

Piotr Łukawczyk\* 

## GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 9 LIPCA 2024 R., SYGN. II FSK 397/24

**Streszczenie:** Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego odnosi się do zagadnienia związania definicją legalną pojęcia prawnego „dotacji” (niezdefiniowanego w ustawie podatkowej, ujętego w ustawie niebędącej ustawą podatkową) przy jednoczesnym braku wyraźnego odesłania do tej definicji legalnej. Powiązana z tym zagadnieniem praktyka orzecznicza nie jest jednolita, wobec czego głosowany wyrok zasługuje na uwagę ze względu na stanowisko w nim wyrażone. Jest to pierwsze rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorstwom energochłonnym w związku z nagłymi wzrostami cen energii elektrycznej i gazu ziemnego. Głosa zawiera krytyczne uwagi do argumentacji przedstawionej przez Sąd, który przyjął, że definicja legalna dotacji pozostaje aktualna w ramach prawa finansowego oraz że obowiązywanie definicji legalnej wyklucza dopuszczalność poszukiwania takich reguł wykładni, które nakazałyby sięgać do innych źródeł interpretacji pojęcia dotacji.

**Słowa kluczowe:** definicje legalne, wykładnia prawa podatkowego, zwolnienie podatkowe, dotacja

---

\* Student Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: [lukawczykpiotr@gmail.com](mailto:lukawczykpiotr@gmail.com), <https://orcid.org/0009-0008-9774-7798>



Received: 25.02.2026. Revised: 22.03.2026. Accepted: 23.04.2026.

© 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/>)

**Funding information:** Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** P.L. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

## COMMENTARY ON THE JUDGEMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 9 JULY 2024, II FSK 397/24

**Abstract:** The commented judgement of the Supreme Administrative Court refers to the issue of whether the legal definition of the concept of “grant” (a term undefined in the tax act but defined in another non-tax statute) is binding when the tax act does not refer to that definition. The case law related to this issue is inconsistent, which makes the commented judgement noteworthy for its reasoning. This is the first judgement of the Supreme Administrative Court regarding the corporate income tax exemption for state aid granted to energy-intensive businesses in connection with a sudden rise in the prices of electricity and natural gas. The commentary includes critical comments on the reasoning presented by the Court, which assumed that the legal definition of a grant remains in force in financial law and that the existence of a legal definition excludes the possibility of considering other interpretations that would justify referring to other sources when interpreting the term “grant”.

**Keywords:** legal definitions, interpretation of tax law, tax exemption, grant

### 1. STAN SPRAWY I STANOWISKO NSA

Wyrokiem z dnia 9 lipca 2024 r., sygn. II FSK 397/24 Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uchylił zaskarżony przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Kielcach z dnia 21 grudnia 2023 r., sygn. I SA/Ke 488/23 i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w Kielcach.

Istota sporu sprowadzała się do ustalenia skutków podatkowych otrzymanych przez stronę środków z Funduszu Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji w ramach programu rządowego „Pomoc dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w 2022 r.” (dalej: Pomoc). Kluczowe w sprawie okazało się rozumienie pojęcia „dotacja” na gruncie art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku są dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach. NSA stanął na stanowisku, iż przy odczytaniu przytoczonego przepisu należy posłużyć się

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.

definicją legalną dotacji zawartą w art. 126 ustawy o finansach publicznych<sup>2</sup>. Przepis ten stanowi, że dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie u.f.p., odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. W glosowanym wyroku NSA zanegował możliwość przyjęcia potocznego rozumienia pojęcia „dotacja”, gdyż definicja legalna w u.f.p. – akcie prawnym podstawowym dla prawa finansowego – jest wiążąca także na gruncie u.p.d.o.p.<sup>3</sup> NSA podkreślił również, że obowiązywanie definicji legalnej w systemie prawa uniemożliwia poszukiwanie odmiennego znaczenia definiowanego pojęcia<sup>4</sup>.

Glosowany wyrok dotyczy problematycznego zagadnienia, jakim jest ustalanie zasięgu obowiązywania definicji legalnych pojęć prawnych w prawie podatkowym. W ocenie autora komentowany wyrok nie zasługuje na aprobatę, gdyż przy wykładni art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. należało domniemywać posłużenie się przez ustawodawcę językiem powszechnym.

Zarysowując kontekst glosowanego wyroku – a może to nie wynikać z jego uzasadnienia – należy zauważyć, iż orzecznictwo w zbliżonych sprawach nie jest jednolite<sup>5</sup>, co powoduje, że omawiany wyrok jest istotny dla praktyki orzeczniczej, gdyż będzie (niezależnie od przyjętej oceny komentowanego wyroku) punktem odniesienia dla późniejszych rozstrzygnięć dotyczących ewentualnego zwolnienia Pomocy z podatku dochodowego od osób prawnych. Ujmując tę trudną tematykę szerzej, w doktrynie zasadnie zauważa się, że nie wypracowano w orzecznictwie w sprawach podatkowych jednolitych zasad stosowania definicji pojęć prawnych<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 1483 ze zm.), dalej: u.f.p.

<sup>3</sup> „Definicja ta, jako zamieszczona w akcie prawnym mającym niewątpliwie podstawowy charakter dla danej dziedziny, w tym przypadku prawa finansowego ma znaczenie przesądzające dla ustalenia znaczenia tego pojęcia”.

<sup>4</sup> „Obowiązywanie definicji legalnej wyklucza dopuszczalność poszukiwania takich reguł wykładni, które nakazałyby sięgać do innych źródeł interpretacji analizowanego pojęcia”.

<sup>5</sup> W szczególności stanowiska przyjętego w glosowanym wyroku nie da się pogodzić z wyrokiem NSA z 7 grudnia 2021 r., sygn. II FSK 1276/21, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOŚA), w którym podniesiono, że niezasadnym jest przyjmowanie definicji dotacji z u.f.p. przy wykładni art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p., bowiem w przepisie tym ustawodawca nie zawarł odesłania do u.f.p.

<sup>6</sup> A. Halasz, *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 121. O różnorodności poglądów

Bezspornym w niniejszej sprawie jest, iż w analizowanym przepisie prawodawca posługuje się pojęciem „dotacji”, mimo że go nie definiuje na potrzeby u.p.d.o.p., pozostałych ustaw podatkowych ani Ordynacji podatkowej<sup>7</sup>. Pojęcie „dotacji” jest jednak zdefiniowane w systemie prawa – we wskazanym wyżej art. 126 u.f.p. Słuszne jest także twierdzenie, że Pomocy nie sposób uznać za dotację w rozumieniu art. 126 u.f.p.<sup>8</sup> Spór sprowadza się zatem do ustalenia zakresu obowiązywania definicji legalnej omawianego pojęcia. Zdaniem autora nie ma podstaw do przyjęcia, aby na potrzeby interpretacji spornego przepisu u.p.d.o.p. posługiwać się definicją legalną z u.f.p.

Zgodzić się należy z NSA, że punktem wyjścia powinna być definicja legalna – jednak w zakresie powiązań terminologicznych między u.p.d.o.p. i u.f.p. przedstawiona w uzasadnieniu argumentacja nie jest zdaniem autora przekonująca. Nie zasługuje na aprobatę również pogląd o niedopuszczalności uwzględniania innych dyrektyw wykładni prawa, gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane w systemie prawa. Nawet pomimo obowiązywania definicji legalnej należy brać pod rozwagę rezultaty wykładni systemowej i funkcjonalnej, których zastosowanie pozwala stwierdzić, czy „obca” definicja legalna powinna zostać użyta na potrzeby ustawy podatkowej.

## 2. DEFINICJE LEGALNE A PRAWO PODATKOWE – MODEL I DOMNIEMANIA

Akty prawne formułowane są w języku prawnym będącym rejestrem języka powszechnego. Język powszechny, jak wiadomo, charakteryzuje się relatywnie niską precyzją używanych terminów<sup>9</sup>. Z tego względu ustawodawca, gdy dane pojęcie nie jest jednoznaczne, tworzy jego definicję poprzez nadanie mu nowego znaczenia lub wskazanie jego jednego bądź kilku znaczeń<sup>10</sup>. Tworzenie definicji legalnych jest narzędziem precyzowania

---

w orzecznictwie A. Bielska-Brodziak, *Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 41–46.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.), dalej: o.p.

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 października 2024 r., sygn. I SA/Ke 426/24 (prawomocny), CBOSA. Odmiennie WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 14 listopada 2024 r., sygn. I SA/Go 260/24 (nieprawomocny), CBOSA. W takim ujęciu wydaje się, że przesądzające znaczenie ma wynikająca z art. 126 u.f.p. przesłanka „podlegania szczególnym zasadom rozliczania”, której Pomoc – w ocenie autora – nie spełnia.

<sup>9</sup> A. Bator, *Język prawny*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. idem, Warszawa 2016, s. 110.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 64.

języka prawnego, co pozostaje szczególnie istotne w kontekście ingerencyjnego charakteru prawa podatkowego<sup>11</sup>. Powszechnie akceptuje się nakaz uwzględnienia definicji legalnej przy interpretowaniu tekstu prawnego, w którym definicja legalna została sformułowana oraz przy wyraźnym odwołaniu do definicji legalnej z innego aktu ustawowego<sup>12</sup>. Wątpliwości mogą zrodzić się w sytuacji, w której ustawodawca posługuje się danym pojęciem prawnym zdefiniowanym w systemie prawa, ale jednocześnie nie odsyła do jego definicji legalnej<sup>13</sup>.

W doktrynie podkreśla się, że punktem wyjścia w procesie wykładni jest zawsze wykładnia językowa, bowiem warstwa językowa interpretowanego przepisu prawa pozwala na ustalenie do pewnego stopnia znaczenie tekstu prawnego, a zarazem na wyznaczenie granic interpretacji prawa w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym<sup>14</sup>. W razie wątpliwości co do nadania danemu pojęciu znaczenia w języku prawnym (przyjęcia definicji stanowionej) albo języku potocznym (skonstruowaniu definicji operatywnej), pierwszeństwo należy przyznać językowi prawemu, co jest rezultatem zachowania niesprzeczności norm prawnych w systemie prawa<sup>15</sup>.

Inkorporowanie definicji legalnej nie może jednak zachodzić w sposób automatyczny, lecz musi zostać uzupełnione o przeprowadzenie wykładni systemowej oraz wykładni funkcjonalnej. Pozwala to na zweryfikowanie, czy przejęta definicja legalna przystaje do celów ustawy podatkowej. Należy rozważyć także, w jakiej relacji ustawa podatkowa, której przepisy są interpretowane, pozostaje do ustawy, w której została ustanowiona definicja legalna. W konsekwencji nie należy odwoływać się do definicji pojęć zdefiniowanych w innych gałęziach prawa, gdy prowadzi to do wykładni przepisów prawa podatkowego na niekorzyść podatnika<sup>16</sup>.

Zagadnienie zewnętrznego zasięgu związania definicjami legalnymi (między różnymi aktami prawnymi) można rozpatrywać w kontekście

<sup>11</sup> A. Halasz, *Stosowanie definicji pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 193.

<sup>12</sup> A. Bielska-Brodziak, *Wykładnia językowa...*, s. 41.

<sup>13</sup> A. Halasz, *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. 120, nr 1, s. 602.

<sup>14</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 97, 102.

<sup>15</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019, s. 180, 210.

<sup>16</sup> Por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 582/22, CBOSA.

różnych aktów prawnych należących do jednej gałęzi prawa oraz w obrębie różnych aktów prawnych należących do różnych gałęzi prawa<sup>17</sup>. W literaturze przedmiotu tożsamość znaczeniową pojęć na gruncie wskazanych płaszczyzn nazywa się odpowiednio globalną i dziedzinową spójnością terminologiczną<sup>18</sup>. Jako że w glosowanym wyroku przedstawiony został zarówno pogląd o powszechnym obowiązywaniu definicji legalnych w systemie prawa oraz o spójności terminologicznej w ramach jednej dziedziny prawa (prawa finansowego), odnieść należy się do dwóch wskazanych zagadnień. Rozpoczynając od ujęcia bardziej szczegółowego, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na pogląd NSA, zgodnie z którym przy interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. zastosowanie znajdzie definicja legalna z art. 126 u.f.p., ponieważ oba akty prawne są częścią prawa finansowego, a druga z wymienionych ustaw jest dla prawa finansowego ustawą podstawową.

### 3. SPÓJNOŚĆ DZIEDZINOWA A PRAWO PODATKOWE – KRYTYKA ARGUMENTU NSA

Z przytoczonego w uzasadnieniu glosowanego wyroku § 9 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>19</sup> wywodzi się dziedzinową spójność terminologiczną pojęć. W dalszej kolejności, jak wynika z § 148 z.t.p., jeśli w ustawie zachodzi konieczność odstąpienia od znaczenia przyjętego w ustawie podstawowej, to wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia. Ustawą podstawową, o której mowa w § 9 z.t.p., może być u.f.p., przy założeniu, że ustawa podatkowa, jaką jest u.p.d.o.p., jest częścią prawa finansowego. Pogląd ten, zważywszy na stanowiska przedstawiane w literaturze, jest dyskusyjny.

Nie rozstrzygając w tym miejscu, czy prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa, czy też jest częścią prawa finansowego (choć dominujący

<sup>17</sup> A. Bielska-Brodziak, *Kłopoty z definicjami legalnymi*, [w:] *System prawny a porządek prawny*, red. O. Bogucki, S. Czepita, Szczecin 2008, s. 169.

<sup>18</sup> M. Suska, *Spójność terminologiczna w systemie prawa – spojrzenie na problem interpretacyjny z perspektywy praktyki legislacyjnej*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2023, nr 1, s. 60–62.

<sup>19</sup> Załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 300), dalej: z.t.p.

zdaje się być pierwszy pogląd<sup>20</sup>, to w literaturze znaleźć można stanowiska odmienne<sup>21</sup>), konsekwencją przyjęcia wyrażonego w glosowanym wyroku poglądu o nadrzędności terminologicznej u.f.p. względem u.p.d.o.p. byłoby stwierdzenie, że wniosek wysunięty przez NSA będzie prawidłowy w stosunku do pozostałych używanych, a niezdefiniowanych na gruncie ustaw podatkowych pojęć, które posiadają swoje definicje legalne zawarte w u.f.p. Skoro, zdaniem NSA, ustawą podstawową dla prawa finansowego jest u.f.p. i u.p.d.o.p. do prawa finansowego przynależy, to wynikałoby z tego, iż taka sama relacja terminologiczna będzie zachodzić w przypadku innych pojęć niezdefiniowanych w u.p.d.o.p. oraz pozostałych ustawach regulujących inne podatki, ale zdefiniowanych w u.f.p. Tak ujęty kontekst systemowy powinien potwierdzać stanowisko NSA, jeśli już NSA podjął się takiego stwierdzenia. Jako że prawodawca w z.t.p. do pewnego stopnia określa zasady definiowania pojęć prawnych, należy przyjąć, że jest w tym zakresie konsekwentny<sup>22</sup>.

W przedstawionym problemie zauważyć należy, że art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. nie jest jedynym przepisem tej ustawy, w którego treści ustawodawca posłużył się pojęciem dotacji<sup>23</sup>. Co więcej, u.p.d.o.p. nie jest jedyną ustawą podatkową, w której jest mowa o dotacji – podobnie jest w innych ustawach podatkowych. Na gruncie tych ustaw prawodawca posługuje się określeniem „dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze”<sup>24</sup>,

<sup>20</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 17–19; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja. Ustrój. System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 397 i nast.; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 43 i nast.; B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019, s. 25 i nast.

<sup>21</sup> A. Hanusz, *Miejsce prawa finansowego w systemie prawa polskiego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 7, s. 15; A. Borodo, *Finanse publiczne. Zagadnienia ustrojowe i prawne*, Warszawa 2019, s. 35.

<sup>22</sup> Znaczenie z.t.p. w demokratycznym państwie prawnym podkreślał Trybunał Konstytucyjny między innymi w wyroku z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 2001/3, poz. 51.

<sup>23</sup> Pojęcie to odnaleźć można także w: art. 15 ust. 1hb pkt 3 u.p.d.o.p., art. 17 ust. 1 pkt 14a, 21 i 60 u.p.d.o.p., art. 17 ust. 1g u.p.d.o.p.

<sup>24</sup> Na przykład art. 19a ust. 5 pkt 2 i art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.).

dotacjami ze wskazaniem źródła ich pochodzenia<sup>25</sup>, pojęciem dotacji bez odesłania do innych ustaw, a także ze stosownym odesłaniem. Ostatnim z wymienionych przypadków jest przepis art. 21 ust. 1 pkt 129 u.p.d.o.f.<sup>26</sup> Regulacja ta także konstytuuje zwolnienie przedmiotowe dotacji z tą zasadniczą różnicą, że mowa jest w niej o „dotacjach w rozumieniu przepisów o finansach publicznych”, a nie o „dotacjach”. Zestawiając oba przepisy, wywieść należy, że ustawodawca rozróżnia termin „dotacja” od terminu „dotacja w rozumieniu przepisów o finansach publicznych”.

Problem sprowadza się zatem do tego, że z przedstawionej analizy wynika, że ustawodawca nie posługuje się pojęciem dotacji wyłącznie w sposób, jaki zakłada NSA. Jakkolwiek jedyny przypadek art. 21 ust. 1 pkt 29 u.p.d.o.p. zadaje kłam dziedzinowej spójności terminologicznej wskazanej w glosowanym wyroku, bo skoro w art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. zawarcie odesłania „w świetle (...) przedstawionej argumentacji i zasad techniki prawodawczej byłoby (...) zbędne”, to tak samo „zbędne” byłoby zawarcie odesłania w treści art. 21 ust. 1 pkt 129 u.p.d.o.f. W oczywisty sposób tak jednak nie jest, co pozwala przyjąć, że relacje terminologiczne między u.p.d.o.p. i u.f.p. niekoniecznie zachodzą zgodnie z przedstawionymi wcześniej zasadami techniki prawodawczej. Warto nadmienić, że odesłania do u.f.p. zawierają poszczególne jednostki redakcyjne u.p.d.o.p., co powinno być równie „zbędne”. Tytułem przykładu, jeśli stosownie do art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zwalnia się od podatku „państwowe fundusze celowe, o których mowa w u.f.p.” i są one zdefiniowane w art. 29 u.f.p., to nie powinno przecież budzić wątpliwości, że chodzi o właśnie tę ustawę – tym bardziej gdy chodzi o tak swoisty termin jak „państwowy fundusz celowy”.

W świetle przeprowadzonych rozważań pogląd NSA o spójności dziedzinowej w ramach prawa finansowego nie znajduje potwierdzenia wobec rezultatów wykładni systemowej wewnętrznej i zewnętrznej, w związku z czym stanowisko to nie zasługuje na aprobatę. W literaturze wydaje się dominować pogląd o wyodrębnieniu się prawa podatkowego z prawa finansowego. W ramach prawa podatkowego za akt prawny podstawowy dla tej

<sup>25</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 47a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

<sup>26</sup> „Wolne od podatku dochodowego są dotacje, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 36”.

dziedziny należałoby wskazać o.p. Prawodawca, tworząc ustawy szczegółowego prawa podatkowego, posługuje się w nich pojęciami zdefiniowanymi we wcześniej wskazanej ustawie, a – w świetle powiązań systemowych – techniki legislacyjne wynikające z § 9 i 148 z.t.p. należy odnosić przede wszystkim do o.p. Ustawą taką nie jest natomiast u.f.p., co potwierdza zróżnicowane posługiwanie się pojęciem dotacji w prawie podatkowym oraz używanie przez ustawodawcę odesłań do tej ustawy na gruncie u.p.d.o.p. Wobec powyższego wydaje się, że powiązania terminologiczne między ustawami szczegółowego prawa podatkowego a u.f.p. są bardziej złożone i nie da się z nich wyprowadzić domniemania, które przyjął NSA w omawianym wyroku. Nie jest to oczywiście argument przeważający za niezasadnością przyjęcia definicji legalnej jako takiej (która może być wiążąca nawet bez odesłania), ale podaje on w wątpliwość tezę NSA o podstawowym znaczeniu u.f.p. dla wykładni przepisu zwalniającego z podatku dotacje.

#### 4. POWSZECHNE OBOWIĄZYWANIE DEFINICJI LEGALNEJ DOTACJI

Bardziej przekonującym argumentem jest podniesione przez NSA powszechne obowiązywanie definicji legalnej, mającej w zasięgu cały system prawa. Jest ono oparte na założeniu o racjonalności językowej ustawodawcy, który posługuje się zdefiniowanym wcześniej pojęciem w nadanym w systemie prawa znaczeniu<sup>27</sup>. W sprawie rozpatrywanej przez NSA w komentowanym wyroku uzasadnienie to jest nawet silniejsze, bowiem definicja legalna dotacji z art. 126 u.f.p. jest jedyną obowiązującą w systemie prawa. Zauważyć jednak należy, że przytoczony przez NSA pogląd J. Wróblewskiego nie jest jedynym obecnym w literaturze przedmiotu. Wskazać można również dwa odmienne stanowiska<sup>28</sup>. Niektórzy z autorów argumentują, że definicje legalne wiążą w ramach dziedziny prawa, na potrzeby której zostały sformułowane<sup>29</sup>. Odnotować należy również pogląd, w myśl którego zasięg obowiązywania definicji legalnej zależy od „rangi” aktu prawnego, w którym została ona sformułowana, np. definicja

<sup>27</sup> J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 246. Podobnie A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 101 i nast.

<sup>28</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 87–89.

<sup>29</sup> B. Brzeziński, *Wykładania prawa...*, s. 73. Autor zauważa jednak, że pojęcia swoiste dla prawa są wiążące niezależnie od tego, czy ustawodawca sformułował do nich odesłanie.

zawarta w Konstytucji znajdzie zastosowanie w całym systemie prawa, a definicja sformułowana w kodeksie – w obrębie danej gałęzi prawa<sup>30</sup>.

Nie bagatelizując doniosłego znaczenia definicji legalnych dla zachowania spójności prawa, nie można zgodzić się z poglądem NSA, że samo obowiązywanie definicji legalnej wyklucza możliwość stosowania pozostałych dyrektyw interpretacyjnych, o ile mogą one prowadzić do poszukiwania znaczenia zdefiniowanego pojęcia np. w języku potocznym (w przypadku, gdy niezdefiniowane pojęcie zostało użyte w danej ustawie bez odesłania do innej ustawy, która zawiera definicję legalną tego pojęcia). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że z uwagi na dylematy związane z definicjami legalnymi interpretator nie jest zwolniony z ustalenia i wyboru akceptowalnego rozstrzygnięcia interpretacyjnego<sup>31</sup>. Podkreśla się także potrzebę zastosowania dyrektyw wykładni systemowej i funkcjonalnej w celu ustalenia, czy definicja legalna powinna zostać uwzględniona w procesie wykładni<sup>32</sup>. Zdaniem autora należy także zgodzić się z poglądem mówiącym, że przy systemowym przyjmowaniu definicji legalnej pojęcia prawnego trzeba brać pod uwagę ograniczoną znajomość systemu prawa przez obywateli (podatników), co może przemawiać za ich ochroną w procesie stosowania prawa poprzez preferowanie dyrektywy domniemania języka potocznego<sup>33</sup>. Na gruncie prawa podatkowego może się to przejawiać w takim nastawieniu do wykładni, aby nie naruszyć zasady pewności prawa. W literaturze postuluje się, aby granicą wykładni zgodnej z zasadą pewności prawa było rozumienie, jakie mógł przyjąć podatnik<sup>34</sup>. Przejęcie definicji legalnej może prowadzić do „zaskakiwania” nią podatnika, ponieważ mógł on nie zdawać sobie sprawy z jej istnienia (skoro ustawa podatkowa, która jest źródłem obowiązków podatnika, nie zawiera odesłania).

Trafnie się zauważa, iż definicje legalne nie są tworzone bez powodu, a akty prawne, w których zostały one zawarte, mogą pełnić inne od ustaw

<sup>30</sup> A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 160 i nast.

<sup>31</sup> A. Bielska-Brodziak, *Wykładnia językowa...*, s. 37.

<sup>32</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 111: „Jak się wydaje, problem zastosowania definicji z »obcych« działów prawa nie da się rozstrzygnąć za pomocą jakichkolwiek sztywnych reguł, lecz każdorazowo musi być rozważany w kontekście reguł wykładni systemowej (miejsca interpretowanych przepisów w systemie prawa) oraz wykładni funkcjonalnej (na przykład adekwatności definicji w kontekście celów regulacji)”.

<sup>33</sup> *Ibidem*, s. 112.

<sup>34</sup> H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 101.

podatkowych funkcje<sup>35</sup>. Ponadto w doktrynie skonstruowany został model stosowania definicji legalnych w prawie podatkowym, zgodnie z którym należy ustalić między innymi, czy obowiązująca definicja legalna pojęcia pozwala zachować efektywność prawa unijnego<sup>36</sup>, co należy odnosić również do podatków niezharmonizowanych<sup>37</sup>. Definicja legalna dotacji nie powinna być wiążąca na gruncie u.p.d.o.p. między innymi ze wskazanych względów.

Przed wszystkim definicja legalna dotacji została ujęta w art. 126 u.f.p. Zasięg obowiązywania danej definicji legalnej wynikać może z jej umiejscowienia w akcie normatywnym<sup>38</sup>. Zgodzić należy się z uwagą NSA, iż na zasięg obowiązywania tej definicji legalnej wpływa fakt, że nie została ona zawarta w tzw. słowniczku ustawowym (art. 2 u.f.p.). Godzi się ponadto zauważyć, że art. 126 u.f.p. umieszczony został w Dziale III (Ustawa budżetowa) u.f.p. Biorąc pod uwagę art. 112 i 124 u.f.p., można przyjąć, iż zdefiniowanie „dotacji” służy wyodrębnieniu pewnej części wydatków państwa w celu określenia przeznaczenia wydatków publicznych<sup>39</sup> oraz na potrzeby ustalenia budżetu państwa (art. 110 u.f.p.), co wynika z konieczności opracowania ustawy budżetowej i załączników do niej (art. 109 ust. 2 u.f.p.). Wobec tego uzasadnione może być twierdzenie, że definicja legalna dotacji nie obejmuje wszystkich środków pomocowych.

## 5. KONTEKST UNIJNY I FUNKcjONALNY POMOCY PUBLICZNEJ

Niebagatelne znaczenie ma również okoliczność, że sporna Pomoc udzielana była w reakcji na nagły wzrost cen gazu ziemnego i energii elektrycznej będący skutkiem agresji Rosji na Ukrainę w 2022 r. Podstawą

<sup>35</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 73.

<sup>36</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 180 i nast. Model ten dotyczy w założeniu podatków obrotowych, jednak przy uwzględnieniu różnic może być odnoszony również do podatków dochodowych – por. *ibidem*, s. 284.

<sup>37</sup> D. Antonów, *Zasada efektywności prawa unijnego w procesie stosowania prawa daninowego nieobjętego harmonizacją*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2012, nr 2, s. 36.

<sup>38</sup> B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 227 i nast.

<sup>39</sup> M. Cilak, *Komentarz do art. 112*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 689 i nast.

udzielania Pomocy był komunikat Komisji<sup>40</sup> oraz ustawa o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców w związku z sytuacją na rynku energii w latach 2022–2024<sup>41</sup>.

Z Komunikatu Komisji wynika, że Pomoc miała na celu „ograniczenie szkód bezpośrednio spowodowanych obecnymi zdarzeniami nadzwyczajnymi polegającymi na rosyjskiej agresji wobec Ukrainy”<sup>42</sup>. Decyzją Komisji Europejskiej<sup>43</sup> Pomoc została uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc publiczną, o której mowa w art. 107 ust. 3 lit. b) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>44</sup>. W myśl tego przepisu pomoc publiczna może być udzielana, jeśli ma na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego. Na tak zarysowanym tle na pełną aprobatę zasługuje wyrok WSA w Gliwicach z 27 listopada 2024 r.<sup>45</sup>, w którym stwierdzono, że pominięcie unijnego kontekstu wprowadzenia Pomocy stanowi pominięcie znaczących elementów stanu faktycznego. Unijny aspekt wprowadzania środków pomocowych na potrzeby wykładni art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. (w odniesieniu do rekompensat Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki) podkreślał również WSA we Wrocławiu w jednym ze swoich wyroków<sup>46</sup>.

Opodatkowanie podatkiem dochodowym Pomocy zdaje się nie służyć celom, dla których została ona dopuszczona, tj. łagodzeniu skutków gospodarczych wzrostu cen energii elektrycznej i gazu ziemnego<sup>47</sup>, a także prowa-

<sup>40</sup> Komunikat Komisji „Tymczasowe kryzysowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki po agresji Rosji wobec Ukrainy” (Dz. Urz. UE C 131 I z dnia 23 marca 2022 r., s. 1–17), dalej: „Komunikat Komisji”.

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 29 września 2022 r. o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców w związku z sytuacją na rynku energii w latach 2022–2024 (Dz.U. poz. 2088).

<sup>42</sup> Zob. pkt 25 Komunikatu Komisji.

<sup>43</sup> Decyzja Komisji z dnia 20 grudnia 2022 r. TCP: Aid for additional costs due to exceptionally severe increases in natural gas and electricity prices incurred in 2022, program pomocowy nr: SA. 104932 (Dz. Urz. UE C 5 z dnia 6 stycznia 2023 r., s. 11 i nast.).

<sup>44</sup> Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 47–199; dalej: TFUE).

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2024 r., sygn. I SA/Gl 663/24 (nieprawomocny), CBOŚA.

<sup>46</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Wr 102/21 (prawomocny), CBOŚA: „Polska jako członek UE nie może zatem podejmować działań zagrażających urzeczywistnianiu celów UE. Takim działaniem bezsprzecznie byłoby opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych przedmiotowej rekompensaty”.

<sup>47</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców w związku z sytuacją na rynku energii w latach 2022–2024 (druk nr 2616 Sejmu IX kadencji).

dzi do ograniczenia jej efektów. Zgodnie z programem rządowym wysokość Pomocy ustalana była w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych z tytułu zakupu gazu ziemnego lub energii elektrycznej<sup>48</sup>. Opodatkowanie Pomocy powoduje zmniejszenie rzeczywistego poziomu rekompensaty wzrostu cen, a tym samym prowadzi do częściowego ograniczenia celu Programu.

Skoro Komisja Europejska uznała, że Pomoc zapewni prawidłowe funkcjonowanie rynku wspólnotowego, to ograniczanie jej poprzez zwiększanie obciążeń podatkowych będzie działaniem zagrażającym urzeczywistnieniu prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Działalność Komisji Europejskiej w zakresie wsparcia energetycznego wynikała z faktu, że kondycja współczesnej gospodarki kształtowana jest przez ceny energii, a jej wzrost przekłada się na wzrost cen dóbr oraz ma wpływ na poziom zatrudnienia<sup>49</sup>. Opodatkowanie Pomocy powoduje przeniesienie ekonomicznego ciężaru wzrostów cen energii na konsumentów, któremu instytucje unijne chciały zapobiec poprzez jej dopuszczenie.

## 6. WYKŁADNIA JĘZYKOWA ZWOLNIENIA PODATKOWEGO

Przyjęcie definicji legalnej dotacji prowadzi do wyłączenia Pomocy z hipotezy normy prawnej wynikającej z art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p.

W orzecznictwie postuluje się, aby przepisów regulujących ulgi i zwolnienia podatkowe, jako wyjątki od zasady powszechności opodatkowania, nie interpretować rozszerzająco<sup>50</sup>. Dyrektywa ta na gruncie sporu rozstrzygniętego głosowanym wyrokiem pozornie może przemawiać za prawidłowością stanowiska NSA (nawet jeśli Sąd się na nią nie powołał). Skoro bowiem powstają wątpliwości, czy Pomoc stanowi „dotację”, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p., to można argumentować, że wykładnia zmierzająca do objęcia jej zakresem zwolnienia podatkowego jest wykładnią rozszerzającą. Tym niemniej judykatura zauważa także, że przepisów dotyczących zwolnień podatkowych nie należy interpretować zwięźająco<sup>51</sup>. Wykładając zatem sporne zwolnienie literalnie, należy podkreślić, że przejęcie definicji legalnej z u.f.p. w praktyce wprowadza nowe kryterium (spełnienia

<sup>48</sup> Załącznik do uchwały nr 1/2023 Rady Ministrów z dnia 3 stycznia 2023 r. Program rządowy pod nazwą „Pomoc dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w 2022 r.” (dalej: Program), s. 6.

<sup>49</sup> Zob. pkt 17 Komunikatu Komisji.

<sup>50</sup> Przykładowo wyrok NSA z dnia 28 września 2016 r., sygn. II FSK 2320/14, CBOSA.

<sup>51</sup> Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 1691/11, CBOSA.

przesłanek zawartych w art. 126 u.f.p.), które nie wynika wprost z literalnego brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p., ponieważ, jak już wskazywano, przepis ten nie odsyła do definicji legalnej dotacji.

Wobec powyższych rozważań uzasadnione jest przyjęcie, że nie ma dostatecznych racji, które przemawiałyby za twierdzeniem, że „dotacja”, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p., ma znaczenie odbiegające od znaczenia powszechnego. Uprawnione jest zatem posłużenie się językiem powszechnym na potrzeby interpretacji regulacji stanowiącej podstawę sporu. Zgodnie ze *Słownikiem współczesnego języka polskiego* dotacja to bezzwrotna pomoc finansowa udzielana jakiejś instytucji na określony cel<sup>52</sup>. Według *Słownika języka polskiego PWN* dotacją jest bezzwrotna pomoc finansowa udzielona instytucji, organizacji, przedsiębiorstwu, prywatnej osobie w celu popierania określonej działalności<sup>53</sup>. Z kolei w *Wielkim słowniku języka polskiego PAN* dotacja określona jest jako bezzwrotna pomoc finansowa udzielana jakiejś instytucji lub osobie, żeby wesprzeć jej działalność<sup>54</sup>.

Przytoczone definicje słownikowe pozwalają przyjąć, że dotacją w języku powszechnym nazywa się bezzwrotną pomoc finansową, która przeznaczona jest na realizację określonego, wcześniej założonego celu. Odnosząc powyższe do przedmiotu sporu: Pomoc udzielana była w formie wypłaty środków pieniężnych, zatem niewątpliwie stanowi pomoc finansową. Na bezzwrotny charakter Pomocy wprost wskazuje treść Programu<sup>55</sup>. „Celowość” Pomocy sprowadzała się do zaradzenia wzrostowi cen energii elektrycznej i gazu spowodowanemu atakiem Rosji na Ukrainę w 2022 r., o czym wspomniano wcześniej.

Nie wydaje się także, aby dotacja była pojęciem swoistym dla prawa, co uzasadniałoby brak odesłania w art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. i prowadziło do związania definicją legalną<sup>56</sup>. Za pojęcia swoiste dla prawa można uznać najogólniej takie pojęcia języka prawnego, które nie posiadają ugruntowanego znaczenia w języku powszechnym albo znaczenie to odpowiada rozumieniu danego pojęcia w języku prawnym<sup>57</sup>. Tymczasem dotacja posiada swoje znaczenie w języku powszechnym, które odbiega od znaczenia

<sup>52</sup> *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Kraków 2000, s. 319.

<sup>53</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, red. L. Drabik, Warszawa 2021, s. 170.

<sup>54</sup> *Wielki słownik języka polskiego PAN*, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/16820/dotacja/4909851/pomoc-finansowa> (dostęp: 7.04.2026).

<sup>55</sup> Program, s. 5.

<sup>56</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 77 i 79.

<sup>57</sup> *Ibidem*, s. 77.

wynikającego z przepisu u.f.p. z tego względu, że to pierwsze jest zakresowo szersze. Pojęcie „dotacji” nie jest zatem pojęciem swoistym dla prawa.

Z brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. wynika, że aby dotacje korzystały ze zwolnienia przedmiotowego muszą zostać przyznane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wskazać zatem należy, że zgodnie z Programem<sup>58</sup> Pomoc finansowana była ze środków Funduszu Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji, o którym mowa w ustawie o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych<sup>59</sup>. W myśl art. 21 ust. 1 przytoczonej ustawy fundusz ten jest państwowym funduszem celowym współtworzącym sektor finansów publicznych (art. 9 pkt 7 u.f.p.). Pomoc nie stanowi dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach, które są wyłączone ze zwolnienia podatkowego.

Należy przyjąć, że o uznaniu danych środków za dotację nie powinna decydować nazwa, jaką posłużył się ustawodawca, ale cechy danego świadczenia. Konkludując – przyjęcie domniemania języka powszechnego na potrzeby interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. powoduje, że Pomoc objęta jest zwolnieniem z podatku dochodowego od osób prawnych.

## 7. PODSUMOWANIE

Poczynione wyżej rozważania dowodzą, że ustalanie zasięgu obowiązywania definicji legalnej w prawie podatkowym przy braku odesłania jest zagadnieniem złożonym i wielowątkowym. Powoduje to konieczność zastosowania dyrektyw wykładni językowej i pozajęzykowej w celu uwzględnienia możliwie wielu kontekstów interpretacyjnych.

Jak wspomniano na wstępie, judykatura nie wypracowała reguł wykładni, które byłyby powszechnie przyjmowane przez poszczególne sądy orzekające. Znakomicie demonstrują to następujące po wydaniu glosowanego wyroku rozstrzygnięcia NSA. W wyroku z 21 maja 2025 r.<sup>60</sup> NSA stanął na stanowisku, że definicja dotacji zawarta w u.f.p. ma charakter wiążący na gruncie u.p.d.o.p. – podkreślenia jednak wymaga, że Sąd związany był wykładnią dokonaną wcześniej w glosowanym wyroku. Pogląd o przynależności

<sup>58</sup> Program, s. 5.

<sup>59</sup> Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1215 ze zm.).

<sup>60</sup> Wyrok NSA z dnia 21 maja 2025 r., sygn. II FSK 162/25, CBOSA.

ustawy podatkowej do prawa finansowego i związane z tym przyjęcie definicji z art. 126 u.f.p. podzielił NSA w wyrokach z 16 grudnia 2025 r.<sup>61</sup> Z kolei w wyroku z 17 lutego 2026 r.<sup>62</sup> NSA, powołując się m.in. na domniemanie języka potocznego oraz autonomię pojęciową prawa podatkowego, stwierdził, że zasadne jest posłużenie się potocznym znaczeniem pojęcia „dotacji” na potrzeby interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. Biorąc pod uwagę mnogość, a także rozbieżność rozstrzygnięć sądów I instancji, należy spodziewać się dalszego kształtowania linii orzeczniczej w przyszłości.

Reasumując całość wyводу, NSA w głosowanym wyroku niewłaściwie postrzega relacje terminologiczne między u.p.d.o.p. a u.f.p. – te, w świetle wykładni systemowej, nie zachodzą w sposób przyjęty przez NSA. Po drugie, niezależnie od przyjętego końcowo rozstrzygnięcia nie można zgodzić się, że obowiązywanie definicji legalnej wyłącza *a priori* możliwości poszukiwania innych reguł wykładni. Przyjęte przez NSA założenie sprawiło, że zastosowana została definicja legalna dotacji w sposób nieuwzględniający kontekstu wprowadzenia Pomocy.

## BIBLIOGRAFIA

- Antonów D., *Zasada efektywności prawa unijnego w procesie stosowania prawa daninowego nieobjętego harmonizacją*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2012, nr 2.
- Bator A., *Język prawny*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, Warszawa 2016.
- Bielska-Brodziak A., *Kłopoty z definicjami legalnymi*, [w:] *System prawny a porządek prawny*, red. O. Bogucki, S. Czepita, Szczecin 2008.
- Bielska-Brodziak A., *Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.
- Borodo A., *Finanse publiczne. Zagadnienia ustrojowe i prawne*, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019.

<sup>61</sup> Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2025 r., sygn. II FSK 2206/23 i wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2025. r., sygn. II FSK 365/23, CBOSA – sprawy dotyczyły rekompensat Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki z tytułu przenoszenia kosztów zakupu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na ceny energii elektrycznej zużywanej do wytwarzania produktów w sektorze lub podsektorach energochłonnych. Mimo założenia o związaniu art. 126 u.f.p. NSA przyjął, że wspomniane środki spełniają wszystkie przesłanki dotacji, a w konsekwencji korzystają ze zwolnienia podatkowego.

<sup>62</sup> Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2026 r., sygn. II FSK 1007/25.

- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Cilak M., *Komentarz do art. 112*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.
- Halasz A., *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.06>
- Halasz A., *Stosowanie definicji pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Halasz A., *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. 120, nr 1, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.44>
- Hanusz A., *Miejsce prawa finansowego w systemie prawa polskiego*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 7.
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
- Malinowski A., *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja. Ustrój. System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Słownik języka polskiego PWN*, red. L. Drabik, Warszawa 2021.
- Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Kraków 2000.
- Suska M., *Spójność terminologiczna w systemie prawa – spojrzenie na problem interpretacyjny z perspektywy praktyki legislacyjnej*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.36280//AFPiFS.2023.1.58>
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.