

**Paweł Marczyk<sup>1</sup>**

## **Analiza art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej w kontekście zasady dwuinstancyjności postępowania wynikającej z art. 78 Konstytucji RP**

**Słowa kluczowe:** jednostka samorządu terytorialnego, uznanie administracyjne, samorządowe kolegium odwoławcze, dwuinstancyjność postępowania, prawa i wolności jednostki

**Keywords:** local government unit, administrative discretion, local government appeals board, two-instance proceedings, individual rights and freedoms

### **Streszczenie**

Zasada dwuinstancyjności postępowania stanowi jedną z najważniejszych gwarancji proceduralnych, których celem jest zapewnienie przestrzegania praw jednostki. Zasada ta została uregulowana w artykule 78 Konstytucji RP. W systemie prawa regułą jest, że organ odwoławczy może orzekać zarówno reformatoryjnie, jak i kasatoryjnie. Jeden z wyjątków od tej reguły przewiduje artykuł 233 § 3 Ordynacji podatkowej. W razie uwzględnienia odwołania, przepis ten uprawnia samorządowe kolegium odwoławcze jedynie do uchylecia decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji w oparciu o uznanie administracyjne. Celem niniejszego artykułu jest analiza artykułu 233 § 3 Ordynacji podatkowej w kontekście zasady dwuinstancyjności postępowania. W ocenie autora niniejszego opracowania, przepis ten stanowi nieuzasadnione ograniczenie prawa do postępowania dwuinstancyjnego.

---

<sup>1</sup> ORCID ID: 0000-0002-7175-5115, magister, Uniwersytet Jagielloński. E-mail: pawe7.1997@gmail.com.

**Abstract****Analysis of Article 233 § 3 of the Tax Ordinance in the Context of the Principle of Two-Instance Proceedings Resulting from Article 78 of the Constitution of the Republic of Poland**

The principle of two-instance proceedings is one of the most important procedural guarantees which aim to ensure the respect of individual rights. This principle has been regulated in article 78 of the Constitution of the Republic of Poland. In the system of law, the rule is that the appellate body may adjudicate both reformatively and cassationally. One exception to this rule is provided for in article 233 § 3 of the Tax Ordinance. If the appeal is successful, this provision empowers the local government appeals board only to overrule the decision issued by the first instance authority on the basis of administrative discretion. The aim of this article is to analyse article 233 § 3 of the Tax Ordinance in the context of the principle of two-instance proceedings. In the opinion of the author of this paper, this provision constitutes an unjustified limitation of the right to two-instance proceedings.

✱

**I. Uwagi wstępne**

Dwuinstancyjność postępowania sądowego, jak i administracyjnego stanowi jedną z podstawowych gwarancji proceduralnych, których celem jest ochrona praw i wolności jednostki. Zasada ta wyrażona została już na poziomie ustawy zasadniczej<sup>2</sup>. Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżenia określa ustawa. Dodatkowo art. 176 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne. O ile drugi z powołanych przepisów ma zastosowanie jedynie do postępowania sądowego, to pierwszy dotyczy również innych rodzajów postępowań, a w tym postępowania administracyjnego<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, ze zm.), dalej „Konstytucja” lub „Konstytucja RP” lub „ustawa zasadnicza”.

<sup>3</sup> L. Garlicki, K. Wojtyczek, *art. 78 uw. 6*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, t. II, red. L. Garlicki, K. Wojtyczek, LEX 2016.

Dla urzeczywistnienia realizacji praw jednostki w postępowaniu odwoławczym istotne znaczenie ma wyposażenie organu odwoławczego w odpowiednie kompetencje orzecznicze, zapewniające korekcję nieprawidłowości organu pierwszej instancji. W większości postępowań sądowych i administracyjnych zasadniczo regułą jest, że organ odwoławczy może zarówno zmienić wyrok/postanowienie/decyzję organu pierwszej instancji, jak i uchylić ją oraz przekazać sprawę (z reguły w przypadku istotniejszych nieprawidłowości) do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji<sup>4</sup>. Oznacza to, że organ odwoławczy jest z reguły wyposażony zarówno w uprawnienia kasatoryjne, jak i reformatoryjne. W niektórych sytuacjach przepisy szczególne wprowadzają odstępstwo od powyższej zasady. Jednym z takich przepisów jest art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej<sup>5</sup>. Zgodnie z tym przepisem samorządowe kolegium odwoławcze (dalej „SKO”) uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty, jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach SKO uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji. Oznacza to, że w sytuacji, gdy organ pierwszej instancji wydał decyzję opartą na uznaniu administracyjnym, to będące organem odwoławczym SKO może, gdy uzna odwołanie za zasadne jedynie decyzję organu pierwszej instancji uchylić. Powyższa regulacja może wywoływać uzasadnione wątpliwości z punktu widzenia ochrony praw jednostki. Przedmiotem dalszych rozważań będzie analiza art. 233 § 3 o.p. z punktu widzenia wyrażonej w art. 78 Konstytucji RP zasady dwuinstancyjności postępowania. W pierwszej kolejności konieczne jest jednak przedstawienie poglądów nauki prawa oraz orzecznictwa wyrażonych na tle art. 233 § 3 o.p. oraz art. 78 Konstytucji RP. Zagadnienia te mają kluczowe znaczenia dla analizy tytułowego problemu.

---

<sup>4</sup> Por. np. art. 385 i 386 ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1805); art. 438 i 439 ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. 2021, poz. 534); art. 138 ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2021, poz. 735).

<sup>5</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1540), dalej „o.p.”

## II. Stanowisko nauki prawa oraz orzecznictwa odnośnie do regulacji zawartej w art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej

W nauce prawa regulacja zawarta w art. 233 § 3 o.p. nie doczekała się szerszej analizy. Część przedstawicieli nauki prawa ogranicza się do stwierdzenia, że zgodnie z tym przepisem SKO w sytuacji, gdy zaskarżona decyzja została wydana w oparciu o uznanie administracyjne, uwzględniając odwołanie, może jedynie decyzję tą uchylić<sup>6</sup>. Niektórzy autorzy wskazują ponadto na problem, czy SKO, uchylając zaskarżoną decyzję, jest uprawnione do przekazania sprawy do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji. Kwestii tej art. 233 § 3 o.p. wprost nie rozstrzyga. Pomimo tego w nauce prawa przyjmuje się, że SKO, uchylając zaskarżoną decyzję, ma obowiązek przekazać sprawę do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji<sup>7</sup>. Ostatnią kwestią rozważaną na tle art. 233 § 3 o.p. jest to, czy SKO, uwzględniając możliwości orzecznicze zakreślone przez ten przepis, bada zaskarżoną decyzję jedynie pod względem formalnym, czy może ją badać także pod względem merytorycznym. Spór ten rozstrzyga się na korzyść zarówno formalnego, jak i merytorycznego badania zaskarżonej decyzji przez SKO<sup>8</sup>. W nauce prawa nie przedstawiono również szerszego uzasadnienia omawianej regulacji, a w szczególności przemawiających za tą regulacją wartości aksjologicznych. Jedynym wyrażonym w nauce prawa uzasadnieniem regulacji zawartej w art. 233 § 3 o.p. jest ochrona samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego

<sup>6</sup> T. Szymański, *art. 233, uw. 1*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis 2021.

<sup>7</sup> Por. S. Presnarowicz, *art. 233, uw. 2.5*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2021, A. Kabat, *art. 233, uw. 7*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2021. Rozstrzygnięcie powyższego problemu nie wydaje się mieć jednak istotnego znaczenia dla tytułowego zagadnienia. Niezależnie bowiem od tego, czy SKO uchyli decyzję i przekaze sprawę do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji, czy też decyzję jedynie uchyli, to jednostka nie uzyska w pełni odpowiadającego prawu i satysfakcjonującego ją rozstrzygnięcia. Innymi słowy, opowiedzenie się za jednym z powyższych stanowisk w istotny sposób nie wpłynie na urzeczywistnienie zasady dwuinstancyjności postępowania. Istotną zmianę stanowić będzie dopiero przyznanie SKO kompetencji reformatoryjnych, co zostanie szczegółowo uzasadnione w dalszej części opracowania.

<sup>8</sup> Por. J. Brolik, *art. 233, uw. 2.3*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, S. Presnarowicz, op.cit.

oraz ograniczenie wpływu SKO na realizację dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego<sup>9</sup>.

Zdecydowanie liczniejsze są wypowiedzi nauki prawa oraz orzecznictwa na tle przesłanki, od której art. 233 § 3 o.p. uzależnia wyłączenie uprawnień reformatoryjnych SKO, czyli uznania administracyjnego. Po pierwsze wskazuje się, że uznanie administracyjne oznacza możliwość wyboru przez organ administracji publicznej sposobu rozstrzygnięcia sprawy. W ramach uznania administracyjnego organ dysponuje pewnym luzem decyzyjnym<sup>10</sup>. W nauce prawa wskazuje się, że uznanie administracyjne nie może polegać na dowolności. Powinno stanowić natomiast formę uelastycznienia działań administracji publicznej, która umożliwia i zobowiązuje organ do zbadania wszystkich okoliczności danego przypadku w celu wyszukania najbardziej właściwego i odpowiadającego prawdzie obiektywnej rozstrzygnięcia<sup>11</sup>. Poglądy wyrażone na tle zakresu kontroli decyzji opartych na uznaniu administracyjnym przez sądy administracyjne nie są jednak jednorodne. Zgodnie z jednym poglądom, kontrola decyzji przez sąd administracyjny ogranicza się jedynie do jej zgodności z prawem, ale już nie słuszności<sup>12</sup>. Z drugiej strony, w niektórych orzeczeniach niezgodność z prawem rozumiana jest bardzo szeroko, jako obejmująca kontrolę z punktu widzenia prawidłowości przeprowadzonej wykładni, ogólnych zasad prawa, a nawet moralności administracyjnej<sup>13</sup>.

### **III. Zasada dwuinstancyjności postępowania w nauce prawa oraz orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego**

Z tego względu, że przedmiot niniejszego opracowania stanowi jedynie zagadnienie związane z dwuinstancyjnością postępowania podatkowego (uregulowanego w o.p.), to w dalszych rozważaniach pominięta zostanie analiza art. 176 ust. 1 Konstytucji RP, który to przepis, jak już wspomniano, odnosi

<sup>9</sup> K. Czichy, *Odwolanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7–8, s. 117–118.

<sup>10</sup> J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 402–403.

<sup>11</sup> M. Jaśkowska, *System Prawa Administracyjnego*, t. I, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, M. Jaśkowska, Warszawa 2015, s. 225–226.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 1708/06, Legalis nr 129070.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z 9 marca 2006 r., sygn. akt I OSK 1267/05, Legalis nr 275616.

się wyłącznie do postępowania sądowego. Zostaną natomiast przedstawione poglądy nauki prawa oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (dalej „TK”) wyrażone na tle art. 78 Konstytucji RP. Po pierwsze należy wskazać, że w nauce prawa przyjmuje się, iż art. 78 Konstytucji RP statuuje konstytucyjne prawo o charakterze podmiotowym<sup>14</sup>. Oznacza to m.in. że przepis ten może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej<sup>15</sup>. Co najistotniejsze, skoro art. 78 Konstytucji RP statuuje konstytucyjne prawo podmiotowe do postępowania dwuinstancyjnego, to oznacza to również, że prawo to (tak samo, jak każde inne konstytucyjne prawo podmiotowe) może podlegać ograniczeniom<sup>16</sup>.

Ograniczenia prawa do postępowania dwuinstancyjnego (wynikającego z art. 78 Konstytucji RP) są przedmiotem licznych wypowiedzi nauki prawa oraz orzecznictwa TK. W nauce prawa wyrażone zostało stanowisko, zgodnie z którym naruszenie art. 78 Konstytucji RP następuje jedynie wtedy, gdy przepisy ustawy całkowicie wyłączają możliwość zaskarżenia orzeczeń lub decyzji wydanych w pierwszej instancji<sup>17</sup>. Sformułowano jednakże również stanowisko odmienne, które w nauce prawa jest zdecydowanie dominujące. Zgodnie z tym stanowiskiem, wynikające z art. 78 Konstytucji RP prawo strony do postępowania dwuinstancyjnego, może zostać naruszone nie tylko bezpośrednio, poprzez wyłączenie możliwości wniesienia środka odwoławczego, ale również pośrednio, poprzez ustanowienie takich warunków formalnych wniesienia środka odwoławczego, które czyniłyby tą czynność nadmiernie utrudnioną (np. poprzez odrzucenie środka zaskarżenia bez uprzedniego wzywania do sanacji braków formalnych)<sup>18</sup>. Pogląd taki został również wyrażony oraz jest obecnie silnie reprezentowany w orzecznictwie TK<sup>19</sup>. Stanowisko dotyczące pośredniej możliwości naruszenia przez ustawodawcę prawa do postępo-

<sup>14</sup> M. Florczak-Wątor, *art. 78, uw. 1*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX 2021.

<sup>15</sup> L. Garlicki, K. Wojtyczek, *art. 78, uw. 4*, op.cit.

<sup>16</sup> P. Grzegorzcyk, K. Weitz, *art. 78, nb 10*, [w:] *Konstytucja RP, t. I, Komentarz do art. 1–86*, red. L. Bosek, M. Safjan, Legalis 2016.

<sup>17</sup> P. Grzegorzcyk, K. Weitz, *art. 78, nb 66–68*, op.cit.

<sup>18</sup> L. Garlicki, K. Wojtyczek, *art. 78 uw. 12*, op.cit.

<sup>19</sup> Por. wyroki TK: z 12 marca 2002 r., sygn. akt I P 9/01, LEX nr 54048; z 20 grudnia 2007 r., sygn. akt I P 39/06, LEX nr 322831; z 15 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SK 28/08, LEX nr 489768.

wania dwuinstancyjnego, nie ogranicza się jednakże do regulacji formalnych warunków wniesienia środka odwoławczego. Stwierdza się m.in., że środek odwoławczy powinien być skuteczny, a zatem umożliwić merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu odwoławczym<sup>20</sup>. Dodatkowo kontrola sprawowana przez organ odwoławczy powinna mieć charakter obiektywny i realny, a także prowadzić do ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy<sup>21</sup>. W orzecznictwie TK kładzie się również nacisk na cel kontroli instancyjnej, jakim jest zapobieżenie nieprawidłowościom oraz arbitralnościom organu pierwszej instancji, a także zapewnienie gwarancji ich usunięcia lub korekty<sup>22</sup>. Zasada dwuinstancyjności postępowania powinna prowadzić do urzeczywistnienia sprawiedliwości proceduralnej<sup>23</sup>. W nauce prawa wskazuje się ponadto, że organ odwoławczy powinien mieć możliwość wszechstronnego rozpoznania sprawy<sup>24</sup>. Twierdzi się również, że o ile ustawodawca ma znaczną swobodę w kształtowaniu kontroli instancyjnej, to jednakże swoboda ta nie jest nieograniczona i nie pozwala wprowadzać rozwiązań arbitralnych, ponad miarę ograniczających prawa procesowe stron postępowania<sup>25</sup>. Przy ocenie ograniczeń prawa do postępowania dwuinstancyjnego, należy przede wszystkim uwzględnić, czy ograniczenie to mieści się w granicach wyznaczonych przez art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>26</sup>. Ponadto ocena zgodności regulacji ustawowej z art. 78 Konstytucji RP powinna uwzględniać całokształt okoliczności determinujących przebieg postępowania odwoławczego<sup>27</sup>.

Podsumowując powyższe poglądy należy opowiedzieć się za dominującym w nauce prawa oraz orzecznictwie TK poglądem, że wynikające z art. 78

---

<sup>20</sup> Wyrok TK z d 13 listopada 2018 r., sygn. akt I SK 17/17, LEX nr 2575429; L. Garlicki, K. Wojtyczek, *art. 78, uw. 14*, op.cit.

<sup>21</sup> Wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt I SK 10/03, LEX nr 829111.

<sup>22</sup> Wyroki TK: z 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SK 22/11, LEX nr 1477520; z 13 listopada 2019 r., sygn. akt I SK 17/17, LEX nr 2575429.

<sup>23</sup> Wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt I SK 10/03, LEX nr 829111.

<sup>24</sup> M. Haczkowska, *art. 78, uw. 2*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, LEX 2014; Z. Kmiecik, *Dwuinstancyjność ogólnego postępowania administracyjnego w świetle przepisów Konstytucji RP i kodeksu postępowania administracyjnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” sectio G, 2017, nr 1, s. 95.

<sup>25</sup> Wyrok TK z 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SK 22/11, LEX nr 1477520.

<sup>26</sup> Wyrok TK z 30 października 2019 r., sygn. akt I P 1/18, LEX nr 2731884.

<sup>27</sup> M. Haczkowska, *art. 78, uw. 7*, op.cit.

Konstytucji RP prawo do postępowania dwuinstancyjnego może zostać naruszone również pośrednio. Celem zasady dwuinstancyjności postępowania jest ochrona wolności i praw jednostki, a realizacja tego celu jest możliwa jedynie wtedy, gdy organ odwoławczy ma możliwość merytorycznego rozpoznania sprawy oraz skorygowania błędów i nieprawidłowości organu pierwszej instancji. W nauce prawa oraz orzecznictwie TK nie wyrażono w sposób wyraźny poglądu, że kompetencje orzecznicze organu pierwszej instancji mają istotne znaczenie dla realizacji zasady postępowania dwuinstancyjnego. Należy jednakże przyjąć, że dla urzeczywistnienia pełnej ochrony praw jednostki konieczne jest zapewnienie organowi odwoławczemu możliwości wydania zarówno orzeczenia kasatoryjnego, jak i reformatoryjnego. Pozbawienie organu odwoławczego jednego z powyższych uprawnień przekreślałoby możliwość pełnego i merytorycznego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy. Utrudniłoby również realizację celu postępowania odwoławczego, jakim jest korygowanie nieprawidłowości oraz arbitralności organu pierwszej instancji. W toku rozpoznawania konkretnej sprawy organ odwoławczy powinien mieć możliwość wyboru takiego rozstrzygnięcia, które w sposób najpełniejszy przywróci stan zgodny z prawem, a w konsekwencji zapewni ochronę praw i wolności jednostki. Konkludując, należy stwierdzić, że ograniczenie kompetencji organu odwoławczego do wydania orzeczenia reformatoryjnego, w sposób pośredni prowadzi do naruszenia, wynikającego z art. 78 Konstytucji RP, prawa do postępowania dwuinstancyjnego, poprzez pozbawienie środka odwoławczego przymiotu skuteczności. Oznacza to, że konkretna regulacja ustawowa, która pozbawia organ odwoławczy kompetencji do wydania orzeczenia reformatoryjnego, musi być w sposób dostateczny usprawiedliwiona innymi wartościami konstytucyjnymi, a w szczególności musi mieścić się w granicach wyznaczonych przez art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

#### **IV. Analiza art. 233 § 3 o.p. w kontekście wynikającej z art. 78 Konstytucji RP zasady dwuinstancyjności postępowania**

Przeprowadzona dotychczas analiza pozwala wyciągnąć wniosek, że postępowanie odwoławcze powinno zapewnić merytoryczne i wszechstronne rozważanie sprawy. Organ odwoławczy jest w stanie skorygować wszystkie nie-

prawidłowości organu pierwszej instancji oraz zapewnić pełną ochronę praw jednostki jedynie wtedy, gdy dysponuje uprawnieniami kasatoryjnymi i reformatoryjnymi. Pozbawienie organu odwoławczego uprawnień reformatoryjnych stanowi ograniczenie wynikającej z art. 78 Konstytucji RP zasady dwuinstancyjności postępowania. Oznacza to, że uznanie normy prawnej wynikającej z art. 233 § 3 o.p. za zgodną z ustawą zasadniczą, wymaga dostatecznego usprawiedliwienia tej regulacji innymi wartościami konstytucyjnymi.

Wspomniano już, że jedynym argumentem podnoszonym w nauce prawa, który miałby usprawiedliwiać regulację zawartą w art. 233 § 3 o.p., jest ochrona samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Argument ten nie wydaje się jednakże wystarczający do uzasadnienia i usprawiedliwienia przedmiotowej regulacji. Można sformułować przeciwko niej szereg ważkich zarzutów. Po pierwsze należy wskazać, że nie sposób przyjąć, ażeby przyznanie SKO uprawnień reformatoryjnych odnośnie do decyzji uznaniowych mogłoby zagrozić samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Przepisy prawa nie przewidują wielu przypadków decyzji, które byłyby wydawane w oparciu o uznanie administracyjne. Istotne znaczenie mają jedynie art. 67a o.p. oraz art. 67b o.p., które to przepisy regulują zasady udzielania ulg podatkowych. Ze swej istoty jednakże dotyczą one sytuacji wyjątkowych tj. uzależnionych od ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Z tego względu nie sposób jest przyjąć, ażeby SKO, orzekając reformatoryjnie, co do niektórych decyzji wydanych w oparciu o uznanie administracyjne miały realny i znaczący wpływ na budżet jednostek samorządu terytorialnego. Jedyne sformułowane w nauce prawa argument, uzasadniający regulację zawartą w art. 233 § 3 o.p. nie wydaje się zasadny.

Można sformułować również zarzut, że przyznanie SKO uprawnień reformatoryjnych, zagroziłoby nie tylko samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, ale samodzielności w ogóle, jako odrębnej ustrojowej zasady konstytucyjnej. Zarzut ten nie wydaje się jednak zasadny. Po pierwsze, w nauce prawa wskazuje się, że samodzielność jednostek samorządu terytorialnego nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom, gdy przemawiają za tym inne wartości konstytucyjne<sup>28</sup>. Przede

<sup>28</sup> M. Masternak-Kubiak, *art. 165, uw. 1*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczowska, LEX 2014; M. Golecki, D. Bach-Golecka, *art. 165, nb 34–36*, [w:] *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. L. Bosek, M. Safjan, Legalis 2016.

wszystkim jednakże zasadniczo nie budzi wątpliwości, że samodzielność jednostek samorządu terytorialnego (jako konstytucyjna zasada ustrojowa) nie oznacza samodzielności w rozpoznawaniu spraw indywidualnych w drodze decyzji administracyjnych (w tym również spraw, które pozostawiono uznaniu administracyjnemu), ponieważ sposób rozstrzygnięcia tych spraw jest wyznaczony przepisami prawa powszechnie obowiązującymi<sup>29</sup>. Z powyższych względów zasada samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w żadnym razie nie może stanowić argumentu przemawiającego za odebraniem SKO uprawnienia do wydawania decyzji reformatoryjnych. W konsekwencji, dla rozstrzygnięcia przedmiotowego problemu, nie ma również znaczenia pozycja ustrojowa jednostek samorządu terytorialnego oraz SKO, a także brak istnienia pomiędzy nimi stosunku podległości organizacyjnej. Skoro jednostki samorządu terytorialnego rozpatrują indywidualne sprawy, nie mogą realizować celów polityki lokalnej, to przyznanie SKO szerszych kompetencji orzeczniczych ze swej istoty nie wpłynie na zakres samodzielności tych jednostek. Co więcej, nawet w razie przyjęcia poglądu przeciwnego, za ograniczeniem samodzielności jednostki samorządu terytorialnego, przemawiają inne wartości konstytucyjne, co zostanie szczegółowo przedstawione poniżej.

Dalej należy wskazać, że istnieje realne niebezpieczeństwo, iż decyzje organu pierwszej instancji uzależnione będą od celów polityki lokalnej<sup>30</sup>. Przykładowo w sytuacji, gdy dany podatek stanowi dochód jednostki samorządu terytorialnego, to organ tej jednostki może celowo nie udzielać ulgi w oparciu o art. 67a o.p., kierując się sytuacją budżetową danej jednostki samorządu terytorialnego, a nie okolicznościami danego przypadku. Dodatkowo powyższa regulacja może prowadzić do utrwalenia nieprawidłowości w działaniu organów samorządowych. Skoro bowiem organ odwoławczy, uwzględniając odwołanie, zgodnie z art. 233 § 3 o.p. uprawniony jest jedynie do uchylenia zaskarżonej decyzji i nie dysponuje wobec organu pierwszej instancji żadnymi środkami nacisku, to nic nie stoi na przeszkodzie, ażeby organ pierwszej instancji ponownie wydał decyzję o tej samej treści. Co więcej, wskazana sytuacja może się kilkukrotnie powtórzyć. Jak wskaza-

<sup>29</sup> P. Czarny, *art. 165, uw. 1*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX 2021; wyrok TK z 29 października 2009 r., K 32/08, LEX nr 523794.

<sup>30</sup> W tym kierunku też K. Czichy, *op.cit.*, s. 112.

no uznanie administracyjne, nie może prowadzić do dowolności w działaniu organów władzy publicznej. Nie trudno wyobrazić sobie sytuacje, w których np. niewątpliwie mamy do czynienia z ważnym interesem podatnika w myśl art. 67a o.p., co powinno skutkować w myśl tego przepisu przyznaniem ulgi podatkowej. W takiej sytuacji art. 233 § 3 o.p. nie zapewnia jednostce dostatecznej ochrony. Formalnie korzystna decyzja dla jednostki – uchylająca zaskarżoną decyzję – w istocie może nigdy nie doprowadzić dla korzystnego dla jednostki rozstrzygnięcia. Nie powinno budzić wątpliwości, że we współczesnym, demokratycznym państwie, ochrona praw i wolności jednostki powinna mieć pierwszeństwo przed innymi wartościami, a w tym i również ochroną samodzielności finansowej (bądź też samodzielności w ogóle jako konstytucyjne zasady ustrojowej) jednostek samorządu terytorialnego. Co więcej, w porównaniu do organów władzy sądowniczej, organy administracji publicznej nie są wyposażone w przymiot niezawisłości i niezależności, a z tego względu ich działania powinny zostać poddane pełnej kontroli. Za powyższą wykładnią przemawia dodatkowo, wynikająca z art. 32 Konstytucji RP zasada równości wobec prawa. Brak poddania decyzji uznaniowych rzeczywistej kontroli może prowadzić do nierównego traktowania jednostek w zależności od tego, która jednostka samorządu terytorialnego będzie rozpoznawać sprawę.

Przeciwko regulacji wynikającej z art. 233 § 3 o.p. przemawiają również względy szybkości, sprawności i ekonomiki postępowania. Jak już wspomniano, w niektórych sytuacjach nie powinno budzić jakichkolwiek wątpliwości, że np. zaistniały przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego i organ powinien zastosować ulgę podatkową określoną w art. 67a o.p. Tymczasem, pomimo zaistnienia niebudzących wątpliwości przesłanek zastosowania ulgi podatkowej SKO, uwzględniając odwołanie, może jedynie decyzję organu pierwszej instancji uchylić. Co więcej, organ pierwszej instancji ponownie może wydać decyzję odmawiającą przyznania ulgi podatkowej, co następnie skutkować będzie kolejną decyzją uchylającą SKO. Dodatkowo w sytuacjach najbardziej skrajnych, powyżej przedstawiony schemat może się kilkukrotnie powtórzyć. W konsekwencji regulacja zawarta w art. 233 § 3 o.p. może prowadzić do wieloletniego, niekończącego się postępowania. Z powyższych powodów, względy szybkości i ekonomiki postępowania zdecydowanie przemawiają przeciwko przedmiotowej regulacji.

## V. Wnioski

Zasada dwuinstancyjności postępowania wymaga przyznania organowi odwoławczemu odpowiednich uprawnień orzeczniczych zapewniających merytoryczne rozpoznanie sprawy oraz usunięcie nieprawidłowości organu pierwszej instancji. Dyspozycji tej nie wypełnia regulacja zawarta w art. 233 § 3 o.p.<sup>31</sup>. Pozbawienie SKO uprawnienia do zmiany decyzji podatkowych wydanych w oparciu o uznanie administracyjne nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. Przede wszystkim nie służy ono realizacji zamierzonego celu, jakim jest ochrona samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Ponadto we współczesnym państwie priorytetowe znaczenie powinno zapewnić się ochronie praw i wolności jednostki. Art. 233 § 3 o.p. niewątpliwie nie zrealizuje tego celu. Istotne znaczenie mają również względy szybkości postępowania. W konsekwencji należy przyjąć, że art. 233 § 3 stanowi nieuzasadnione ograniczenie prawa do postępowania dwuinstancyjnego. Z tego względu należy *de lege ferenda* postulować nowelizację art. 233 § 3 o.p. poprzez umożliwienie SKO zmiany decyzji wydanych w oparciu o uznanie administracyjne.

## Literatura

- Brolik J., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013.
- Czarny P., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2021.
- Czichy K., *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7–8.
- Florczak-Wątor M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2021.
- Garlicki L., Wojtyczek K., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, t. II, red. L. Garlicki, K. Wojtyczek, Warszawa 2016.
- Golecki M., Bach-Golecka D., [w:] *Konstytucja RP*, t. II, *Komentarz do art. 87–243*, red. L. Bosek, M. Safjan, Warszawa 2016.
- Grzegorzczak P., Weitz K., [w:] *Konstytucja RP*, t. I, *Komentarz do art. 1–86*, red. L. Bosek, M. Safjan, Warszawa 2016.

---

<sup>31</sup> W tym kierunku zmierza również Z. Kmiecik, *Samorządowe kolegia odwoławcze w układzie administracyjnego toku instancji*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 3, s. 17–18.

- Haczkowska M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014.
- Jaśkowska M., [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. I, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, M. Jaśkowska, Warszawa 2015.
- Kabat A., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Kmieciak Z., *Dwuinstancyjność ogólnego postępowania administracyjnego w świetle przepisów Konstytucji RP i kodeksu postępowania administracyjnego*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*” sectio G, 2017, nr 1.
- Kmieciak Z., *Samorządowe kolegia odwoławcze w układzie administracyjnego toku instancji*, „*Państwo i Prawo*” 2013, z. 3.
- Masternak-Kubiak M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014.
- Presnarowicz S., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red L. Etel, Warszawa 2021.
- Szymański T., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021.
- Zimmermann J., *Prawo Administracyjne*, Warszawa 2016.