

Bogumił Brzeziński* 

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 12 LISTOPADA 2020 R., SYGN. I SA/GL 539/20

Streszczenie. Głosa poświęcona jest analizie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. I SA/GL 539/20. Zaaprobowano w niej stanowisko sądu administracyjnego, który uznał niedopuszczalność – w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikającego z tego wymogu lojalności państwa wobec obywatela – sytuacji, w której administracja podatkowa najpierw milcząco przyjmowała deklaracje podatkowe złożone przez podatnika, a po pewnym czasie zakwestionowała je jako niezgodne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, sąd podatkowy, wykładnia prawa, zasada demokratycznego państwa prawnego, podatek od towarów i usług

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzeziński@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>



Data wpływu: 5.02.2022. Data akceptacji: 28.02.2022.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonym z niej wymogiem lojalności państwa wobec obywatela jest milcząco akceptowanie deklaracji podatkowych składanych przez podatnika, a następnie – po pewnym czasie – podważanie ich treści, spowodowane odkodowaniem rzeczywistej treści normy prawnej, wyprowadzanej z ustawy o podatku od towarów i usług przez wzgląd na takie, a nie inne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

I

Spór podatkowy sprowadzał się do podatkowoprawnej oceny usług świadczonych przez podatnika, tj. kompleksowego utrzymania autostrad, i przyjęcia, że miały one cechy świadczenia złożonego, dla opodatkowania którego właściwa jest stawka podatkowa 23% (stanowisko organu podatkowego), czy też miały zróżnicowany – z podatkowego punktu widzenia – charakter, co uzasadniałoby stosowanie do nich różnych stawek podatkowych – po części 23%, a w po części 8% (stanowisko podatnika). Sąd przyznał rację organowi podatkowemu, ale z innego powodu uchylił zaskarżoną decyzję.

Wyrok jest trafny, a zarazem interesujący i ważny. Na gruncie stosowania regulacji podatku od towarów i usług, dotyczących świadczeń złożonych, poruszono w nim problematykę zasady zaufania w prawie podatkowym¹. Zasada ta ma *in principio* fundamentalne znaczenie dla prawa podatkowego, ale rzadko kiedy jej naruszanie przez organy podatkowe ma taki charakter, że daje sądowi szansę oparcia na niej rozstrzygnięcia². Powszechnie uważa się, że zasada zaufania nie jest jedynie wskazówką natury aksjologicznej, postulatem z katalogu zasad dobrej administracji czy też figurą *soft law*, ale jest normą prawną, której należy przestrzegać i której naruszenie może powodować określone skutki prawne.

¹ Art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

² Zob. B. Brzeziński, S. Sadocha, *Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2020, nr 1, s. 15 i nast.

Odnosząc się do głównego problemu sprawy podatkowej, tj. charakteru świadczenia będącego przedmiotem opodatkowania (jednorodne bądź złożone), Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach słusznie stwierdził, że świadczenie złożone nie jest konstrukcją prawną wprost regulowaną w przepisach prawa podatkowego. Pojęcia „świadczenie złożone” i „świadczenie kompleksowe” nie występują ani w przepisach Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, ani w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴. Na marginesie można zauważyć, że – biorąc pod uwagę skalę problemów, jakie charakterystyka opodatkowanych usług budzi w praktyce podatkowej w tym kontekście – można to uznać za pewien mankament tych aktów prawnych.

Konstrukcja prawna świadczenia złożonego jest natomiast efektem działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Jego działania w tym obszarze to dobrze pojęta prawotwórcza działalność sądów, gdzie TSUE artykułuje potrzebę uwzględniania ekonomicznego aspektu postrzegania zdarzeń, w jakiś sposób pominiętego w regulacjach prawnych unijnych i krajowych.

Sąd stwierdził, że w tradycyjnym spojrzeniu na pojęcie świadczenia kompleksowego, ukształtowanym pod wpływem dorobku orzeczniczego TSUE, przyjmuje się, że istotą tego rodzaju aktywności jest brak jednorodnego charakteru czynności podejmowanych przez podatnika. Ich charakterystyczną cechą jest natomiast to, że stanowią one swoisty zestaw usług lub towarów, przy czym jedna z aktywności składających się na to zachowanie ma charakter główny (jest usługą lub dostawą główną), a co najmniej jeden z przejawów działania podatnika stanowi jej uzupełnienie (jest świadczeniem dodatkowym). Istotą tego dodatkowego świadczenia jest to, że dla nabywcy towaru lub usługi nie jest ono celem – to nie z uwagi na tę aktywność dostawcy lub usługodawcy decyduje się on na nabycie określonego towaru lub usługi. Świadczenie dodatkowe jest natomiast dla usługobiorcy lub nabywcy swoistym dopełnieniem do usługi (dostawy) głównej, umożliwiającym lepsze jej wykorzystanie⁵. Jak pisze dalej w uzasadnieniu wyroku WSA w Gliwicach, efektem istnienia tego szczególnego związku pomiędzy

³ Dz.U. UE L. 2006.347.1, dalej: dyrektywa 112.

⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.

⁵ Zob. np. T. Michalik, *VAT Komentarz*, Warszawa 2018, s. 99–100.

świadczeniem głównym a świadczeniem uzupełniającym jest to, że pomocnicza aktywność podatnika dzieli podatkowoprawne losy podstawowego (głównego) działania tego podmiotu. W konsekwencji do celów wymiaru podatku od towarów i usług stapia się ona w jedną całość ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako przedmiotu opodatkowania. A zatem do podstawy opodatkowania, będącej kwantyfikacją w ten sposób ukształtowanego przedmiotu opodatkowania, odnosi się stawkę podatkową właściwą dla świadczenia głównego lub – jeżeli zasadnicza aktywność podatnika korzysta ze zwolnienia podatkowego – całe świadczenie kompleksowe jest wolne od opodatkowania.

Niemniej jednak – dodaje WSA w Gliwicach – w świetle orzecznictwa TSUE nie ma przeszkód ku temu, aby za świadczenie kompleksowe uznać również taką aktywność podatnika, gdzie świadczenie kompleksowe z punktu widzenia jego odbiorcy tworzą dwa lub więcej działania podatnika, spośród których żadne nie ma charakteru dominującego, wspólnie zaś są one nową jakością – niepodzielnym świadczeniem w sensie gospodarczym, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny⁶.

Nie ulega wątpliwości, że decydującym czynnikiem podczas dokonywania oceny, czy ma miejsce jedno świadczenie, czy też zrealizowano większą ich liczbę – wyznacznikiem świadczenia kompleksowego – powinno być to, czy z ekonomicznego i praktycznego punktu widzenia rozdzielanie świadczeń byłoby działaniem sztucznym dla konsumenta – odbiorcy usługi czy nabywcy towaru⁷. W konsekwencji WSA w Gliwicach uznał, że sporna między stronami co do jej charakteru usługa kompleksowego utrzymania autostrady (utrzymania drogi) może być klasyfikowana jako świadczenie złożone⁸.

Trzeba podkreślić, że w Polsce zarówno stanowisko organów podatkowych, jak i przede wszystkim sądów administracyjnych ulegało zmianom w czasie. Początkowo przeważał pogląd, że świadczenia funkcjonalnie uboczne, pomocnicze mogą być uznawane odrębnie do celów

⁶ Por. wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r., sygn. C-572/07 – teza 19; wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r., sygn. C – 224/11 – teza 30; wyrok TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r., sygn. C – 42/14 – teza 31.

⁷ Zob. m.in. J. Zając-Wysocka, *Teoretyczne i praktyczne aspekty kwalifikacji oraz opodatkowania świadczeń złożonych w podatku od towarów i usług*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014, s. 96–97.

⁸ Sąd podzielił stanowisko prezentowane już wcześniej w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), np. z dnia 28 października 2016 r., sygn. I FSK 344/15; z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 494/17; z dnia 18 lipca 2019 r., sygn. I FSK 725/17.

podatkowych, a w konsekwencji opodatkowane przy zastosowaniu innej stawki podatkowej niż stawka właściwa dla świadczenia głównego, podstawowego. Pod przemożnym wpływem orzecznictwa TSUE stanowisko to zostało zmienione i podporządkowane koncepcji świadczenia złożonego, zakładającego objęcie zespołu usług bądź towarów opodatkowaniem z zastosowaniem jednej stawki podatku, a więc potraktowanie ich jako jedności.

Sąd w glosowanym wyroku trafnie zauważył, że chociaż koncepcja świadczenia kompleksowego ma swoje fundamenty w dyrektywie 112 oraz w ustawie o podatku od towarów i usług, to w istocie jest ona dziełem orzecznictwa TSUE, w którym konsekwentnie przyjmuje się zasadę, że poszczególne aktywności realizowane w sferze podatku od wartości dodanej – w Polsce podatku od towarów i usług – są opodatkowane osobno (zasada), a tylko wtedy, gdy są spełnione orzecznicze przesłanki uznania określonej działalności za świadczenie kompleksowe, konsekwencje podatkowe są łączone z aktywnością podatnika, całościowo ocenianą z perspektywy jego kontrahenta (wyjątek).

Ponieważ zmiana paradygmatu myślenia (i orzekania) w kwestii świadczeń złożonych miała miejsce – w uproszczeniu – w okresie, w którym kwestionowane z punktu widzenia skutków podatkowoprawnych czynności podatnika były dokonywane, pojawił się następujący problem: „w jakim czasie podatnik, płacący podatek na podstawie zasady samoobliczania, powinien zareagować na zmiany poglądów organów judykacyjnych i zmienić sposób obliczania podatku przez zmianę stosowanej w obliczeniach stawki podatkowej?”. Z powyższym wiąże się problem bodajże jeszcze ważniejszy: „czy organ podatkowy, mając do dyspozycji deklaracje podatkowe składane przez podatnika, milcząco je akceptując, może następnie, po pewnym, wcale nie tak krótkim czasie, podważać ich treść przez wzgląd na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej?”.

III

W kwestii pierwszej – znaczenia zmian poglądów orzecznich na sporną kwestię – WSA w Gliwicach zauważył, że rozeznanie istoty świadczenia kompleksowego wymaga sięgnięcia do judykatury TSUE. Od przedsiębiorcy – podatnika podatku od towarów i usług – można i należy oczekiwać znajomości ustawy; wymaganie od niego znajomości judykatów i ich odnoszenia do polskiej regulacji prawnej jest już jednak oczekiwaniem zbyt daleko idącym.

To stanowisko koresponduje dobrze z poglądami doktrynalnymi, w których spotkać można pogląd, że prawo dociera do adresatów w postaci tekstu przepisów prawnych i mogą oni oczekiwać, że ich uprawnienia czy obowiązki są pochodną treści lingwistycznej aktu prawnego. Co więcej, art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁹ stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Skoro Konstytucja RP kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości treści ustaw nakładających takie obowiązki. Ustawa zasadnicza nie zobowiązuje podatnika do znajomości ani orzecznictwa sądowego, ani też doktryny prawa¹⁰.

Należy tu przytoczyć pogląd wyrażany m.in. przez znakomitego znawcę problematyki wykładni prawa M. Zielińskiego. Uważa on, że nie jest możliwe odstępianie od rezultatów wykładni językowej w przypadku, który prowadziłyby do pogorszenia sytuacji jednostki¹¹. Jeżeli w prawie podatkowym odstępstwo od wykładni językowej na niekorzyść podatnika jest wysoce nierekomendowane, to czy można byłoby zaakceptować tezę, że nawet bez zmiany prawa sytuacja podatnika może się pogarszać?

Nie oznacza to oczywiście, że zmiana interpretacji przepisów prawa nie jest możliwa. Aby jednak – w świetle standardów konstytucyjnych – można było uznać ją za wiążącą dla podatnika, powinna być mu ona we właściwy sposób notyfikowana. W związku z tym WSA w Gliwicach pisze, że istotne znaczenie podczas oceny zachowania podatnika w konkretnej sprawie ma zapatrywanie na problem świadczenia kompleksowego, powszechnie prezentowane przez organy podatkowe oraz Ministra Finansów. I tutaj sąd konstatuje, że administracja podatkowa państwa (tj. Minister Finansów i organy interpretacyjne) przez długie lata sama nie dostrzegала rzeczywistych konsekwencji podatkowych świadczenia usług kompleksowego utrzymania dróg i autostrad, opierając się na analizie tego samego orzecznictwa TSUE, którego znajomości oczekuje od podmiotu obowiązującego z tytułu podatku.

Otóż przez długi czas w Polsce usługi kompleksowego utrzymania autostrad nie były postrzegane jako świadczenia kompleksowe. W konsekwencji każda z osobna aktywność podatnika podejmowana w tej sferze

⁹ Dz.U. z 1997 r. Nr 178, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

¹⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 24–25.

¹¹ Zob. M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18.

była oddzielnie opodatkowywana podatkiem od towarów i usług. Istotna zmiana stanowiska organów podatkowych w tym zakresie nastąpiła dopiero w 2014 r., kiedy to Minister Finansów zmienił z urzędu wydaną wcześniej interpretację indywidualną, stwierdzając, że wszystkie usługi realizowane w ramach danego przetargu są elementem jednej składowej usługi o jednolitym charakterze i należy uznać, że są one usługą kompleksową, opodatkowaną podstawową stawką podatku od towarów i usług. Pogląd tego rodzaju pojawił się w orzecznictwie NSA dopiero w roku 2016¹², a więc w momencie znacznie późniejszym niż ten, w którym podatnik dokonywał samoobliczenia podatku.

W związku z tym WSA w Gliwicach sformułował trafny pogląd, że nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonym z niej wymogiem lojalności państwa wobec obywatela jest milczące akceptowanie deklaracji podatkowych składanych przez podatnika, a następnie – po pewnym czasie – podważanie ich treści, spowodowane odkodowaniem prawdziwej treści normy prawnej, wyprowadzanej z ustawy o podatku od towarów i usług przez wzgląd na takie, a nie inne orzecznictwo TSUE.

Moim zdaniem przewrotna i naganna jest przy tym przytoczona przez WSA w Gliwicach w uzasadnieniu wyroku – i ostatecznie przez niego odrzucona – argumentacja organu podatkowego, w myśl której podatnik powinien reagować zgodnie ze znacznie później zwerbalizowanymi oczekiwaniami organu podatkowego z tego względu, że jest „wytrawnym uczestnikiem przetargów organizowanych przez Partnera handlowego, korzystającym z profesjonalnej obsługi prawnej”. Jest to w istocie powiedzenie: „Im większa staranność podatnika w prowadzeniu spraw gospodarczych i podatkowych, tym łatwiej przerzucić na niego skutki niestaranności działania Państwa i jego organów”.

Organ podatkowy popada przy tym – jak się wydaje – w sprzeczność w swoich wywodach. Twierdzi mianowicie, że na uzasadnione oczekiwania wobec administracji podatkowej może powoływać się jedynie podatnik rozsądny, przezorny i dobrze poinformowany, a na dodatek taki, który nie był w stanie przewidzieć zmiany postępowania przyjętego przez organ.

Po pierwsze, nie wydaje się, aby w postępowaniu podatkowym stwierdzono brak rozsądku w działaniach podatnika (w każdym razie nie ma o tym wzmianki w uzasadnieniu wyroku). Po drugie, sytuacja zachowania

¹² Zob. wyrok NSA z dnia 28 października 2016 r., sygn. I FSK 344/15.

przezorności bądź jej braku jest kwestią oceną, ale i tu nie ma dowodów na brak przezorności – organ podatkowy podkreśla przecież fakt korzystania przez podatnika z profesjonalnej obsługi prawnej. Po trzecie, to właśnie brak informacji (notyfikacji zmiany stanowiska) ze strony administracji podatkowej wywołał niewłaściwe postępowanie podatnika. Spełniony został natomiast wymagany przez organ podatkowy warunek czwarty, tj. niemożliwość przewidywania postępowania organu podatkowego, gdyż nieprzewidywalność w działaniach jest oczywistą, ogólnie znaną cechą polskiej administracji podatkowej.

IV

Odwołanie się WSA w Gliwicach do zasady demokratycznego państwa prawnego było w pełni zasadne. Jak wyjaśnił Trybunał Konstytucyjny (w czasach, gdy miał jeszcze wszystkie materialne cechy przynależne tej instytucji): „klauzula demokratycznego państwa prawnego stanowi swego rodzaju zbiorcze wyrażenie szeregu reguł i zasad, które wprowadzie nie zostały *expressis verbis* ujęte w pisanym tekście konstytucji, ale w sposób immanentny wynikają z aksjologii oraz z istoty demokratycznego państwa prawnego”¹³. Zasadę zaufania TK powiązał z tą pierwszą w innym wyroku, stwierdzając, że: „Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”¹⁴.

Dużo ostrożniej WSA w Gliwicach wypowiada się w kwestii zastosowania w rozstrzyganej sprawie art. 121 § 1 o.p., także wyrażającego zasadę zaufania. Analizując zasadę konstytucyjną, konkluduje on, że normatywnym odzwierciedleniem konstytucyjnej regulacji prawnej na obszarze

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97.

¹⁴ Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00.

procesowego prawa podatkowego jest art. 121 § 1 o.p., z którego wynika, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

To twierdzenie jest prawdziwe, ale czy przepis art. 121 § 1 o.p. rzeczywiście powinien być w tym wypadku podstawą prawną rozstrzygnięcia? Ostrożność w wypowiedzi WSA w Gliwicach w tej mierze jest uzasadniona, gdyż art. 121 § 1 o.p. jest przepisem procesowym (Dział IV Ordynacji podatkowej – „Postępowanie podatkowe”), a w konsekwencji może znaleźć zastosowanie wyłącznie przy ocenie działań podejmowanych w trakcie postępowania. Tymczasem organ podatkowy zawiódł zaufanie podatnika nie przy podejmowaniu konkretnych czynności procesowych, ale przez przyjęcie z gruntu nieuzasadnionej, krzywdzącej podatnika oceny jego sytuacji podatkowoprawnej, bez wzięcia pod uwagę zarówno możliwości reakcji podatnika na zmieniającą się interpretację przepisów podatkowoprawnych, jak i ułomności własnych poczynań.

Przepis art. 121 § 1 o.p. mógłby teoretycznie znaleźć zastosowanie do oceny działania administracji podatkowej poza postępowaniem podatkowym, ale jedynie w drodze analogii *legis*¹⁵. Przy tym nie wydaje się, aby były tutaj jakieś istotne przeciwwskazania do zastosowania tej techniki interpretacyjnej¹⁶.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Analogia „legis” a przepisy ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Brzeziński B., Sadocha S., *Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2020, nr 1.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2018.

¹⁵ Odnotować należy próbę nadania zasadzie zaufania rangi zasady ogólnej prawa podatkowego i umieszczenie jej w katalogu zasad ogólnych tego prawa w projekcie nowej ordynacji podatkowej – zob. B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 175 i nast.

¹⁶ Warunki stosowania analogii *legis* zob. B. Brzeziński, *Analogia „legis” a przepisy ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998, s. 21 i nast.

Zajac-Wysocka J., *Teoretyczne i praktyczne aspekty kwalifikacji oraz opodatkowania świadczeń*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014.

Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

THE COMMENTARY OF THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL
ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF NOVEMBER 12, 2020
(I SA/GL 539/20)

Summary. The commentary is devoted to the analysis of the judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice of November 12, 2020 (I SA/Gl 539/20). The comment endorsed the position of the administrative court, which found inadmissibility in the light of the principle of a democratic state ruled by law and the resulting requirement of state loyalty to the citizen in a situation, where the tax administration first silently accepted tax declarations submitted by the taxpayer, and then – after some time – questioned them as inconsistent with the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: tax law, tax court, statutory interpretation, rule of law, VAT