przepisów postępowania w stopniu, który mógł mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a także stosują środki określone w ustawie. Sąd administracyjny, zgodnie z art. 134 § 1 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 p.p.s.a. (dotyczącego skargi na interpretację przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczającą i na odmowę wydania opinii zabezpieczającej). Z brzmienia przytoczonego przepisu wynika, że jeżeli sąd administracyjny dostrzeże naruszenie prawa w zaskarżonej decyzji, to niezależnie od argumentów skarżącego, tenże sąd administracyjny uprawniony jest do uwzględnienia skargi. W myśl art. 145 p.p.s.a. uwzględnienie skargi na decyzję lub postanowienie może polegać na: uchyleniu zaskarżonego aktu, stwierdzeniu jego nieważności albo stwierdzeniu wydania wymienionego aktu z naruszeniem prawa. Uwzględnienie skargi przez stwierdzenie nieważności decyzji lub postanowienia następuje w wypadku ustalenia, że zaskarżony akt jest dotknięty jedną z wad wymienionych w art. 156 § 1 k.p.a. lub w innych przepisach (np. w art. 247 § 1 o.p.). Rozstrzygnięcie sądu nie wymaga w tym przypadku wcześniejszego ustalenia, że ujawniona wada miała wpływ na wynik sprawy. Zdaniem sądu skarga jest uzasadniona, jednak z innych przyczyn niż w niej podniesione. Zgodnie bowiem z art. 247 § 1 pkt 3 o.p. organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa. Stosownie zaś do art. 210 § 1 pkt 8 o.p. decyzja zawiera podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. Z brzmienia ostatniego przytoczonego przepisu wynika zatem, że ustawodawca jako jeden z elementów decyzji ustanowił podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 kwietnia 2023 r. sygn. akt III FSK 1461/22 wskazał, że decyzja jako jeden z obligatoryjnych elementów zawiera podpis osoby, która jest upoważniona do załatwienia danej sprawy, przy czym ustawodawca doprecyzowuje ten wymóg poprzez podanie imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego tej upoważnionej osoby. Element podpisu stanowi nie tylko potwierdzenie wydania tej decyzji, ale

jednocześnie służy jej indywidualizacji, a zatem odniesieniu do konkretnej sprawy i jej istoty. Stosownie bowiem do art. 207 § 2 o.p. decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Mimo że w art. 210 § 1 pkt 8 o.p. nie określono formy „(...) w jakiej ostatecznie ma być zrealizowany (...)” podpis (wyrok NSA z 9 lutego 2022 r. sygn. akt III FSK 273/21), jednakże wymóg ten został przez ustawodawcę jednoznacznie sprecyzowany co do jego treści. Brak podpisu trzeba zatem uznać jako istotną wadę danej decyzji (wyrok NSA z 17 kwietnia 2020 r. sygn. akt II FSK 2315/19). Także w doktrynie przyjmuje się, że zarówno brak podpisu, jak również braki w samym podpisie stanowią istotną wadę decyzji (A. Kabat, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2019 r., s. 1212–1213).

W wyżej wymienionym wyroku z 26 kwietnia 2023 r. NSA stwierdził również, że w świetle art. 210 § 1 pkt 8 o.p. podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, jest elementem konstytutywnym decyzji. Istota podpisu wyraża się w utożsamieniu się organu administracji z treścią decyzji. Podpis służy też do zidentyfikowania osoby, która działa w imieniu organu, co umożliwia weryfikację uprawnień danej osoby do wydawania decyzji. Brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję stanowi istotną wadę decyzji, z powodu której zachodzi konieczność wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego.

Z kolei w wyroku z 9 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 273/21 NSA wskazał, że z przepisu art. 210 § 1 pkt 8 o.p. nie można wyłączyć formuły „mieszanej” spełnienia tego warunku, w ramach której wszystkie dane wynikają z czytelnej pieczętki, a własnoręczny, nieczytelny nawet podpis nakładany jest dla potwierdzenia wskazanych danych na tę pieczętkę, tworząc razem pełny materiał do identyfikacji podmiotu podpisującego decyzję.

Sąd w składzie orzekającym, kontrolując zaskarżoną decyzję, stwierdził, że załączona do akt administracyjnych sprawy decyzja nie została podpisana ani przez przewodniczącego, ani przez członków kolegium. W sentencji decyzji wprawdzie podano imiona i nazwiska członków kolegium oraz ich stanowiska służbowe, a pod decyzją wydrukowano stanowiska służbowe, ale żadna z tych osób nie podpisała się pod rozstrzygnięciem (zabrakło również wydrukowania imienia i nazwiska pod stanowiskiem służbowym).

Wobec tego stwierdzić trzeba, że decyzja, która w takiej formie zalega w aktach administracyjnych sprawy, stanowi jedynie projekt decyzji i obarczona jest istotną wadą, a tym samym stosownie do brzmienia art. 247 § 1 pkt 3 o.p. została wydana z rażącym naruszeniem prawa, wobec czego należało stwierdzić jej nieważność. Tę wadę decyzji sąd dostrzegł z urzędu, a jak już sąd zastrzegł na wstępie, z uwagi

na treść art. 134 § 1 p.p.s.a., sąd nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, a na mocy art. 135 sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów (...) podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. Dodać trzeba, że na rozprawie pełnomocnik skarżącej okazał zaskarżoną decyzję, pod którą znajdowały się podpisy elektroniczne, ale bez weryfikacji. Zatem reasumując, decyzja organu odwoławczego obarczona jest wadą nieważności wskutek naruszenia art. 210 § 1 pkt 8 o.p. Z uwagi na powyższe, na podstawie art. 145 § 1 pkt 2 oraz art. 135 p.p.s.a., sąd stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji.

Jednocześnie sąd zauważa, że ze względu na ustalenie naruszenia przepisów postępowania, ocena zarzutów w pozostałym zakresie jest przedwczesna. W pierwszej kolejności sąd badał zaskarżoną decyzję z punktu widzenia istnienia wady skutkującej jej nieważnością, a z kolei poczynione ustalenia doprowadziły do wyeliminowania takiej decyzji organu II instancji z obrotu prawnego.

Sąd na podstawie art. 200 i art. 205 § 2 p.p.s.a. zasądził od organu odwoławczego na rzecz skarżącej spółki zwrot kosztów postępowania w łącznej wysokości [...] zł. Na zasądzone koszty postępowania sądowego składają się następujące kwoty: [...] zł tytułem uiszczonego wpisu od skargi (§ 2 ust. 3 pkt 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2021 r., poz. 535); [...] zł z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika (§ 14 ust. 1 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1935 ze zm.) oraz [...] zł tytułem uiszczonej opłaty skarbowej od kopii dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa stosownie do IV części załącznika do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1154).