

## ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ. REFLEKSJE NA GRUNCIE PRAWA PODATKOWEGO

**Streszczenie.** Artykuł podejmuje problematykę ochrony prawnej podatnika, opartej na zasadzie uzasadnionych oczekiwań, odkodowanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Autorka podkreśla, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż prawo do ochrony prawnej opartej na zasadzie ochrony uzasadnionych oczekiwań odnosi się do każdego podatnika w sytuacji, w której organ administracji wzbudził u tej osoby, wskutek udzielonych jej precyzyjnych zapewnień, pewne prawnie chronione oczekiwanie.

**Słowa kluczowe:** uzasadnione oczekiwania, ochrona prawna, prawo podatkowe

### 1. WPROWADZENIE

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie ma wyraźnej podstawy normatywnej na gruncie prawa podatkowego. Nie oznacza to wszakże braku jej legitymizacji w systemie prawa – zasada ta jest bowiem znana w doktrynie, jak również w orzecznictwie. Zarówno Trybunał Sprawiedliwości

---

\* Doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, e-mail: tonik\_brum06@icloud.com, <https://orcid.org/0000-0003-0677-1220>

Unii Europejskiej, jak i sądy krajowe wielokrotnie odwoływały się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, analizując jej gwarancyjny charakter na płaszczyźnie stosowania prawa w konkretnych sprawach.

Celem artykułu jest rozważenie zakresu ochrony prawnej gwarantowanej przez zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w obszarze prawa podatkowego, a zwłaszcza wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług) oraz zidentyfikowanie przesłanek warunkujących jej zastosowanie. Zasadniczym problemem badawczym jest zatem określenie granic ochrony prawnej gwarantowanej zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz wyważenie sprzecznych interesów indywidualnych podatnika z interesem publicznym. Mechanizm ochronny analizowanej zasady przedstawiony zostanie na podstawie poglądów wyrażanych w literaturze przedmiotu oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>1</sup> i krajowych sądów administracyjnych, odnoszących się również do spraw z zakresu prawa administracyjnego. Mając na uwadze przynależność tej dziedziny prawa do prawa publicznego, opartego na zasadzie kompetencji, niewątpliwie uznać należy je za adekwatne również w obszarze prawa podatkowego. Podkreślić jednak trzeba, że przyjęta formuła publikacji nie pozwala na kompleksową analizę poruszanej problematyki, a będące przedmiotem rozważań orzeczenia i poglądy doktryny mają charakter egzemplifikacyjny.

W pracy przyjęto założenie, że mechanizm ochronny zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań zdeterminowany jest specyfiką prawa podatkowego opartego na zasadzie władztwa daninowego państwa, a sama zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań pełni doniosłą funkcję gwarancyjną w tej przestrzeni prawnej.

## 2. ZASADY PRAWA

### 2.1. Uwagi ogólne

Zasady prawa wprowadzają do systemu prawa wartości. Sama problematyka należy do bardziej złożonych i wielowątkowych w doktrynie, a termin „zasada prawa” uznać należy za niejednoznaczny<sup>2</sup>. Na potrzeby

<sup>1</sup> Dalej: Trybunał Sprawiedliwości UE, Trybunał Sprawiedliwości, Trybunał, TSUE.

<sup>2</sup> Por. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012. Szerzej na ten temat L. Leszczyński, G. Maroń, *Pojęcie i treść zasad prawa oraz klauzul odsyłających*.

dalszych rozważań materia ta przedstawiona zostanie jedynie w niezbędnym zakresie. Nie wdając się w szerszą jej analizę, można przyjąć, że zasada prawa to obowiązująca i nadrzędna w stosunku do innych norm norma prawna<sup>3</sup>, która wyraża preferowane przez prawodawcę wartości. W doktrynie podnosi się także<sup>4</sup>, że zasady prawa to normatywna postać wartości. Z tego względu „zasady prawa cechuje duży stopień ogólności, zapewniający elastyczność stosowania w określonym stanie faktycznym i prawnym oraz realizacji określonych wartości”<sup>5</sup>. Zasady prawa formułują wprawdzie obowiązek realizacji określonych wartości<sup>6</sup>, stanowią jednak nakazy optymalizacji – mogą być spełnione w różnym stopniu, a sam zakres ich spełnienia zależy nie tylko od możliwości rzeczywistych i prawnych. Są bowiem normami, które nakazują, żeby coś było zrealizowane we względnie dużym zakresie w stosunku do prawnych i rzeczywistych możliwości<sup>7</sup>.

Istotę i funkcje zasad prawnych w systemie prawa trafnie oddaje stwierdzenie M. Kordeli, iż „chroniąc określone prawa jednostki, nakładają powinności osiągnięcia pewnych stanów rzeczy tylko w takim zakresie, jaki nie narusza stosownej równowagi w systemie albo jego fragmencie, w szczególności przez wkraczanie w sferę praw innych podmiotów lub nieuzasadnione czerpanie z dobra publicznego. Stąd też płynie możliwość realizacji zasady jedynie częściowo, już bez niebezpieczeństwa zarzutu naruszenia obowiązków prawnych”<sup>8</sup>. Tak wyznaczony status, jak dalej argumentuje M. Kordela, w przypadku kolizji zasad inicjuje szczególny proces na płaszczyźnie stosowania prawa, zwany „balansowaniem”, „harmonizowaniem” czy „uzgadnianiem” zasad<sup>9</sup>.

Proces ten, określane również jako ważenie zasad, ma dać odpowiedź na pytanie, której z zasad prawnych *ad casum* przyznać pierwszeństwo. Sprzeczność zasad prawnych, będąca w istocie konfliktem wyrażanych

*Uwagi porównawcze*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G (Ius)” 2013, vol. LX, no. 1, s. 81–82.

<sup>3</sup> D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 67.

<sup>4</sup> M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, R. LXVIII, z. 1, s. 39–42.

<sup>5</sup> A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, s. 26.

<sup>6</sup> M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać...*, s. 47.

<sup>7</sup> R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 78.

<sup>8</sup> M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać...*, s. 40.

<sup>9</sup> Ibidem.

przez te zasady wartości, jest zatem rozstrzygana w akcie stosowania prawa przez sądy w realiach konkretnej sprawy. Tym samym zasady prawa odgrywają główną rolę w procesie stosowania prawa. Jak podkreślono w doktrynie: „Sąd badając trudny przypadek i nie znajdując wzorca rozstrzygnięcia wśród reguł prawnych, ma obowiązek sięgnąć po stosowną zasadę, gdyż jest nią tak samo związany jak normami, które przeszły pozytywistyczny test *rule of recognition*”<sup>10</sup>. Następuje to w drodze wniosku aksjologicznego – z chronionej zasadą prawa wartości sąd wyprowadza brakujący wzorzec zachowania, w ten sposób usuwając lukę konstrukcyjną<sup>11</sup>. Ponadto sama ogólnikowość zasad prawa sprawia, że ich doprecyzowanie następuje *ad casum*. Oznacza to, że zasady prawa powinny być postrzegane w kontekście orzecznictwa z uwzględnieniem realiów konkretnego stanu faktycznego.

Źródłem zasad prawa są przede wszystkim przepisy prawa pozytywnego, w których zostały wyrażone *expressis verbis*, mogą być też wyinterpretowane z regulacji prawnych. Jak trafnie wskazano w doktrynie, w tym drugim przypadku, legitymizując byt prawny zasad w systemie, sięga się do prawniczej inferencji: pomimo iż zasada nie została wyrażona wprost, uchodzi za logiczną lub instrumentalną konsekwencję innej, mającej umocowanie w akcie prawnym<sup>12</sup>. Niezależnie od wskazanych źródeł prawa zasady prawa w systemie prawnym legitymizują również doktryna i orzecznictwo. W obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zasady prawa są odkodowywane czy wręcz kreowane w drodze działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE, co powoduje przenikanie do krajowego systemu prawnego nowych zasad prawnych czy też modyfikację już istniejących.

Niewątpliwie w powszechnym odczuciu zasady ogólne prawa powinny zaspokajać poczucie sprawiedliwości<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Ibidem, s. 39. Kordela podkreśla, że reguła uznania wyznacza kryteria, które musi spełnić norma, by stać się obowiązującym elementem systemu prawa – H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford 1994, s. 94–95.

<sup>11</sup> L. Leszczyński, G. Maroń, *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G” 2013, vol. LX, nr 2, s. 150.

<sup>12</sup> Ibidem, s. 147.

<sup>13</sup> „The common point of the contents of the principles included in general principles of the law is the satisfaction of the feeling of justice” – T. Ayhan, *The Principle of Legal Certainty in EU Case Law*, „TODAIE’s Review of Public Administration” 2010, vol. 4, no. 3, s. 152.

## 2.2. Zasady ogólne prawa unijnego

Z uwagi na podjętą problematykę mechanizmu funkcjonowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, która jest zasadą ogólną prawa unijnego, za konieczne uznać należy związane odniesienie się do zagadnienia zasad ogólnych prawa Unii Europejskiej (dalej: UE).

W tych ramach stwierdzić należy, że zasady te wynikają wprost z przepisów traktatowych bądź też mogą mieć charakter nieskodyfikowany. W tym ostatnim przypadku stają się częścią systemu prawnego Unii Europejskiej wskutek ich „odkrycia” przez Trybunał Sprawiedliwości<sup>14</sup>. Zasady ogólne stanowią źródło prawa pierwotnego, zyskując tym samym najwyższy w unijnej hierarchii źródeł prawa status norm konstytucyjnych<sup>15</sup> i ewoluują wskutek działalności orzeczniczej TSUE<sup>16</sup>. Jak podnosi A. Wróbel, wywodzą się one z tradycji państw członkowskich, dotyczą kwestii ustrojowych (zasada praworządności), są wiążące dla Unii Europejskiej oraz państw członkowskich, nie muszą być jednak wspólne dla nich wszystkich<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015, s. 125; zobacz także D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 72–74.

<sup>15</sup> Zob. D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 71.

<sup>16</sup> P. Marcisz podnosi: „O ile tradycyjny model prawa opiera się na ścisłym określeniu kręgu tego, co doniosłe prawnie, otwarcie prawa na wartości sprawia, że doniosłe prawnie może być wszystko. To zaś pozbawia nas pewności, którą miało zapewnić prawo, pewności naszego położenia względem władzy i względem innych. W konsekwencji pozbawia nas możliwości takiego ukształtowania swojego postępowania, by zapewnić sobie zabezpieczenie przed działaniem władzy i innych. Nie ma tutaj znaczenia, czy wartość wprowadza do prawa prawodawstwo, czy dopiero orzecznictwo. Krytyka ta uderza również w judykaturę Trybunału. Bez znaczenia pozostaje tutaj, że wiele przyjętych przezeń zasad ma raczej charakter technicznoprawny niż moralny, a te najsilniej zabarwione moralnie – prawa podstawowe – zostały przyjęte z porządków konstytucyjnych państw członkowskich. Otwarcie prawa na niesprecyzowany krąg zasad prawa o niesprecyzowanym znaczeniu, które w dodatku mogą ciągle generować nowe szczegółowe reguły i wpływać na treść normatywną zastanych przepisów, jest niemal równie niebezpieczne, jak krytykowane przez J. Habermasa otwarcie prawa na wartości, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że wiele z tych zasad stanowi po prostu nakazy maksymalizacji wartości” – P. Marcisz, *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości UE*, Warszawa 2015, s. 225–226.

<sup>17</sup> A. Wróbel, *Źródła prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. tenże, t. I, Warszawa 2010, s. 140.

W tym ostatnim przypadku stanowią źródło inspiracji przy formułowaniu zasad ogólnych prawa unijnego<sup>18</sup>.

Jak wskazano powyżej, źródłem zasad prawnych mogą być przepisy prawa pozytywnego lub orzecznictwo sądowe bądź też obie te formy przy uwzględnieniu różnych relacji pomiędzy nimi. W odtworzeniu zasady prawnej, w odróżnieniu od normy prawnej, „argument celowo-aksjologiczny będzie decydujący dla pełnej rekonstrukcji wzoru zawartego w zasadzie prawa”<sup>19</sup>. W wyroku C-108/63 Merlini Trybunał Sprawiedliwości potwierdził możliwość odtworzenia zasady prawa ze źródeł innych niż prawo pozytywne. Uzasadnieniem istnienia i stosowania niepisanych norm prawa unijnego jest to, iż są one wspólne dla państw członkowskich oraz że uznał je TSUE. Jednak, jak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości w sprawie Hoechst<sup>20</sup>, różnice i niezgodności pomiędzy krajowymi systemami prawnymi mogą stanowić przeszkodę w uznaniu zasady za „wspólną”.

Mając na uwadze dotychczasowe rozważania, stwierdzić należy, że zasady prawa unijnego powinny być postrzegane w kontekście orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła ich rekonstrukcji, który nadaje tym zasadom specyficzne, bo unijne znaczenie<sup>21</sup>. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest bowiem instytucją, która „dekoduje”<sup>22</sup> zasady prawa, wskazując, które z nich zyskują rangę zasad ogólnych prawa unijnego. Status ten nabywają tylko te zasady, które są dostatecznie trwałe, dotyczą kwestii bardzo istotnych dla UE i są wywnioskowane z treści prawa traktatowego.

---

<sup>18</sup> D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 71–72. Autor wskazuje: „W takich przypadkach Trybunał musi dokonać przeglądu określonych założeń prawnych występujących w państwach członkowskich w celu określenia nadrzędnych reguł nimi rządzących, które występują bądź we wszystkich państwach, bądź w zdecydowanej większości. Jednak ze względu na chociażby znaczne różnice w budowie systemów prawnych państw członkowskich, co jest w szczególności widoczne przy porównaniu systemu kontynentalnego z systemem anglosaskim, często nie jest możliwe potwierdzenie istnienia danej zasady w porządkach prawnych wszystkich państw członkowskich. Nie uniemożliwia to jednak uznania danej zasady za mającą taki właśnie charakter, jeżeli ma ona charakter przeważający w większości systemów prawnych”.

<sup>19</sup> A. Kalisz-Prakopik, L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1, s. 23.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 25.

<sup>21</sup> Por. D. Miąsik, *Europeizacja prawa administracyjnego – pojęcie i konteksty*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 3: Europeizacja prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2014, s. 55.

<sup>22</sup> D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 72.



Tym samym zasady ogólne prawa unijnego nie mogą być identyfikowane z zasadami prawa państw członkowskich inkorporowanymi do systemu prawa unijnego, ponieważ ich znaczenie nie jest tożsame z ich znaczeniem w prawie wewnętrznym państw członkowskich – stanowią bowiem zasady prawa unijnego, które kreuje i kształtuje Trybunał Sprawiedliwości, często w oderwaniu od kontekstu krajowego lub z jego modyfikacją<sup>23</sup>.

Zasady ogólne, jako niepisane źródła prawa Unii Europejskiej, stanowią dyrektywy interpretacyjne zarówno wykładni prawa krajowego, jak i unijnego<sup>24</sup>. Trafnie podnosi A. Sołtys, iż: „utrwaloną dyrektywą wykładni prawa unijnego jest nakaz wykładni prawa unijnego w świetle zasad ogólnych prawa UE”<sup>25</sup>. Zasady ogólne prawa UE stanowią wzorzec wykładni prawa unijnego, a w określonych wypadkach także prawa krajowego. Zasady prawa wpływają w istotny sposób na krajowy system prawny zarówno w obszarze zharmonizowanym, jak i autonomii proceduralnej państw członkowskich. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im dyrektywami Unii Europejskiej uprawnień muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa (w szczególności zasady pewności prawa i proporcjonalności), które stanowią część porządku prawnego Unii<sup>26</sup>. Pozycję zasad ogólnych prawa UE wzmacnia zasada odpowiedzialności państw członkowskich za ich naruszenie.

Jak już wskazano, zasady prawa mogą być przedmiotem uzgadniania na płaszczyźnie stosowania prawa *ad casum*, co określić należy jako proces ważenia zasad przebiegający na płaszczyźnie sądowego stosowania prawa przez Trybunał Sprawiedliwości UE i sądy krajowe państw członkowskich. Trybunał Sprawiedliwości jest organem, który dokonując wykładni prawa unijnego, porównuje wartości wynikające z porządku prawa Unii oraz systemów prawnych państw członkowskich. Podobnie sąd krajowy, dokonując oceny zgodności przepisów krajowych z prawem unijnym i uwzględniając wynikające z orzecznictwa TSUE dyrektywy, również wskazuje, którym zasadom i odpowiadającym im wartościom przyznać preferencje.

<sup>23</sup> A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia...*, s. 27.

<sup>24</sup> Szerzej A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007, s. 128–130. Szerzej na temat funkcji zasad ogólnych A. Wróbel, *Źródła prawa...*, s. 51–52.

<sup>25</sup> A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego...*, s. 458, szerzej s. 312 i nast.

<sup>26</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Macikowski, EU:C:2015:201, pkt 47 i powołane tam wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, pkt 44; z dnia 26 kwietnia 2005 r., C-376/02, „Goed Wonen”, EU:C:2005:251, pkt 32.

Ponadto wynikające z działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości zobowiązanie sądu krajowego do ustalenia normy prawa unijnego poprzez rozstrzygnięcie konfliktu mających zastosowanie zasad ogólnych prawa unijnego można zinterpretować jako zwiększenie odpowiedzialności tych sądów za efektywność prawa unijnego w porządkach prawnych państw członkowskich<sup>27</sup>.

### 3. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie jest pojęciem jednoznacznym. „Zasada ta nie ma charakteru jednorodnego, zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym”<sup>28</sup>. Sama terminologia, używana zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w judykaturze, nie jest jednolita. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zwana jest także zasadą uprawnień czy słusznym oczekiwaniom, respektowania utrwalonej praktyki czy konsekwencji<sup>29</sup>. Identyfikowana bywa z zasadą pewności prawa<sup>30</sup> czy zasadą zaufania. Zdaniem Ł. Prusa z judykatury Trybunału Sprawiedliwości nie wynika precyzyjny opis zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, a treść tej zasady identyfikują inne zasady<sup>31</sup>. Sama zasada ma więc charakter złożony, o czym szerzej w dalszych rozważaniach.

Zasada uzasadnionych oczekiwań (*the principle of legitimate expectations*), znana porządkom prawnym państw współczesnych, jest standardem uniwersalnym<sup>32</sup> i godzi realizację zamierzonych celów przez administrację

<sup>27</sup> A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego...*, s. 461.

<sup>28</sup> M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego – zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 13.07.1965 r., 111/63, Lemmerz-Werke GmbH przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020, nr 7, s. 57.

<sup>29</sup> A. Bącał, J. Tararuj-Młynik, *Zasada zaufania i zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4(96–97), s. 166–167.

<sup>30</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. I FSK 119/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA).

<sup>31</sup> H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w nowej Ordynacji podatkowej – przepisy, racje, konteksty*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2021, s. 126.

<sup>32</sup> Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki jako zasada ogólna europejskiego prawa administracyjnego*, Wrocław 2018, s. 189 i nast. Szerzej na ten temat J. Lemańska, *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*,



z ochroną oczekiwań podmiotów indywidualnych<sup>33</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań wywodzi się z wypracowanej na gruncie niemieckiej doktryny i orzecznictwa zasady ochrony zaufania (*Vertrauensschutz*)<sup>34</sup>. Podnosi się także, że choć na gruncie prawa unijnego zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań została po raz pierwszy zastosowana w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 lipca 1965 r. w sprawie 111/63 *Lemmerz-Werke GmbH v. Wysoka Władza*, to jednak dla uznania jej za zasadę ogólną konieczna okazała się ewolucja tej zasady w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE oraz doktrynie poprzez jej dostosowanie do specyfiki prawa unijnego<sup>35</sup>.

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie została wprost wymieniona w traktatach i nie należy do kategorii praw podstawowych<sup>36</sup>. Zdaniem M. Niedźwiedź zasada ta zakotwiczona jest w zasadzie państwa prawnego (art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>37</sup>) i tradycjach konstytucyjnych państw członkowskich<sup>38</sup>. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań uznawana jest za zasadę ogólną prawa unijnego, a jako część porządku prawnego Unii Europejskiej stanowi również element krajowego porządku prawnego<sup>39</sup>, zwłaszcza w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

---

Warszawa 2016; P. Craig, *Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law*, „Cambridge Law Journal” 1996, vol. 55, <https://doi.org/10.1017/S0008197300098184>; S. Schönberg, *Legitimate Expectations in Administrative Law*, Oxford 2000; R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Oxford 2000, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198299479.001.0001>; P. Craig, *EU Administrative Law*, Oxford 2012, s. 549 i nast., <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199568628.001.0001>

<sup>33</sup> R. Thomas, *Legitimate expectations and proportionality in administrative law*, Oxford–Portland 2000, s. 15.

<sup>34</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym UE. Glosa do wyroku TS z dnia 19 maja 1992 r., C-104/89 oraz C-37/90*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 3, s. 33.

<sup>35</sup> *Ibidem*, s. 34–35.

<sup>36</sup> Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki...*, s. 51; tenże, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 24. Zob. także J. Świątkiewicz, *Europejski Kodeks Dobrej Administracji (wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w kategoriach polskich procedur administracyjnych)*, Warszawa 2007, s. 27.

<sup>37</sup> Z dnia 7 lutego 1992 r., wersja skonsolidowana Dz.U. UE z 2016 r., C 202, s. 13.

<sup>38</sup> M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 55.

<sup>39</sup> Szerzej Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*; tenże, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w prawie unijnym i polskim*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2019, nr 4.

z uwagi na jego harmonizację<sup>40</sup>. Tym samym w doktrynie podnosi się, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań musi być przestrzegana podczas stosowania regulacji unijnych zarówno przez instytucje unijne, jak i państwa członkowskie, w tym organy administracji<sup>41</sup>. Konieczność respektowania tej zasady, także w sprawach podatkowych, wynika wprost z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, który wielokrotnie podnosił, że spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności przez zasady pewności prawa i niedziałania prawa wstecz<sup>42</sup>. Aksjologicznych podstaw zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań należy upatrywać w zasadzie państwa prawa zarówno w unijnym, jak i krajowym wymiarze<sup>43</sup>.

Jak już wspomniano, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań ma charakter złożony, co przejawia się jej konkretyzacją w innych zasadach prawa. W doktrynie zgodnie wskazuje się na zakaz działania prawa wstecz oraz zasadę nieodwołalności aktów administracyjnych<sup>44</sup>. Również Ł. Prus wskazuje, że zasada ta pozostaje w pewnym związku z zasadą pewności prawa, ochroną praw nabytych czy też zakazem retroakcji prawa. Jak podkreślił rzecznik generalny P. Léger w opinii przedstawionej w sprawach połączonych Belgia i Forum 187 v. Komisja, stanowi ona uzupełnienie zasady pewności prawa. Prus stawia tezę, że można ją uznać za jedną z instytucji mających na celu kompleksową ochronę prawną, a także za wyższy standard ochrony prawnej jednostki<sup>45</sup>.

<sup>40</sup> Na przykład wyroki TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. C-183/14, *Salomie and Oltean*, EU:C:2015:454, pkt 44; z dnia 21 lutego 2018 r., C-628/16 *Kreuzmayr GmbH przeciwko Finanzamt Linz*, EU:C:2018:84, pkt 45 i 46.

<sup>41</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT usług złożonych. Ochrona uzasadnionych oczekiwań podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r.*, I FSK 494/17, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2019, nr 12, s. 163. Zob. także powołane tam wyroki TSUE: z dnia 26 kwietnia 1988 r., 316/86, *Krucken*, EU:C:1988:201, pkt 22; z dnia 1 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91, *Lageder i inni*, EU:C:1993:132, pkt 33; z dnia 3 grudnia 1998 r., C-381/97, *Belgocodex*, EU:C:1998:589, pkt 26; z dnia 8 czerwca 2000 r., C-396/98, *Grundstücksgemeinschaft Schlosstrasse GbR*, EU:C:2000:303, pkt 44; z dnia 26 kwietnia 2005 r., C-376/02, *Goed Wonen*, EU:C:2005:251, pkt 32.

<sup>42</sup> A. Bącał, J. Tararuj-Młynik, *Zasada zaufania...*, s. 170 oraz powołany tam wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-268/06 *Impact*, EU:C:2008:223, pkt 100.

<sup>43</sup> Por. Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki...*, s. 96–97.

<sup>44</sup> M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 57.

<sup>45</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 35.

Podkreślić jednak należy, że choć, jak zasadnie zauważa M. Niedźwiedź<sup>46</sup>, zasada ochrony uprawnionych oczekiwań pełni istotną funkcję gwarancyjną w relacji jednostka–administracja publiczna i stanowi fundament zaufania jednostki do administracji publicznej, to nie ma ona charakteru absolutnego. Adresowany bowiem do organów administracji obowiązek zachowania zgodnego ze wzorcem jest względny, gdyż w sytuacji stwierdzonej w toku stosowania prawa niezgodności tego wzorca z przepisami prawa istnieje prawnie dopuszczalne odstępstwo od tego wzorca. Zasadniczo organ nie może tego uczynić bez uzasadnionej przyczyny, tj. „bez dobrej racji, która przeważa nad względami nakazującymi niezawodzenie uzasadnionych oczekiwań zobowiązanych (podatników)”<sup>47</sup>.

Podkreślenia wymaga także to, że choć celem zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań jest zagwarantowanie przewidywalności działań państwa – zarówno na gruncie ustawodawczym, jak i w obszarze działań organów administracji – to jednak jej funkcjonowanie nie prowadzi do całkowitego wyeliminowania normalnego ryzyka gospodarczego, jakie wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>48</sup>. W konsekwencji pomimo tego, że u podstaw aksjologicznych tej zasady leży stabilność warunków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, to jednak, jak uznano w wyroku TSUE z dnia 24 października 1997 r. w sprawie T-244/94, *Wirtschaftsvereinigung Stahl i inni v. Komisja*: „prawidłowe funkcjonowanie wspólnego rynku stali obejmuje konieczność ciągłego dostosowywania przepisów, podyktowaną zmianami sytuacji gospodarczej”<sup>49</sup>. Tym samym sama nagła zmiana warunków społeczno-gospodarczych może okazać się niewystarczająca do zagwarantowania podatnikowi ochrony wynikającej z zasady uzasadnionych oczekiwań.

<sup>46</sup> M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 55.

<sup>47</sup> H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań...*, s. 188–189.

<sup>48</sup> P. Craig, *EU Administrative Law...*, s. 383 i wyrok TSUE z dnia 4 lipca 1973 r. w sprawie 1/73, *Westzucker GmbH v. Vorratsselle für Zuckerm*, EU:C:1973:78. Podobnie TSUE w wyroku z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-104/97, *Atlanta v. Wspólnota Europejska*, EU:C:1999:498, pkt 52 oraz rzecznik generalny Y. Bot w opinii przedstawionej w dniu 11 września 2007 r. w sprawie C-408/04, *Komisja v. Salzgitter AG*, EU:C:2007:491, pkt 318.

<sup>49</sup> Dawny Sąd Pierwszej Instancji, EU:T:1997:160, pkt 59.

## 4. ZASADA UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W SYSTEMIE PRAWA KRAJOWEGO

Zaproponowana w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie doczekała się normatywnej formuły w prawie pozytywnym. Jednak nie przemawia to na rzecz tezy, że zasada ta nie funkcjonuje w polskim systemie prawnym.

W obszarze prawa krajowego zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań legitymizuje sformułowana w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>50</sup> zasada demokratycznego państwa prawa<sup>51</sup> czy też zasada pewności prawa, również zakotwiczona w art. 2 Konstytucji RP<sup>52</sup>. Powołany przepis ustawy zasadniczej określić można „oknem na świat wartości”<sup>53</sup>. Zdaniem M. Kalinowskiego<sup>54</sup> zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym wyprowadzana była na gruncie orzecznictwa z wyrażonej w obecnym stanie prawnym art. 8 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>55</sup> zasady pogłębiania zaufania do władzy publicznej. W obszarze prawa podatkowego natomiast zasadę tę legitymizuje art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>56</sup>, statuujący zasadę zaufania<sup>57</sup>. Z tych względów zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań uważana jest w doktrynie za ważną zasadę konstytucyjną, choć sam problem wydaje się szerszy, chodzi bowiem o bezpieczeństwo prawne jednostki<sup>58</sup>. Podzielić należy także pogląd, iż w polskim systemie podatkowym zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań znajduje swój normatywny wyraz w instytucji

<sup>50</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, dalej: Konstytucja RP.

<sup>51</sup> H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań...*, s. 189.

<sup>52</sup> Z. Kmiecniak, *Ochrona zaufania w prawie administracyjnym. Ustalenia teoretyczne i doświadczenia praktyki*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 11, s. 34 i nast.

<sup>53</sup> H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań...*, s. 189.

<sup>54</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 163. Podobnie Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 34.

<sup>55</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735, dalej: k.p.a.

<sup>56</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

<sup>57</sup> R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 142.

<sup>58</sup> W. Morawski, *Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 278–279.

ogólnych i indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, objaśnień podatkowych oraz utrwalonej praktyki interpretacyjnej<sup>59</sup>.

Niewątpliwie istota zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań sprowadza się do konieczności respektowania przez organy administracji publicznej zgodnej z prawem, jednolitej i stabilnej oraz znanej powszechnie praktyki rozstrzygania spraw tego samego rodzaju w takich samych stanach faktycznych i prawnych<sup>60</sup>. W jurystycznym ujęciu, zdaniem Ł. Prusa, oznacza swobodną ekspektatywę odnoszącą się do zachowania się organu stanowiącego lub stosującego prawo unijne wobec jednostki, która nie może się powołać na prawa nabyte, tj. sądownie chroniony stan oczekiwania przyrzeczonego skutku prawnego<sup>61</sup>. W konsekwencji naruszenie stałej praktyki administracyjnej lub innego rodzaju zapewnień, wskutek których jednostka mogła racjonalnie oczekiwać określonego zachowania organu, może być uznane za nadużycie władzy. Z kolei M. Kalinowski twierdzi, że istota zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań sprowadza się do tego, że w pewnych okolicznościach ogranicza ona możliwość działania organu publicznego, które byłoby niezgodne z oczekiwaniami jednostki co do sposobu, w jaki organ ten będzie wykonywał swoje kompetencje w konkretnym przypadku, w którym oczekiwania są rozsądnie opierane na aktach wydawanych przez tę władzę lub na jej konsekwentnej, spójnej i uprzedniej praktyce. Autor podkreśla, że na gruncie prawa podatkowego podatnik oczekuje, że zostanie do niego zastosowana szczególna forma traktowania podatkowego, nawet jeśli w rezultacie zostałby on potraktowany w sposób uprzywilejowany w stosunku do sytuacji, w której zastosowano by prawidłowo odpowiednie przepisy podatkowe<sup>62</sup>.

## 5. MECHANIZM OCHRONNY ZASADY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

Zarówno doktryna, jak i orzecznictwo formułują trzy przesłanki, które muszą zostać kumulatywnie spełnione, aby można było uznać, że oczekiwania jednostki są uzasadnione i tym samym podlegają ochronie

<sup>59</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 162.

<sup>60</sup> A. Wróbel, *Komentarz do art. 8*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2019; zob. też H. Knysiak-Sudyka, *Ocena regulacji art. 7a, 7b i 8 Kodeksu postępowania administracyjnego – czy ustawodawca stworzył nowe zasady ogólne postępowania administracyjnego?*, „Causus” 2019, nr 93, s. 10.

<sup>61</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 35.

<sup>62</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 121.

prawnej. Powołany już wcześniej wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 13 lipca 1965 r. w sprawie 111/63 Lemmerz-Werke GmbH stanowi egzemplifikację testu ochrony uzasadnionych oczekiwań, który – podobnie jak M. Niedźwiedź<sup>63</sup> – zmierza do ustalenia, czy na skutek zachowania instytucji unijnej powstało u danego podmiotu oczekiwanie rozumiane jako możliwość kształtowania swoich zachowań zgodnie z tym, co wynika ze „stanowiska” instytucji, organu czy jednostki organizacyjnej Unii Europejskiej oraz ocena, czy oczekiwanie to jest uzasadnione, a więc czy zasługuje na ochronę.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wielokrotnie podkreślano, iż możliwość skorzystania z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przez podmiot, na rzecz którego zostało wydane korzystne rozstrzygnięcie, wymaga przede wszystkim ustalenia, czy działanie organów administracji wywołało u ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania<sup>64</sup>. Tym samym za pierwszą przesłankę warunkującą zastosowanie mechanizmu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przyjmuje się, że działanie administracji wywołujące poczucie zaufania u jednostki jest jasne i jednoznaczne. Druga przesłanka wymaga, aby oczekiwanie jednostki było wywołane tym działaniem administracji, trzecia natomiast – aby jednostka postępowała uczciwie i rzetelnie, kierując się aktami administracji lub utrwaloną praktyką<sup>65</sup>.

Podobnie przesłanki prawne ochrony uzasadnionych oczekiwań formułuje Ł. Prus<sup>66</sup>, wskazując na:

- 1) konieczność istnienia aktu lub innego zachowania organu stanowiącego bądź stosującego prawo unijne, które wzbudziło po stronie jednostki „oczekiwanie prawne”;
- 2) uzasadnione oczekiwania mogące powstać tylko po stronie rozsądnego i przezornego podmiotu prawa (obiektywizacja skutku prawnego);
- 3) to, że ochrona uzasadnionych oczekiwań nie może się sprzeciwiać interes publiczny leżący u podstaw zaskarżonego aktu lub innego rodzaju zachowania.

<sup>63</sup> M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 55.

<sup>64</sup> Por. wyroki TSUE: z dnia 10 grudnia 1975 r. w sprawach połączonych od 95/74 do 98/74, 15/75 oraz 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales i inni przeciwko Komisji i Radzie, EU:C:1975:172, pkt 43–45 oraz z dnia 1 lutego 1978 r., 78/77, Lührs, EU:C:1978:20, pkt 6.

<sup>65</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 162.

<sup>66</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 36–38.



Źródłami uzasadnionych oczekiwań mogą być wszelkiego rodzaju kategorie źródeł prawa administracyjnego, zarówno *sensu largo*, jak i *stricto* (w tym *soft law*), w szczególności różne przejawy zachowania władz publicznych, takie jak stanowienie prawa, decyzje wydawane przez organy administracyjne, indywidualne oświadczenia lub stanowiska organów czy też stała praktyka administracyjna (faktyczne działania)<sup>67</sup>. Nie ulega jednak wątpliwości, że zapewnienie takie powinno być konkretne, bezwarunkowe i skierowane wprost do skarżącego<sup>68</sup>. Jednostka na jego podstawie powinna zatem nabyć zaufanie, że jej coś personalnie obiecano. W krajowym prawie podatkowym niewątpliwie takim zapewnieniem będzie stanowisko organu interpretacyjnego, wyrażone w interpretacji indywidualnej. „Takiego zaufania nie mogła nabyć osoba trzecia, nawet jeżeli знаła treść interpretacji. Jeśli nabyła pewne zaufanie, zakładając, że organ podatkowy powinien także potraktować ją identycznie, to nie jest to zaufanie, które bazowałoby na jakiejś podstawie normatywnej. Po prostu nic jej nie obiecano”<sup>69</sup>.

Analizując drugą przesłankę, w literaturze<sup>70</sup> wskazuje się, że uzasadnione będzie oczekiwanie, iż nastąpi zdarzenie, które w normalnych warunkach by wystąpiło (przy uwzględnieniu testu rozsądku, przyjętego z dorobku anglosaskiej tradycji prawnej *reasonable man*). Weryfikacja przeprowadzana jest na podstawie kryteriów obiektywnych, za pomocą których konstruuje się model rozsądnego i uczciwego podmiotu prawa, którego uzasadnione, a więc racjonalne oczekiwanie może być sądownie chronione z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy. Tym samym oczekiwania muszą być obiektywne i odpowiadać prawu, a jednostka musi działać w dobrej wierze. Samo zatem subiektywne przekonanie jednostki nie jest wystarczające do ziszczenia się analizowanej przesłanki.

Natomiast H. Filipczyk wskazuje nie tylko na prawne, ale i na moralne uzasadnienie oczekiwań, zaznaczając, że ich rozdział nie jest możliwy do przeprowadzenia. O prawnym uzasadnieniu można mówić, gdy oczekiwanie jest uzasadnione w świetle regulacji prawnej, która je chroni<sup>71</sup>. Niewątpliwie należy zgodzić się z cytowaną autorką, że ochrona uzasadnionych oczekiwań buduje pewność prawa w aspekcie jego przewidywalności poprzez obowiązek zachowania zgodnego ze wzorcem wynikającym

<sup>67</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*

<sup>68</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 36.

<sup>69</sup> W. Morawski, *Zasada równości...*, s. 283.

<sup>70</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 37.

<sup>71</sup> Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w nowej Ordynacji podatkowej...*, s. 189.

ze źródła zaufania, sprzyja stałości w wykładni i stosowaniu prawa oraz stanowi ochronę przed skutkami niepewności prawa.

Ostatnia przesłanka testu uzasadnionych oczekiwań zostanie spełniona, gdy w danych okolicznościach interes jednostki ma pierwszeństwo przed interesem publicznym (interesem UE). Uzasadnione oczekiwania jednostki mogą zostać nieuwzględnione, gdy istnieje interes UE, który *in concreto* wyklucza ochronę interesu indywidualnego<sup>72</sup>, co należy do oceny sądu *ad casum*.

Reasumując, proces stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań polega w pierwszej kolejności na ustaleniu, czy istnieje takie działanie, które mogłoby wywołać oczekiwania jednostki. Dalej należy zbadać, czy oczekiwania takie mają charakter uzasadniony. W przypadku odpowiedzi twierdzącej rozważyć należy możliwość przyznania im ochrony, o ile nie stoi temu na przeszkodzie interes publiczny. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, gdy wyważenie wchodzących w grę interesów wykazuje, że w danych okolicznościach interes publiczny nie ma pierwszeństwa przed interesem osoby zainteresowanej utrzymaniem sytuacji, którą w sposób zasadny mogła ona uważać za trwałą<sup>73</sup>.

## 6. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Jak już wskazano, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowi część unijnego porządku prawnego i powinna być przestrzegana zarówno przez organy administracji, jak i sądy krajowe w procesie stosowania regulacji unijnych<sup>74</sup>. Zdaniem Ł. Prusa<sup>75</sup> stanowi ona kryterium kontroli sądowej prowadzonej z punktu widzenia pewnej wartości wyrażonej w porządku prawnym UE (wartości chronionej przez wymiar sprawiedliwości).

<sup>72</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 37–38.

<sup>73</sup> Tak uważa J. Lemańska, która odwołuje się do opinii rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie C-408/04, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Salzgitter AG – J. Lemańska, *Uzasadnione oczekiwania...*, s. 209–210.

<sup>74</sup> Por. wyroki TSUE: z dnia 3 grudnia 1998 r., C-381/97, Belgocodex, EU:C:1998:589, pkt 26; z dnia 26 kwietnia 2005 r., C-376/02, Goed Wonen, EU:C:2005:251, pkt 32; z dnia 26 kwietnia 1988 r., C-316/86, Krücken, EU:C:1988:201, pkt 22; z dnia 1 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91, Lageder i inni, EU:C:1993:132, pkt 33; z dnia 8 czerwca 2000 r., C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR, EU:C:2000:303, pkt 44.

<sup>75</sup> Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 35.

Tak więc uzasadnione oczekiwania stanowią określony wzorzec, który należy skonfrontować ze stanem sprawy zawisłej przed sądem. Naruszenie uzasadnionych oczekiwań, jak podkreśla autor, skutkuje stwierdzeniem nieważności badanego aktu bądź odpowiedzialnością odszkodowawczą Unii Europejskiej.

Analizując orzecznictwo TSUE, M. Niedźwiedź<sup>76</sup> zwraca uwagę na utrwaloną pozycję zasady ochrony uprawnionych oczekiwań w judykaturze sądu unijnego, na co wskazuje powoływanie się przez TSUE w swoich najnowszych orzeczeniach zarówno na orzeczenia sprzed kilku, jak i kilkudziesięciu lat. Przykładowo: w wyroku TSUE w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03, Belgia przeciwko Komisji (pkt 19–21), Trybunał wskazał, że prawo do powoływania się na ochronę uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi, w którym instytucja wzbudziła uzasadnione nadzieje. Zdaniem Trybunału nie może powoływać się na naruszenie tej zasady ten, komu administracja nie udzieliła wyraźnych zapewnień. Ponadto jeśli rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy jest w stanie przewidzieć wydanie przepisów wspólnotowych mogących wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na tę zasadę w razie wydania takich przepisów. Trybunał argumentował także, iż nawet zakładając, że Wspólnota uprzednio stworzyła sytuację mogącą rodzić uzasadnione oczekiwania, bezwzględny interes publiczny może sprzeciwiać się wydaniu środków przejściowych w sytuacjach, które powstały przed wejściem w życie nowych uregulowań, a które mogą jeszcze ulec zmianie.

Do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w zakresie podatku od wartości dodanej odwoływał się wielokrotnie w swojej judykaturze TSUE, wskazując, że prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach<sup>77</sup>. W wyroku z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-183/14 *Salome i Oltean*<sup>78</sup> TSUE uznał, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, temu, aby krajowa administracja podatkowa w następstwie kontroli skarbowej podjęła decyzję o objęciu transakcji VAT oraz nałożyła dodatkowe zobowiązanie podatkowe

<sup>76</sup> M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 58.

<sup>77</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., *Salome i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>78</sup> EU:C:2015:454, pkt 54.

pod warunkiem, że decyzja ta oparta jest na jasnych i precyzyjnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, że mogła prowadzić do wywołania w świadomości ostrożnego i należyte poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, iż podatek taki nie zostanie zastosowany do tych transakcji, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego. Natomiast w orzeczeniu z dnia 21 lutego 2018 r. C-628/16<sup>79</sup> TSUE, odnosząc się do kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku błędnej kwalifikacji na gruncie VAT jednej z czynności w ramach dostaw łańcuchowych, na podstawie zasady uzasadnionych oczekiwań wskazał, że w wypadku, gdy druga dostawa w łańcuchu dwóch następujących po sobie dostaw skutkujących jednym transportem wewnątrzspółnotowym stanowi dostawę wewnątrzspółnotową, nabywca końcowy nie może odliczyć od VAT, do którego zapłaty jest zobowiązany, kwoty VAT nienależnie zapłaconej od towarów, które zostały mu dostarczone w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej zwolnionej z podatku, jedynie na podstawie błędnej faktury przekazanej przez dostawcę. Podmiot gospodarczy nie może jednak na podstawie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań polegać tylko na informacjach znajdujących się na fakturze dostarczonej przez jego dostawcę, wskazujących, że dostawa jest dostawą wewnętrzną, aby powołać się na prawo do odliczenia VAT. Może natomiast domagać się zwrotu podatku nienależnie zapłaconego podmiotowi gospodarczemu, który wystawił błędną fakturę, zgodnie z prawem krajowym<sup>80</sup>.

## 7. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W ORZECZNICTWIE SĄDÓW KRAJOWYCH

W obszarze prawa krajowego zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań utożsamiana bywa z zasadą zaufania i stanowi podstawę udzielenia podatnikowi podatku od towarów i usług przez krajowe sądy administracyjne ochrony prawnej sięgającej poziomu gwarantowanego przez indywidualne interpretacje prawa podatkowego.

Za przełomowy w tym aspekcie uznać należy wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie I FSK 494/17<sup>81</sup>, rozstrzygający kwestię

<sup>79</sup> EU:C:2018:84, pkt 45–49.

<sup>80</sup> Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>81</sup> CBOSA.

prawidłowej klasyfikacji świadczonych usług utrzymania dróg w systemie „utrzymaj standard” jako świadczeń kompleksowych, a w konsekwencji zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług, w sytuacji gdy świadczącemu usługi nie została wydana indywidualna interpretacja prawa podatkowego.

W kwestii zasady zaufania (zasady uzasadnionych oczekiwań) NSA stwierdził, iż zasada ta – jako jedna z podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego – wyklucza możliwość żądania zapłaty, *a posteriori* podatku VAT, którego podatnik w związku z będącymi przedmiotem sporu usługami nie naliczył swojemu partnerowi handlowemu oraz nie wpłacił na rachunek administracji podatkowej, w sytuacji gdy utrwalona wykładnia i praktyka stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, na podstawie której podatnik ukształtował długoterminowe zobowiązanie do świadczenia usługi, dawały podstawy do wystąpienia u tego podatnika uzasadnionego przekonania, że nie jest zobowiązany do naliczania rzeczowego podatku. Za przesądzającą w realiach rozstrzyganej sprawy NSA uznał okoliczność, że podatnik oparł się na utrwalonej wykładni prezentowanej przez organy podatkowe wydające interpretacje indywidualne, której przestrzegania wymagał także zamawiający, a która to wykładnia została podatnikowi potwierdzona przez właściwy dla niego organ podatkowy w protokole kontroli jej rozliczeń, po czym – po zmianie tej wykładni przez Ministra Finansów w 2014 r. – wydano decyzję określającą podatnikowi różnicę podatku (23% i 8%) z uwagi na stosowanie się do uprzedniej wykładni i praktyki podatkowej w przedmiocie kwalifikowania i opodatkowania spornej usługi. Stosując zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, NSA stwierdził, że podatnik wprawdzie nie otrzymał indywidualnej interpretacji, lecz został poddany czynnościom kontrolnym weryfikującym zastosowane przez niego opodatkowanie podatkiem od towarów i usług jako prawidłowe. Tym samym różnicowanie sytuacji podatnika, wobec którego wydana została interpretacja w stosunku do sytuacji przeprowadzenia u niego kontroli, w wyniku której stwierdzono prawidłowość opodatkowania, byłoby sprzeczne z zasadami zaufania, równości i sprawiedliwości. Sąd ten, przy założeniu istnienia ugruntowanej wykładni interpretacyjnej Ministra Finansów, stwierdził podobieństwo działania podatkowego w stosunku do podatników korzystających z interpretacji indywidualnej i podatników niekorzystających z tego dobrodziejstwa w sytuacji, gdy przeprowadzona kontrola podatkowa nie stwierdziła naruszeń prawa co do sposobu opodatkowania spornych usług. Oznacza to, że stosując zasadę zaufania, konieczne jest

ustalenie, że działanie organu interpretacyjnego czy organu podatkowego poprzez wydaną w stosunku do podatnika interpretację indywidualną bądź inne rozstrzygnięcie stanowiące ocenę stosowania przez podatnika prawa, stanowiło udzielenie mu przez ten organ precyzyjnych zapewnień co do sposobu rozstrzygnięcia danej sprawy. Jak już wskazano wyżej, NSA uznał, że naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań następuje w przypadku kumulatywnego spełnienia trzech warunków: istnienia obiektywnej podstawy uzasadnionych oczekiwań, braku możliwości przewidzenia zmiany postępowania przez organ i braku istnienia interesu publicznego, który byłby sprzeczny z ochroną uzasadnionych oczekiwań.

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie znajdzie zastosowania, gdy podatnik nie uzyskał w toku kontroli czy postępowania podatkowego zapewnienia (przykładowo w formie protokołu kontroli) bądź stanowiska organu administracji co do prawidłowości przyjętego przez niego sposobu stosowania prawa w formie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Bez znaczenia dla przyjęcia tej tezy jest funkcjonowanie w obrocie prawnym interpretacji indywidualnych wydanych na rzecz innych podmiotów<sup>82</sup>. Podatnik, na rzecz którego nie wydano interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zna treść interpretacji wydanej dla innych podmiotów, nie może nabywać zaufania, gdyż, jak zasadnie podkreśla W. Morawski<sup>83</sup>, po prostu nic mu nie obiecano.

W analizowanym wyroku NSA przyjął, że w rozstrzyganej sprawie zaistniała przesłanka zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, organ administracji uzewnętrznił bowiem sposób interpretowania przez siebie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>84</sup>, z którymi mógł zapoznać się podatnik. Zdaniem NSA mogło to wzbudzić w podatniku oczekiwanie, iż zostanie potraktowany przez organy podatkowe w sposób deklarowany w interpretacji.

W głosie do przywołanego wyżej wyroku M. Kalinowski<sup>85</sup> zauważył, że z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, iż przed zastosowaniem zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań należy przeprowadzić

---

<sup>82</sup> Por. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 14 maja 2021 r., sygn. I SA/GI 199/21; z dnia 24 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/GI 167/20 i sygn. I SA/GI 168/20, CBOSA.

<sup>83</sup> W. Morawski, *Zasada równości...*, s. 283. Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 lipca 2021 r., sygn. I SA/GI 581/19, CBOSA.

<sup>84</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931.

<sup>85</sup> M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 164–165.



swoisty test, który ma wykazać, czy oczekiwanie podatnika zasługuje na ochronę prawną. Zdaniem tego autora w prawie podatkowym zasada uzasadnionych oczekiwań wyraża założenie, że podatnik zostanie potraktowany w sposób wynikający z zapewnień administracji, nawet jeśli byłby potraktowany w sposób bardziej uprzywilejowany, niż wynika to z prawidłowego zastosowania odpowiednich przepisów ustaw podatkowych. Ten aspekt stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań prowadzi w istocie do konfliktu z wynikającą z art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 o.p. zasadą legalizmu, która obliguje organy władzy publicznej do działania na podstawie i w granicach prawa, którego rozwiązaniem jest ustalenie warunkowej relacji pierwszeństwa jednej z pozostających z sobą w kolizji zasad prawnych w konkretnym stanie faktycznym<sup>86</sup>.

Takie podejście w okolicznościach konkretnej sprawy znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, które wążąc skutki zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań (zasady zaufania) z koniecznością respektowania zasad legalizmu, równości i powszechności opodatkowania, uznały m.in. w wyroku NSA z dnia 7 marca 2014 r., że zastosowanie w sposób nieprawidłowy obniżonej stawki podatku od towarów i usług, poprzez odwołanie się do zasady zaufania do organów podatkowych i art. 2 Konstytucji RP naruszałoby inne przepisy Konstytucji RP, w tym zasad równości (art. 32 ust. 1) czy powszechności opodatkowania (art. 84)<sup>87</sup>. Jednak w wyniku ograniczenia stosowania zasady zaufania *de facto* dochodzi do jej niestosowania, co w istocie oznacza możliwość i brak odpowiedzialności organów za wprowadzanie podatnika w błąd<sup>88</sup>.

Aprobując zajęte przez sąd stanowisko, M. Kalinowski podkreślił wszakże, że NSA nie rozważył kwestii, czy informacja organu administracji mogła wzbudzić zaufanie u ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego. Innymi słowy: konieczną przesłanką udzielenia ochrony jest dobra wiara podatnika co do tego, czy znajdzie do niego zastosowanie określona interpretacja prawa podatkowego<sup>89</sup>. W glosowanym wyroku NSA zauważył jednak, że kwestia traktowania w podatku od towarów i usług świadczeń złożonych jest stosunkowo jasna i nie powinna budzić wątpliwości. Była

<sup>86</sup> R. Alexy, *Teoria...*, s. 80 i 82, za M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 164.

<sup>87</sup> Por. wyrok NSA z dnia 7 marca 2014 r., sygn. I FSK 139/13, CBOSA.

<sup>88</sup> Por. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 494/17, CBOSA.

<sup>89</sup> Wyroki TSUE: z dnia 16 lipca 1998 r., C-298/96, Ölmühle Hamburg i inni, EU:C:1998:372, pkt 29; z dnia 19 września 2002 r., C-336/00, Huber, EU:C:2002:509, pkt 59.

ona bowiem szczegółowo analizowana zarówno w orzecznictwie tego sądu, jak i w orzecznictwie TSUE. Tym samym, jak podkreśla M. Kalinowski, należałoby stwierdzić, że ostrożny i rozważny przedsiębiorca powinien samodzielnie ustalić prawidłowy sposób potraktowania świadczonej przez siebie usługi złożonej, gdyby zaś to uczynił, powinien dojść do wniosku, że interpretacje prawa podatkowego, do których się zastosował, budzą wątpliwości. To zaś mogłoby doprowadzić do wniosku, iż nie był on w dobrej wierze w odniesieniu do zastosowania w stosunku do niego znanej mu interpretacji prawa podatkowego, a wymagania dotyczące znajomości prawa podatkowego należałoby uznać za bardzo wysokie. Sytuacja byłaby natomiast odmienna, gdyby istniało kilka rozbieżnych interpretacji, do których podatnik mógł mieć dostęp. W takich okolicznościach od przeczornego podatnika należałoby oczekiwać ostrożności polegającej na podjęciu takich działań, które wyjaśniłyby sporne zagadnienie prawne.

Analogicznie w wyroku z dnia 2 lipca 2019 r. I FSK 119/17 NSA odwołał się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, rozstrzygając sporną kwestię dotyczącą prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na nabycie towarów i usług związanych zarówno z czynnościami wykonywanymi w ramach zadań administracyjnych nałożonych na organy samorządowe stosownymi przepisami, jak i z transakcjami, w których gmina występowała jako podatnik podatku od towarów i usług. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż w szczególności należy mieć na uwadze zasadę pewności prawa (ochrony uzasadnionych oczekiwań), którą uznać należy za naruszoną, gdy przy niejednoznaczności zakresu opodatkowania danej czynności czy np. realizacji prawa do odliczenia w przypadku VAT organy państwa, w tym wyspecjalizowane w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego, określają stanowczo zakres tego opodatkowania lub np. realizacji prawa do odliczenia, czy to poprzez utrwaloną praktykę podatkową organów podatkowych, czy utrwaloną wykładnię jurydyczną, po czym zmieniają tę praktykę (wykładnię) i w stosunku do stosujących się do niej podatników wszczynają działania egzekwujące prawo podatkowe według zmienionej wykładni tego samego zagadnienia. Pewność prawa w europejskim kręgu kulturowym jest postrzegana jako istotna wartość, stanowiąca podstawę porządków prawnych budowanych na bazie zasady państwa prawnego. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł także, iż jednym z istotnych celów przyświecających zasadzie pewności prawa, określanej także jako zasada uprawnionych oczekiwań (ochrony uzasadnionych oczekiwań), w postępowaniu podatkowym jest to, aby podatnika nie obciążały błędy lub

uchybień organu państwowego, w szczególności niewłaściwa interpretacja przepisów prawa, do której się stosuje.

W analizowaną problematykę zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań wpisuje się także wyrok NSA z dnia 30 lipca 2021 r. I FSK 1749/18<sup>90</sup> dotyczący opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez franczyzobiorców w ramach sieci restauracji fast food po wyroku TSUE w sprawie C-703/19<sup>91</sup>. Pomimo iż sąd ten, rozważając zarzuty skargi kasacyjnej, nie powołał się w swoich rozważaniach na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, analizując zasadę zaufania, to jednak orzeczenie to w istocie stanowi kontynuację koncepcji zaprezentowanej w analizowanym już wyroku NSA w sprawie I FSK 494/17 w odniesieniu do ochrony prawnej podatnika podatku od towarów i usług w aspekcie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Koncepcji, która w istocie w określonych stanach faktycznych zrównuje ochronę podatnika na podstawie zasady zaufania identyfikowanej z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań do wynikającej z art. 14k o.p. formuły nieszkodzenia, przysługującej podatnikowi objętemu funkcją gwarancyjną wynikającą z interpretacji indywidualnej.

W powołanym judykacie NSA rozważał naruszenie art. 121 o.p. w sytuacji, gdy u podatnika przeprowadzone zostało postępowanie kontrolne w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za 2011 r., w rezultacie którego nie zakwestionowano prawidłowości stosowanych przez podatnika stawek podatku dotyczących różnych systemów sprzedaży, i wydano wynik kontroli. Jednak w wyniku złożonych korekt deklaracji została przeprowadzona ponowna kontrola, a stanowisko podatnika uznano za nieprawidłowe.

Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając wpływ na zobowiązania podatkowe podatnika uprzednio przeprowadzonego postępowania kontrolnego oraz interpretacji indywidualnych wydanych w odniesieniu do francyzodawców oraz francyzobiorców, zauważył, że w sytuacji, gdy podatnik będzie się stosował do znanej mu utrwalonej praktyki rozstrzygnięcia przez organ podatkowy spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym, w przeciwieństwie do Kodeksu postępowania administracyjnego, nie

<sup>90</sup> Por. wyroki NSA z dnia 30 lipca 2021 r. wydane w stosunku do tego samego francyzobiorcy w sprawach sygn. I FSK 1290/18, sygn. I FSK 1461/18, sygn. I FSK 1516/18, sygn. I FSK 1649/18, sygn. I FSK 1678/18, CBOŚA.

<sup>91</sup> Z dnia 22 kwietnia 2021 r., EU:C:2021:314.

stworzono mu w Ordynacji podatkowej żadnej normatywnie wyrażonej ochrony prawnej, obligującej organ do jakiegokolwiek formy jego ochrony. Sąd ten podkreślił fakt, że jedyną normą, z jakiej organ może skorzystać w takiej sytuacji, jest art. 121 § 1 o.p., lecz przepis ten, stanowiąc, że „postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”, nie określa, jak powinien postąpić organ w sytuacji, gdyby sam stwierdził, że norma ta została naruszona poprzez nieuwzględnienie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. W takiej sytuacji organ podatkowy w konfrontacji zasady legalizmu, obligującej go do zastosowania określonej normy prawa podatkowego, z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, nieobwarowanej – jak w przypadku instytucji interpretacji (art. 14k i art. 14m § 1 o.p.) – obowiązkiem i określeniem sposobu jej realizacji, zawsze stanie na gruncie zasady legalizmu.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił także, że skarżący, podejmując decyzję w zakresie zastosowania kwalifikacji czynności jako dostawy towarów i związanej z nią stawki podatku od towarów i usług, działał nie tylko na podstawie interpretacji indywidualnej wydanej przez Ministra Finansów w stosunku do franczyzodawcy, ale podjął także decyzje na podstawie utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych, prezentowanej w indywidualnych interpretacjach wydanych na rzecz innych podmiotów.

Tym samym w ocenie NSA naruszenie art. 121 § 1 o.p. polegało na nieuwzględnieniu jednolitej linii interpretacyjnej oraz pominięciu przez organ podatkowy faktu wcześniejszego potwierdzenia prawidłowości stosowania stawki VAT w wysokości 5% w odniesieniu do sprzedaży realizowanej przez skarżącego w trakcie postępowania kontrolnego za 2011 r. W związku z tym organy podatkowe nie mogą żądać, aby podatnik uścił podatek według wyższej stawki w sytuacji, kiedy – jak w rozpatrywanej sprawie – dokonując korekty, działał w zaufaniu do organów podatkowych, ze względu na przeprowadzone wcześniej czynności kontrolne oraz jednolitą wykładnię organów podatkowych, prezentowaną w licznych interpretacjach wydanych w stosunku do franczyzodawców i franczyzobiorców.

Na obowiązek uwzględniania wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań w kontekście pewności gwarantowanych przez terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych NSA zwrócił uwagę w wyroku z dnia 25 sierpnia 2021 r. w sprawie II FSK 539/21<sup>92</sup>, rozstrzygając kwestię instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych.

<sup>92</sup> CBOSA.

## 8. PODSUMOWANIE

Powyższe rozważania prowadzą do konkluzji, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, jako ogólna zasada prawa unijnego, stanowiąc atrybut państwa prawa, odgrywa doniosłą rolę gwarancyjną dla podmiotów w obszarze prawa podatkowego, zarówno w przestrzeni prawnej Unii Europejskiej, jak i w prawie krajowym. W tym ostatnim systemie na gruncie prawa podatkowego utożsamiana bywa z zasadą zaufania, a ukształtowana w orzecznictwie NSA koncepcja zakłada, w określonych stanach faktycznych, ochronę prawną zrównaną w istocie z ochroną podatnika, wynikającą z indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Jednakże, jak wykazano powyżej, nie każde oczekiwanie podatnika będzie prawnie chronione, a mechanizm funkcjonowania zasady uzasadnionych oczekiwań zdeterminowany jest niewątpliwie specyfiką prawa podatkowego jako prawa publicznego. Warunkiem udzielenia ochrony prawnej *ad casum* jest pozytywna weryfikacja przeprowadzona w ramach testu ochrony prawnie uzasadnionych oczekiwań, mająca na celu ustalenie, czy na skutek działania organów administracji podatkowej wzbudzone zostało u danego podmiotu (podatnika) zaufanie (oczekiwanie) co do możliwości kształtowania jego zachowania według stanowiska organu oraz czy oczekiwanie to można uznać za obiektywnie uzasadnione. Istotne jest również, aby podatnik odwołujący się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań był rozważny (rozsądny czy też przezorny), a jego interes indywidualny *ad casum* miał pierwszeństwo nad interesem publicznym. Zastosowanie mechanizmu ochronnego wynikającego z analizowanej zasady wymaga wyważenia przez sąd na płaszczyźnie stosowania prawa tej zasady z innymi, pozostającymi z nią w konflikcie, zasadami wyrażającymi odmienne wartości.

## BIBLIOGRAFIA

- Alexy R., *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010.
- Ayhan T., *The Principle of Legal Certainty in EU Case Law*, „TODAIË's Review of Public Administration” 2010, vol. 4, no. 3.
- Bącal A., Tararuj-Młynik J., *Zasada zaufania i zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4(96–97).
- Craig P., *EU Administrative Law*, Oxford 2012, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199568628.001.0001>
- Craig P., *Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law*, „Cambridge Law Journal” 1996, vol. 55, <https://doi.org/10.1017/S0008197300098184>

- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020.
- Filipczyk H., *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w nowej Ordynacji podatkowej – przepisy, racje, konteksty*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2021.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Hart H.L.A., *The Concept of Law*, Oxford 1994.
- Kalinowski M., *Opodatkowanie podatkiem VAT usług złożonych. Ochrona uzasadnionych oczekiwań podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., I FSK 494/17*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2019, nr 12.
- Kalisz A., *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007.
- Kalisz-Prakopik A., Leszczyński L., *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1.
- Kmieciak Z., *Ochrona zaufania w prawie administracyjnym. Ustalenia teoretyczne i doświadczenia praktyki*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 11.
- Knysiak-Sudyka H., *Ocena regulacji art. 7a, 7b i 8 Kodeksu postępowania administracyjnego – czy ustawodawca stworzył nowe zasady ogólne postępowania administracyjnego?*, „Casus” 2019, nr 93.
- Kordela M., *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, R. LXVIII, z. 1.
- Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.
- Lemańska J., *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016.
- Leszczyński L., Maroń G., *Pojęcie i treść zasad prawa oraz klauzul odsyłających. Uwagi porównawcze*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia. Sectio G (Ius)” 2013, vol. LX, no. 1.
- Leszczyński L., Maroń G., *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia. Sectio G” 2013, vol. LX, no. 2.
- Marcisz P., *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości UE*, Warszawa 2015.
- Miąsik D., *Europeizacja prawa administracyjnego – pojęcie i konteksty*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 3: Europeizacja prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2014.
- Morawski W., *Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- Niedźwiedz M., *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego – zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 13.07.1965 r., 111/63, Lemmerz-Werke GmbH przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020, nr 7.
- Prus Ł., *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki jako zasada ogólna europejskiego prawa administracyjnego*, Wrocław 2018.
- Prus Ł., *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w prawie unijnym i polskim*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2019, nr 4.



- Prus Ł., *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym UE. Glosa do wyroku TS z dnia 19 maja 1992 r., C-104/89 oraz C-37/90*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 3.
- Schönberg S., *Legitimate Expectations in Administrative Law*, Oxford 2000, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198299479.001.0001>
- Sołtys A., *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.
- Świątkiewicz J., *Europejski Kodeks Dobrej Administracji (wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w kategoriach polskich procedur administracyjnych)*, Warszawa 2007.
- Thomas R., *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Oxford-Portland 2000.
- Wiatrowski R., *Wykładnia pronijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 8*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2019.
- Wróbel A., *Źródła prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. tenże, t. I, Warszawa 2010.

## THE PRINCIPLE OF LEGITIMATE EXPECTATIONS. REFLECTIONS ON THE BASIS OF TAX LAW

**Summary.** The article deals with the subject of the legal protection of a taxpayer, which is based on the principle of legitimate expectations according to the European Court of Justice case law. The author stresses that case law formulates assertion of the right to rely on the principle of the protection of legitimate expectations, which extends to any taxable person in a situation in which an administration authority has caused that person to entertain expectations which are justified by precise assurances provided to him.

**Keywords:** legitimate expectations, legal protection, tax law