

BEATA ROGOWSKA-RAJDA^a

**ZASTOSOWANIE ZASADY
UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ
W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG:
STUDIUM PRZYPADKU**

**APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF LEGITIMATE
EXPECTATIONS IN VALUE ADDED TAX:
A CASE STUDY**

The aim of the article is to define the relationship between the EU and national principles of the protection of legitimate expectations applied in the area of harmonized VAT. It is assumed that these principles in the EU and national perspectives – despite the common denominator – do not overlap. In the case of the harmonized area, priority is always given to the guarantee framework of the analysed principle set by the case law of the CJEU, even if it limits the scope of application of the principle on national grounds. The research material consists of representative judgments of the CJEU dealing with the essence of the principle of the protection of legitimate expectations, its sources and the reasons for its application, and the views of domestic and foreign doctrine. The conclusions of the analysis were referred to selected factual situations on the basis of which rulings of the Supreme Administrative Court were made, taking into account the principle in the domestic context. The analysis of the principle shows that the scope of protection is different in the case of harmonized and not harmonized tax law. The EU principle tends to be more limited than its national counterparts. First and foremost, the principle will not apply in the case of MS practice contrary to EU regulation, even if it is beneficial to the individual. Nor can legitimate expectations arise in the case of an abuse of rights or a breach of law, even if the unlawful state created by the individual was tolerated by the EU or national authorities. The analysis of the use of the principle of legitimate expectations in Polish VAT jurisprudence carried out in the article leads to the conclusion that it is much more widely applied than would be the case in accordance with EU doctrine and jurisprudence, which indicates the need for changes in this respect.

Keywords: principle of the protection of legitimate expectations; goods and services tax; good administration

Celem artykułu jest określenie relacji unijnej i krajowej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań stosowanej w obszarze zharmonizowanego podatku VAT. Założono, że zasady te w ujęciu unijnym i krajowym, pomimo wspólnego mianownika, nie pokrywają się. W przypadku obszaru zharmonizowanego pierwszeństwo zawsze mają ramy gwarancyjne analizowanej zasady wyzna-

^a Warsaw University, Poland / Uniwersytet Warszawski, Polska
brogowska@wne.uw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3879-3440>

czony orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości (TSUE), nawet jeśli ograniczają zakres stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym. Materiał badawczy stanowiły reprezentatywne wyroki TSUE dotyczące istoty zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, jej źródeł oraz przesłanek zastosowania. Wnioski z analizy odniesiono do wybranych stanów faktycznych, na podstawie których zapadły rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego uwzględniające zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym. Analiza tej zasady wskazuje na różny zakres ochrony w przypadku zharmonizowanego i niezharmonizowanego prawa podatkowego. Przede wszystkim zasada ta nie będzie miała zastosowania w przypadku praktyki państwa członkowskiego sprzecznej z regulacją unijną, nawet jeśli praktyka ta jest korzystna dla jednostki. Uzasadnione oczekiwania nie mogą też powstać w przypadku nadużycia praw lub naruszenia prawa przez jednostkę, nawet jeśli stworzony przez nią stan niezgodny z prawem był tolerowany przez Unię lub organy krajowe. Przeprowadzona w artykule analiza wykorzystywania zasady uzasadnionych oczekiwań w polskim orzecznictwie sądowym w zakresie VAT prowadzi do wniosku, że znajduje ona znacznie szersze zastosowanie, niż wynikałoby to z doktryny i judykatury unijnej, co wskazuje na potrzebę zmian w tym zakresie.

Słowa kluczowe: zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań; podatek od towarów i usług; dobra administracja

I. WPROWADZENIE

Skomplikowanie podatku od towarów i usług, będącego polską wersją podatku od wartości dodanej¹ (wyjaśnianego w ponad tysiącu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości), generuje dla przedsiębiorców ogromne ryzyko. Ponadto powodem trudności w stosowaniu przepisów w zakresie podatku VAT są ciągle ich zmiany, które podatnicy muszą na bieżąco śledzić w celu wywiązania się z nałożonych na nich obowiązków podatkowych. W polskich realiach przedsiębiorcy ryzyko to mogą zminimalizować, korzystając z instytucji interpretacji indywidualnych i wiążących informacji stawkowych oraz przypisanej do nich ochrony prawnej, oczywiście w ramach wyznaczonych przepisami prawa. Wzmocnieniem ochrony podatników może być również zastosowanie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań czy to osadzonej na podstawie wskazanych wyżej instytucji, czy też innych zapewnień organów. Podmioty często bowiem planują swoją działalność z uwzględnieniem aktów administracyjnych. Ich odwołanie (zmiana) może więc spowodować brak stabilności, niepewność prawną oraz straty materialne.

Problemem badawczym stawianym w artykule jest relacja unijnej i krajowej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań stosowanej w obszarze zharmonizowanego podatku VAT. W artykule postawiono trzy hipotezy badawcze. Hipoteza pierwsza zakłada, że ramy tej zasady w ujęciu unijnym i krajowym – pomimo wspólnego mianownika – nie pokrywają się. Hipoteza druga stanowi o węższym zakresie stosowania – w stosunku do zakresu krajowego – unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Natomiast zgodnie z trzecią hipo-

¹ W niniejszym opracowaniu terminy: „podatek od towarów i usług”, „podatek od wartości dodanej”, „podatek VAT”, „VAT”, traktowane będą jako synonimy i będą używane zamiennie.

teżą pierwszeństwo mają zawsze te ramy gwarancyjne analizowanej zasady, które zostały wyznaczone przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, nawet jeśli ograniczają zakres stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym. Jednakże pierwszeństwo to dotyczy wyłącznie obszaru zharmonizowanego unijnie.

Weryfikacji hipotez podporządkowano strukturę artykułu, wybrane metody oraz materiał badawczy. W tym celu analizą objęto istotę, źródła oraz zakres unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań ze szczególnym uwzględnieniem jej stosowania w podatku VAT. Następnie porównano zakresy badanej zasady w porządkach unijnym i krajowym za pomocą studium przypadku. Materiał badawczy stanowiły wybrane jako reprezentatywne wyroki Trybunału Sprawiedliwości dotyczące istoty zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, jej źródeł oraz przesłanek zastosowania, w analizie posiłkowano się również poglądami doktryny krajowej i zagranicznej w zakreślonym obszarze. Analizą pod kątem możliwości zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań objęto orzeczenia TSUE w zakresie podatku od wartości dodanej. Wnioski z analizy odniesiono do wybranych stanów faktycznych, na podstawie których zapadły rozstrzygnięcia NSA uwzględniające zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym.

II. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

1. Istota zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań jest częścią unijnego porządku prawnego². Stanowi tzw. prawo niepisane służące do ochrony sytuacji prawnej jednostki³ i traktowana jest jako zasada ogólna prawa unijnego. Nie należy do kategorii praw podstawowych⁴, aczkolwiek można uznać, że stanowi jeden z komponentów prawa podstawowego – prawa do dobrej administracji (art. 41 Karty praw podstawowych)⁵. Zmierza bowiem do podniesienia poziomu przewidywalności zachowań organów władzy publicznej, choć jej funkcjonowanie nie prowadzi do całkowitego wyeliminowania ryzyka gospodarczego, jakie wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jako zasada ogólna prawa unijnego nie może być identyfikowana z zasadami prawa państw członkowskich inkorporowanymi do systemu prawa unijnego, ponieważ jej znaczenie nie jest tożsame ze znaczeniem w prawie wewnętrznym państw członkowskich. Zasada ta jest bowiem kreowana i kształtowana

² Wyrok TS z 28 lutego 2018 r. w sprawie *Pieńkowski*, C-307/16: pkt 33.

³ Prus (2018): 103; Niedźwiedz (2020): 57.

⁴ Ćwik-Bury (2022): 31; Prus (2018): 51.

⁵ Weisbrot (2015): 49; Lemańska (2016): 101; Lemańska wskazuje, że realizacja roszczenia do dobrej administracji powinna być gwarantowana przez odpowiednie procedury i mechanizmy, a zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań taką właśnie funkcję spełnia.

przez Trybunał Sprawiedliwości, często w oderwaniu od kontekstu krajowego lub z dokonaniem jego modyfikacji⁶.

Pojęcie ochrony uzasadnionych oczekiwań, znane już wcześniej prawu niemieckiemu (*Vertrauensschutz*), zostało zastosowane na gruncie unijnym po raz pierwszy w wyroku z 13 lipca 1965 r. w sprawie 111/63⁷. Uznanie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań jako zasady ogólnej prawa UE nastąpiło wskutek jej ewolucji w orzecznictwie Trybunału oraz w doktrynie w drodze adaptacji do specyfiki prawa unijnego. Zasada ta najczęściej jest stosowana łącznie z zasadą pewności prawa jako jej naturalna konsekwencja⁸, chociaż nie ma ona charakteru jednorodnego zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym⁹. Z orzecznictwa Trybunału również nie wynika precyzyjny opis tej zasady. Jej treść konkretyzują określone zasady szczegółowe, przy czym mają one wyraźnie subiektywny charakter. Przede wszystkim należy tu wskazać na zasadę niedziałania prawa wstecz i zasadę nieodwoływalności aktów administracyjnych. Ochrona uzasadnionych oczekiwań ogranicza bowiem stanowienie unijnego prawa ze skutkiem wstecznym¹⁰. Obok procesu stanowienia prawa zasada ta odgrywa również istotną rolę przy jego stosowaniu i egzekwowaniu. Podmioty często bowiem planują swoją działalność na podstawie aktów administracyjnych. Ich odwołanie może więc spowodować brak stabilności, niepewność prawną oraz straty materialne. Każdy przypadek wzruszenia korzystnej dla stron decyzji ostatecznej może zatem pozostawać w sprzeczności z ochroną uzasadnionych oczekiwań. Jednakże wymogi legalności nakazują, aby nie utrzymywać stanu niezgodnego z prawem, a zatem niezbędne jest umożliwienie organom administracji odwołania wadliwych decyzji¹¹. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie jest bowiem zasadą absolutną i doznaje ograniczeń ze względu na zasadę legalności. Retroaktywne (*ex tunc*) odwołanie niezgodnego z prawem aktu administracyjnego, korzystnego dla stron, podlega zatem rygorystycznym ograniczeniom: Trybunał wskazał, że w każdym przypadku należy wyważyć interes publiczny w stosunku do interesu indywidualnego beneficjentów niezgodnego z prawem aktu¹². Jednakże w ocenie Trybunału odwołanie ze skutkiem *ex nunc* niezgodnego z prawem aktu administracyjnego, który jest korzystny dla stron, nie podlega żadnym rygorom – czyli jest zawsze możliwe¹³. Ponieważ w przypadku odwołania aktów niekorzystnych dla stron (czyli nakładających obowiązki lub inne obciążenia) nie dochodzi do naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, nie budzi wątpliwości w doktrynie, że takie akty mogą być odwołane w całości, ze skutkiem wstecznym (*ex tunc*).

⁶ Ćwik-Bury (2020): 27.

⁷ Wyrok TS z 13 lipca 1965 r. w sprawie *Lemmerz-Werke*, 111/63.

⁸ Rogowska-Rajda (2018): 229; opinia Rzecznika Generalnego z 28 kwietnia 2005 r. w sprawie *Atzeni, Atzori, Boi, i in.*, C-346/03 i C-529/03: pkt 142–145.

⁹ Niedźwiedź (2020): 56–57.

¹⁰ Tridimas (2009): 251; Prus (2018): 128.

¹¹ Opinia Rzecznika Generalnego z 5 lipca 2012 r. w sprawie *Jager & Polacek*, C-402/11: pkt 72.

¹² Wyrok TS z 22 marca 1961 r. w sprawie *S.N.U.P.A.T.*, 42/59.

¹³ Wyrok TS z 9 marca 1978 r. w sprawie *Hepels*, 54/77: pkt 38.

2. Źródła ochrony uzasadnionych oczekiwań, ich podmiot oraz warunki skorzystania z ochrony

Literatura przedmiotu wskazuje na różne źródła ochrony uzasadnionych oczekiwań, identyfikując je przede wszystkim na podstawie orzeczeń Trybunału. Paul Craig wyróżnia akt legislacyjny, akt indywidualny i konkretny będący wyrazem stosowania prawa oraz określoną (stałą) praktykę organu administracji publicznej¹⁴. Dawid Miąsik wymienia przepisy powszechnie obowiązujące, akty administracyjne, praktykę administracyjną, oświadczenia lub zapewnienia w dowolnej formie oraz *soft law*, przy czym podkreśla, że katalog źródeł jest otwarty¹⁵. Z kolei w ocenie Łukasza Prusa mamy do czynienia z trzema podstawami ochrony uzasadnionych oczekiwań: zmianą prawa, aktami administracyjnymi oraz niewładczymi formami wykonywania administracji oraz niewiążącymi normami postępowania (w tym również praktyką administracyjną)¹⁶. Jürgen Schwarze trochę inaczej pisze o trzech obszarach, w których zasada ta może mieć zastosowanie, tj. w przypadku: bezpośredniego wykonywania prawa przez administrację UE, pośredniego wykonywania prawa przez administrację państw członkowskich, unijnego działania legislacyjnego¹⁷. W jednej z najnowszych prac dotyczących omawianego tematu Alexander Brown przekonuje, że uzasadnione oczekiwania mogą pochodzić z praktyki, zapewnień lub obietnic, i wyraźnie wiąże je z czynnościami administracji¹⁸. Natomiast Joanna Lemańska¹⁹ wyróżnia sześć następujących źródeł ochrony uzasadnionych oczekiwań: prawo stanowione, decyzje administracyjne, zwyczaj (utrwalona praktyka), akty informacji, milczenie administracji, orzecznictwo sądowe (prawo sędziowskie).

Sam Trybunał wskazuje, że źródłem uzasadnionych oczekiwań mogą być zapewnienia w dowolnej formie²⁰, jednakże pochodzące od właściwego i działającego zgodnie z prawem organu²¹. W tym katalogu zapewnień – w ocenie Trybunału – mieszczą się także orzeczenia sądowe²² oraz jednolita praktyka administracyjna²³, pozostająca w zgodzie z obowiązującymi przepisami²⁴. W odniesieniu do niej Trybunał zwraca szczególną uwagę na te akty, które informują jednostki o przysługujących im prawach lub określają sposób stosowania wiążących przepisów prawa²⁵. Z tych względów administracja nie może w sposób arbitralny, bez wskazania przyczyn, odstąpić od regularnej

¹⁴ Craig (2012): 578–784.

¹⁵ Miąsik (2022): 243–244.

¹⁶ Prus (2018): 151–200.

¹⁷ Schwarze (1992): 942–945.

¹⁸ Brown (2018): 20–23.

¹⁹ Lemańska (2016): 106–185.

²⁰ Wyrok TS z 14 marca 2013 r. w sprawie *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11: pkt 25.

²¹ Wyrok TS z 14 czerwca 2016 r. w sprawie *Marchiani*, C-566/14: pkt 77.

²² Wyrok TS z 13 września 2017 r. w sprawie *Pappalardo*, C-350/16: pkt 40.

²³ Przejawiająca się w wydawanych opiniach, wytycznych administracyjnych, regulaminach, ram polityk, komunikatach, oświadczeniach, okólnikach, dyrektywach wewnętrznych itd.

²⁴ Wyrok Sądu pierwszej instancji z 28 września 2004 r. w sprawie *MCI*, T-10/00: pkt 112.

²⁵ Prus (2018): 146.

praktyki administracyjnej, gdyż naruszałoby to zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań²⁶.

Podsumowując, pomimo różnych spojrzeń w literaturze przedmiotu na źródła uzasadnionych oczekiwań, w ocenie autorki, można wyodrębnić ich element wspólny – będzie nim akt lub inne zachowanie właściwego i działającego zgodnie z prawem organu stanowiącego (ustawodawcy unijnego lub krajowego) lub stosującego (administracji unijnej lub krajowej, w tym sądów krajowych) unijne prawo, które po stronie jednostki zrodziło uzasadnione oczekiwanie.

W przypadku zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań prawo powołania się na tę zasadę przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach²⁷. Aby mogły powstać uzasadnione oczekiwania, zapewnienie organu powinno być konkretne, bezwarunkowe i skierowane wprost do podmiotu gospodarczego²⁸, który dochował należytej staranności i działał w dobrej wierze²⁹. Podmiot taki powinien charakteryzować się wysokim poziomem znajomości realiów rynkowych i otoczenia prawnego. „Modelowy przedsiębiorca nie tylko zna przepisy dotyczące jego działalności, ale także śledzi projekty zmian i przebieg procesu legislacyjnego. Zna unijny system prawny i procedury”³⁰. Wymagania dotyczące podmiotu wynikają z postulatu, by nadać oczekiwaniom zobiektywizowany charakter. Ich podstawą nie powinny być subiektywne poglądy konkretnego przedsiębiorcy na temat działania organu w danej sprawie.

Konkludując powyższe rozważania, należy zatem wskazać na następujące przesłanki skorzystania przez podatnika z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań:

1) wydanie aktu lub inne jednoznaczne i zgodne z prawem zachowanie organu stanowiącego (ustawodawcy unijnego lub krajowego) lub stosującego (administracji unijnej lub krajowej, w tym sądów krajowych) unijne prawo skierowane wprost do jednostki, które po jej stronie zrodziło uzasadnione oczekiwanie;

2) uzasadnione oczekiwania mogą powstać tylko u ostrożnego, przezornego oraz dobrze poinformowanego podmiotu gospodarczego.

W literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie Trybunału podkreśla się jednak, że ochronie interesu jednostki nie może się sprzeciwiać interes publiczny leżący u podstaw zaskarżonego aktu lub innego rodzaju zachowania³¹.

²⁶ Miąsik (2007): 234.

²⁷ Wyrok TS z 9 lipca 2015 r. w sprawie *Salomie i Oltean*, C-183/14: pkt 44.

²⁸ Prus (2012): 36.

²⁹ Wyrok TS z 2 lipca 2015 r. w sprawie *Demmer*, C-684/13: pkt 93.

³⁰ Miąsik (2022): 240.

³¹ Prus (2018): 200; Niedźwiedź (2020): 57; Craig (2012): 36; Kmiecik (1998): 56; wyrok TS z 22 czerwca 2006 r. w sprawie *Belgia v. Komisja Europejska*, C-182/03: 159–167.

3. Kiedy nie powstają uzasadnione oczekiwania

Nie każde zachowanie (praktyka) organu unijnego lub krajowego może prowadzić do powstania uzasadnionych oczekiwań, niezależnie od formy, jaką ono przybrało, ani utrwalonej praktyki postępowania w sprawach danego rodzaju. Do powstania uzasadnionych prawnie oczekiwań nie wystarczy samo powstanie korzyści po stronie jednostki w wyniku zachowania organu³². Oczekiwanie musi być uzasadnione prawnie, zatem korzyści, jakie odnosi jednostka i jakich spodziewa się w przyszłości, muszą się jej należeć w myśl obowiązującego prawa. Uzasadnione oczekiwania mogą zatem powstać wyłącznie w przypadku takiego zachowania organu administracji, które mieści się w granicach jego kompetencji oraz nie narusza (pozostaje zgodne, zarówno pod względem formalnym [proceduralnym], jak i materialnym) obowiązującego porządku prawnego³³.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału uzasadnione oczekiwania nie powstają, gdy zachowanie organu (np. wydanie aktu) jest skutkiem wprowadzenia w błąd przez podmiot powołujący się następnie na zasadę ochrony zaufania³⁴. Akt, który został wydany na podstawie podstępu lub na podstawie nieprawdziwych i niepełnych informacji, nie może rodzić uzasadnionych oczekiwań. Orzecznictwo Trybunału wskazuje również, że nie są źródłem uzasadnionych prawnie oczekiwań akty o charakterze deklaratoryjnym (np. zaświadczenia³⁵, przyjęcie zabezpieczenia nie przesadza o wysokości zobowiązania³⁶, postanowienie o umorzeniu postępowania³⁷). Uzasadnione oczekiwania nie mogą powstać w przypadku nadużycia prawa³⁸ czy też złamania prawa przez jednostkę, nawet gdy wykreowany przez jednostkę stan sprzeczny z prawem był tolerowany przez organy unijne lub krajowe³⁹. Podstawy do powstania uzasadnionego prawnie oczekiwania nie stanowi również działalność organu sprzeczna z prawem unijnym⁴⁰ ani praktyka organów krajowych, która jest niezgodna z prawem unijnym – nie można bowiem czerpać korzyści nie tylko z własnego, ale także i cudzego bezprawia (w tym przypadku bezprawia organu)⁴¹. Nie powstaje uzasadnione prawnie oczekiwanie również wtedy, gdy działanie strony okazało się niezgodne z prawem UE dopiero w wyniku późniejszego wyroku TS w tej sprawie. Zasada ochrony

³² Wyrok TS z 14 czerwca 2012 r. w sprawie *ANAFE*, C-606/10: pkt 81.

³³ Wyrok TS z 18 czerwca 2013 r. w sprawie *Schenker & Co. AG i in.*, C-681/11: pkt 42.

³⁴ Miąsik (2022: 245–248) wskazuje, że wydaje się nawet, iż wydanie aktu w wyniku błędu organu, który nie został spowodowany przez stronę, uniemożliwia wykreowanie uzasadnionego prawnie oczekiwania.

³⁵ Wyrok TS z 14 września 2017 r. w sprawie *Petrea*, C-184/16: pkt 35.

³⁶ Wyrok TS z 9 listopada 2017 r. w sprawie *LS Customs Services*, C-46/16: pkt 36.

³⁷ Wyrok TS C-350/16: pkt 40.

³⁸ Wyrok TS z 21 kwietnia 1988 r. w sprawie *Pardini*, C-338/85: pkt 38.

³⁹ Wyrok TS z 14 czerwca 2017 r. w sprawie *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16: pkt 76.

⁴⁰ Wyrok TS z 23 stycznia 2019 r. w sprawie *Presidenza*, C-387/17: pkt 70.

⁴¹ Kokott (2022): 30–32.

uzasadnionych oczekiwań nie może bowiem prowadzić do ograniczenia skuteczności wyroków TS w czasie⁴².

Stanowisko prezentowane przez Trybunał znajduje swoje odzwierciedlenie w doktrynie. Lemańska wskazuje, że niezgodna z prawem Unii krajowa praktyka administracyjna nie może rodzić po stronie jednostek uzasadnionych oczekiwań prowadzących do czerpania korzyści z traktowania niezgodnego z prawem Unii. Kluczowa w danej sytuacji jest więc ocena praktyki z punktu widzenia jej zgodności z prawem. Praktyka, nawet utrwalona, lecz z prawem niezgodna, nie może stanowić źródła uzasadnionych oczekiwań⁴³. Podobnie Prus przekonuje, że jednolita praktyka administracyjna może stanowić podstawę ochrony uzasadnionych oczekiwań jednostki, o ile nie narusza obowiązujących przepisów prawa⁴⁴. Potwierdza to tezę Tadeusz Bigi, zgodnie z którą praktyka administracyjna ma charakter posiłkowy i nie deroguje aktów ustawodawczych⁴⁵. To samo twierdzi Miąsik: podstawy do powstania uzasadnionego oczekiwania prawnego nie stanowi praktyka organów krajowych sprzeczna z prawem unijnym⁴⁶.

Podsumowując, na unijną zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań nie można powoływać się przeciwko konkretnemu przepisowi prawa unijnego, a zachowanie organu krajowego, na którym spoczywa obowiązek stosowania tego prawa, pozostającego w sprzeczności z tym przepisem, nie może rodzić uzasadnionych oczekiwań po stronie podmiotu gospodarczego, prowadzących do czerpania korzyści z traktowania sprzecznego z prawem unijnym. Tym samym w takich przypadkach następuje wyłączenie krajowej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w ramach autonomii proceduralnej, a zatem autonomia proceduralna państw członkowskich doznaje ograniczeń – w szczególności odnosi się to do podatku VAT, jako podatku zharmonizowanego unijnie⁴⁷. Brak takiego wyłączenia stałby w sprzeczności z obowiązkiem zapewnienia efektywności prawa unijnego w krajowym porządku prawnym, gdyż prowadziłby do ograniczenia w czasie wykładni dokonanej przez Trybunał, jak również mógłby prowadzić do poważnych zniekształceń konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi⁴⁸. W konsekwencji pomimo węższego zakresu ochrony unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w stosunku do jej krajowych odpowiedników wersja unijna ma pierwszeństwo przed krajową⁴⁹.

⁴² Wyrok TS z 19 kwietnia 2016 r. w sprawie *Dansk Industri (DI)*, C-441/14: pkt 42 i 39.

⁴³ Lemańska (2016): 145.

⁴⁴ Prus (2020): 94.

⁴⁵ Bigo (1948): 47.

⁴⁶ Miąsik (2022): 246.

⁴⁷ Niedźwiedz (2020): 58; Weisbrot (2015): 48.

⁴⁸ Opinia Rzecznika Generalnego z 24 stycznia 2013 r. w sprawie *Agroferm*, C-568/11: pkt 48.

⁴⁹ Weisbrot (2015): 46; szczegółowa analiza krajowych i unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań – por. Schwarze (2006): 867–1173.

III. ZASTOSOWANIE ZASADY OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Trybunał bardzo rygorystycznie podchodzi do zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań również w obszarze podatku od wartości dodanej. Tylko bowiem takie podejście może zapobiec temu, by państwa członkowskie w wyniku sprzecznego z prawem unijnym zachowania udaremniły w rezultacie pełne stosowanie tego prawa do podmiotu gospodarczego. Jedyne odstępstwo od tej rygorystycznej wykładni jest zauważalne wyłącznie w obszarze zastosowania zwolnień z VAT.

W sprawie C-376/02 Trybunał podkreślił, że zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa nie sprzeciwiają się temu, by w drodze wyjątku państwo członkowskie nadało ustawie przeciwdziałającej nadużyciom moc wsteczną, jeśli zainteresowane podmioty gospodarcze zostały o tym stosownie powiadomione⁵⁰. Trybunał uznał również (w sprawach C-144/14 oraz C-183/14), że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się temu, aby krajowa administracja podatkowa w następstwie kontroli skarbowej podjęła decyzję o objęciu transakcji podatkiem od wartości dodanej oraz nałożyła dodatkowe zobowiązania podatkowe, 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 należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, iż podatek taki nie zostanie zastosowany do tych transakcji. Sama okoliczność, że administracja podatkowa początkowo nie kwestionowała rozliczeń podatnika, a następnie wskutek kontroli skarbowej, przed upływem terminu przedawnienia, dokonała ponownej kwalifikacji danej transakcji, uznając ją za działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT, nie może jako taka w braku innych okoliczności naruszać tej zasady. Taka praktyka, jakkolwiek naganna, nie może bowiem sama w sobie być postrzegana jako mogąca prowadzić do udzielenia zainteresowanym podatnikom szczegółowych zapewnień w tym zakresie⁵¹.

W wyroku C-532/16 rozpatrywana była sprawa korekty odliczenia VAT dotyczącego transakcji przeprowadzonej w 2007 r., podczas gdy do roku 2013 sam organ bronił poglądu, zgodnie z którym transakcja ta stanowiła transakcję opodatkowaną. Trybunał po raz kolejny podkreślił, że ochrona uzasadnionych oczekiwań nie może opierać się na niezgodnej z prawem praktyce administracji⁵², która została zakwestionowana przez sąd krajowy jako oparta na błędnej wykładni prawa krajowego. Zasada pewności prawa nie sprzeciwia się bowiem praktyce administracyjnej krajowych organów podatkowych polegającej na

⁵⁰ Wyrok TS z 26 kwietnia 2005 r. w sprawie *Stichting „Goed Wonen”*, C-376/02; pkt 46.

⁵¹ Wyroki TS: z 9 lipca 2015 r. w sprawie *Cabinet Medical Veterinar*, C-144/14; pkt 40–47; C-183/14; pkt 27, 37, 42–49, 53.

⁵² W tej sprawie taka sytuacja właśnie zaszła – praktyka administracyjna, na mocy której sporna w sprawie transakcja została pierwotnie zakwalifikowana jako transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT, w wyniku czego wstępne odliczenie VAT było niezgodne z prawem.

uchyleniu w terminie zawitym decyzji, na mocy której przyznały one podatnikowi prawo do odliczenia VAT i wezwaniu do zapłaty tego podatku⁵³.

W sprawie C-181/04 do C-183/04 Trybunał podkreślił, że możliwość skorzystania z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przez podmiot, na którego rzecz zostało wydane korzystne rozstrzygnięcie, wymaga przede wszystkim ustalenia, czy działanie organów administracji wywołało u ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, czy podmiot ten mógł powziąć przekonanie, że to rozstrzygnięcie zostało wydane przez właściwy organ⁵⁴. Na podstawie dokonywanych analiz należy również wspomnieć o precedensowej sprawie C-605/15, w której Trybunał zastosował *de facto* zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, powołując się jednak w rozstrzygnięciu wyłącznie na ogólne zasady prawa Unii, w szczególności zasady pewności prawa. Sprawa dotyczyła interpretacji zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do niezależnych grup osób utworzonych przez towarzystwa ubezpieczeniowe⁵⁵. Trybunał uznał, że takie grupy osób nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku VAT, jednakże – pierwszy raz w historii – swoją wykładnię ograniczył z urzędu wyłącznie do nowych okresów rozliczeniowych. Uznał bowiem, że wykładnia w zakresie zastosowania tego zwolnienia w odniesieniu do towarzystw ubezpieczeniowych, jakiej dokonał w wyroku C-8/01, skłoniła niektóre państwa członkowskie do zwolnienia usług świadczonych przez niezależne grupy osób utworzone przez podmioty takie jak towarzystwa ubezpieczeniowe. Tym samym uznał, że towarzystwa ubezpieczeniowe mogły mieć uzasadnione oczekiwania odnośnie do takiej, a nie innej interpretacji tego przepisu, aczkolwiek w uzasadnieniu powołał się w szczególności na zasadę pewności prawa (której naturalną konsekwencją jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań), a nie na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań. Źródłem tych uzasadnionych oczekiwań był wcześniejszy wyrok Trybunał w sprawie C-8/01⁵⁶. Warto podkreślić, że zastosowanie tej zasady nastąpiło z urzędu – bez powołania się tych podmiotów na tę zasadę, co w efekcie doprowadziło do ograniczenia skutków tego wyroku w czasie. W ocenie autorki uzasadnienia takiej decyzji można doszukiwać się w fakcie, że w tej sprawie Trybunał dokonał *de facto* zmiany prezentowanej przez siebie linii orzeczniczej.

IV. EGZEKOWANIE PRAWA W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG A UZASADNIONE OCZEKIWANIA: STUDIUM PRZYPADKU

W orzecznictwie NSA zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań pojawia się najczęściej w kontekście zastosowania zasady zaufania wynikającej

⁵³ Wyrok TS z 11 kwietnia 2018 r. w sprawie *AB SEB bankas*, C-532/16; pkt 49–52.

⁵⁴ Wyrok TS z 14 września 2006 r. w sprawie *Elmeke*, C-181/04 do C-183/04; pkt 32–35.

⁵⁵ Wyrok TS z 21 września 2017 r. w sprawie *Aviva*, C-605/15; pkt 33–38.

⁵⁶ Wyrok TS z 2 listopada 2003 r. w sprawie *Taksatorringen*, C-8/01.

z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej⁵⁷. Judykatura wskazuje, że błędy i uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą wywoływać ujemnych następstw dla podatnika, jeżeli działał on w dobrej wierze i zaufaniu do otrzymanej decyzji lub interpretacji indywidualnej lub do utrwalonej i znanej praktyki organów podatkowych. W takim przypadku zasada zaufania powinna mieć bowiem pierwszeństwo przed zasadą legalizmu⁵⁸.

Przedmiotem badania zakresu ochrony prawnej gwarantowanej przez zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w sferze podatku od towarów i usług w ujęciu krajowym będą dwa przykładowe orzeczenia NSA, w których sąd krajowy zastosował zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań. Sytuacje te zostaną następnie poddane analizie pod kątem możliwości zastosowania unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Pokaże to, czy w polskich uwarunkowaniach zasada ta ma tożsamy zakres z unijną, czy też dochodzi do nieuzasadnionego rozszerzenia jej zakresu.

W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem NSA z 30 lipca 2021 r. (I FSK 1290/18) spór dotyczył możliwości zastosowania obniżonej stawki w odniesieniu „towarów gastronomicznych”, czyli przygotowywanych do natychmiastowego spożycia bezpośrednio przed ich dostawą⁵⁹. W ocenie podatnika właściwą dla tego towaru klasyfikacją statystyczną było grupowanie 10.89 PKWiU i stawka 5%, natomiast w ocenie organu podatkowego: grupowanie 56 PKWiU oraz stawka 8%. Stanowisko organu było potwierdzone interpretacją ogólną⁶⁰. W sprawie tej NSA – pomimo akceptacji stanowiska zawartego w interpretacji ogólnej – przychylił się do stanowiska podatnika, stosując zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań z dwóch powodów:

- podatek był kontrolowany za okresy poprzednie i stosowana przez niego praktyka opodatkowania dostarczanych przez niego „towarów gastronomicznych” stawką 5% nie została przez organ zakwestionowana;
- ukształtowała się wcześniej jednolita praktyka interpretacyjna organów podatkowych w interpretacjach wydawanych na wniosek podatnika, które w zbliżonym stanie faktycznym dopuszczały stosowanie stawki 5%.

Badając, czy uzasadnione było zastosowanie przez NSA tej zasady, w pierwszej kolejności należy wskazać, że decyzje administracyjne i interpretacje indywidualne mogą stanowić źródło uzasadnionych oczekiwań. Jednakże zasada zaufania nie nakłada na organ podatkowych obowiązku powielania błędnej interpretacji czy wadliwego stosowania prawa, nawet w odniesieniu do tego samego podatnika⁶¹. Również Trybunał wskazał, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce administracyjnej krajowych organów

⁵⁷ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.

⁵⁸ Przykładowo wyroki NSA: z 24 maja 2016 r., II FSK 692/14; z 17 kwietnia 2019 r., I FSK 494/17. Inaczej widzi to Trybunał – w jego ocenie zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie jest bowiem zasadą absolutną i doznaje ograniczeń ze względu na zasadę legalności.

⁵⁹ Zob. szerzej: Rogowska-Rajda, Tratkiewicz (2021): 16–22.

⁶⁰ Interpretacja ogólna nr PT1.050.3.2016.156 Ministra Finansów z 24 czerwca 2016 r. w sprawie stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne, Dz. Urz. MF, poz. 51.

⁶¹ Wyroki NSA: z 24 lutego 2015 r., I FSK 1783/13; z 27 kwietnia 2016 r., I GSK 1138/17; Hanusz (2013): 20–35.

podatkowych polegającej na uchyleniu w terminie zawitym decyzji, na mocy której przyznały one podatnikowi preferencję i wezwaniu do zapłaty tego podatku. Akceptowanie przez organy podatkowe, nawet na przestrzeni wielu lat, deklaracji VAT składanych przez podatnika, w których nie dokonywano opodatkowania VAT danych transakcji, samo w sobie nie wystarcza, by uznać, że organ ten udzielił precyzyjnych zapewnień w przedmiocie niestosowania VAT do tych transakcji⁶².

Następnie podkreślić należy, że interpretacje indywidualne wydawane są na podstawie przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego. Specyficzny charakter postępowania interpretacyjnego przejawia się przede wszystkim w tym, że organy nie prowadzą postępowania dowodowego, tj. nie dokonują samodzielnie ustaleń faktycznych istotnych z punktu widzenia norm podatkowych, tak jak dzieje się w toku jurysdykcyjnego postępowania podatkowego⁶³, lecz bazują na opisie zdarzenia przedstawionego przez wnioskodawcę⁶⁴. Wydając interpretację organ przyjmuje zatem istnienie pewnego stanu rzeczy i nie może, odwołując się do własnych ocen, ustalać go, podważać, uzupełniać ani też zmieniać w jakimkolwiek zakresie, nawet wówczas, gdyby na podstawie innych źródeł czy wiedzy znanej mu z urzędu miał uzasadnione wątpliwości co do zgodności przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego z obiektywną rzeczywistością⁶⁵. I taka też sytuacja wystąpiła w przedmiotowych sprawach. Organ podatkowy, wydając interpretacje indywidualne, oparł się na klasyfikacjach statystycznych podanych przez stronę jako elemencie stanu faktycznego. Nie miał podstaw do kwestionowania prawidłowości tej klasyfikacji. Podana klasyfikacja zdeterminowała zastosowanie stawki podatku VAT⁶⁶.

W takich okolicznościach, w ocenie autorki, interpretacja indywidualna wydana na podstawie podanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej informacji niezgodnych z rzeczywistością, w tym podanej nieprawidłowej klasyfikacji statystycznej (PKWiU) lub celnej (CN)⁶⁷, w sytuacji, w której rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy (w szczególności działający przez profesjonalnego pełnomocnika) powinien znać ograniczenia postępowania interpretacyjnego, opierającego się wyłącznie na ocenie przedstawionego stanu faktycznego, nie może rodzić uzasadnionego prawnie oczekiwania. Uzasadnione oczekiwania bowiem – zgodnie z orzecznictwem Trybunału – nie powstają, gdy zachowanie organu (tutaj: wydanie interpretacji) opiera się na wprowadzeniu w błąd przez podmiot powołujący się następnie na zasadę ochrony zaufania⁶⁸. Jak wskazała Rzecznik Generalna w opinii do sprawy C-568/11⁶⁹, uzasadnione oczekiwania mogą być chronione tylko wówczas, gdy wytwarzany

⁶² Wyrok TS UE z 15 kwietnia 2021 r. w sprawie *EQ*, C-846/19: pkt 92.

⁶³ Wyrok NSA z 27 października 2011 r., II FSK 753/10.

⁶⁴ Famulska (2013): 79–80.

⁶⁵ Wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., II FSK 1255/10.

⁶⁶ Tak w wyrokach NSA: z 7 marca 2016 r., I FSK 1031/14, z 6 sierpnia 2014 r., I FSK 1298/13 oraz z 9 marca 2012 r., I FSK 750/11.

⁶⁷ Niezależnie od tego, czy było to działanie podatnika nieświadome czy celowe.

⁶⁸ Wyrok TS C-184/16: pkt 37.

⁶⁹ Opinia Rzecznika Generalnego C-568/11: pkt 63.

przez podatnika produkt lub świadczona usługa podlega klasyfikacji do konkretnego działu (pozycji itd.) CN (czy PKWiU), z którą to klasyfikacją związane są pewne uprawnienia lub obowiązki podatnika.

Odnosząc się z kolei do interpretacji indywidualnych wydanych dla innych podatników, to, po pierwsze, wskazać należy, że aby mogły powstać uzasadnione oczekiwania zapewnienie organu powinno być konkretne, bezwarunkowe i skierowane wprost do skarżącego⁷⁰. Za takie niewątpliwie można uznać stanowisko organu podatkowego wyrażone w interpretacji indywidualnej, skierowanej do danego podatnika. Jednakże zapewnienie organu wyrażone w interpretacji nie może być podstawą uzasadnionych oczekiwań dla osoby trzeciej, do której interpretacja ta nie była skierowana, nawet jeżeli znała jej treść. Nawet jeśli osoba ta po lekturze tej interpretacji założyła, że organ podatkowy powinien także potraktować ją identycznie, to nie jest to zapewnienie, które bazowałoby na jakiejś podstawie normatywnej⁷¹. Po drugie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału podatek nie może żądać, aby określona dostawa była traktowana pod względem podatkowym tak samo jak inna dostawa, jeżeli takie traktowanie nie jest zgodne z odpowiednimi przepisami krajowymi⁷², a w przedmiotowej sprawie taka sytuacja właśnie zachodziła.

Konkludując, w ocenie autorki w okolicznościach takich, jakie wystąpiły w sprawie I FSK 1290/18, dotyczącej zastosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług, brak było podstaw do zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Pierwszeństwo w tym przypadku będą bowiem miały ramy gwarancyjne wyznaczone orzecznictwem Trybunału, mimo że ograniczają zakres stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym.

Druga sprawa objęta analizą dotyczy stosowania tzw. prewspółczynnika w podatku od towarów i usług⁷³. Od 2004 r. organy podatkowe, w tym Minister Finansów, stały na stanowisku, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeśli podatek ten jest związany z czynnościami pozostającymi poza systemem podatku VAT. Jeśli dokonywane zakupy służyły zarówno czynnościom opodatkowanym VAT, jak i czynnościom pozostającym poza system VAT, podatek był uprawniony do odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w takim zakresie, w jakim podatek ten był związany z czynnościami podatkowanymi. Sposób wyodrębnienia kwot podatku naliczonego powinien mieć charakter obiektywny, determinowany przez okoliczności danej sprawy. Ponieważ stanowisko to nie było podzielane w pełni w literaturze przedmiotu, dochodziło na tym tle do sporów, które doprowadziły do podjęcia przez NSA uchwały 24 października 2011 r. Rozstrzygając w sprawie zbliżonej do analizowanej, NSA przyznał pełne odliczenie (w 100%), wskazując w uzasadnieniu, że w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług nie określono metody umożliwiającej wydzielenie

⁷⁰ Prus (2012): 36.

⁷¹ Morawski (2021): 283.

⁷² Wyrok TS z 10 listopada 2011 r. w sprawie *The Rank Group plc*, C-259/10 i C-260/10: pkt 63.

⁷³ Zob. szerzej: Rogowska-Rajda, Tratkiewicz (2019): 31–40.

podatku do odliczenia. Minister Finansów dostosował swoje stanowisko do tej linii orzeczniczej, jednakże w 2014 r. – uwzględniając nowe orzeczenia Trybunału – dokonał powrotu do prezentowanego wcześniej stanowiska, zgodnie z którym w sytuacji, gdy zakupy mają służyć czynnościom opodatkowanym i niepodlegającym opodatkowaniu, prawo do odliczenia przysługuje w części związanej ze sprzedażą opodatkowaną, natomiast w części niepodlegającej opodatkowaniu prawo do odliczenia nie przysługuje. Rozbieżności pomiędzy orzecznictwem sądów administracyjnych a praktyką administracyjną organów podatkowych doprowadziły do skierowania w tym zakresie pytania prejudycjalnego do Trybunału. W efekcie tego pytania TSUE wydał wyrok w sprawie C-566/17 zgodny z dotychczasową interpretacją Ministra Finansów, w którym stwierdził, że praktyka krajowa sądów administracyjnych przyznająca w takich okolicznościach pełne odliczenie podatku VAT jest sprzeczna z przepisami dyrektywy VAT⁷⁴.

Naczelny Sąd Administracyjny w wybranym do badania wyroku z 2 lipca 2019 r. (I FSK 119/17), po wydaniu rzezonego wyroku Trybunału, zastosował jednak zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do okresów rozliczeniowych sprzed tego wyroku TSUE, przyznając tym samym podatnikom pełne odliczenie podatku VAT, nieznanujące uzasadnienia w prawie unijnym. W ocenie sądu źródłem uzasadnionych oczekiwań mogła być dla podatników uchwała NSA wydana w 2011 r., w której sposób zastosowania ochrony uzasadnionych oczekiwań został „skopiowany” z wyroku Trybunału w sprawie *Aviva*.

Czy w takich okolicznościach, w jakich zapadł wyrok, zasadne było zastosowanie przez NSA zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań? W ocenie autorki, mając na uwadze wąski zakres unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, odpowiedź jest ponownie przecząca. W przypadku zastosowania tzw. prewspółczynnika Trybunał potwierdził konsekwentnie prezentowaną od wielu lat linię orzeczniczą, która była w polskim orzecznictwie sądowym pomijana. Mieliśmy zatem w tej sprawie do czynienia z praktyką sprzeczną z prawem unijnym, co Trybunał wyraźnie zaakcentował w orzeczeniu w sprawie C-566/17. Co istotne, Trybunał podkreślił, że przepisy krajowe umożliwiły dokonanie wykładni zgodnej z przepisami unijnymi, a zatem nie doszłoby w tym przypadku do wykładni *contra legem*. W takich okolicznościach, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, nie mogły powstać u podatników uzasadnione oczekiwania.

Przywołanie w tej sprawie wyroku w sprawie *Aviva* jako uzasadnienie zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań nie wydaje się adekwatne, ponieważ ten wyrok dotyczył zwolnień (przy których TS konsekwentnie stosuje tę zasadę), a nie kluczowych elementów konstrukcyjnych VAT. Ponadto w sprawie *Aviva* Trybunał nie stwierdził istnienia praktyki sprzecznnej z prawem unijnym, dokonana w wyroku wykładnia była bowiem *de facto* zmianą jego dotychczasowej linii orzeczniczej. Natomiast w przypadku zastosowania

⁷⁴ Wyrok TS z 8 maja 2019 r. w sprawie *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17: pkt 50.

tw. prewspółczynnika wskutek orzecznictwa sądowego doszło o utrwalenia praktyki sprzecznej z prawem unijnym. Tym samym zastosowanie ochrony uzasadnionych oczekiwań w tym przypadku doprowadziło tym samym do ograniczenia w czasie skutków wyroku Trybunału w sprawie C-566/17.

V. PODSUMOWANIE

Przeprowadzone w artykule badania potwierdziły postawione we wstępie hipotezy. Analiza zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań – w świetle doktryny i judykatury – wskazuje na różny zakres ochrony, w zależności od tego, czy mamy do czynienia z zastosowaniem jej w odniesieniu do prawa podatkowego zharmonizowanego, czy też prawa podatkowego pozostającego całkowicie w gestii państw członkowskich. Co istotne, unijna zasada zazwyczaj ma węższy charakter niż jej krajowe odpowiedniki. W takim jednak przypadku w odniesieniu do podatku podlegającego harmonizacji, w szczególności podatku od wartości dodanej, zawsze pierwszeństwo będą miały ramy gwarancyjne wyznaczone przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, nawet jeśli ogranicza ono zakres stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym. Pozostawienie bowiem państwom członkowskim (organom państw członkowskich) możliwości stosowania różnych krajowych zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań przy wykonywaniu prawa Unii prowadziłoby do odmiennego zastosowania tego prawa w różnych państwach członkowskich. Podczas gdy niektóre państwa członkowskie udzielałyby jedynie zawężonej ochrony uzasadnionych oczekiwań, inne mogłyby być bardziej hojne z korzyścią dla przedsiębiorstw mających siedzibę na ich terytorium, co mogłoby wiązać się z obciążeniem budżetu unijnego.

Badanie przeprowadzone w niniejszym artykule wykazało, że unijna ochrona uzasadnionych oczekiwań nie znajdzie zastosowania w przypadku sprzecznej z uregulowaniem Unii praktyki państwa członkowskiego, nawet jeśli była ona korzystna dla danej jednostki. Zasada ta nie znajdzie zastosowania również w sytuacji, w której organ, wydając zapewnienie, został wprowadzony w błąd przez podmiot powołujący się następnie na zasadę ochrony zaufania lub opierał się na nieprawdziwych czy niepełnych informacjach. Uzasadnione oczekiwania nie mogą też powstać w przypadku nadużycia prawa czy też złamania prawa przez jednostkę, nawet gdy wykreowany przez jednostkę stan sprzeczny z prawem był tolerowany przez organy unijne lub krajowe.

Precyzyjne wyznaczenie ram stosowania unijnej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do przedsiębiorców ma istotny wpływ na egzekwowanie prawa w zakresie podatku od towarów i usług, zapewnia bowiem wewnątrz jednolitego rynku Unii Europejskiej równe ich traktowanie niezależnie od znaczenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w ujęciu krajowym. Sprzyja to uczciwej konkurencji na rynku unijnym. W zależności jednak od znaczenia tej zasady na gruncie danego państwa członkowskiego dochodzi do zróżnicowania jego sytuacji w odniesieniu do egzekwowania pra-

wa w zakresie innych podatków niż podatek od wartości dodanej. Przeprowadzona w artykule analiza wykorzystywania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w polskim orzecznictwie sądowym w zakresie podatku od towarów i usług prowadzi do wniosku, że znajduje ona znacznie szersze zastosowanie, niż wynikałoby to z doktryny i judykatury unijnej.

Bibliografia

- Bigo, T. (1948). *Prawo administracyjne. Część I: Instytucje ogólne*. Opracowane przez Dr. Władysława Kawkę, Adiunkta U. Wr. na podstawie wykładów uniwersyteckich prof. dr T. Bigo. Wrocław: Nakładem Studentów Koła Prawników Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Brown, A. (2018). *A Theory of Legitimate Expectations for Public Administration*. Oxford: Oxford University Press.
- Craig, P. (2012). *EU Administrative Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Ćwik-Bury, A. (2020). Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. *Perspektywa pewności prawa*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Ćwik-Bury, A. (2022). Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. Refleksje na gruncie prawa podatkowego. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 3: 23–49. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.02>
- Famulska, T. (2013). *Oddziaływanie instytucji interpretacji podatkowych na finanse przedsiębiorstw*. Warszawa: Difin.
- Hanusz, A. (2013). Kontrola sądownoadministracyjna stosowania zasady zaufania do organów podatkowych. *Państwo i Prawo* 68(8): 20–35.
- Kmiecniak, Z. (1998). Europejskie standardy prawa i postępowania administracyjnego a ustalenia orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 60(1): 51–60. <http://hdl.handle.net/10593/5558>
- Kokott, J. (2022). *EU Tax Law*. München: Verlag C.H. Beck.
- Lemańska, J. (2016). *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Miąsik, D. (2007). Zasada ochrony zaufania w prawie wspólnotowym. W: C. Mik (red.), *Zasady ogólne prawa wspólnotowego* (s. 225–250). Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Miąsik, D. (2022). *Zasady i prawa podstawowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Morawski, W. (2021). Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe. W: A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji* (s. 273–294). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Niedźwiedz, M. (2020). 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* 7: 55–61.
- Prus, Ł. (2012). W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym UE. Głosa do wyroku TS z dnia 19 maja 1992 r., C-104/89 oraz C-37/90. *Europejski Przegląd Sądowy* 3: 33–38.
- Prus, Ł. (2018). *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki jako zasada ogólna europejskiego prawa administracyjnego*. Wrocław: E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Prus, Ł. (2020). *Prawo zwyczajowe i zwyczaje administracyjne*. W: T. Kocowski, P. Lisowski, M. Paplicki, K. Kokocińska (red.), *Tadeusz Bigo o administracji i prawie administracyjnym – refleksje wrocławskiej szkoły administratywistycznej* (s. 91–95). Wrocław: E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. <https://doi.org/10.34616/23.20.062>

- Rogowska-Rajda, B. (2018). Zasada pewności prawa w podatku od towarów i usług. W: A. Kąmierzak, A. Franczak, (red.). Zasada pewności w prawie podatkowym (s. 227–237). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Rogowska-Rajda, B., Tratkiewicz, T. (2019). Czyżby sprawa „prewpółczynnika” w VAT wreszcie została zakończona? *Przegląd Podatkowy* 8: 31–40.
- Rogowska-Rajda, B., Tratkiewicz, T. (2021). Gastronomia w starej matrycy stawek. Refleksje po wyroku TS, C-703/19, J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach. *Przegląd Podatkowy* 7: 16–22.
- Schwarze, J. (1992). *European Administrative Law*. London, Luxemburg: Sweet & Maxwell.
- Schwarze, J. (2006). *European Administrative Law*. London: Sweet & Maxwell.
- Tridimas, T. (2009). *The General Principles of EU Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Weisbrot, M. (2015). Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w sprawach o zwrot nienależnych subwencji – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 20.06.2013 r. w sprawie C-568/11 Agroferm A/S przeciwko Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri. *Europejski Przegląd Sądowy* 9: 44–50.

