ISSN 2392-0300 „Civitas et Lex" 2020 / 1(25)
DOI 10.31648/cetl.4564

# PRAWO / LAW

**Piotr Kobylski**

# ZASADA ZAUFANIA DO ORGANÓW PODATKOWYCH W CIENIU ZASADY LEGALIZMU

## 1. Wstęp

Niniejsze opracowanie zostało poświęcone dwóm zasadom ogólnym postępowania podatkowego – legalizmu i zaufania do organów podatkowych. Obydwie reguły przesądzają o charakterze całego postępowania. Zasada legalizmu stanowi, że organy działają na podstawie przepisów prawa. Bez wątpienia jest to reguła pierwszoplanowa, ponieważ wszystkie pozostałe zasady ogólne postępowania podatkowego znajdują w niej uzasadnienie. Natomiast zasada zaufania do organów podatkowych ma gwarantować, by podatnik miał przekonanie, iż działania organu są zgodne z zasadą sprawiedliwości oraz równości wobec prawa. Ma ona przekonać podatnika, że jego stanowisko zostało wzięte pod uwagę, a jeśli zapadło rozstrzygnięcie odmienne od oczekiwanego, to przyczyną tego były ważne powody.

Nadanie wysokiej rangi zasadzie legalizmu skłania do postawienia pytania o relacje tejże zasady wobec zasady zaufania do organów podatkowych. W doktrynie prawa podkreśla się, iż w niektórych przypadkach może dochodzić do konfliktu między obydwoma zasadami. Powszechne stało się przekonanie, iż zasady ogólne mają „dla państwa prawa niezaprzeczalne znaczenie, które należy wydobywać i chronić. Jeżeli jednak stan faktyczny sprawy ustawi którąś z tych zasad w opozycji dla zasady legalności, ta ostatnia powinna mieć pierwszeństwo"[1].

W związku z powyższym opracowanie koncentruje się na ścisłym związku zasady legalizmu z zasadą zaufania do organów podatkowych. Niejednokrotnie bowiem w praktyce stosowania prawa niniejsze zasady prezentują rozbieżne interesy. Prowadzi to do pominięcia zasady jednolitości i spójności poglądów wyrażanych w rozstrzygnięciach organów podatkowych wydanych na tle takich samych bądź bardzo podobnych stanów faktycznych, ze wskazaniem jednak różnych podstaw prawnych. Takie zjawisko powoduje, że uzasadniony staje się

Piotr Kobylski – Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0345-904X, e-mail: piotrkobylski@gmail.com

[1] J. Zimmermann, *Glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., III ARN 40/92*, „Państwo i Prawo" 8(1993), s. 116.

brak zaufania podatnika do organów, który negatywnie wpływa na świadomość i kulturę prawną podatnika.

Nie ulega wątpliwości, że organ podatkowy powinien pełnić funkcję gwaranta i strażnika praworządności, co w przypadku postępowania podatkowego ma oznaczać, że poczynania w ramach tegoż postępowania są legalne i w niczym nie naruszają porządku prawnego[2]. W kontekście powyższych rozważań należy podkreślić, iż w razie zaistnienia naruszenia przepisów prawa organ podatkowy ma obowiązek podjąć działania w celu usunięcia stanu niezgodnego z przepisami obowiązującego prawa. Kluczowym elementem jest obowiązek przejrzystego prowadzenia postępowania przez organ podatkowy oraz powinność rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Tylko postępowanie odpowiadające wskazanym powyżej standardom może wzbudzać zaufanie podatników do organów państwa, nawet jeśli ich rozstrzygnięcia nie uwzględniają ich żądań[3].

Nie można jednak tracić z pola widzenia i pomijać oczywistej nieostrości zarówno zasady legalizmu, jak i zasady zaufania do organów podatkowych. W pewnym sensie można powiedzieć, że nieostrość tych zasad przesądza o elastyczności w stosowaniu prawa.

Elastyczność nie powinna oznaczać w żadnym przypadku dowolności. Innymi słowy przedmiotem badania będzie kwestia ustalenia, czy zasada praworządności może przesądzić – z pominięciem zasady zaufania do organów podatkowych – o sytuacji prawnej podatnika. Praca zmierza do wykazania, iż uchybienia i błędy organu podatkowego nie mogą powodować ujemnych następstw dla podatnika działającego w dobrej wierze.

Przedmiot opracowania oraz wyznaczone cele zdecydowały o wyborze układu opracowania i metod badawczych. Podstawowym źródłem badawczym były określone akty prawne, takie jak: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.[4], Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[5], Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[6] oraz Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[7]. Artykuł składa się ze wstępu, rozwinięcia oraz zakończenia. Druga część opracowania składa się z trzech podpunktów. Pierwszy omawia szczegółowo zasadę legalizmu w postępowaniu podatkowym. Drugi podpunkt dotyczy zasady zaufania do organów podatkowych. Natomiast w trzecim podpunkcie omówiono niniejsze zasady z punktu widzenia orzecznictwa sądów administracyjnych.

---

[2] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lutego 1998 r. sygn. akt IV SA 729/96, LEX nr 45963.

[3] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2005, s. 154.

[4] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r., Nr 78 poz. 483.

[5] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm. (dalej: o.p.)

[6] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm. (dalej: u.p.d.o.f.)

[7] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm. (dalej: p.p.s.a.)

Zawarte w pracy uwagi zostały przedstawione w oparciu o metodę dogmatyczną odniesioną do konkretnych regulacji normatywnych. Próby omówienia wzajemnej relacji pomiędzy analizowanymi zasadami ogólnymi postępowania podatkowego bez odniesienia się do konkretnego stanu faktycznego są skazane na niepowodzenie. W związku z tym w pracy dokonano nie tylko analizy określonych norm prawnych, lecz także orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

## 2. Zasada legalizmu w postępowaniu podatkowym

Na wstępie należy zauważyć, że postępowanie podatkowe prowadzone jest na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, które są emanacją zasad ogólnych analizowanego postępowania. Zasady ogólne, tak jak w innych postępowaniach, są normami prawnymi, których naruszenie ma taki sam skutek prawny, co naruszenie przepisu prawa materialnego. Ich celem jest unifikacja interpretacji przepisów Ordynacji podatkowej, usuwanie luk prawnych oraz podkreślanie rangi procesowej podmiotów postępowania podatkowego. Pierwszą z zasad ogólnych jest wyrażona w art. 120 o.p. – zasada legalizmu. Stwierdza ona, iż organy podatkowe mają działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i stać na straży praworządności. Nie ulega wątpliwości, iż przedmiotowa zasada została wprost recypowana z art. 7 Konstytucji RP i stanowi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. W związku z tym każda ingerencja organu w sferę prawną podmiotu podporządkowanego musi opierać się na konkretnym przepisie prawa[8]. W rezultacie, jak słusznie podkreśla doktryna prawa, urzędnicy działający w imieniu organów podatkowych nie mogą opierać się na zasadzie, iż co nie jest zabronione, jest dozwolone[9]. Niniejsza reguła zakłada zatem, że ustanawianie podatków, danin publicznych, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, ale także formułowanie przedmiotu opodatkowania, podmiotów, stawek podatkowych oraz wszelkich ulg i umorzeń podatkowych jest możliwe wyłącznie na podstawie ustawy[10]. W przeciwieństwie do uczestników postępowania, organy podatkowe nie tylko są zobowiązane do przestrzegania norm prawnych, ale każde ich działanie musi być umotywowane normą prawa podatkowego. Ważne jest zatem, by działania organu były bezpośrednio wyrażone w przepisach ustaw podatkowych bądź wydanych na ich podstawie upoważnieniach i rozporządzeniach. Jak słusznie zauważa się w nauce prawa, podstawą prawną decyzji w przedmiocie zobowiązania podatkowego nie może być także przepis prawny, który jest złym prawem, m.in. w związku z odebraniem podatnikowi jego nabytych praw lub

[8] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 442.

[9] R. Kowalski, *Ogólne zasady postępowania podatkowego*, „ABC", LEX 2019.

[10] T. Dębkowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, „Prace WPiA UAM", t. IX, Poznań 2003, s. 207–230.

naruszeniem zasady *lex retro non agit*[11]. Organ podatkowy musi prawidłowo ustalić znaczenie normy prawnej, dokonać subsumcji i wyznaczyć właściwie skutki prawne swojego rozstrzygnięcia. Nie do zaakceptowania jest sytuacja, kiedy przepisy są interpretowane rozszerzająco. Należy wskazać, że rozszerzenie działań organów podatkowych jest uzasadnione prawnie wyłącznie w przypadku, kiedy konkretny przepis prawa na to zezwala lub nakazuje organowi, jakie działania powinien podjąć bądź zrezygnować z ich podejmowania. W związku z tym każde działanie organu bez podstawy prawnej będzie stanowić naruszenie zasady legalizmu, skutkując zmianą lub uchyleniem decyzji przez organ wyższej instancji lub przez sąd administracyjny. Oznacza to, że jeżeli uczestnik postępowania podatkowego wytknie organowi naruszenie reguły praworządności, to ten powinien wyeliminować wszelkie błędy. Jeśli tego nie zrobi, prowadzone postępowanie zostanie ocenione jako wadliwe. Pogwałcenie zasady legalizmu przesądza o obowiązku wyeliminowania takich rozstrzygnięć z obrotu prawnego. Organ drugiej instancji powinien uchylić zaskarżone rozstrzygnięcie i orzec w sprawie co do istoty albo umorzyć postępowanie. Jeśli w grę wchodzi postępowanie w trybie nadzwyczajnym, nastąpi wznowienie postępowania lub stwierdzenie nieważności rozstrzygnięcia. Istotne jest jednak, iż „nie ma prostej zależności, zgodnie z którą wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji organu pierwszej instancji, wyznaczającej granice odpowiedzialności podatkowej strony, prowadzi do automatycznego usunięcia z obrotu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności tej decyzji”[12].

Chociaż art. 120 o.p. nakłada obowiązki na organ podatkowy, to podatnik, płatnik czy inkasent są zobligowani do działania zgodnego z prawem. Tym bardziej że naruszeniem zasady praworządności w postępowaniu podatkowym nie będzie rozstrzygnięcie odmienne od oczekiwanego przez podatnika. Ma on prawo do własnej oceny słuszności zarzutów stawianych rozstrzygnięciu, ale taka ocena nie przekłada się na wykładnię obowiązujących przepisów[13]. Poza tym trzeba podnieść, że zasada wyrażona w art. 120 o.p. wskazuje, że odpowiedni organ jest zobligowany rozpoznać sprawę co do istoty w oparciu o obowiązujący stan prawny mający zastosowanie w konkretnym stanie faktycznym. W rezultacie organy podatkowe muszą stosować przepisy prawa, a zatem także dokonywać ich wykładni. Akt stosowania prawa jest wydawany w oparciu o przepisy prawa, a nie na podstawie wykładni tego prawa. Wykładnia stanowi wyłącznie jeden z etapów stosowania prawa i w związku z tym czynności dotyczące objaśnienia tekstu prawnego nie mogą być uznawane jako te, na których opiera się określone

[11] R. Hauser, A. Kabat, J. Mikołajewicz, *Wyrok NSA Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2(2003), poz. 17.

[12] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 2157/11, LEX nr 1328455.

[13] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 3619/16, LEX nr 2614714.

rozstrzygnięcie. Wobec powyższego organ podatkowy rozstrzyga w oparciu o przepisy prawa, a nie na podstawie norm prawnych[14].

Znaczenie praktyczne zasady legalizmu w postępowaniu podatkowym sformułował Naczelny Sąd Administracyjny wskazując, że „organom podatkowym nie wolno dla rzekomych korzyści finansowych państwa wykorzystywać nieznajomości prawa przez obywatela, udzielać mu fałszywych informacji powodujących niekorzystną sytuację finansową oraz nie udzielać informacji o specjalnym trybie opodatkowania[15]. Zasadę legalizmu należy rozumieć w sposób szeroki, w połączeniu z innymi zasadami postępowania podatkowego. Należy też podkreślić jej szczególny związek z jedną z nich. Tytułem przykładu warto zauważyć, iż prowadzenie postępowania podatkowego z urzędu, bez uprzedniego wydania i doręczenia stronie postanowienia o jego wszczęciu, łamie zasadę legalizmu, ale dodatkowo istotnie podważa zaufanie do organu prowadzącego takie postępowanie[16]. Zasady legalizmu nie można interpretować w oderwaniu od zasady zaufania wyrażonej w art. 121 o.p. Nie jest to jedynie postulat prawodawcy, ale obowiązek organu przestrzegania jej w równym stopniu, tak jak innych przepisów prawa procesowego i materialnego. Wydawać by się mogło, że wydanie rozstrzygnięcia zgodnego z prawem w oparciu o obowiązujące przepisy regulujące postępowanie podatkowe oraz kwestie materialnoprawne wyłącza naruszenie zasady zaufania do organu podatkowego. Na aprobatę zasługuje stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, że „zgodnie z art. 120 o.p. organy podatkowe obowiązane są do działania na podstawie przepisów prawa i dopóki tak działają, dopóty nie można twierdzić, że doszło do naruszenia art. 121 § 1 o.p.”[17]. Znaczenie orzecznictwa sądowego dla praktyki jest nie do przecenienia. W rezultacie nierzadko zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez organy podatkowe jest łamany, a zasada zaufania do organów podatkowych odczytywana w oderwaniu od zawartej w art. 120 o.p. zasady legalizmu.

## 3. Zasada zaufania do organów podatkowych

W literaturze prawa podnosi się, że zasada wyrażona w art. 121 § 1 o.p. jest klamrą, która „spina w całość ogólne zasady postępowania podatkowego”[18]. Wynika to z jej szerokiego zastosowania. Nie ulega wątpliwości, że o przestrzeganiu zasady zaufania można mówić wyłącznie wówczas, kiedy przestrzegane

[14] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2009 r. sygn. akt I SA/Kr 1202/09, LEX nr 532814.

[15] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 maja 1995 r. sygn. akt SA/P 437/95, Prawo gospodarcze, 1995/12, s. 29.

[16] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2661/17, LEX nr 2706533.

[17] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2018 r. sygn. akt I FSK 1300/16, LEX nr 2552861.

[18] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki*..., s. 451.

są inne zasady postępowania podatkowego – zasady praworządności, prawdy obiektywnej, udzielania pomocy prawnej stronie, czynnego udziału strony w postępowaniu, przekonywania strony oraz szybkości i prostoty postępowania. Można zatem sformułować tezę, iż jest ona zasadą lojalności państwa wobec obywatela. Bez wątpienia w demokratycznym państwie prawa niniejsza zasada powinna być fundamentalną zasadą regulującą stosunki obywatela wobec organu podatkowego, natomiast dobrodziejstwa z niej wypływające trzeba uznać za podstawowe prawa obywatelskie[19]. Należy zaznaczyć, że prowadzone postępowanie podatkowe będzie wzbudzać zaufanie, jeśli podejmowane będą wszelkie działania niezbędne do rzetelnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Nadto, organ udzieli właściwej i dokładnej informacji, zagwarantuje stronom czynny udział na każdym etapie postępowania oraz wyjaśni zasadność przesłanek, którymi kieruje się przy wydawaniu określonego rozstrzygnięcia. Niniejsza zasada ma zapewniać obywatelom bezpieczeństwo prawne, umożliwiając przewidywalność działań organów podatkowych. To nie tylko postulat demokratycznego państwa prawnego[20]. Warto bowiem podkreślić, że prognozowanie działań administracji publicznej pozwala obywatelowi przyjmować odpowiedzialność za własne wybory. Jeśli organ zapewnił obywatela, że będą go obowiązywały pewne reguły, a obywatel – uwzględniając taką gwarancję – rozpoczął określone działania, to reguł tych nie można modyfikować na niekorzyść obywatela[21]. Stosowanie prawa nie może okazać się zagadką dla obywatela. Chodzi o to, by podatnik układał swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie był w stanie domyślić się w momencie podejmowania konkretnych działań i decyzji[22]. Trzeba wskazać, że organ podatkowy naruszy wartości leżące u podstaw zasady zaufania do organów podatkowych, kiedy jego rozstrzygnięcie jest dla podatnika zaskoczeniem, ponieważ w danych okolicznościach nie był w stanie go przewidzieć, „szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa […] inaczej zadecydowała o swoich sprawach”[23]. Jeśli prawodawca ma obowiązek, wprowadzając zmiany w systemie prawnym, skłaniać się ku rozwiązaniom najmniej uciążliwym dla podatnika i wprowadzać regulacje, które ułatwią podatnikowi dostosowanie się do nowego stanu prawnego, to tym bardziej organ podatkowy, który jest emanacją „myśli prawodawcy”, powinien eliminować z obrotu prawnego rozstrzygnięcia podające w wątpliwość zasadę pewności prawa. Jak słusznie podnosi się w nauce prawa, „o sile państwa i skuteczności

[19] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. akt K 1/88, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1988/1/6.

[20] B. Jastrzębski, *Z teorii i praktyki funkcjonowania administracji publicznej w III RP*, Płock 2007, s. 435.

[21] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1997/5–6/64.

[22] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994/1/10.

[23] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 2003 r., sygn. akt K 52/02, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 2003/6/54.

jego działania decyduje zaufanie obywateli do władzy państwowej"[24]. Nie do pogodzenia zatem z zasadą wynikającą z art. 121 § 1 o.p. jest sytuacja, kiedy organ podatkowy zachowuje się inaczej wobec osoby, której wcześniej udzielił informacji o praktyce stosowania prawa[25]. Należy także zgodzić się, że zasada zaufania do organów podatkowych nie może być interpretowana jako konieczność wydawania rozstrzygnięć sprzecznych z obowiązującymi przepisami prawa i powielającymi wcześniejsze uchybienia organu podatkowego. „Istotnie z punktu widzenia urzeczywistnienia zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych pożądane jest, aby organy te w analogicznych sprawach orzekały w sposób jednolity, niemniej wydanie decyzji o określonej treści w innym postępowaniu nie powoduje, że organ podatkowy zobowiązany jest do jej powielania w kolejnych postępowaniach, zwłaszcza gdyby miało okazać się, że jest ona wadliwa. Podstawowym kryterium oceny decyzji jest jej legalność, a więc zgodność z prawem i w tym kontekście zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych musi być w każdej konkretnej sprawie postrzegana i oceniania także poprzez pryzmat innych ogólnych zasad postępowania, w tym zwłaszcza praworządności"[26]. Można jednak spotkać się z praktyką, gdzie zasada praworządności jest nierzadko nadużywana powodując, iż nie może być mowy o jakimkolwiek zaufaniu do organu podatkowego.

## 4. Zasada zaufania do organów podatkowych a zasada legalizmu w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 3 września 2019 r. doszedł do wniosku, że zasada zaufania do organów podatkowych jest ważniejsza od zasady legalizmu. W rezultacie to, czy określony przepis prawa jest mniej lub bardziej korzystny dla podatnika, nie ma znaczenia, bowiem w ocenie sądu liczy się, by postępowanie podatkowe było prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Jeśli organy podatkowe przekonują obywatela, iż bez przeszkód może z przepisu korzystać, to nie może później z tego się wycofywać ze szkodą dla tego podatnika. W uzasadnieniu analizowanego wyroku sąd zaznaczył, iż tego wymagają standardy szeroko rozumianej sprawiedliwości. W niniejszej sprawie małżonkowie przez kilka lat odliczali ulgę prorodzinną na pełnoletnią niepełnosprawną córkę, pobierając zasiłek pielęgnacyjny. Istotny jednak był fakt, że niepełnosprawna dziewczyna pracowała i zarabiała około 70 tys. złotych rocznie. Z tego też powodu rodzice dziewczyny mieli

[24] Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 73.

[25] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2003 r., sygn. akt SA/Sz 1954/01, LEX nr 79733.

[26] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1572/13, LEX nr 1783589.

wątpliwości, czy w takiej sytuacji mogą korzystać z ulgi na dziecko w związku z art. 27f u.p.d.o.f. Wykładnia językowa uzupełniona celowościową i systemową prowadzi do wniosku, iż ulga prorodzinna przysługuje po spełnieniu dwóch warunków, tj. posiadania władzy rodzicielskiej i jej faktycznego wykonywania w danym roku podatkowym[27]. Ponadto *ratio legis* niniejszej ulgi wskazuje, iż nie jest to ulga z tytułu bycia rodzicem, ale ma pomóc rodzicom wykonującym władzę rodzicielską w jej sprawowaniu[28]. Jak się wydaje, powinna ona znaleźć zastosowanie w szczególności wtedy, kiedy dziecko boryka się z problemami zdrowotnymi. Nie mniej istotny dla analizowanych przepisów w przypadku pełnoletnich dzieci jest fakt, czy rodzic wykonuje obowiązek alimentacyjny wobec pełnoletniego dziecka[29]. Z drugiej strony, wywiązywanie się z obowiązku utrzymania dziecka może być działaniem niezwiązanym ze sprawowaniem władzy rodzicielskiej jak w przypadku, kiedy rodzic zupełnie pozbawiony takiej władzy realizuje obowiązek alimentacyjny[30]. Fiskus przekonał jednak rodziców dziewczyny, że mogą skorzystać z niniejszego prawa bez względu na wysokość zarobków niepełnosprawnej dziewczyny. Co ciekawe, pierwszy PIT, w którym małżonkowie odliczyli ulgę prorodzinną, mieli wypełnić przy pomocy pracowników urzędu skarbowego. Ponadto ten sam urząd skarbowy sprawdzał ich wspólne zeznania podatkowe za lata 2010 i 2013. Co więcej, w protokołach z czynności sprawdzających pracownicy fiskusa wskazywali, że ulga prorodzinna była odliczona prawidłowo pomimo zarobków córki. Tym większe było zdziwienie tychże małżonków, kiedy przed okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego pracownicy urzędu skarbowego stwierdzili, iż ulga jednak podatnikom nie przysługiwała. Jeszcze bardziej niezrozumiałe z punktu widzenia podatników było wezwanie do zwrotu ulgi wraz z odsetkami. Należy nadmienić, iż od momentu kiedy fiskus poinformował małżonków o ich prawie do ulgi prorodzinnej do chwili zawezwania do jej zwrotu łącznie z odsetkami nie zmieniły się ani przepisy prawa, ani sytuacja rodziny. Jedyną istotną zmianą w niniejszej sprawie było podejście organu podatkowego. Wyjaśnił on, że popełnione przez niego uchybienia przy sprawdzaniu PIT-ów za lata 2010 i 2013 nie mogą prowadzić do sytuacji, iż zostanie wydana decyzja niezgodna z obowiązującymi przepisami prawa. Nadto tłumaczył, iż z przepisów prawa jasno wynika, że ulga na niepełnosprawne i pełnoletnie dziecko przysługuje wyłącznie wówczas, kiedy rodzice wykonują względem niego obowiązek alimentacyjny. Natomiast w niniejszym stanie faktycznym pełnoletnia dziewczyna była całkowicie niezależna finansowo od rodziców. Ponadto, jak wskazał organ podatkowy, córka podatników nie tylko zarabiała niemal 70 tys. zł rocznie, to jeszcze, o czym miał

[27] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 878/18, LEX nr 2629640.

[28] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt I Sa/Łd 1124/17, LEX nr 2462887.

[29] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt I Sa/Bk 1734/17, LEX nr 2466412.

[30] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 1453/16, LEX nr 2288569.

organ nie wiedzieć, pracowała na podstawie umowy o pracę w Warszawie, gdy tymczasem rodzice dziewczyny mieszkali w Kielcach. Na marginesie warto zaznaczyć, że dla skorzystania z ulgi prorodzinnej na pełnoletnie dziecko bez znaczenia jest, z kim dziecko zamieszkuje. Wspólne zamieszkanie nie jest także przesłanką wykonywania władzy rodzicielskiej[31]. W rezultacie matka dziewczyny przekonywała, że kwota zarobków córki była znana fiskusowi, czego dowodem były protokoły aprobujące właściwość rozliczeń. Natomiast miejsce pracy dziewczyny organ mógł ustalić na podstawie składanego przez nią rocznego zeznania PIT. W niniejszej sprawie zarówno Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach, jak i Naczelny Sąd Administracyjny przyznały rację podatnikowi. Sądy uznały, iż decyzja nakazująca zwrot ulgi wraz z odsetkami była ewidentnym naruszeniem zasady wyrażonej w art. 121 o.p. Sąd argumentował, że w oparciu o zasadę legalizmu organ podatkowy ma za zadanie działać zgodnie z przepisami obowiązującego prawa. Jeśli jednak organ miał przekonać małżonków, że mogą skorzystać z ulgi prorodzinnej, to nie powinien w wyniku własnych błędów obciążać podatnika negatywnymi skutkami fiskalnymi. Dodatkowo zgoda co do poprawności rozliczeń w ramach czynności sprawdzających ma na celu chronić w takim samym stopniu, co interpretacja podatkowa. W związku z tym w ocenie sądu negatywne skutki fiskalne mogą dotyczyć wyłącznie rozliczeń powstałych po zmianie stanowiska organu podatkowego.

Niemniej w orzecznictwie nadal kwestią sporną pozostaje pierwszeństwo stosowania zasad wyrażonych w art. 120 o.p. oraz w art. 121 § 1 o.p. W rezultacie sądy administracyjne nie wykształciły na przestrzeni lat jednolitego stanowiska, doprowadzając do rozbieżnej linii orzeczniczej. Dowodzi tego orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 marca 2018 r. wyrażające pogląd, iż zaufanie do organów podatkowych nie może stanowić reguły bezwzględnej[32]. W niniejszej sprawie podatnik dał wiarę broszurze Ministerstwa Finansów dotyczącej korzystania z ulgi mieszkaniowej. W piśmie była zawarta informacja, iż ulga ma przysługiwać także w sytuacji, kiedy spłaca się kredyt za sprzedane mieszkanie. W związku z tym podatnik zastosował się do zaleceń wskazanych w broszurze licząc, iż jest ona wiarygodnym dokumentem. Analogicznie jednak jak w analizowanym powyżej przypadku organ podatkowy tuż przed okresem przedawnienia nakazał podatnikowi dopłacić podatek wraz z odsetkami. Wprawdzie podatnik wyjaśniał, że decyzja organu kłóci się z informacją zawartą w niniejszej broszurze i zaprzecza w ten sposób zasadzie zaufania do organów państwa, to jednak sąd przyznał rację fiskusowi. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał bowiem, że broszura informacyjna Ministerstwa Finansów nie stanowi źródła prawa lub podstawy stosowania ulg i zwolnień podatkowych. Nie pomógł także argument podatnika, iż organ państwa nie może korzystać na błędach podatnika, do których sam go nakłania. Sąd podkreślił, że podatnik nie ubiegał się w odpowiednim zakresie o wydanie pisemnej interpretacji przepisów

[31] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 1453/16, LEX nr 2288569.

[32] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 632/16, LEX nr 2478581.

prawa podatkowego, która wówczas mogłaby znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie. Istotne było stwierdzenie tegoż sądu, że jest świadomy „możliwości nadwątlenia zaufania do organów państwowych”[33]. Nie uzasadniało to jednak w ocenie sądu uchylenia decyzji organu podatkowego. Nadto sąd zaznaczył, że organ państwa nie może zmieniać treści zobowiązania podatkowego, odstępując od brzmienia przepisów na korzyść broszury wydawanej przez *statio fisci*. W ten sposób mogłoby dojść, wedle uzasadnienia sądu, do pomieszania co do źródła obowiązku podatkowego, którym może być wyłącznie ustawa podatkowa w związku z art. 4 o.p. Nie ulega wątpliwości, że przekonywającym argumentem przemawiającym na rzecz organu podatkowego było zawarte w broszurze pouczenie, iż ma ona charakter informacyjny i nie stanowi wykładni prawa. W rezultacie sąd stwierdził, że zasada zaufania do organów podatkowych nie może naruszać reguły obligującej organy do działania zgodnie z przepisami ustaw podatkowych, nadając tym samym zasadzie legalizmu prymat nad zasadą zaufania do organów podatkowych.

Podobnie orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o zbliżonym stanie faktycznym[34]. Również wówczas podatnik powoływał się na broszurę informacyjną Ministerstwa Finansów, która w jego ocenie miała pozwalać na odliczenie, jako wydatków na własne cele mieszkaniowe, wydatków na spłatę kredytu zaciągniętego w celu nabycia zbytej nieruchomości. W rezultacie Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż „przy interpretowaniu przepisów regulujących zasady przyznawania ulg i zwolnień podatkowych nie jest dopuszczalna wykładnia rozszerzająca. […] Wykładnia gramatyczna powinna być uzupełniona wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni, w tym wykładni celowościowej oraz systemowej. Jak wskazuje się w doktrynie, normy zawierające ulgi czy zwolnienia rozpoznaje się jako normy celu społecznego realizujące politykę w dziedzinie nauki, ochrony zdrowia, zatrudnienia, inwestycji itp. W sytuacji, gdy normy celu społecznego skierowane są na rozwój określonych obszarów życia społecznego, zamiar ten nie zostanie osiągnięty, gdy nie zostanie w sposób właściwy rozpoznany cel regulacji prawnej […] Z kolei wykładnia systemowa gromadzi i wykorzystuje argumentację związaną ze strukturą (organizacją) systemu prawa oraz wartościami, które leżą u jego podstaw. Jedną z dyrektyw wykładni prawa podatkowego jest dyrektywa uwzględniania zasad budowy podatku”[35]. W rezultacie uzasadnienie Naczelnego Sądu Administracyjnego sprowadziło się wyłącznie do rozstrzygnięcia, czy przychód uzyskany przez podatnika ze sprzedaży nieruchomości w zakresie, w jakim został przeznaczony na spłatę kredytu na zakup nieruchomości, może korzystać ze zwolnienia, o jakim mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. Ostatecznie sąd przyznał rację fiskusowi, wskazując, że jeśli w związku z obliczeniem dochodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego jest wzięty pod uwagę koszt jego nabycia, to nie ma przesłanki, by spłatę kredytu zaciągniętego na nabycie tego lokalu

[33] Tamże.

[34] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3218/14, LEX nr 2205724.

[35] Tamże.

uznać za wydatek na cele mieszkaniowe[36]. Ponownie sąd wskazał, że zasada zaufania nie może przekreślać zasady wyrażonej w art. 120 o.p.

Zasada zaufania nie znalazła także uznania w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 sierpnia 2018 r. przy okazji określenia terminu do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty[37]. Sprawa dotyczyła żołnierza, który wystąpił do organu podatkowego o interpretację podatkową. Z jej treści wynikało, że wnoszący o interpretację musi zapłacić należny podatek dochodowy od osób fizycznych. Żołnierz nie kwestionował interpretacji i uiścił należność. Natomiast kiedy część zobowiązań podatkowych przedawniła się, organ zmienił stanowisko co do obowiązku podatkowego w tej sprawie. Stąd uzasadniona stała się skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Sąd pierwszej instancji stwierdził, iż wprawdzie interpretacja indywidualna pełni nie tylko funkcję informacyjną, ale również gwarancyjną, dając ochronę temu, kto o nią wnosił. Jednocześnie sąd wyjaśnił, że reguła nieszkodzenia wynikająca z art. 14k o.p., która wprost nakazuje, by podatnik, który zastosował się do interpretacji podatkowej, nie ponosił z tego tytułu ujemnych skutków prawnych, nie znajduje zastosowania w przypadku zaistnienia instytucji prawa materialnego – przedawnienia. W niniejszej sprawie skargę kasacyjną złożył Rzecznik Praw Obywatelskich. Zarzucił w niej m.in. naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych w związku z nieuwzględnieniem instytucji przewidzianej w art. 14 § 1 o.p., która ma gwarantować podatnikowi ochronę przed ujemnymi konsekwencjami interpretacji podatkowej, do której się zastosował, a która została zmodyfikowana. Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił jednak tego zarzutu. Sąd w niniejszej sprawie ograniczył się wyłącznie do wskazania, iż przepis art. 141 p.p.s.a. nie służy weryfikacji wyroku pod kątem zgodności poglądów prezentowanych przez strony z poglądami sądu. W kontekście niniejszej sprawy warto zauważyć, że przez zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych powinno się rozumieć, iż postępowanie prowadzone będzie przez organ, który stosuje przepisy prawa materialnego w warunkach uwzględniania okoliczności korzystnych dla podatnika. Ponadto składając skargę do sądu, podatnik ma prawo dowiedzieć się, czy organ podatkowy odpowiednio zastosował przepis prawa materialnego. Powtarzanie argumentów organu ze wskazaniem, iż zasługują one na aprobatę, przesądza, że podatnik tego uprawnienia będzie pozbawiony. Sądowa kontrola administracji publicznej nie może sprowadzać się do działań iluzorycznych, bowiem takie wrażenie może spowodować uzasadnione wątpliwości co do bezstronności rozstrzygnięcia[38]. Z drugiej strony należy zgodzić się, iż reguły postępowania podatkowego nie mogą stać się wyłączną podstawą prawną decyzji podatkowej. Niemniej na kanwie analizowanego orzeczenia wydaje się, iż Naczelny Sąd

[36] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2563/13, LEX nr 1935098.

[37] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2492/16, LEX nr 2559199.

[38] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 sierpnia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 445/18, LEX nr 2539388.

Administracyjny nie dostrzegł, iż uzasadnienie, które nie zawiera wyjaśnienia istotnych wątpliwości, narusza nie tylko zasadę zaufania do organów podatkowych, ale ponadto eliminuje z postępowania istotę zasady przekonywania, zupełności postępowania podatkowego i swobodnej oceny dowodów. Sąd nie wziął pod uwagę, iż organ *de facto* czekając aż przepisy prawa materialnego zablokują niejako działania na korzyść podatnika, naruszył konstrukcję nie tyle budowania zaufania do organu, ale pozwolił na nadużycie prawa. Można bowiem domniemywać, iż organ kierował się chęcią skorzystania z prawa, które formalnie przysługuje, lecz w celu niegodziwym[39].

## 5. Zakończenie

Jak słusznie zauważa się w nauce prawa, zasady prawa podatkowego kreują strukturę społeczną i poczucie bezpieczeństwa, kierując się zarówno interesem społecznym, jak i publicznym[40]. Są uznawane za dyrektywy, wskazówki dobrej administracji i praktyki[41]. Wyznaczają zatem kierunek postępowania, przesądzają o wykładni procedury podatkowej i wypełniają powstałe luki prawne. Niniejsza praca dowodzi, iż założenie pierwszeństwa zasady legalizmu przed innymi zasadami ogólnymi postępowania podatkowego, w tym przed zasadą zaufania do organów podatkowych, prowadzi do demontażu relacji między podatnikiem a organami państwa. Takie podejście odwraca rolę postępowania podatkowego, promując stosowanie zakazanej wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika, eliminując wykładnię rozszerzającą na korzyść podatnika. Taki kierunek stosowania prawa przede wszystkim dziwi. Tym bardziej że prawodawca w kolejnych zmianach legislacyjnych stara się wprowadzać modyfikacje, które mają zwiększać zaufanie obywatela do organów administracji publicznej[42].

Podejście sądów administracyjnych do wzajemnej relacji między legalizmem a zaufaniem do organów podatkowych wydaje się nieprawidłowe. Stwarza wrażenie, iż organy podatkowe są na pozycji uprzywilejowanej, tracąc z pola widzenia interes podatnika. To, że organ prowadzący postępowanie ma z założenia obowiązek działania z prawem, na podstawie i w granicach prawa, nie może stanowić wniosku, iż sąd zwolniony jest z poszukiwania podstawy ingerencji organów podatkowych w sferę praw i obowiązków publicznoprawnych podatnika. Bez wątpienia nietrudno doszukać się wspólnych relacji między analizowanymi zasadami. Wydaje się jednak, iż w przeważającej liczbie przypadków dla sądu wystarczające jest wskazanie przepisu, na którym oparł się organ wydając

[39] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 lutego 2019 r., sygn. akt III SA/Gl 1015/18, LEX nr 2634375.

[40] S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziembiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 41.

[41] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 554.

[42] *Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw*, Druk Sejmowy nr 1183, Sejm VIII Kadencji, s. 5.

określone rozstrzygnięcie. Nie ulega wątpliwości, iż z perspektywy zasady legalizmu jest to działanie prawidłowe. Z punktu widzenia wewnętrznej spójności porządku prawnego takie podejście jest wadliwe i należy mu się stanowczo sprzeciwić. Kiedy organ zwleka z podjęciem decyzji korzystnej dla podatnika do czasu przedawnienia, powstaje pytanie, czy jest to jeszcze działanie z prawem, na podstawie i w granicach prawa. Nie może budzić wątpliwości, że z aksjologicznego punktu widzenia sąd, aprobując poczynania tego organu, przyzwala na eliminację z porządku prawnego zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie. Wydaje się, iż szczegółowe wyjaśnienie przedstawionej powyżej sprawy pozwoliłoby na stwierdzenie, iż organ podatkowy naruszył także zasadę legalizmu w wyniku nadużycia prawa. Trzeba jednak podkreślić, iż orzecznictwo nie może bez uzasadnionych podstaw wykluczać z postępowania podatkowego postulatu i zasady demokratycznego państwa prawnego, jakim jest obowiązek pozyskiwania zaufania podatnika do państwa.

Na omawiane zagadnienie należy również spojrzeć z perspektywy podatnika. Zasada legalizmu powinna dotyczyć nie tylko organów podatkowych, ale także podatników. W takiej sytuacji strona postępowania podatkowego musi współdziałać z organem, tak by uniknąć jego przypadkowych i dowolnych ustaleń[43]. Podatnik powinien mieć przekonanie, iż decyzja, jaką podejmie organ, wynika ze zgromadzanego w sprawie materiału dowodowego i wnikliwego odtworzenia stanu faktycznego. Natomiast jeśli wystąpią jakiekolwiek wątpliwości, to będą one rozstrzygnięte na korzyść podatnika w myśl zasady *in dubio pro fisco*[44]. Nie bez znaczenia w niniejszej pracy jest dobór spraw podatkowych. Ocena prawna analizowanych rozstrzygnięć może budzić wątpliwości, niemniej organ w każdej sprawie uzasadniał podjętą decyzję określonym przepisem prawa. Problem zatem nie tkwi w złej interpretacji przepisów prawa, ale w nieprawidłowej koncepcji stosowania zasady wyrażonej w art. 121 § 1 o.p. Nie do przyjęcia jest praktyka wprowadzania w błąd podatnika poprzez broszury informacyjne. Chociaż nie stanowiły one źródła prawa, to jednak zostały wydane przez organ państwa. Jak słusznie zauważył Europejski Trybunał Sprawiedliwości, „przejrzystość pracy administracji pozwala obywatelom na uczestnictwo w procesie podejmowania decyzji i gwarantuje, że administracja cieszy się większą prawowitością, jest bardziej skuteczna i odpowiedzialna względem obywateli w systemie demokratycznym”[45]. Jeśli organ za pośrednictwem broszury informacyjnej przedstawia podatnikowi mimo wszystko określone zapewnienia, to ten słusznie może czuć się oszukany przez aparat państwa. Należy podnieść, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, „zapewnieniami takimi są – niezależnie od postaci, w jakiej zostaną przekazane [...] spójne informacje pochodzące z uprawnionych i wiarygodnych

[43] B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Łasiński-Sułecki, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 172.

[44] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lutego 1994 r., sygn. akt SA/Wr 1587/93, LEX nr 31115.

[45] P. Krzykowski, A. Buzy, *Zasady ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Olsztyn 2009, s. 75.

źródeł"[46]. Podsumowując, zasada zaufania do organu państwa nie powinna ograniczać się wyłącznie do prowadzonego postępowania. Na pełną realizację tejże zasady wpływają okoliczności pozwalające na powstanie takiego zaufania. Organ powinien zatem umiejętnie korzystać z takich narzędzi, jak m.in. rzetelna broszura informacyjna, by być jak to tylko możliwe najbliżej podatnika. Tylko w ten sposób można stworzyć partnerskie podejście administracji do obywatela.

## BIBLIOGRAFIA

**Źródła prawa:**

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r., Nr 78 poz. 483.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.

**Opracowania:**

Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011.

Brzeziński B., Kalinowski M., Łasiński-Sułecki K., Masternak M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008.

Dębkowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, „Prace WPiA UAM", t. IX, Poznań 2003.

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.

Hauser R., Kabat A., Mikołajewicz J., *Wyrok NSA Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z 14 lutego 2002 r., I SA/Po 461/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich" 2(2003), poz. 17.

Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999.

Jastrzębski B., *Z teorii i praktyki funkcjonowania administracji publicznej w III RP*, Płock 2007.

Jaśkowska M., Wróbel A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2005.

Kowalski R., *Ogólne zasady postępowania podatkowego*, „ABC", LEX 2019.

Krzykowski P., Buzy A., *Zasady ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Olsztyn 2009.

*Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw*, Druk Sejmowy nr 1183, Sejm VIII Kadencji.

Zimmermann J., *Glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., III ARN 40/92*, „Państwo i Prawo" 8(1993).

**Orzecznictwo:**

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego" 1994/1/10.

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. akt K 1/88, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego" 1988/1/6.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego" 1997/5–6/64.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2018 r., sygn. akt I FSK 1300/16, LEX nr 2552861.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lutego 1998 r., sygn. akt IV SA 729/96, LEX nr 45963.

[46] Tamże.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2661/17, LEX nr 2706533.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 632/16, LEX nr 2478581.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3619/16, LEX nr 2614714.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lutego 1994 r., sygn. akt SA/Wr 1587/93, LEX nr 31115.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 maja 1995 r., sygn. akt SA/P 437/95, Prawo gospodarcze, 1995/12.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1572/13, LEX nr 1783589.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2492/16, LEX nr 2559199.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2003 r., sygn. akt SA/Sz 1954/01, LEX nr 79733.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2157/11, LEX nr 1328455.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2563/13, LEX nr 1935098.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3218/14, LEX nr 2205724.
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 2003 r., sygn. akt K 52/02, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego" 2003/6/54.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt I Sa/Bk 1734/17, LEX nr 2466412.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 lutego 2019 r., sygn. akt III SA/Gl 1015/18, LEX nr 2634375.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1202/09, LEX nr 532814.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 1453/16, LEX nr 2288569.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt I Sa/Łd 1124/17, LEX nr 2462887.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 sierpnia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 445/18, LEX nr 2539388.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 878/18, LEX nr 2629640.

## THE PRINCIPLE OF TRUST IN TAX AUTHORITIES IN THE SHADOW OF THE PRINCIPLE OF LEGALISM

SUMMARY

The purpose of the article is to show that the tax authority's failures and errors cannot cause negative consequences for a taxpayer acting in good faith. The study focuses on the close relationship between the principle of legalism and the principle of trust in tax authorities. These principles are discussed from the point of view of administrative court rulings. The subject of the article is the question of whether the rule of law can prejudge the principle of trust in tax authorities about the taxpayer's legal position. The study ends with conclusions regarding the legitimacy of taxpayer expectations towards the tax authority.

**KEY WORDS:** tax proceedings, general rule, principle of legalism, trust in tax authorities, taxpayer, tax authority