

Teoria i praktyka stosowania prawa podatkowego

Księga jubileuszowa dedykowana
Profesor Hannie Litwińczuk

Teoria i praktyka stosowania prawa podatkowego

Księga jubileuszowa dedykowana
Profesor Hannie Litwińczuk

Redakcja naukowa
Marcin Jamróży
Karolina Tetlak

 Wolters Kluwer

WARSZAWA 2025



KARIERA NAUKOWA PROFESOR HANNY LITWIŃCZUK

Kariera naukowa Profesor Hanny Litwińczuk jest nierozzerwalnie związana z Uniwersytetem Warszawskim. Na tej Uczelni, na Wydziale Prawa i Administracji, studiowała w latach 1972–1976 i uzyskała dyplom ukończenia studiów prawniczych z wyróżnieniem. W 1976 r. została zatrudniona w Katedrze Prawa Finansowego na stanowisku asystenta. Jej opiekunem naukowym i mistrzem był prof. Marian Weralski, wybitny uczony, autor wielu dzieł z zakresu finansów publicznych, budżetu i podatków, który zachęcił Ją do podjęcia pracy naukowej w tej dziedzinie. Pod kierunkiem Profesora Weralskiego przygotowała rozprawę doktorską zatytułowaną *Opodatkowanie majątku ludności w PRL* i na jej podstawie w 1979 r. Rada Naukowa Instytutu Nauk Prawno-Administracyjnych nadała Jej stopień doktora praw. W tym samym roku została mianowana na stanowisko adiunkta. Pierwszy staż naukowy za granicą odbyła po doktoracie w latach 1980–1981 w Centre Europeen Universitaire w Nancy we Francji, gdzie była słuchaczką studiów podyplomowych z zakresu prawa europejskiego. W 1982 r. na tej uczelni uzyskała *Diplome d'etudes superieures europeennes (Mention honorable)* nadany przez l'Universite de Nancy II na podstawie pracy dyplomowej *L'avenir des ressources propres de la Communaute*. Po powrocie ze studiów we Francji Profesor Litwińczuk rozpoczęła pracę nad rozprawą habilitacyjną i jednocześnie prowadziła zajęcia dydaktyczne dla studentów Wydziału Prawa i Administracji z zakresu prawa finansowego. W 1989 r. otrzymała stopień naukowy doktora habilitowanego nauk prawnych w zakresie prawa finansowego, nadany przez Radę Wydziału Prawa i Administracji na podstawie rozprawy habilitacyjnej *Opodatkowanie rodziny*. W 1994 r. została powołana na stanowisko profesora Uniwersytetu Warszawskiego. Tytuł naukowy profesora został Jej nadany postanowieniem Prezydenta RP z 12.03.2003 r. W latach 2003–2008 była zatrudniona na Uniwersytecie Warszawskim na stanowisku profesora nadzwyczajnego, a od 2008 r. – profesora zwyczajnego.

Przełomowe znaczenie dla kariery naukowej Pani Profesor miał staż naukowy w Instytucie Prawa Podatkowego na Uniwersytecie w Bonn, finansowany przez Fundację Humboldta, który odbyła w latach 1990–1991 i 1994–1995. W tym czasie dokonywały się w Polsce zmiany ustrojowe oraz przejście do gospodarki rynkowej, którym towarzyszyło kształtowanie się nowego systemu podatkowego dostosowanego do wymogów tej gospodarki. Wiedza w zakresie konstrukcji podatków

dochodowych i podatku od wartości dodanej zdobyta na uczelni w Bonn ukierunkowała przyszłe zainteresowania naukowe prof. Hanny Litwińczuk. Szczególny wpływ na ukształtowanie się tych zainteresowań miała prof. Brigitte Knobbe-Keuk, dyrektor Instytutu Prawa Podatkowego Uniwersytetu w Bonn, której najbardziej znanym dziełem była wielokrotnie wydawana publikacja *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*. To pod wpływem tej uczonej Profesor Litwińczuk zainteresowała się związkami prawa podatkowego z prawem bilansowym i prawem handlowym. Ten nurt badań naukowych był cały czas reprezentowany w Jej twórczości naukowej, a także zaowocował wieloma kontaktami naukowymi ze środowiskiem przedstawicieli nauki rachunkowości w Polsce. Do najbardziej reprezentatywnych dla tego nurtu publikacji należą monografie: *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych* (1993) oraz *Prawo bilansowe* (1995), a także artykuły i opracowania w pracach zbiorowych, np. *Zasady wyceny bilansowej (doświadczenia krajów EWG)* (1992), *Rezerwy w prawie bilansowym i podatkowym* (1995), *Rachunkowość finansowa* (2008), *Jednolite standardy rachunkowości jako jeden z instrumentów harmonizacji systemów podatkowych* (2010).

Jedną z najbardziej znanych publikacji Profesor Hanny Litwińczuk, która doczekała się wielu wydań, była monografia *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych* (1996), która następnie zmieniła tytuł na *Prawo podatkowe przedsiębiorców* (2000, 2001, 2003). Kolejne wydania tej książki, które ukazały się w latach 2006, 2008, 2009, 2013 i 2017, były opracowane pod redakcją Pani Profesor we współautorstwie z Jej doktorantami i wypromowanymi doktorami (Piotrem Karwatem, Karoliną Tetlak, Wojciechem Pietrasiewiczem i Andrzejem Kaznowskim).

Wiedza z zakresu niemieckiego i europejskiego prawa podatkowego i bilansowego zdobyta na Uniwersytecie w Bonn była przez Panią Profesor wykorzystywana także w praktyce. W latach 1992–1994 była doradcą Ministra Finansów, brała udział w przygotowywaniu i opiniowaniu projektów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego, wielokrotnie była zapraszana do grupy ekspertów przy Ministrze Finansów, a w latach 2014–2016 była członkiem Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów. W latach 2010–2016 brała udział w pracach Komitetu Standardów Rachunkowości przy Ministrze Finansów, gdzie wspólnie z przedstawicielami nauki rachunkowości oraz korporacji biegłych rewidentów uczestniczyła w przygotowaniu krajowych standardów rachunkowości oraz koncepcji zbliżenia rachunkowości i podatków.

Profesor Hanna Litwińczuk jest aktywnym członkiem dwóch organizacji międzynarodowych: International Fiscal Association (IFA) oraz European Association of Tax law Professors (EATLP). Jeśli chodzi o tę pierwszą, to zaangażowała się zwłaszcza w prace Polskiego Oddziału IFA, brała udział, także w charakterze referenta, w konferencjach i spotkaniach organizowanych przez Oddział oraz do chwili obecnej pełni funkcję członka jego Rady Nadzorczej. Jeśli chodzi o prace w ramach EATLP, to Profesor Litwińczuk od 2008 r. przez dwie kadencje pełniła

funkcję z wyboru członka Academic Committee, który to organ przygotowuje między innymi tematykę i program kolejnych kongresów tej organizacji. Była także członkiem grupy badawczej przygotowującej Kongres w Cambridge (2008) i w jej ramach opracowała rozdział w publikacji zbiorowej (*Taxation of cross-border workers and EC tax law* [w:] *Taxation of Workers in Europe*, EATLP International Tax Series, vol. 6, IBFD, 2010). Opracowała również, we współautorstwie, dwa raporty krajowe na potrzeby publikacji pokongresowych (*Corporate income tax subjects* – wspólnie z Karoliną Tetlak, oraz *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect* – wspólnie z Maciejem Gruchotem). Formą zagranicznej aktywności naukowej i dydaktycznej Profesor Litwińczuk jest także udział w EUCOTAX Wintercourse (European Universities Cooperating on Taxes), ustanowionym w 1993 r. Obecnie bierze w nim udział kilkanaście znaczących uczelni z Europy i Ameryki Północnej. EUCOTAX został utworzony jako forma instytucjonalizacji współpracy w zakresie badań nad europejskim i międzynarodowym prawem podatkowym, w której istotną rolę odgrywają zarówno pracownicy nauki, jak i studenci. Uniwersytet Warszawski bierze udział w programie EUCOTAX Wintercourse od 2010 r., a prof. Hanna Litwińczuk jest koordynatorem programu ze strony Wydziału Prawa i Administracji. Każdego roku studenci pod kierunkiem Profesora Litwińczuk przygotowywali opracowanie na jeden z zadanych tematów, związanych z szerokim zagadnieniem badawczym. W trakcie seminarium, odbywającego się co roku w innej uczelni goszczącej, na podstawie krajowych opracowań, wygłoszonych prezentacji, jak również odbytych dyskusji powstają w każdej z grup tematycznych raporty prawnoporównawcze. EUCOTAX stanowi istotny czynnik w procesie budowania pozycji uczelni w zakresie nauki prawa podatkowego w europejskim środowisku akademickim.

Kolejną formą zagranicznej aktywności zawodowej prof. Hanny Litwińczuk jest współpraca z Instytutem Austriackiego i Międzynarodowego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Ekonomicznego w Wiedniu (Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht Wirtschaftsuniversität Wien). W ramach tej współpracy Pani Profesor brała wielokrotnie udział w konferencjach organizowanych przez ten Instytut, w tym jako prelegentka. Dotyczy to zwłaszcza cyklu konferencji odbywających się corocznie pod nazwą „Tax Treaty Case Law around the Globe”, podczas których prezentowała najbardziej interesujące wyroki sądów polskich, dotyczące umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Efektem naukowym tego udziału były opracowania w publikacjach pokonferencyjnych (np. *Payments for Copyrights of Computer Software as Royalties* [w:] *Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011*, 2011; *Has the Non-Resident Company as a Shareholder of the Polish Partnership Limited by Shares a Permanent Establishment in Poland?* [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2015*, 2016; *Can a Leader in a Cash Pooling System be Recognized as the Beneficial Owner of the Interest in the Meaning of Tax Treaty Law?* [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2017*, 2018; *Can a Tax Authority Change*

the Qualification of Items of Income of a Taxpayer as a Result of a Double Taxation Convention Providing for Qualification in Accordance with Domestic Tax Law? [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe* 2017, 2018).

Dzięki współpracy Profesor Litwińczuk z Instytutem Prawa Podatkowego w Wiedniu corocznie kilku studentów z Jej wykładu specjalizacyjnego „Międzynarodowe prawo podatkowe” uczestniczy w letniej szkole międzynarodowego prawa podatkowego organizowanej przez ten Instytut.

Współpraca międzynarodowa zainspirowała Panią Profesor do podjęcia nurtu badawczego dotyczącego międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego. Jest on szeroko reprezentowany w Jej twórczości naukowej.

W zakresie międzynarodowego prawa podatkowego należy w pierwszej kolejności wymienić monografię *Międzynarodowe prawo podatkowe* (2020) oraz, obok już wskazanych opracowań w pracach zbiorowych zatytułowanych *Tax Treaty Case Law around the Globe*, także liczne artykuły i opracowania dotyczące: wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nadużycia tych umów i środków zapobiegania temu zjawisku, pierwszeństwa prawa międzynarodowego przed prawem krajowym, opodatkowania pracowników transgranicznych, praw podatnika do korzyści umownych i ich ograniczeń, znaczenia prawa zagranicznego przy ocenie kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów.

Wśród publikacji na temat unijnego prawa podatkowego należy wskazać przede wszystkim monografię: *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe. Teksty i komentarz* (1995), *Podatki bezpośrednio. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, pod redakcją Hanny Litwińczuk (autorzy: Hanna Litwińczuk, Karolina Tetlak, Łukasz Adamczyk; 2009), oraz *Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, pod redakcją Hanny Litwińczuk (2011). Tematyka ta była także prezentowana w pracach zbiorowych i artykułach.

Bardzo istotny wątek w twórczości naukowej Profesor Litwińczuk, obok wspomnianej już monografii *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, stanowią problemy podatkowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w szczególności na gruncie podatków dochodowych, a w pierwszym okresie funkcjonowania w Polsce podatku od towarów i usług – także w zakresie tego podatku. Wiele uwagi poświęciła Pani Profesor tematyce restrukturyzacji przedsiębiorców, począwszy od wydania pierwszej monografii na ten temat (*Przekształcenia i fuzje podmiotów gospodarczych. Zagadnienia podatkowe*, 1994) po późniejsze opracowania w pracach zbiorowych i artykułach. Zainteresowała się również wpływem formy prawnej prowadzenia działalności na opodatkowanie, co znalazło odzwierciedlenie w monografii pod Jej redakcją naukową *Opodatkowanie spółek* (autorzy: Hanna Litwińczuk, Piotr Karwat, Marcin Jamroży, Robert Krasnodębski). Monografia ta została wydana w 2016 r. i po obszernych zmianach ponownie w 2022 r.

Nie można też pominąć współpracy prof. Hanny Litwińczuk z korporacją doradców podatkowych. W latach 1997–1999 była przewodniczącą pierwszej

Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do spraw Doradztwa Podatkowego oraz wspierała samorząd doradców podatkowych od początku jego funkcjonowania, kiedy dopiero kształtował się ten zawód. Przez wiele lat była członkiem Rady Konsultacyjnej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych. W roku 2012 uzyskała odznaczenie za specjalne zasługi na rzecz Krajowej Izby Doradców Podatkowych, a w roku 2021 – z okazji 25-lecia zawodu doradcy podatkowego – w uznaniu Jej zasług na rzecz doradztwa podatkowego nadano Jej honorowy tytuł „Zasłużona dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych”.

Pani Profesor Hanna Litwińczuk wykonywała także różne funkcje w strukturach Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz w środowisku akademickim. W latach 2003–2021 była kierownikiem Katedry Prawa Finansowego, a w okresie 2017–2020 – członkiem Centralnej Komisji Kwalifikacyjnej.

Profesor Hanna Litwińczuk to jednak, a może przede wszystkim, nauczyciel akademicki. Od uzyskania przez Nią stopnia doktora habilitowanego prowadziła seminaria magisterskie i wypromowała wielu magistrów, którzy wybrali Jej seminarium z zakresu prawa podatkowego. Wypromowała także ośmioro doktorów, z których pięcioro podjęło pracę w charakterze adiunktów na Wydziale Prawa i Administracji. Profesor Hanna Litwińczuk prowadzi różnego rodzaju zajęcia dydaktyczne na studiach stacjonarnych, zaocznych i podyplomowych, a od 2008 r. jest kierownikiem Podyplomowych Studiów Rachunkowości i Rewizji Finansowej, prowadzonych na Uniwersytecie Warszawskim.

WYKAZ OSIĄGNIĘĆ W PRACY NAUKOWO-BADAWCZEJ PROFESOR HANNY LITWIŃCZUK

I. Monografie i publikacje zwarte – autorstwo

- Opodatkowanie rodziny*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1989.
- Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski (KiK), Warszawa 1993.
- Przekształcenia i fuzje podmiotów gospodarczych. Zagadnienia podatkowe*, Infor, Warszawa 1994.
- Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe. Teksty i komentarz*, KiK, Warszawa 1995.
- Prawo bilansowe*, KiK, Warszawa 1995.
- Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, wyd. I, Warszawa 1996.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, KiK, wyd. II, Warszawa 2000.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, KiK, wyd. III, Warszawa 2001.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Polskie Wydawnictwa Profesjonalne, Warszawa 2003.
- Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.

II. Monografie i publikacje zwarte – współautorstwo, redakcja naukowa

- Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I i II, Polskie Wydawnictwa Profesjonalne, Warszawa 2006.
- Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2007, autorstwo rozdziałów XI i XII.
- Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, t. I i II.
- Litwińczuk H., Tetlak K., Adamczyk Ł., *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2009.
- Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, wyd. II, Warszawa 2009, autorstwo rozdziałów XI i XII.
- Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego, Warszawa, 10–11.06.2010 r.*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.
- Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, wyd. III, Warszawa 2010, autorstwo rozdziałów XI i XII.
- Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.

- Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., Tetlak K., Kaznowski A., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Litwińczuk H., Jamróży M., Karwat P., Krasnodębski R., *Opodatkowanie spółek*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Bitner M., Chojna-Duch E., Grzybowski M., Chowaniec J., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Supera-Markowska M., Ślifirczyk M., Tetlak K., Waluga M., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., Tetlak K., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Wielka Encyklopedia Prawa*, t. XI, *Prawo finansowe*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarowski, Fundacja Ubi societatis, ibi ius, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., Jamróży M., Karwat P., Krasnodębski R., *Opodatkowanie spółek*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Prawo finansów publicznych i prawo podatkowe*, red. E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, cz. I: rozdz. I–III, cz. IV: rozdz. II D, Wolters Kluwer, Warszawa 2025.

III. Publikacje w pracach zbiorowych

- Lokalna gospodarka pozabudżetowa* [w:] *Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej*, red. M. Kulesza, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 1985, t. IV, s. 155–177.
- Podatki majątkowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, Ossolineum, 1985, t. III, s. 333–357.
- Podatkowe grupy kapitałowe* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, PUH Kameleon, Poznań 1997, s. 121–129.
- Podatkowe prawo wspólnotowe – mechanizm funkcjonowania podatku od wartości dodanej w warunkach rynku wewnętrznego* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, TNOiK, Toruń 1998, s. 147–154.
- Polskie prawo podatkowe w świetle standardów międzynarodowych* [w:] *Obywatel – jego wolności i prawa. Zbiór studiów przygotowanych z okazji 10. lecia urzędu Rzecznika Praw Obywatelskich*, red. B. Oliwa-Radzikowska, Biuro RPO, Warszawa 1998, s. 262–276.
- Dostosowanie polskiego prawa podatkowego do prawa wspólnotowego* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Zakamycze, Kraków 2000, s. 136–159.
- Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, UNIMEX, Wrocław 2001, s. 278–291.
- Wpływ formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej na opodatkowanie dochodów i możliwości jego ograniczenia* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe: pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, TNOiK, Toruń 2002, s. 135–145.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2003, s. 525–538 i 725–731.
- Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Printer, Poznań 2003, s. 239–249.

- Obejście prawa podatkowego – głos w dyskusji* [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Swoboda wyboru formy prowadzenia działalności w świetle uregulowań dyrektyw dotyczących przepływów dywidend, odsetek i należności licencyjnych pomiędzy spółkami różnych państw członkowskich* [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, red. W. Konieczny, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2005, s. 217–225.
- Depreciation Rules in the Common Consolidated Corporate Tax Base* (współaut.: M. Supera-Markowska) [w:] *Common Consolidated Corporate Tax Base*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Linde, Wien 2008, s. 305–322.
- Rachunkowość finansowa* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Wolters Kluwer, wyd. III, Warszawa 2008.
- Wybrane problemy implementacji dyrektyw unijnych regulujących opodatkowanie transferów dochodów i kapitałów pomiędzy spółkami różnych państw członkowskich* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Mieścic, UNIMEX, Wrocław 2009.
- Jednolite standardy rachunkowości jako jeden z instrumentów harmonizacji systemów podatkowych* [w:] *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, CeDeWu, Warszawa 2010, s. 39–48.
- Podatki dochodowe* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 181–304.
- Poland* [w:] *Taxation of Workers in Europe*, red. J.M. Moessner, 2008 EATLP Congress, Cambridge, 10–12.07.2008, EATLP International Tax Series, vol. 6, IBFD, 2010, s. 197–202.
- Taxation of cross-border workers and EC tax law* [w:] *Taxation of Workers in Europe*, red. J.M. Moessner, 2008 EATLP Congress, Cambridge, 10–12.07.2008, EATLP International Tax Series, vol. 6, IBFD, 2010, s. 71–94.
- Payments for Copyrights of Computer Software as Royalties* [w:] *Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011*, red. M. Lang i in., Linde, Kluwer, Wien 2011.
- Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE – analiza wybranych elementów konstrukcyjnych* [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2011.
- Kontrowersje związane z wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania* (współaut.: P. Karwat, M. Ślifirczyk) [w:] *Interes publiczny a interes prywatny w prawie, XIII Konferencja Wydziału Prawa i Administracji UW, 24.02.2012 r.*, red. T. Giaro, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2012, s. 160.
- Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i środki zapobiegania temu zjawisku* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe. Realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicz, Temida 2, Białystok 2012, s. 461–469.
- Podatek dochodowy od osób prawnych. Ustalenie podstawy opodatkowania w świetle rozwiązań proponowanych dla zharmonizowanej podstawy opodatkowania* [w:] *Ius Fiscal. Studia z dziedziny Prawa Finansowego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu*, Oficyna Prawa Polskiego, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2012, s. 211–225.
- Problemy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na przykładzie należności licencyjnych z tytułu oprogramowania komputerowego* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, red. I. Czaja-Hliniak, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2012, s. 219–228.

- Poland: *Judgment of the Supreme Administrative Court of 24 July 2012 (II FSK 2487/11)* [w:] *Tax Treaty Case Law around the Globe 2013*, red. M. Lang i in., Linde, Wien 2014, s. 229–239.
- Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w świetle prawa unijnego. Wybrane aspekty* [w:] *Jedność norm i wartości. Zbiór studiów dedykowanych Profesor Marii Gintowt-Jankowicz*, red. J. Państwa, Z. Cieślak, K. Sawicka, W. Federczyk, KSAP, Warszawa 2014, s. 241–250.
- Poland (współaut.: M. Gruchot) [w:] *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, EATLP Annual Congress, Istanbul, 29–31.05.2014, red. G. Marino, EATLP International Tax Series, vol. 13, IBDF, 2015, s. 429–446.
- Poland (współaut.: K. Tetlak) [w:] *Corporate Income Tax Subjects*, EATLP Annual Congress Lisbon, 20.05–1.06.2013, red. D. Gutmann, EATLP International Tax Series, vol. 12, IBFD, 2015, s. 399–409.
- Controversies around the introduction of a General Anti-Avoidance Rule in Poland* (współaut.: K. Tetlak) [w:] *Practical Problems in European and International Tax law. Essays in honour of Manfred Mössner*, red. H. Jochum i in., IBFD, Amsterdam 2016, s. 269–283.
- Poland: *Has the non-resident company as a shareholder of the Polish partnership limited by shares a permanent establishment in Poland?* [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2015*, Linde, Wien 2016, s. 101–108.
- Poland: *The Legitimacy of Double Tax Relief for Dividends Prior to Directive 2014/86/EU: Poland's 2014 Supreme Administrative Court Judgment (II FSK 187/12)* [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2015*, Linde, Wien 2016, s. 203–2012.
- Rola orzecznictwa sądów administracyjnych w procesie stosowania prawa podatkowego* [w:] *Rola orzecznictwa w systemie prawa*, red. T. Giaro, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 241–252.
- Wielka Encyklopedia Prawa*, t. XI, *Prawo finansowe*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, Fundacja Ubi societatis, ibi ius, Warszawa 2017, autorstwo ośmiu haseł: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB); Dyrektywa Rady 2009/133/WE; Dyrektywa Rady 2011/96/WE; Dyrektywa Rady 2003/49/WE; Home State Taxation; Tax Arbitrage; zasada memoriałowa; zasada kasowa.
- Ewolucja konstrukcji i roli podatku dochodowego od osób prawnych w polskim systemie podatkowym* [w:] *Eseje o podatkach i rachunkowość. Monografia dedykowana Profesor Irenie Olchowicz*, red. J. Ostaszewski, M. Jamroży, A. Tłaczała, SGH, Warszawa 2018.
- Poland: *Can a Leader in a Cash Pooling System be Recognized as the Beneficial Owner of the Interest in the Meaning of Tax Treaty Law?* [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2017*, red. M. Lang i in., IBFD, Linde, Wien 2018, s. 139–148.
- Poland: *Can a Tax Authority Change the Qualification of Items of Income of a Taxpayer as a Result of a Double Taxation Convention Providing for Qualification in Accordance with Domestic Tax Law?* [w:] *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2017*, red. M. Lang i in., IBFD, Linde, Wien 2018, s. 53–62.
- Ustalenie treści czynności prawnej ze względu na zgodny zamiar stron i cel umowy a badanie czynności prawnych pod kątem przesłanek unikania opodatkowania* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczak, A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 135–147.
- Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużyciu umów* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, t. I, s. 263–272.
- Podatkowy spór wokół konwersji wierzytelności na udziały* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczak, A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 369–378.

- Opodatkowanie pracowników transgranicznych* [w:] *Podatki i składki z tytułu zatrudnienia*, red. D. Dzienski, M. Supera-Markowska, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 325–339.
- Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, red. P. Borszowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 372–385.
- Klauzula ogólna a klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym* [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, PWE, Warszawa 2021, s. 587–597.
- Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 217–234.
- Status spółki i jej wspólników w prawie podatkowym* [w:] *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, red. M. Bitner, Presscom, Wrocław 2021, s. 121–136.
- Nieodpłatne świadczenia pracodawcy na rzecz pracowników oddelegowanych jako przychód pracownika* [w:] *Między ideowością a pragmatyzmem – tworzenie, wykładnia i stosowanie prawa. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Gersdorf*, red. K. Rączka, B. Godlewska-Bujok, W. Ostaszewski, M. Raczkowski, A. Ziętek-Capiga, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 1317–1327.
- Nowy krajowy reżim opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom kapitałowym jako alternatywa dla dotychczasowych uregulowań* [w:] *Verba volant scripta manent. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Bogusławowi Gneli*, red. A. Kaźmierczyk, K. Michałowska, M. Szaraniec, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 615–624.
- Przepisy szczególne a klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Wybrane zagadnienia* [w:] *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, red. R. Cieślak, H. Litwińczuk, K. Feldo, J. Zdanukiewicz, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 238–246.
- Controversy Regarding the Subject-to-tax Requirement in the EU Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and in the Polish Corporate Income Tax Act* [w:] *A Journey Through European and International Taxation. Liber Amicorum in Honour of Peter Essers*, red. C. de Pietro, C. Peters, E. Kemmeren, Wolters Kluwer International, 2024, s. 315–323.
- Konstytucyjna zasada pierwszeństwa umowy międzynarodowej przed prawem krajowym w praktyce stosowania prawa podatkowego. Wybrane problemy* [w:] *Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne. Księga dedykowana Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej*, red. M. Bogucka-Felczak, T. Nowak, J. Olesiak, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2024, s. 65–76.
- Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Przyczyny i problemy w praktyce podatkowej* [w:] *Współczesne wyzwania prawa podatkowego. Księga dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2024, s. 313–322.

IV. Artykuły i glosy w czasopismach

- Opodatkowanie nadwyżek wartości majątku*, „Finanse” 1978/7–8.
- Podatki majątkowe we współczesnych systemach podatkowych*, „Finanse” 1980/4.
- Opodatkowanie majątku ludności w PRL*, „Studia Prawnicze” 1981/3.
- Opodatkowanie przyrostu majątku indywidualnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1981/1.

- Instrumenty kredytowe finansowania Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej*, „Finanse” 1982/8–9.
- Władztwo lokalne w sferze podatkowej*, „Finanse” 1985/9.
- Fundusze pozabudżetowe jako instrument finansowania wydatków lokalnych*, „Organizacja, Metody, Technika” 1988/7.
- Opodatkowanie członków rodziny wspólnie uzyskujących dochód we Francji i RFN*, „Finanse” 1989/10.
- Leasing finansowy w prawie niemieckim*, „Przegląd Podatkowy” 1991/4.
- Opodatkowanie przekształceń przedsiębiorstw*, „Przegląd Podatkowy” 1992/5.
- Zasady wyceny bilansowej (doświadczenia krajów EWG)*, „Przegląd Podatkowy” 1992/4.
- Jak działa VAT*, „Przegląd Podatkowy” 1993/6.
- Jak działa VAT – Kto i kiedy płaci podatek*, „Przegląd Podatkowy” 1993/7.
- Jak działa VAT – Podstawa opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1993/8.
- Jak działa VAT – Stawki podatkowe, podatek do zwrotu*, „Przegląd Podatkowy” 1993/9.
- Opodatkowanie usług VAT-em w świetle VI Dyrektywy EWG*, „Przegląd Podatkowy” 1993/12.
- VAT a leasing*, „Przegląd Podatkowy” 1993/8.
- Opodatkowanie koncernów*, „Przegląd Podatkowy” 1995/2, 1995/3, 1995/4.
- Rezerwy w prawie bilansowym i podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1995/9.
- Wniesienie przedsiębiorstwa do spółki*, „Przegląd Podatkowy” 1995/12.
- Obejście prawa podatkowego – doświadczenia międzynarodowe*, „Przegląd Podatkowy” 1999/9.
- Podatkowe aspekty fuzji i przejęć*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999/7/8.
- Założenia dotyczące opodatkowania stron umowy leasingu w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999/11.
- VAT w turystyce w świetle VI Dyrektywy UE oraz przepisów ustawy*, „Przegląd Podatkowy” 2000/6.
- Leasing – nowe zasady opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2001/9.
- Opodatkowanie wspólników spółek niemających osobowości prawnej*, „Przegląd Podatkowy” 2001/7.
- Przekształcenia spółek – aspekty podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2001/5.
- Zwolnienie podatkowe sprzedaży akcji pracowniczych. Glosa do wyroku NSA z 29.09.2000 r., III SA 367/00*, „Glosa” 2001/1.
- Restrukturyzacja i finansowanie spółek kapitałowych – po nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych*, „Przegląd Podatkowy” 2002/8.
- Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika (we współautorstwie z P. Karwatem)*, „Przegląd Podatkowy” 2002/9 i 10.
- Nowa konstrukcja podatków dochodowych*, „Przegląd Podatkowy” 2003/4.
- Opodatkowanie przepływów kapitałowych w świetle dyrektyw unijnych*, „Przegląd Podatkowy” 2003/10.
- Wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne*, „Przegląd Podatkowy” 2004/6.
- Obszary niezgodności polskich przepisów z regulacjami unijnymi*, „Prawo i Podatki” 2005/1.
- Usługi finansowe w podatku VAT*, „Forum Doradców Podatkowych” 2005/1 i 2.
- Zakład i spółka zależna w prawie wspólnotowym i umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Forum Doradców Podatkowych” 2005/7–8.
- Restrukturyzacja szansą na optymalizację podatkową przedsiębiorcy*, „Prawo i Podatki” 2006/10.
- Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania dla osób prawnych – koncepcja i szanse wprowadzenia*, „Prawo i Podatki” 2006/9.
- Dochód ze zbycia akcji Banku Handlowego nabytych przez jego pracowników zwolniony od opodatkowania. Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z 13.02.2007 r.*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007/5.
- Koncepcja wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania dla spółek*, „Przegląd Podatkowy” 2007/12.

- Nowe zasady opodatkowania dywidend*, „Prawo i Podatki” 2007, wyd. specjalne: „Analizy kontrowersyjnych rozwiązań w podatkach dochodowych”.
- Nowe znaczenie wykładni pojęcia oferta publiczna. Glosa do wyroku WSA z 15.01.2006 r.*, „Prawo i Podatki” 2007/5.
- Odpowiedzialność odszkodowawcza za wadliwą decyzję podatkową*, „Studia Iuridica” 2007/47.
- Zmiany w podatkach dochodowych w 2007 roku*, „Biuletyn Krajowej Rady Doradców Podatkowych” 2007/1.
- Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych na 2007 r. (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2007/1.
- Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych na 2007 r. (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2007/2.
- Moment rozpoznania pośrednich kosztów uzyskania przychodu do celów podatku dochodowego od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2014/6.
- Kontrowersje wokół wydatków ponoszonych przez spółkę w związku z funkcjonowaniem rady nadzorczej*, „Przegląd Podatkowy” 2015/10.
- Czy spółka z o.o. w organizacji może uczestniczyć w wymianie udziałów? Uwagi na tle wyroku NSA z 28.04.2016 r.*, II FSK 648/14, oraz *uwagi de lege lata*, „Monitor Podatkowy” 2018/10.
- Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018/10.
- Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019/3.
- Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalenie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020/11.
- Zagraniczne spółki kontrolowane – kontrowersje dotyczące pojęcia „udział w kapitale”*. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26.03.2019 r., II FSK 1177/17, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2020/3.
- Opodatkowanie pracowników transgranicznych*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2021/9.
- Alokacja kosztów pośrednich do przychodów z zysków kapitałowych i przychodów z innych źródeł w podatku dochodowym od osób prawnych. Uwagi na tle orzeczenia NSA z 20.07.2021 r.*, II FSK 2627/20, „Monitor Podatkowy” 2022/5.
- Nowe regulacje podatkowe dotyczące transgranicznej restrukturyzacji spółek*, „Przegląd Podatkowy” 2022/5.
- Znaczenie prawa zagranicznego przy ocenie kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Glosa (krytyczna) do wyroku NSA z 6.7.2022 r.*, II FSK 2977/19, „Monitor Podatkowy” 2023/1.
- Glosa do wyroku WSA w Lublinie z 5.04.2023 r.*, I SA/Lu 136/23, w przedmiocie odmowy wydania przez organ podatkowy opinii o stosowaniu preferencji, „Przegląd Podatkowy” 2024/2.
- Modele opodatkowania międzynarodowych grup spółek*, „Doradztwo Podatkowe” 2024/8.

V. Artykuły prasowe

- Różnorodne warianty opodatkowania rodziny*, „Rzeczpospolita” z 9.06.1995 r.
- Opodatkowanie koncernów w Niemczech*, „Rzeczpospolita” z 22–23.07.1995 r.
- Zysk bilansowy a dochód podatkowy*, „Rzeczpospolita” z 30.10.1995 r.
- Problemy podatkowe fuzji spółek kapitałowych*, „Rzeczpospolita” z 25.07.1996 r.
- Wniesienie majątku do spółki w zamian za udział*, „Rzeczpospolita” z 21.01.1997 r.
- Według ilorazu rodzinnego*, „Rzeczpospolita” z 31.03.1998 r.
- Umowy nienazwane – factoring; opodatkowanie VAT*, „Rzeczpospolita” z 25.06.1998 r.
- Wkłady niepieniężne do spółek jak jest, jak być powinno*, „Rzeczpospolita” z 18.08.1999 r.

Podatki za ściąganie długów. Wątpliwości związane ze świadczeniem usługi faktoringu, „Rzeczpospolita” z 28.06.2004 r.

Obejście prawa – koncepcja do przemyślenia, „Rzeczpospolita” z 17.02.2005 r.

Zasada zaufania do organów państwa oraz prawa nie może być frazesem, „Rzeczpospolita” z 13.07.2007 r.

Polskie regulacje podatkowe a swobody unijnego prawa, „Rzeczpospolita” z 22.05.2009 r.

Harmonizacja opodatkowania dochodu spółek, „Rzeczpospolita” z 3.01.2011 r.

VI. Recenzje książek

Recenzja monografii Ryszarda Mastalskiego *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 1996/3.

Recenzja monografii Stephana Kuderta i Marcina Jamrożego *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, „Przegląd Podatkowy” 2007/10.

Recenzja wydawnicza monografii Agnieszki Olesińskiej *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, TNOiK, Toruń 2013.

Recenzja wydawnicza monografii Bogumiła Brzezińskiego *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, TNOiK, Toruń 2017.

Recenzja wydawnicza monografii Pawła Mikuły *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

Recenzja wydawnicza *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. Dominik J. Gajewski, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

Recenzja wydawnicza monografii Adama Mariańskiego *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, C.H. Beck, Warszawa 2021.

Recenzja wydawnicza monografii Błażeja Kuźniackiego *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.

VII. Promocja prac doktorskich

Obejście prawa podatkowego – istota i sposoby przeciwdziałania temu zjawisku, 12.11.2001 r., autor rozprawy doktorskiej Piotr Karwat.

Sprzedaż zorganizowanej masy majątkowej w świetle przepisów o podatkach dochodowych, 23.04.2007 r., autor rozprawy doktorskiej Sławomir Krempa.

Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w Unii Europejskiej, 22.06.2009 r., autorka rozprawy doktorskiej Maria Supera-Markowska.

Opodatkowanie dochodów sportowców biorących udział w międzynarodowych imprezach sportowych, 25.06.2012 r., autorka rozprawy doktorskiej Karolina Teślak.

Institucja urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony praw podatników, 24.02.2014 r., autor rozprawy doktorskiej Paweł Żydowo.

Dostosowanie krajowej terminologii podatkowej do terminologii podatkowej dyrektyw unijnych a prawidłowość ich implementacji na przykładzie Polski, 24.11.2014 r., autorka rozprawy doktorskiej Joanna Małkowska.

Schematy unikania opodatkowania funkcjonujące w polskiej praktyce i skuteczność środków stosowanych do ich zwalczania, 26.10.2015 r., autor rozprawy doktorskiej Marcin Lachowicz.

Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika, 10.05.2021 r., autor rozprawy doktorskiej Miłosz Kłosowiak.

ADRES GRATULACYJNY Z OKAZJI JUBILEUSZU PROFESOR HANNY LITWIŃCZUK

Szanowna Pani Profesor,

Z ogromną radością i szczerym uznaniem dołączamy do grona osób składających serdeczne gratulacje z okazji Pani Jubileuszu.

To prawdziwy zaszczyt móc uhonorować Panią – wybitną przedstawicielkę doktryny prawa podatkowego, której imponujący dorobek naukowy na trwałe zapisał się w historii tej dziedziny w Polsce.

Pani Profesor, jest Pani nie tylko autorką cennych publikacji, opinii i opracowań, które stały się punktem odniesienia dla naukowców, praktyków i instytucji publicznych, ale przede wszystkim nauczycielem z prawdziwą pasją kształtującym kolejne pokolenia doradców podatkowych, prawników i urzędników.

Z perspektywy naszej firmy wspominamy okres, gdy współtworzyła Pani zespół KPMG w Polsce. Pani wkład w rozwój naszej praktyki podatkowej oraz zaangażowanie w inicjatywy takie jak kapituła konkursu Tax'n'You, wspierającego młodych adeptów prawa podatkowego, pozostają dla nas źródłem inspiracji.

Pragniemy wyrazić głęboką wdzięczność za Pani wysiłek na rzecz doskonalenia polskiego systemu podatkowego – zarówno poprzez działalność naukową, jak i aktywny udział w procesach legislacyjnych.

Z okazji Jubileuszu życzymy Pani zdrowia oraz satysfakcji z dotychczasowych osiągnięć. Niech kolejne lata przyniosą Pani wiele radości i sukcesów zarówno w życiu zawodowym, jak i osobistym.

Z wyrazami głębokiego szacunku,

Andrzej Marczak

Partner, Szef Działu Doradztwa Podatkowego w KPMG
Europie Środkowo-Wschodniej, Szef Zespołu ds. PIT w KPMG w Polsce

Paweł Barański

Partner, Szef Działu Doradztwa Podatkowego i Prawnego w KPMG w Polsce

DOBROŚŁAWA ANTONÓW

KONCEPCJA NORMATYWNA
RYCZAŁTU OD DOCHODÓW SPÓŁEK –
WYZWANIA DLA PROCESU WYKŁADNI

1. WPROWADZENIE

Z dniem 1.01.2021 r. na mocy ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹ do ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² został dodany rozdział 6b „Ryczałt od dochodów spółek”. Na tej podstawie do polskiego porządku prawnego została wprowadzona nowa forma opodatkowania dochodów spółek, stanowiąca alternatywę dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na dotychczasowych zasadach. Forma opodatkowania z rozdziału 6b ustawy o CIT, nazywana estońskim CIT (od jej pierwowzoru występującego w estońskim systemie podatkowym), zakłada opodatkowanie na etapie dystrybucji dochodu spółki, a nie jego osiągnięcia. Takie przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego może zainteresować tych podatników, których działalność znajduje się w fazie wzrostu, a wypracowane dochody planują przeznaczyć na jej dalszy rozwój, rezygnując z bieżących benefitów wynikających z praw właścicielskich (dywidendy). Drugą cechą charakterystyczną w koncepcji estońskiego CIT jest oparcie podstawy opodatkowania na wyniku finansowym ustalonym zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości³.

W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej ustawodawca wskazał jako jedną z dwóch zasadniczych cech ryczałtu od dochodów spółek (obok przesunięcia obowiązku podatkowego), że wiąże on dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego⁴. Ustawodawca założył, że: „system ten przyczyni się do ogra-

¹ Dz.U. poz. 2122, dalej – ustawa zmieniająca.

² Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm., dalej – ustawa o CIT.

³ Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), dalej – u.r.

⁴ Uzasadnienie projektu ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Sejm RP IX kadencji, druk sejmowy nr 643 z 30.09.2020 r., dalej – Uzasadnienie projektu ustawy z 28.11.2020 r.

niczenia kosztów w zakresie *tax compliance*, w szczególności poprzez zniesienie obowiązku prowadzenia podwójnej ewidencji – oddzielnej dla celów podatkowych i księgowych⁵. Dalej w tym samym uzasadnieniu ustawodawca deklaruje, że: „Obserwując światowe trendy w koncepcji opodatkowania osób prawnych, można zauważyć, iż oprócz potrzeby uszczelnienia systemu oraz uproszczenia przepisów podatkowych, przedstawiane są również alternatywne koncepcje – jak np. zbliżenie podatkowego dochodu do wyniku księgowego, wprowadzenie wspólnej (skonolidowanej) podstawy opodatkowania⁶. To ściśle powiązanie prawa podatkowego z prawem bilansowym stanowi nowe wyzwanie dla wykładni prawa podatkowego. Koncepcja estońskiego CIT odbiega w tym zakresie od utartych w doktrynie i praktyce prawa podatkowego zasad rozgraniczenia tego prawa względem prawa bilansowego.

2. PRAWO PODATKOWE A PRAWO BILANSOWE – RELACJE SYSTEMOWE I ICH WPŁYW NA WYKŁADNIĘ PRAWA

W literaturze z zakresu prawa podatkowego przyjmuje się, że z chwilą wejścia w życie ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości nastąpiło rozgraniczenie prawa bilansowego i prawa podatkowego⁷. Prawo podatkowe i prawo bilansowe postrzegane są jako odrębne, autonomiczne gałęzie, odgrywające odmienne role w systemie prawa⁸. Zarówno doktryna prawa podatkowego, jak i doktryna prawa bilansowego rozgraniczają cele obu dyscyplin, z pełną jednak świadomością ich punktu styczności. Prawo podatkowe to zespół norm prawnych, które regulują zasady gromadzenia podatków. Prawo to realizuje więc przede wszystkim cel fiskalny. Prawo bilansowe – utożsamiane z ustawą o rachunkowości i pozostałymi aktami prawnymi powiązаныmi z nią merytorycznie (rozporządzeniami wykonawczymi) – ma na celu ewidencjonowanie działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej danego podmiotu⁹. Związek prawa podatkowego z prawem bilansowym, najogólniej mówiąc, sprowadza się do wykorzystania ewidencji rachunkowej w celu ustalenia

⁵ Uzasadnienie projektu ustawy z 28.11.2020 r., s. 1.

⁶ Uzasadnienie projektu ustawy z 28.11.2020 r., s. 10.

⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 238.

⁸ Tak np.: R. Mastalski, *Prawo...*, s. 238 i n.; H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe*, Warszawa 1994, s. 15; B. Gierusz, T. Martyniuk, *Wpływ prawa podatkowego na ujmowanie w rachunkowości podatkowych skutków zdarzeń*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego” 2009/4 (1), s. 57–65; M. Supera-Markowska, *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, LEX 2022, oraz powołana tam literatura.

⁹ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 239. Tak również np.: M. Stępień, *Wybrane problemy ustalania dochodu w świetle prawa podatkowego i bilansowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012/708, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 52, s. 218; I. Franczak, *Problem rozbieżności prawa bilansowego i podatkowego w zakresie kategorii kosztów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018/524, s. 35; E. Janik, M. Stanisławska, *Aspekty prawa*

podatkowoprawnego stanu faktycznego¹⁰. Nie jest to jednak jednoznaczne z tym, że przychody i koszty ujęte w ewidencji rachunkowej są przyjmowane odpowiednio i bezpośrednio jako przychody i koszty kreujące podstawę opodatkowania. Rozbieżność w tym zakresie powoduje, że efekt finalny zapisów w ewidencji rachunkowej (wynik finansowy) nie odpowiada kategoriom podatkowym (dochodowi lub stracie). Wyrazem takiej dwoistości kategorii ekonomicznych jest więc wynik księgowy i dochód podatkowy¹¹. Rozbieżność ta wynika przede wszystkim z odrębności kategorii kosztów.

Do celów prawa podatkowego rachunkowe ujęcie kosztów nie jest adekwatne, ustawodawca przyjął więc ich odrębną, podatkową definicję. Oznacza to, że w konstrukcji podatków dochodowych koszt ma charakter prawny, a nie ekonomiczny. To ustawodawca (a nie rzeczywistość gospodarcza) decyduje, które wydatki mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu i pomniejszy przychód w celu ustalenia dochodów do opodatkowania¹². Koszty podatkowe stanowią zatem kategorię węższą niż koszty księgowe. Z podatkowego punktu widzenia w kosztach księgowych wyodrębnia się koszty podatkowe (tj. koszty uzyskania przychodów) oraz koszty niepodatkowe (tj. wydatki, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu)¹³. Takie rozwiązanie systemowe w przedmiocie relacji prawa bilansowego i podatkowego odpowiednio ukształtowało kierunek wykładni prawa podatkowego. Powszechnie i jednolicie Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje np., że: „O uznaniu danego przysporzenia czy wydatku (zobowiązania do jego poniesienia) za przychód, dochód czy koszt podatkowy decydują wyłącznie przepisy prawa podatkowego. Przepisy o rachunkowości mają znaczenie dla powstania czy wysokości zobowiązania podatkowego tylko w takim zakresie, jaki wynika jednoznacznie z przepisów ustaw podatkowych”¹⁴. Podobnie Sąd ten podkreśla, że: „Wprawdzie podatnicy mają – w myśl art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. – obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a prowadzone, na podstawie cytowanej ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe, są zarazem księgami podatkowymi

bilansowego i prawa podatkowego w przeciwdziałaniu manipulacjom finansowym jako element modelu biznesowego przedsiębiorstwa [w:] Rachunkowość w zarządzaniu, red. Z. Luty, M. Krasieński, Wrocław 2017, s. 28 i n.

¹⁰ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 239; M. Kluzek, *Księgi rachunkowe w służbie sprawozdawczości finansowej i podatkowej w świetle zachodzących przemian na przełomie XX i XXI wieku*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2014/2 (5/266), s. 21 i n.

¹¹ I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Warszawa 2009, s. 5; A. Lipińska, *Niespójność treściowa prawa podatkowego i bilansowego a wyodrębnienie źródła przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021/10, s. 51 i n.

¹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 295 i n.

¹³ I. Franczak, *Problem rozbieżności...*, s. 38.

¹⁴ Wyrok NSA z 30.05.2018 r., II FSK 1385/16, LEX nr 2498424.

w rozumieniu art. 193 § 1 o.p., to jednak według jednolitych, utrwalonych poglądów orzecznictwa, o uznaniu danego przysporzenia czy wydatku (zobowiązania do jego poniesienia) za przychód, dochód czy koszt podatkowy decydują wyłącznie przepisy prawa podatkowego¹⁵. Takie tendencje interpretacyjne ukształtowała wieloletnia praktyka stosowania obowiązujących dotychczas jednolitych zasad opodatkowania dochodów osób prawnych. Choć zachowują one nadal swoją aktualność w dotychczasowym zakresie (tj. w odniesieniu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych), to jednak relacje prawa bilansowego i podatkowego w ogólności nie są już tak jednolite. Różnorodność wprowadza koncepcja normatywna estońskiego CIT. Generuje ona nowe wyzwania w procesie wykładni prawa podatkowego w odniesieniu do relacji systemowych tego prawa i prawa bilansowego.

3. PRAWO BILANSOWE W KONSTRUKCJI NORMATYWNEJ RYCZAŁTU OD DOCHODÓW SPÓŁEK

Zgodnie z art. 28d ustawy o CIT podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości, w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz w kapitale własnym: kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, oraz kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem. W konsekwencji wprowadzenia powyższego obowiązku ustawodawca przyjął również odpowiedni porządek definicyjny. W art. 28c pkt 2, 3 i 4 ustawy o CIT zdefiniowano pojęcia: wyniku finansowego netto, zysku (straty) netto oraz podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto. Wymienione kategorie na gruncie przepisów o ryczałcie od dochodów spółek zostały oparte na ich rozumieniu zgodnym z przepisami ustawy o rachunkowości. I tak:

- 1) zysk (stratę) netto należy rozumieć jako zysk (stratę) netto ustalany na podstawie przepisów o rachunkowości;
- 2) podział lub pokrycie wyniku finansowego netto należy rozumieć jako podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, o których mowa w przepisach o rachunkowości;
- 3) wynik finansowy netto należy rozumieć jako wynik finansowy netto ustalany na podstawie przepisów o rachunkowości.

Zgodnie z art. 28e ustawy o CIT rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

¹⁵ Wyrok NSA z 8.08.2017 r., II FSK 1852/15, LEX nr 2364619.

Przepisy rozdziału 6b ustawy o CIT nie tylko nakładają na podatnika obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych, lecz także – co najważniejsze – zapisy z tych ksiąg odgrywają kluczową rolę w mechanizmie opodatkowania podatników tego podatku. Na podstawie kategorii bilansowych ustalane są przedmiot i podstawa opodatkowania. Pozornie obowiązki podatników w tym zakresie są takie, jak obowiązki pozostałych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Ci drudzy, na mocy art. 9 ustawy o CIT, również są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Podatnicy estońskiego CIT nie ustalają jednak dochodu (straty) na podstawie ewidencji rachunkowej, ale zysk (stratę) netto. Zysk ten stanowi bezpośrednio przedmiot opodatkowania w części wskazanej w ustawie. Na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT opodatkowaniu ryczałtem podlega w pierwszej kolejności dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat). Zgodnie zaś z punktem 6 tego ustępu opodatkowaniu podlega dochód odpowiadający wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych). Ponadto przedmiot opodatkowania stanowią: tzw. dochody z ukrytych zysków, dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochody z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochody z tytułu zysku netto w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem.

W świetle art. 28m ustawy o CIT przedmiotem opodatkowania jest dochód odpowiadający wysokości zysku netto w zakresie jego dystrybucji na cele wskazane w tym przepisie. Zysk taki, zgodnie z przyjętym w art. 28c ustawy o CIT porządkiem definicyjnym, jest zyskiem netto ustalonym na podstawie przepisów o rachunkowości. Jeśli zaś podatnik osiąga przychody lub ponosi koszty, które na podstawie ustawy o rachunkowości powinny być uwzględnione w zysku (stracie) netto, a tak się nie stało, to stanowią one (jako dochody z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych) również dochód podlegający opodatkowaniu. Należy więc podkreślić, że zarówno zysk netto, jak i przychody i koszty uwzględniane w kalkulacji zysku są kwalifikowane na potrzeby opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

Odrębności zasad opodatkowania w formie estońskiego CIT w porównaniu do dotychczasowych zasad opodatkowania dochodów osób prawnych ustawodawca

podkreśla dodatkowo w art. 28h ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b, art. 24ca i art. 24d, a przepisy rozdziału 3a ustawy o CIT stosuje się do tych podatników jedynie odpowiednio.

Księgi prowadzone na podstawie przepisów o rachunkowości stanowią rozstrzygające źródło danych, niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania. Stąd jednolite zasady prowadzenia tych ksiąg są kluczowe dla zapewnienia jednakowych zasad opodatkowania. Uzasadnia to pozbawienie możliwości opodatkowania w takiej formie tych podatników, którzy sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR). Ustawodawca przyjął w art. 28j ustawy o CIT, że opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 tej ustawy, jeżeli spełnia łącznie warunki wskazane w tym przepisie, w tym m.in. nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b u.r. Uzasadnia to tym, że jest to: „podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa. Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze”¹⁶.

4. DYREKTYWY INTERPRETACYJNE DLA PROCESU WYKŁADNI PRZEPISÓW O RYCZAŁCIE OD DOCHODÓW SPÓŁEK

W rozpoznaniu istoty ryczałtu od dochodów spółek pomocne mają być Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego z 23.12.2021 r. *Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek*¹⁷. Tam – co istotne dla przedmiotowych rozważań – została sformułowana dyrektywa interpretacyjna dla procesu stosowania przepisów o ryczałcie od dochodów spółek. Można przyjąć na podstawie deklaracji zawartej w Ogólnych wyjaśnieniach, że koncepcja normatywna ryczałtu oparta jest na pewnych kluczowych założeniach, które jako myśl przewodnia powinny tworzyć kontekst celowościowy dla całego procesu wykładni. Przedmiotowa dyrektywa ma swoje założenie (przynajmniej deklaratoryjnie) w tym, że: „Prawidłowym podejściem interpretacyjnym do ww. przepisów ustawy o CIT jest zastosowanie zintegrowanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej. Z poglądów doktryny i większości orzecznictwa wynika, że dyrektywa wykładni językowej odgrywa szczególnie ważną rolę w procesie wykładni prawa podatkowego (...). Dla ustalenia zakresu oraz sposobu

¹⁶ Uzasadnienie projektu ustawy z 28.11.2020 r., s. 5.

¹⁷ Ministerstwo Finansów, Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego z 23.12.2021 r., *Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek*, www.mf.gov.pl (dostęp: 10.03.2025 r.), dalej – Ogólne wyjaśnienia.

stosowania interpretowanych przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, dopuszcza się stosowanie dyrektywy wykładni językowej wspólnie z dyrektywą wykładni systemowej i celowościowej (...). W stosowaniu właściwej wykładni przepisów o ryczałcie istotne jest, w przypadku wątpliwości natury językowej, że reinwestycje pozostają nieopodatkowane. Natomiast przekazanie do konsumpcji, wypłata, czy inna dystrybucja majątku – niezależnie od tego, w jakiej formie jest dokonana – podlega opodatkowaniu. (...) Przy ocenie prawidłowości kwalifikacji przychodów, kosztów, zysków, strat i innych kategorii rachunkowych uwzględnianych w wyniku finansowym netto, znaczenie mają przyjęte w spółce zasady (polityka) rachunkowości, treść ekonomiczna zdarzeń oraz nadrzędne zasady rachunkowości (...). Podatnik obowiązany jest rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, stosując przyjęte zasady (politykę) rachunkowości zgodne z przepisami ustawy o rachunkowości”¹⁸.

Opisana w Ogólnych wyjaśnieniach dyrektywa wykładni do pewnego momentu wydaje się spójna wewnętrznie i zgodna z konstrukcją normatywną rozdziału 6b ustawy o CIT. Zakłada ona – w najogólniejszym zakresie – bezpośrednie przejście do celów podatkowych kategorii ekonomicznych wynikających z prawa bilansowego. Jednakże w zakresie niektórych szczegółowo omówionych kategorii przedmiotu opodatkowania dyrektywa ta doznaje doprecyzowania w kierunku odbiegającym od jej zasadniczego założenia. Rzecz dotyczy przede wszystkim przedmiotu opodatkowania, jakim są wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT). Ustawodawca nie precyzuje w przepisach rozdziału 6b ustawy o CIT, co należy rozumieć przez pojęcie tej kategorii przedmiotu opodatkowania, ale wykładnia językowa przedmiotowego przepisu nie pozostawia wątpliwości, że jest to taki wydatek poniesiony przez podatnika estońskiego CIT, który nie pozostaje w żadnym związku przyczynowo-skutkowym z działalnością gospodarczą podatnika. W Ogólnych wyjaśnieniach wskazano, że w ocenie przywołanych jako przykład dochodów z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (podobnie jak w przypadku: dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych czy dochodu z tytułu ukrytych zysków): „znaczenie może mieć orzecznictwo sądów administracyjnych, wypracowane na bazie innych przepisów ustawy o CIT. W szczególności dla oceny dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, znaczenie może mieć rozumienie wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w kontekście art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ustawy o CIT”¹⁹. Dalej przyjęto, że: „W ocenie wydatków kwalifikujących się do tego rodzaju dochodów można się posiłkować kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1, wynikającą z praktyki podmiotu jak również

¹⁸ Ogólne wyjaśnienia, s. 6.

¹⁹ Ogólne wyjaśnienia, s. 6.

bogatego orzecznictwa sądowno-administracyjnego. Wprawdzie pojęcie «wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą» nie jest tożsame z pojęciem «wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów», jednak należy zwrócić uwagę na podobieństwo, jakie może je cechować. Podobieństwa pomiędzy wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą a wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu, należy upatrywać przede wszystkim w celu ich poniesienia. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Te same cele powinny realizować wydatki związane z działalnością gospodarczą²⁰.

W przykładzie zamieszczonym w Ogólnych wyjaśnieniach MF odwołuje się do wydatków, takich jak kary i grzywny. Dalej dowiadujemy się, że: „Takie wydatki mogą być kosztem spółki dla celów przepisów o rachunkowości, o ile jest to zgodne z zasadami rachunkowymi spółki. Jednak wydatki z tytułu kar i grzywien ze względu na sankcyjny charakter oraz brak związku z osiąganiem przychodów bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła oraz z istotą działalności gospodarczej – podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT jako dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Wprawdzie często działalność gospodarcza obciążana jest różnymi karami i opłatami, niemniej jednak obowiązki związane z ich zapłatą nie są wpisane w podstawowy profil zachowania spółki, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Kary i opłaty karne wynikają raczej z zawinionych działań wynikających z błędów ludzkich, a nie z samej istoty działalności gospodarczej²¹”.

Powyższy fragment Ogólnych wyjaśnień dowodzi braku spójności w podejściu do relacji prawa bilansowego i prawa podatkowego, co może mieć wpływ na zakres przedmiotowy opodatkowania. Chociaż, co do zasady, ustawodawca zmierza do tego, aby przedmiot opodatkowania był oparty na wyniku finansowym, to nie zawsze składowe tego wyniku (koszty) są w ocenie Ministerstwa Finansów adekwatne do realizacji celów prawa podatkowego. Utożsamianie wydatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej z wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu pomija rozbieżności między kosztami w ujęciach bilansowym i podatkowym. Jeśliby kierować się generalną ideą wykorzystania kategorii prawa bilansowego na potrzeby estońskiego CIT (kosztów w ujęciu ekonomicznym), to zakres opodatkowania w przypadku wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą byłby węższy niż w przypadku odniesień do kategorii wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodu (koszty w ujęciu prawnym). Zasadnicze źródło rozbieżności wynika z poszukiwania analogii w dwóch odmiennych modelach opodatkowania oraz pominięcia argumentacji wynikającej z celu regulacji i całej

²⁰ Ogólne wyjaśnienia, s. 41.

²¹ Ogólne wyjaśnienia, s. 42.

koncepcji zryczałowanego opodatkowania spółek. Godzi to w utrwalone standardy wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza w zakresie postulatu wykładni kompleksowej oraz w zakresie ograniczeń dotyczących stosowania analogii. Choć Ogólne wyjaśnienia nie stanowią źródła prawa, to jednak (przez wzgląd na ich charakter wynikający z przepisów OP) niespójna koncepcja dyrektywy interpretacyjnej daje asumpt do rozbieżności wykładni operatywnej i sporów na tym tle.

5. WNIOSKI NA TEMAT WYZWAŃ DLA PROCESU WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

Rozważania na temat koncepcji normatywnej ryczałtu od dochodów spółek prowadzą do konkluzji na temat źródeł zasadniczych odrębności tej formy opodatkowania oraz ich wpływu na proces wykładni prawa podatkowego. Zasadnicze znaczenie w tym zakresie należy przypisać powiązaniu dochodu do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego. Ze względu na to koncepcja ryczałtu od dochodów spółek stanowi źródło wyzwań dla procesu wykładni prawa podatkowego. Nie wynika to jedynie z waloru nowości tych regulacji, ale przede wszystkim z odmiennej (od już utrwalonej w prawie podatkowym) roli prawa bilansowego w opodatkowaniu dochodów. Jako najważniejsze warto wskazać następujące odrębności i jednocześnie potencjalne dylematy i wyzwania, którym musi sprostać praktyka:

1. W praktyce stosowania prawa, na etapie jego wykładni, właściwe jest rozgraniczenie dwóch stanowisk w kwestii relacji prawa podatkowego i bilansowego. Wnioski sformułowane w odniesieniu do koncepcji ryczałtu od dochodów spółek ograniczają się wyłącznie do tej formy opodatkowania. Pozostają zaś bez wpływu na utrwalone w tym zakresie tendencje wykładni przepisów prawa podatkowego ukształtowane na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Odpowiednio, dotychczasowe doświadczenia w tym zakresie ukształtowane na gruncie wykładni przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych nie powinny determinować wykładni przepisów o ryczałcie od dochodów spółek.
2. Podatnik ryczałtu od dochodów spółek jest zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie przede wszystkim wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Oznacza to, że w pierwszej kolejności podatnik jest zobowiązany do zastosowania właściwych przepisów regulujących zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych (prawo bilansowe). Efekt tego stanowi następnie podstawę do zastosowania przepisów prawa podatkowego (opodatkowaniu podlega dochód odpowiadający wysokości zysku netto). Stosowanie i wykładnia przepisów prawa mają więc charakter dwuetapowy. Etap pierwszy to wykładnia przepisów o rachunkowości. Etap drugi to wykładnia przepisów prawa podatkowego w zakresie, w jakim przepisy te znajdują

- zastosowanie do przedmiotu opodatkowania ustalonego zgodnie z dokumentacją rachunkową sporządzoną na podstawie przepisów o rachunkowości.
3. W procesie stosowania przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT materiał wykładni stanowią nie tylko przepisy prawa podatkowego, lecz także przepisy prawa bilansowego.
 4. Przepisy o rachunkowości współkształtują podatkowopravny stan faktyczny ryczałtu od dochodów spółek. W związku z tym są przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa²².
 5. Stałym elementem w procesie wykładni przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT powinna być wykładnia systemowa zewnętrzna w zakresie odniesień do przepisów o rachunkowości.
 6. Postulat wykładni systemowej zewnętrznej dotyczy wykładni całości rozdziału 6b ustawy o CIT, a nie tylko tych jego przepisów, w których znajduje się literalne odwołanie do przepisów o rachunkowości. Z racji kluczowego dla koncepcji ryczałtu od dochodów spółek znaczenia przepisów o rachunkowości ich uwzględnienie w procesie wykładni każdego przepisu rozdziału 6b jest warunkiem zachowania spójnego, jednolitego podejścia do sytuacji podatników tego podatku.
 7. Odniesienia systemowe do przepisów o rachunkowości powinny obejmować całość przepisów o rachunkowości, a także ich cel i naturę stosunków społecznych, które regulują – a więc miejsce i rolę w systemie prawa. Zwłaszcza w zakresie ich odrębności względem prawa podatkowego.
 8. Bogatsze doświadczenia praktyki, które będzie kształtował bieg okresu obowiązywania przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT, mogą ujawnić wątpliwości interpretacyjne co do rozumienia pojęcia „przepisów o rachunkowości”. W przepisach tego rozdziału ustawodawca posługuje się wprost odesłaniem do „przepisów o rachunkowości”. W kwestiach natury szczegółowej mogą zrodzić się wątpliwości co do tego, czy odesłania z rozdziału 6b dotyczą wyłącznie ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości, czy wszelkich przepisów mających za przedmiot regulacji kwestie dotyczące rachunkowości, w tym przepisy wykonawcze do tej ustawy.
 9. Wątpliwości interpretacyjne mogą wynikać z zastosowania na gruncie prawa podatkowego pojęć z zakresu rachunkowości (np. zysk netto). Jest to wyzwanie dla wykładni prawa podatkowego. Nie tylko bowiem samo brzmienie przepisów o rachunkowości (ich warstwa językowa), ale przede wszystkim warstwa merytoryczna (rzeczywistość pozajęzykowa) tych przepisów mogą przysparzać trudności interpretacyjnych. Ich wykładnia wymaga adekwatnych kompetencji merytorycznych interpretatora. Jego doświadczenia zdobyte w praktyce stosowania prawa podatkowego mogą okazać się niewystarczające, zwłaszcza

²² Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.

że dotychczas w procesie wykładni tego prawa koncentrował się na rozgraniczeniu przepisów podatkowych i rachunkowych. Na gruncie ryczałtu od dochodów spółek jego zadaniem jest korzystanie z efektów zastosowania przepisów o rachunkowości w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania.

10. W procesie wykładni przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT należy odwoływać się również do argumentów wynikających z interpretowanych regulacji w systemie prawa podatkowego. Przepisy rozdziału 6b w sposób całościowy regulują odmienną formę opodatkowania. Rozdział ten jest wyodrębniony w strukturze CIT, a więc rozgraniczony względem konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych. Zawiera regulacje kompleksowe i wystarczające do ich zastosowania. Ogranicza to zatem w znacznym stopniu wykładnię systemową wewnętrzną (w ramach ustawy o CIT).
11. Wykładnia przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT powinna uwzględniać wynik wykładni celowościowej. Zasadnicze znaczenie ma ocena przepisów przez pryzmat ich celu, jakim jest eliminacja obowiązku prowadzenia podwójnej ewidencji (do celów podatkowych i księgowych) oraz powiązanie dochodów do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego.
12. Źródłem wątpliwości jest stanowisko Ministerstwa Finansów w kwestii dyrektywy interpretacyjnej przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT. Stanowisko to jest bowiem niejednolite, a nawet niespójne. Na poziomie ogólnym zakłada, że przy ocenie prawidłowości kwalifikacji kategorii rachunkowych na potrzeby opodatkowania należy stosować standardy bilansowe. W kwestiach szczegółowych zaś, na przykład w odniesieniu do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, nawiązuje do podatkowego (tj. prawnego, a nie ekonomicznego) rozumienia kosztów uzyskania przychodu. Stanowi to wyraz zastosowania analogii, która w procesie wykładni prawa podatkowego jest w istotnym stopniu ograniczona i wymaga ostrożności.

DOBROŚŁAWA ANTONÓW [ORCID: 0000-0001-8545-1932] – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UWrocław, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski.

STEFAN BABIARZ

ODSTĄPIENIE OD UMOWY – ASPEKTY CYWILNOPRAWNE I PODATKOWE W PODATKACH DOCHODOWYCH

1. WPROWADZENIE

Charakterystyczne jest, że instytucja prawna odstąpienia od umowy ma bogatą literaturę monograficzną w prawie cywilnym¹, a także znaczną liczbę artykułów². Również orzecznictwo Sądu Najwyższego zajmowało się obszernie tą problematyką w zakresie zarówno umownego, jak i ustawowego prawa odstąpienia od umowy³. Niestety, literatura dotycząca prawa podatkowego jest w tym zakresie uboga. Można tu wskazać niewiele publikacji⁴. Natomiast problematyka odstąpienia od umowy, a szczególnie jego skutki podatkowe, ma bogate orzecznictwo. Problematyka ta była

¹ Zob. np.: J.S. Petraniuk, *Odstąpienie od umowy w prawie cywilnym*, Lublin 2009; A. Klein, *Ustawowe prawo odstąpienia od umowy wzajemnej*, Wrocław 1964; A. Kołodziej, *Konsumenckie prawo odstąpienia od umowy sprzedaży rzeczy*, Warszawa 2006; A. Kunicki, *Umowne prawo odstąpienia*, Lwów 1939; D. Mróz-Krysta, F. Zoll, *Umowne prawo odstąpienia* [w:] *Obligacyjne skutki ustawowego prawa odstąpienia od umowy*, Warszawa 2014; S. Brzeszczyńska, H. Ciepła, *Umowne prawo odstąpienia* [w:] *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, Warszawa 2018.

² Zob. np.: M. Gutowski, *Odstąpienie od umowy o roboty budowlane*, „Państwo i Prawo” 2005/9; A. Jakubecki, J. Mojak, *Odstąpienie od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa* [w:] *Problematyka prawa nieruchomości w praktyce notarialnej*, I Ogólnopolska Notarialna Konferencja Naukowa, Lublin 1995; M. Kuźniak, *Umowne prawo odstąpienia z powodu istotnego naruszenia umowy*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2004/2; J.P. Naworski, *Skutki odstąpienia przez syndyka od umowy wzajemnej, próba wykładni art. 40 § 1 w kontekście art. 204 § 1 prawa upadłościowego*, „Monitor Prawniczy” 2002/23; A. Sikorska, *Uprawnienia zamawiającego dzieło do odstąpienia od umowy na podstawie przepisów kodeksu cywilnego*, „Przegląd Sądowy” 2004/1.

³ Zob. np.: uchwałę SN (7) z 27.02.2003 r., III CZP 80/02, OSNC 2003/11, poz. 141, LEX nr 74794; uchwałę SN (7) z 30.11.1994 r., III CZP 130/94, OSNC 1995/3, poz. 42, LEX nr 4139; a także uchwały SN: z 20.11.2015 r., III CZP 83/15, OSNC 2016/12, poz. 42, LEX nr 1958107; z 18.07.2012 r., III CZP 39/12, OSNC 2013/2, poz. 17, LEX nr 1271627.

⁴ Zob.: S. Brzeszczyńska, K. Ciepła, *Umowne prawo...*, w zakresie rozdz. 11 „Rozliczenia podatkowe z tytułu umowy deweloperskiej oraz umowy ze spółdzielnią mieszkaniową”; S.J. Pustuł, *Wypłata odszkodowania z tytułu odstąpienia od umowy – koszty uzyskania przychodów. Głosa krytyczna do wyroku WSA w Olsztynie z 4.10.2007 r.*, I SA/Ol 437/07, „Prokuratura i Prawo” 2008/6, s. 34–36.

reprezentowana w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w orzeczeniach z lat: 2006 – 1, 2008 – 1, 2010 – 3, 2011 – 6, 2012 – 4, 2013 – 1, 2014 – 2, 2015 – 19, 2016 – 2, 2017 – 12, 2018 – 13, 2019 – 12, 2020 – 18, 2021 – 4⁵. Oznacza to stały wzrost zainteresowania podatników możliwościami, jakie daje ta instytucja prawna w zakresie skutków podatkowych tej czynności prawnej. Celem artykułu jest przedstawienie i przybliżenie instytucji prawnej odstąpienia od umowy na gruncie prawa cywilnego oraz ocena konsekwencji podatkowych w odniesieniu zarówno do umownego, jak i ustawowego prawa odstąpienia od umowy. W szczególności chodzi w nim o to, czy cywilnoprawne dylematy odstąpienia od umowy mają swoje odbicie w skutkach podatkowych i czy orzecznictwo sądów administracyjnych je dostrzega i różnicuje.

2. ODSTĄPIENIE OD UMOWY NA GRUNCIE PRAWA CYWILNEGO

W stosunkach zobowiązaniowych i w regulacjach o skutkach niewykonania zobowiązań, nie uchybiając przepisom o skutkach niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązań zawartych w art. 471 i n. k.c.⁶, na plan pierwszy wysuwają się przepisy Kodeksu cywilnego odnoszące się do odstąpienia od umowy, a mianowicie: art. 395 (umowne prawo odstąpienia jako dodatkowe zastrzeżenie umowne), art. 491 i n. (zwłoka dłużnika zobowiązanego z umowy wzajemnej z alternatywnym uprawnieniem do odstąpienia od umowy i wygaszenia zobowiązania), art. 492 (jako tzw. *lex commissoria*, uprawnienie wyjątkowe wobec regulacji zawartych w art. 395 czy art. 491 k.c.).

2.1. UMOWNE PRAWO ODSTĄPIENIA

Umowne prawo odstąpienia od umowy może tak ukształtować stosunek umowny, że jednej lub obu stronom umowy będzie przysługiwać kompetencja do jednostronnego rozwiązania umowy jako wyjątek od zasady *pacta sunt servanda* trwałości

⁵ Problematyka odstąpienia od umowy, a konkretnie: skutki odstąpienia od umowy, jest także obecna w orzecznictwie sądownoadministracyjnym w odniesieniu np. do zmiany warunków umów o połączeniu sieci telekomunikacyjnych: wyroki NSA: z 21.06.2007 r., II GSK 67/07, LEX nr 338426; z zakresu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego – z 2.12.2020 r., II GSK 945/20, LEX nr 3109161; z 2.12.2020 r., II GSK 975/20, LEX nr 3104003; z 2.12.2020 r., II GSK 1032/20, LEX nr 3106408; z 26.11.2020 r., II GSK 1083/20, LEX nr 3094916; z 8.12.2020 r., II GSK 1136/20, LEX nr 3094956; z 5.01.2021 r., II GSK 1438/18, LEX nr 3149013; w sprawach budowlanych – z 14.02.2018 r., II OSK 984/16, LEX nr 2622425; z 11.07.2018 r., II OSK 2006/16, LEX nr 2564850; z 27.08.2019 r., I OSK 1840/19, LEX nr 2714876; z 19.10.2021 r., I OSK 556/21, LEX nr 3336400; z 29.01.2020 r., II OSK 3752/18, LEX nr 2825451; z zakresu dostępu do informacji publicznej – z 16.03.2021 r., III OSK 470/21, LEX nr 3190652; w sprawach komunikacyjnych – z 22.01.2020 r., I OSK 1258/18, LEX nr 2825555 (+ 19 spraw).

⁶ Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.), dalej – k.c.

umów, które jest tzw. dodatkowym zastrzeżeniem umownym⁷. Umowne prawo odstąpienia (prawo kształtujące) wymaga zastrzeżenia w umowie dwóch warunków, a mianowicie wskazania terminu, w którym będzie dopuszczalne skorzystanie z tego prawa, bez którego oznaczenia zastrzeżenie to jest bezwzględnie nieważne (art. 58 § 1 k.c.), a więc powoduje nieważność umowy (art. 58 § 3 k.c.), a który nie może być oznaczony dowolnie, lecz w ściśle określony i niebudzący wątpliwości sposób⁸, a można oznaczyć go przez wskazanie zdarzenia przyszłego, ale pewnego⁹, przy czym może ono być odległe, ale nieokreślone dowolnie i może upływać przed, w trakcie czy po wykonaniu zobowiązania¹⁰. Przepis art. 395 § 1 k.c. w zakresie określenia terminu wykonania zastrzeżenia jest bezwzględnie obowiązujący¹¹, a zastrzeżony termin ma charakter terminu zawitego, po upływie którego prawo do odstąpienia od umowy wygasa¹². Jak się wskazuje, termin do realizacji prawa odstąpienia od umowy może być długi dowolnie: „nie tylko do czasu poprzedzającego spełnienie świadczeń z umowy czy do czasu spełnienia tych świadczeń, ale także przez czas dłuższy, znacznie wykraczający poza okres, w którym świadczenia zostały już spełnione, nawet na kilkanaście lat po spełnieniu świadczeń”¹³. To przecież jego długość podlega ocenie z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu (art. 58 § 1 i art. 353¹ k.c.), przez co niepewność co do istnienia umowy lub trwałości jej skutków nie może być trwała¹⁴.

Umowne prawo odstąpienia od umowy może przysługiwać jednej lub obu stronom umowy, przy czym jego istotą jest to, że: „przy jego zastrzeżeniu nie jest wymagane uzależnianie jego realizacji od wykazania, czy choćby wskazania uzasadnienia odstąpienia – jest to bowiem tzw. prawo bezwarunkowe. Innymi słowy, wystarczy wprowadzenie do umowy klauzuli przewidującej prawo odstąpienia, aby strona chcąca wycofać się z zawartej umowy mogła bez dodatkowych wyjaśnień

⁷ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks cywilny. Komentarz. zobowiązania – część ogólna*, LEX 2011, komentarz do art. 395; A. Olejniczak [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. III, *Zobowiązania. Część ogólna*, red. A. Kidyba, LEX 2014, komentarz do art. 395. Autorzy ci do innych dodatkowych zastrzeżeń umownych zaliczają także: zadatek, odstępnę i karę umowną. Instytucje te wpływają na trwałość umowy w ten sposób, że albo ją wzmacniają, albo osłabiają. Wyrok SA w Warszawie z 3.12.2015 r., VI ACa 1786/14, LEX nr 2031090; wyrok SN z 14.03.1973 r., III CRN 33/73, LEX nr 7231.

⁸ Wyroki SA w Warszawie: z 24.04.2018 r., VII AGa 249/18, LEX nr 2538595; z 25.10.2017 r., III APo 92/15, LEX nr 2409386.

⁹ Wyrok SA w Warszawie z 27.02.2017 r., VI ACa 1260/15, LEX nr 2418158.

¹⁰ Wyrok SA w Warszawie z 27.10.2016 r., VI ACa 1283/15, LEX nr 2166562; C. Żuławska [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, red. G. Bieniek, Warszawa 2001, s. 185.

¹¹ Wyroki SN: z 23.01.2018 r., V CSK 379/07, OSNC-ZD 2008/4, poz. 108, LEX nr 466320; z 8.02.2007 r., II PK 159/06, OSNP 2008/7–8, poz. 9, LEX nr 368929; z 6.05.2004 r., II CSK 261/03, LEX nr 174165.

¹² Wyrok SA w Gdańsku z 23.07.2014 r., I ACa 238/14, LEX nr 1554628.

¹³ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 395 pkt 24.

¹⁴ C. Żuławska, *Komentarz...*, red. G. Bieniek, s. 186; wyrok SN z 11.08.2005 r., V CK 86/05, LEX nr 371463.

z prawa tego skorzystać i zawartą uprzednio umowę jednostronnie rozwiązać¹⁵. Oczywiście strony w umowie mogą obwarować skorzystanie z tego prawa zaistnieniem określonych okoliczności, określić jego skutki i obowiązki stron w razie wykonania tego prawa odmiennie niż przewiduje to przepis art. 395 § 2 k.c., w tym także określić, że odstąpienie od umowy nie będzie miało skutku *ex tunc*, lecz *ex nunc*, a więc na przyszłość, a nie wstecz od początku zawarcia umowy¹⁶. Przepis art. 395 § 2 k.c. ma zatem charakter względnie obowiązujący. W umowie zawierającej prawo odstąpienia można zastrzec, że prawo to przysługuje stronie lub stronom za zapłatę określonej sumy tzw. odstępnego; oświadczenie to będzie skuteczne tylko wtedy, gdy zostało złożone jednocześnie z zapłatą odstępnego (art. 396 k.c.). Celem tej instytucji jest wzmocnienie osłabionej prawem odstąpienia więzi między stronami. Odstępne zmusza uprawnionego do odstąpienia od umowy do liczenia się z wydatkiem. Druga zaś strona, której rachuby na dotrzymanie umowy zawiodły, otrzymuje odstępne na pokrycie ewentualnych kosztów zawarcia zmienionej umowy. Odstępnemu przypisuje się funkcję odszkodowania za niedojście umowy do skutku¹⁷.

W wyroku z 22.01.2013 r., VI ACa 931/12¹⁸, Sąd Apelacyjny w Warszawie uznał, że zastrzeżenie odstępnego w wysokości niemal 20% opłaty należnej za kształcenie na uczelni uznać należy za rażąco wygórowane. O abuzywności takiego postanowienia świadczy fakt, że nakłada ono wyłącznie na konsumenta obowiązek zapłaty odstępnego, nie wiążąc nałożenia takiego obowiązku na przedsiębiorcę. Odstępne jest świadczeniem akcesoryjnym w stosunku do umowy, do której jest zastrzeżone¹⁹. Odstępne może również stanowić wynagrodzenie za rezygnację z uprawnienia mającego charakter majątkowy²⁰. Odstępne podlega ocenie na podstawie kryteriów wskazanych w art. 353¹ i art. 58 k.c.²¹ Odstępne może być też zastrzeżone na rzecz osoby trzeciej (art. 393 k.c.). Odstąpienie od umowy zawartej na odległość lub umowy zawartej poza lokalem przedsiębiorstwa oznacza, że uznaje się ją za niezawartą²². Jednakże na gruncie ustawy z 30.05.2014 r. o prawach konsumenta nie jest możliwe zawarcie postanowienia odnoszącego się do odstępnego. Nie było ono dopuszczalne także na gruncie ją poprzedzającej, tj. ustawy z 2.03.2000 r. o ochronie niektórych praw konsumentów oraz o odpowiedzialności za szkodę

¹⁵ M. Behnke, B. Czajka-Marchlewicz, D. Dorska-Havaris, *Umowy w procesie budowlanym*, LEX 2011, rozdz. 18.1 „Umowne prawo odstąpienia od umowy”.

¹⁶ Wyroki SN: z 23.01.2008 r., V CSK 379/07; z 9.09.2011 r., I CSK 696/10, LEX nr 989123; z 8.10.2004 r., V CK 670/03, OSNC 2005/9, poz. 162, LEX nr 154206.

¹⁷ Wyrok SA w Warszawie z 11.12.2015 r., VI ACa 1815/14, LEX nr 2005410.

¹⁸ LEX nr 1344322.

¹⁹ Wyrok SN z 23.04.2004 r., I CK 548/03, LEX nr 334983.

²⁰ Wyrok SN z 23.04.2004 r., I CK 548/03; wyrok SN z 23.04.2004 r., I CK 550/03, LEX nr 188472.

²¹ Wyrok SN z 23.04.2004 r., CK 547/03, LEX nr 1615233.

²² Artykuł 31 ust. 1 ustawy z 30.05.2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2024 r. poz. 1796).

wyrządzoną przez produkt niebezpieczny²³. Odstępne musi zawsze mieć postać pieniężną, by wyeliminować spory czy wątpliwości związane z tym, czy jakość świadczenia spełnionego tytułem odstępnego jest zgodna z ustaleniami stron, skoro jest ono uiszczane później niż zawierająca to postanowienie umowa²⁴.

2.2. RODZAJE UMÓW, W KTÓRYCH MOŻNA ZASTRZEC PRAWO ODSTĄPIENIA

Generalnie rzecz biorąc, przepis art. 395 k.c. nie ogranicza prawa odstąpienia do określonego rodzaju umów. Zatem zastrzeżenie to jest dopuszczalne w zasadzie we wszystkich rodzajach umów jednostronnie zobowiązujących czy wzajemnych. Wynika to z wykładni tego przepisu i z art. 353¹ k.c.²⁵ W piśmiennictwie dopuszcza się także możliwość zastrzeżenia umownego prawa odstąpienia w umowach rodzących zobowiązania o skutkach trwałych, których elementem konstytutywnym jest czynnik czasu wyznaczający rozmiar należnego świadczenia²⁶, z tym jednak, że w orzecznictwie przyjmuje się, iż w tego rodzaju umowach skutek odstąpienia od umowy działa *ex nunc*, na przyszłość²⁷. Ograniczenie co do dopuszczalności skorzystania z umownego prawa odstąpienia od umowy zawiera art. 83 ustawy z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe²⁸, wprowadzając tutaj sankcję nieważności takich postanowień. Nie oznacza to jednak niedopuszczalności prawa odstąpienia od umowy na zasadach określonych w art. 98 i n. pr. upadł.²⁹ W przypadku umów o przeniesienie własności nieruchomości umowne prawo odstąpienia jest dopuszczalne tylko w umowach zobowiązujących, a w przypadku umów o skutku rzeczowym takie zastrzeżenie byłoby nieważne (art. 58 w zw. z art. 157 § 1 k.c.).

Orzecznictwo Sądu Najwyższego³⁰ stoi tu na stanowisku, że takie zastrzeżenie umowne byłoby równoznaczne z warunkiem, co oznaczałoby, że umowa zobowiązująco-rozporządzająca wywołałaby tylko skutek zobowiązujący, a do przeniesienia własności konieczne byłoby zawarcie odrębnej umowy przenoszącej własność³¹. Trzeba jednak zauważyć, że w przypadku umowy najmu (zawartej bez zobowiązania wzajemnego do świadczeń marketingowych) nie jest możliwe odstąpienie

²³ Dz.U. z 2012 r. poz. 1225.

²⁴ M. Tenenbaum, *Instytucja zadatku w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 2008, rozdz. 9.4 „Zadatek a umowne prawo odstąpienia i odstępne”, s. 370–384.

²⁵ G. Tracz, *Sposoby jednostronnej rezygnacji z zobowiązań umownych*, Gdańsk 2008, rozdz. „Treść prawa do odstąpienia i wypowiedzenia”, s. 31–43.

²⁶ M. Tenenbaum, *Instytucja...*, s. 306.

²⁷ Wyrok SA w Katowicach z 3.07.2008 r., V ACa 199/08, Biul. SA w Katowicach 2008/4, s. 27–29, LEX nr 470084.

²⁸ Dz.U. z 2024 r. poz. 794 ze zm.; dalej – pr. upadł.

²⁹ Wyrok SN z 9.08.2016 r., II CSK 733/15, LEX nr 2087734.

³⁰ Uchwała SN (7) z 30.11.1994 r., III CZP 130/94, z glosą krytyczną E. Drozda, „Przegląd Sądowy” 1995/10, s. 109; wyrok SN z 8.12.2004 r., I CK 191/04, LEX nr 194121.

³¹ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 395, pkt 11.

od umowy, gdyż nie przewiduje tego prawa art. 673 k.c. i dotyczy to umów najmu zawartych zarówno na czas określony, jak i na czas nieokreślony. W orzecnictwie wywiedziono pogląd, że odstąpienie takie byłoby możliwe na podstawie art. 491 k.c. (ustawowe uprawnienie do odstąpienia od umowy wzajemnej) tylko przed realizacją umowy, tj. przed wydaniem rzeczy najemcy³². Możliwe jest także umowne odstąpienie od umowy przedwstępnej, albowiem jest to umowa zobowiązująca, dwustronnie wiążąca, ale nie wzajemna (stąd nie stosuje się do niej ustawowego uprawnienia do odstąpienia do umowy z art. 491 k.c.). Zastrzeżenie prawa odstąpienia od umowy przedwstępnej w razie uchylania się przez kontrahenta od zawarcia umowy przyrzeczonej w umówionym terminie jest dopuszczalne na podstawie art. 389 w zw. z art. 353¹ k.c., a zasada swobody umów pozwala stronom na ułożenie stosunku umownego przez nawiązanie do wcześniejszej umowy przedwstępnej, której termin zawarcia umowy przyrzeczonej już minął³³. Jak pisze Agnieszka Rzetecka-Gil³⁴, w orzecnictwie przyjmuje się jednolicie, że umowne prawo odstąpienia może być wprowadzone do umów o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy (art. 101² k.p.³⁵), o ile nie pozostaje to w sprzeczności z zasadami prawa pracy (art. 300 k.p.). Wskazanie prawa odstąpienia od umowy następuje przez jednostronne oświadczenie woli złożone drugiej stronie (art. 395 § 1 i art. 61 k.c.), co powoduje, że jest ono skuteczne z chwilą, gdy doszło do adresata. Nie jest możliwe cofnięcie czy odwołanie tego oświadczenia, ale stosuje się tu przepisy o wadach oświadczenia woli. Prawo to nie ulega przedawnieniu i może być wykonane także po wykonaniu umowy³⁶, z tym że np. dla roszczeń zamawiającego o naprawienie szkody z tytułu niewykonania umowy o dzieło nie ma zastosowania termin przedawnienia z art. 646 k.c., lecz z art. 118 k.c., gdy jest ono związane z prowadzoną działalnością gospodarczą³⁷. Jeżeli od umowy odstępuje jedna ze stron, to równocześnie nie może od niej odstąpić druga strona, gdyż jednoczesne odstąpienie przez obie strony od umowy jest równoznaczne ze zwykłym rozwiązaniem umowy³⁸. Przyjmuje się także, że umowne prawo odstąpienia jest prawem zbywalnym i może być przeniesione wraz z wierzycelnością albo długiem przez przelew (art. 509 k.c.)³⁹.

³² Wyrok SA w Gdańsku z 20.09.2017 r., I ACa 1174/16, LEX nr 2441527; wyrok SA w Łodzi z 20.02.2013 r., I ACa 1183/12, LEX nr 1294806.

³³ Wyroki SN: z 24.11.2005 r., III CK 182/05, LEX nr 188559; z 2.10.2008 r., II CSK 212/08, LEX nr 499152; z 10.10.2008 r., II CSK 215/08, LEX nr 475284; z 30.01.2013 r., V CSK 80/12, LEX nr 1314486; M. Krajewski, *Umowa przedwstępna*, Warszawa 2005, s. 172–174.

³⁴ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 396, pkt 12 i podane tam orzeczenia SN.

³⁵ Ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2025 r. poz. 277 ze zm.), dalej – k.p.

³⁶ Wyrok SN z 30.01.1998 r., III CKN 279/97, LEX nr 315347.

³⁷ Wyrok SA w Katowicach z 27.04.1999 r., I ACa 711/98, Biul. SA w Katowicach 1999/3, poz. 17, LEX nr 1540751.

³⁸ Wyrok SN z 25.01.2007 r., V CSK 411/06, LEX nr 319241.

³⁹ C. Żuławska, *Komentarz...*, red. G. Bieniek, s. 186; uchwała SN (7) z 19.10.2016 r., III CZP 5/16, LEX nr 2124032, z glosami krytycznymi: T. Nowakowski, „Palestra” 2017/5, s. 101–105;

2.3. SKUTKI ODSTĄPIENIA OD UMOWY

Zgodnie z art. 395 § 2 k.c. skutkiem umownego odstąpienia od umowy jest wygaśnięcie danego skutku prawnego z mocą wsteczną *ex tunc* i zniesienie obowiązku świadczenia. Chodzi tu o skutek taki, który prowadzi do zaistnienia stanu istniejącego przed zawarciem umowy⁴⁰. Jest to więc pełny skutek retroaktywny, co oznacza, że powstaje wówczas nowe zobowiązanie do zwrotu świadczeń w stanie niezmienionym. Reguła ta jednak nie ma zastosowania w przypadku, gdy dzieło nie zostało ukończone, gdyż zgodnie z art. 644 k.c. zamawiający może odstąpić od umowy, gdy dzieło nie zostało ukończone, płacąc umowne wynagrodzenie. Natomiast w przypadku, gdy w chwili odstąpienia od umowy była ona już wykonana w całości lub w części, strony powinny się rozliczyć. Jeżeli możliwy jest zwrot przedmiotu świadczenia, to powinien on zostać zwrócony w stanie niezmienionym, z wyjątkiem zmian spowodowanych czynnościami zwykłego zarządu. Gdy zwrot tego przedmiotu nie jest możliwy bądź przedmiot świadczenia uległ zmianie, stosuje się reguły odpowiedzialności kontraktowej z art. 471 k.c. Wpływ na to będzie miała odpowiedzialność za stan przedmiotu świadczenia. Ponieważ przepis art. 395 § 2 k.c. ma charakter dyspozytywny, strony mogą odmiennie, niż w tym przepisie, ustalić skutki odstąpienia od umowy. Jest on jednak przepisem bezwzględnie obowiązującym, jeżeli strony inaczej nie postanowiły.

Rozbieżnie rozumiane są postanowienia umów zawierające prawo odstąpienia od umowy i postanowienia o karach umownych w takim przypadku. Przeważa stanowisko, że: „wykonanie prawa odstąpienia prowadzi do zniesienia umowy *ex tunc*, co oznacza, że tym samym (...) zniesieniu z takim skutkiem ulegają wszelkie zastrzeżenia zawarte w umowie, a więc i kara umowna, jako logiczna konsekwencja (...) skutku *ex tunc* wykonania prawa odstąpienia”⁴¹. W tym przypadku przyjmuje się, że skutek *ex tunc* odstąpienia od umowy w postaci zniesienia skutku obligacyjnego powoduje, że prawnie przyjmuje się taki stan: „jakby umowa nie była zawarta”. To oznacza, że odstąpienie od umowy powoduje, że wygasają nie tylko zobowiązania podstawowe z umowy, ale również postanowienia akcesoryjne, a więc także odnoszące się do kary umownej. Kara umowna dzieli los świadczenia (zobowiązania) głównego⁴². Przeciwne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie Sądu Najwyższego⁴³

M. Mazura, OSP 2017/10, poz. 96; aprobującymi: B. Trybulińskiej, „Rejent” 2017/8, s. 97–109; K. Wosiaka, „Głosa” 2017/4, s. 52–61.

⁴⁰ Wyrok SN z 13.10.1992 r., II CRN 104/92, LEX nr 9088.

⁴¹ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 395, pkt 47.

⁴² Wyrok SA w Katowicach z 3.07.2008 r., V ACa 199/08; wyrok SA w Poznaniu z 27.02.2001 r., I ACa 981/00, „Prawo Gospodarcze” 2002/6, s. 54, LEX nr 707836.

⁴³ Wyroki SN: z 5.10.2006 r., IV CSK 157/06, LEX nr 224585; z 15.11.2012 r., V CSK 512/11, LEX nr 1276232; z 29.06.2005 r., V CK 105/05, LEX nr 395072; z 2.10.2007 r., II CNP 101/07, LEX nr 490505.

i piśmiennictwie⁴⁴ – przyjmuje się w nim, że odstąpienie od umowy znosi tylko prawa i obowiązki stron należące do istoty umowy, ale nie znosi powstałego wcześniej stanu odpowiedzialności z tytułu kary umownej i przesłanek uzasadniających jej zapłatę. Należy jednak przyjąć, że to właśnie ten pogląd jest trafny, albowiem kara umowna jest przewidziana właśnie na wypadek odstąpienia od umowy.

W uchwale z 18.07.2012 r., III CZP 39/12, Sąd Najwyższy wyraził taki pogląd:

„1. W klauzulach umownych przewidujących karę umowną na wypadek odstąpienia od umowy nie chodzi o swego rodzaju sankcję finansową wobec dłużnika z umowy wzajemnej za samo skorzystanie przez stronę przeciwną z uprawnienia do odstąpienia od umowy, lecz o karę w znaczeniu art. 483 § 1 k.c., której celem jest naprawienie szkody spowodowanej przez dłużnika niewykonaniem zobowiązania wynikającego z umowy, od której odstąpiono.

2. Interpretacja zastrzeżenia kary umownej na wypadek odstąpienia od umowy, łącząca ją z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków wynikających z art. 494 k.c., w szczególności obowiązku zwrotu otrzymanych świadczeń musiałaby wyraźnie wynikać z postanowień umowy; w przeciwnym przypadku należy ją powiązać z obowiązkiem naprawienia szkody spowodowanej niewykonaniem umowy, od której odstąpiono, a nie z obowiązkiem naprawienia szkody spowodowanej niewykonaniem obowiązków wynikających z art. 494 k.c. powstałych wskutek odstąpienia od umowy.

3. Nie może być kumulowana kara umowna przewidziana za nienależyte wykonanie zobowiązania, np. kara umowna za zwłokę w wykonaniu zobowiązania i kara umowna za niewykonanie zobowiązania. Nie sposób bowiem jednocześnie spełnić wymagań, od których naliczenie tych kar jest uzależnione, tj. wykonać, choćby w sposób nienależyty, i nie wykonać tego samego zobowiązania. Wierzyciel nie może zażądać zapłaty obu wymienionych kar umownych, gdyż wzajemnie się one wykluczają.

4. Wskutek odstąpienia od umowy (na podstawie upoważnienia ustawowego, jak również umownego uregulowanego w art. 492 k.c.) powstaje stan, który należy zakwalifikować jako niewykonanie zobowiązania, skoro strona, która odstąpiła od umowy, może dochodzić naprawienia szkody wynikłej z niewykonania zobowiązania. Z tego względu, że odstąpienie od umowy powoduje przekształcenie się stanu zwłoki lub opóźnienia w stan niewykonania zobowiązania, strona może dochodzić kary umownej przewidzianej na wypadek odstąpienia od umowy, tj. kary

⁴⁴ M. Warciński, *Glosa do wyroku SN z 15.10.2006 r., IV CSK 157/06*, OSP 2007/12, poz. 142; A. Olejniczak [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. III, *Zobowiązania. Część ogólna*, red. A. Kidyba, LEX 2010, komentarz do art. 494; B. Stryjewska, *Konstrukcja prawna kary umownej „za odstąpienie od umowy” a granice swobody umów*, „Przegląd Sądowy” 2022/9, s. 24–37; K. Paško, *Odstąpienie od umowy a dochodzenie kar umownych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015/1, s. 4–18; M. Brzezińska, *Moc wiążąca klauzuli zastrzegającej karę umowną na wypadek odstąpienia od umowy*, „Przegląd Sądowy” 2008/11–12, s. 127.

przewidzianej na wypadek niewykonania zobowiązania z wyłączeniem możliwości równoczesnego dochodzenia kary umownej zastrzeżonej z tytułu zwłoki lub opóźnienia jako jednej z postaci nienależytego wykonania zobowiązania.

5. Zakres szkody spowodowanej niewykonaniem zobowiązania w następstwie odstąpienia od umowy jest specyficzny. Na jej rozmiar wpływa szkoda doznana na skutek określonego przejawu nienależytego wykonania zobowiązania przez dłużnika w okresie poprzedzającym odstąpienie od umowy, jak również wszelkie koszty, jakie poniosła strona w związku z koniecznością odstąpienia od niej”.

Pogląd ten jakby likwiduje powyższy spór.

2.4. USTAWOWE UPRAWNIENIE DO ODSTĄPIENIA OD UMOWY

Uprawnienie to zostało przewidziane w art. 491 k.c., określającym następstwa zwłoki zobowiązanego dłużnika z umowy wzajemnej, który nie uchyła skutków regulacji zawartej w art. 471 i n. k.c.

Jest charakterystyczne, że przepis art. 395 § 1 k.c. na określenie odstąpienia od umowy używa terminu „prawo odstąpienia od umowy”, podczas gdy w art. 491 § 1 i 2 oraz w art. 492 k.c. jest mowa o uprawnieniu. W artykule niniejszym nie zajmowano się poprawnością tych określeń, dostrzegając jednak, że w piśmiennictwie często się ich używa jako równorzędnych⁴⁵, co jednak wskazuje, iż: „stosunek uprawnienia do prawa podmiotowego jest stosunkiem części do całości”⁴⁶. Dlatego w artykule użyto tych pojęć jako równorzędnych.

Przepis art. 491 k.c. nie ma zastosowania do umownego prawa odstąpienia⁴⁷. Jeżeli z umowy wzajemnej w zwłokę popadnie dłużnik, to wierzyciel może się domagać wykonania zobowiązania, a wtedy ma uprawnienie z art. 491 § 1 i art. 477 § 1 k.c., czyli może żądać naprawienia szkody wynikłej ze zwłoki, a w razie niewykonania zobowiązania może żądać naprawienia szkody wynikłej z tego faktu (art. 491 § 1 k.c.). Przysługują mu również uprawnienia do wykonania zastępczego (art. 479 i 480 k.c.). Alternatywnym rozwiązaniem jest droga prowadząca do wygaśnięcia zobowiązania poprzez odstąpienie od umowy. Przesłanki tego odstąpienia określają art. 491 i 492 k.c. Są nimi: zwłoka dłużnika, nie dotyczy to innych sposobów wykonania zobowiązania⁴⁸, w rozumieniu art. 476 k.c.; wyznaczenie drugiej stronie odpowiedniego, dodatkowego terminu do spełnienia świadczenia z zagrożeniem, że w razie bezskuteczności jego upływu strona będzie

⁴⁵ Zob. A. Olejniczak [w:] *Kodeks...*, red. A. Kidyba, 2010, komentarz do art. 395, pkt 5, 7; A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 395, pkt 24.

⁴⁶ E. Łętowska, *Prawo. Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 1993, s. 146–147.

⁴⁷ Wyrok SN z 30.01.1998 r., III CKN 279/97.

⁴⁸ A. Olejniczak [w:] *Kodeks...*, red. A. Kidyba, 2010, komentarz do art. 491; A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 491, pkt 1–3.

uprawniona do odstąpienia od umowy. Oznacza to konieczność dokonania dwóch czynności: jednej – wyznaczenia dodatkowego terminu z zagrożeniem odstąpienia od umowy, i drugiej – oświadczenia o odstąpieniu od umowy. W zakresie wyznaczenia dłużnikowi dodatkowego terminu i zagrożenia odstąpieniem od umowy przepis art. 491 § 1 k.c. ma charakter bezwzględnie obowiązujący⁴⁹. Wyznaczenie dodatkowego terminu z zagrożeniem odstąpienia od umowy nie zobowiązuje wierzyciela do wykonania tego oświadczenia, gdyż może on mimo to żądać wykonania zobowiązania i naprawienia szkody wynikłej ze zwłoki czy nawet żądać wykonania zastępczego⁵⁰. Wyznaczony termin powinien być odpowiedni, a więc nie może być za krótki, w praktyce uniemożliwiający spełnienie świadczenia⁵¹. Powinien to być termin, przy którym dłużnik będzie mógł spełnić świadczenie, przy uwzględnieniu należytej staranności i specyfiki danego obowiązku⁵². Wyznaczenie dodatkowego terminu może nastąpić w dowolnej formie, natomiast odstąpienie od umowy, gdy umowa była zawarta na piśmie, powinno być dokonane w formie pisemnej. Natomiast gdy umowa została zawarta w innej formie szczególnej (pismo z urzędowo poświadczonym podpisem czy w formie notarialnej), odstąpienie powinno być stwierdzone pismem. Oświadczenie o odstąpieniu może być też złożone w sposób dorozumiany⁵³.

Wprawdzie przepis art. 491 k.c. nie określa skutków odstąpienia od umowy wzajemnej, a więc nie wskazuje, czy skutki te nastąpią *ex tunc* czy *ex nunc*, jednak przyjmuje się, że z wyjątkiem umów o skutkach trwałych nastąpią one *ex tunc*⁵⁴. Odstąpienie od umowy wzajemnej na gruncie art. 491 k.c. budzi wątpliwości w zakresie skutków rzeczowych odstąpienia od umowy, a mianowicie: czy odstąpienie od umowy przenoszącej własność prowadzi z mocy prawa do powrotnego przejścia prawa własności na zbywcę, czy też konieczne jest dokonanie powrotnego przewłaszczenia, gdyż wierzyciel uzyskuje tylko roszczenie obligacyjne⁵⁵. W przypadku przeniesienia własności nieruchomości w orzecznictwie ścierają się dwa poglądy. Według pierwszego z tych poglądów⁵⁶ odstąpienie od umowy na podstawie art. 491 k.c. powoduje unicestwienie nie tylko samej umowy, ale i wszystkich jej skutków obligacyjnych i rzeczowych, co oznacza w istocie utratę przez nabywcę własności z mocy prawa. Drugi zaś pogląd głosi, że prawo własności nie może zostać przeniesione przez jednostronne oświadczenie woli, którym jest odstąpienie

⁴⁹ Wyrok SN z 19.03.1999 r., II CKN 238/18, LEX nr 1212919; wyrok SN z 8.12.2005 r., II CK 297/05, LEX nr 188549.

⁵⁰ Wyrok SA w Katowicach z 14.12.1995 r., I ACr 699/05, Biul. SA w Katowicach 1996/1–2, s. 11.

⁵¹ Wyrok SA w Krakowie z 29.11.2017 r., I ACa 548/17, LEX nr 2467471.

⁵² Wyrok SA w Szczecinie z 13.10.2016 r., I ACa 628/16, LEX nr 2171153.

⁵³ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 491, pkt 17.

⁵⁴ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 491, pkt 19.

⁵⁵ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 491, pkt 20.

⁵⁶ Wyrok SN z 9.07.1980 r., II CR 190/80, OSNCP 1981/1, poz. 18, LEX nr 2545.

od umowy. Powoduje ono bowiem tylko skutek obligacyjny, zobowiązujący do przeniesienia własności rzeczy z powrotem na zbywcę, choć nie prowadzi do przejścia własności z mocy prawa⁵⁷. Odmiennie zaś przyjmuje się w odniesieniu do odstąpienia od umowy sprzedaży rzeczy ruchomych. Tu jednomyślnie przyjmuje się, że odstąpienie to powoduje przejście własności rzeczy z powrotem na zbywcę⁵⁸. Przepis art. 491 § 2 k.c. modyfikuje uprawnienia wierzyciela z art. 491 § 1 k.c. do odstąpienia od umowy wzajemnej z uwagi na zmianę dłużnika, w przypadku gdy świadczenia obu stron są podzielne. Co do zasady – wierzyciel nie może wówczas odstąpić od umowy w całości, jeżeli dłużnik dopuszcza się zwłoki tylko co do części świadczenia, chyba że częściowe wykonanie świadczenia nie miałoby dla niego znaczenia ze względu na właściwość zobowiązania albo ze względu na zamierzony cel umowy, znany stronie będącej w zwłoce. W innych zaś sytuacjach wierzyciel musi wybrać albo odstąpienie od umowy co do części świadczenia, co do której dłużnik popadł w zwłokę, albo co do całej reszty niespełnionego świadczenia.

W wyroku z 15.05.2007 r., V CSK 30/07⁵⁹, Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że przepis art. 491 § 2 k.c. odnosi się także do zobowiązań ciągłych (o skutkach trwałych). W głosie do tego wyroku Michał Warciński wskazuje na niejednolitość poglądu co do rozumienia pojęć skutek *ex tunc* i *ex nunc*. Wedle jednego poglądu, zwanego tradycyjnym stanowiskiem, skutek *ex tunc* polega na uchyleniu zobowiązania i z reguły umowy w ten sposób, że umowa i zobowiązanie uważane są za nieistniejące, a skutek *ex nunc* polega na zniesieniu zobowiązania na przyszłość. Nastąpi on także w sytuacji, gdy strony postanowią, że zniesienie zobowiązania nastąpi w oznaczonym momencie w przeszłości albo w przyszłości, z tym że nie może to być chwila powstania zobowiązania, a więc chwila zawarcia samej umowy⁶⁰. Wedle drugiego – jak nazywa Michał Warciński – nowszego poglądu ze skutkiem *ex tunc* mamy do czynienia wówczas, kiedy strony po uchyleniu stosunku prawnego na przyszłość są zobligowane do zwrotu świadczeń spełnionych przed tą chwilą, ze skutkiem zaś *ex nunc* wtedy, gdy są zwolnione z obowiązku danego świadczenia. Tak też przyjął w powyższym wyroku Sąd Najwyższy, wskazując, że skutek *ex nunc* sprowadza się jedynie do zniesienia stosunku prawnego na przyszłość bez konieczności zwrotu otrzymanych świadczeń. Pogląd ten należy podzielić.

Reasumując, na gruncie art. 491 § 2 k.c. wierzyciel ma do wyboru trzy warianty postępowania: a) może odstąpić od umowy jedynie co do części świadczenia, w stosunku do którego dłużnik popadł w zwłokę, żądając jednocześnie wykonania umowy w pozostałym zakresie; b) może odstąpić od umowy co do całej reszty

⁵⁷ Uchwała SN z 17.11.1993 r., III CZP 156/93, OSNC 1994/6, poz. 128, LEX nr 4015; uchwała SN z 27.04.1994 r., III CZP 60/94, LEX nr 197777; uchwała SN (7) z 30.11.1994 r., III CZP 130/94, z głosem krytyczną E. Drozda, „Przegląd Sądowy” 1995/10, s. 109.

⁵⁸ Uchwała SN (7) z 27.02.2003 r., III CZP 80/02, Biul. SN 2003/2, s. 8.

⁵⁹ LEX nr 320027, z głosem aprobującym M. Warcińskiego, OSP 2008/12, poz. 127.

⁶⁰ M. Podrecka, *Rozwiązanie umowy za zgodą stron*, Bydgoszcz–Kraków 2003, s. 192.

niespełnionego świadczenia, czyli co do tej części, w stosunku do której dłużnik popadł w zwłokę, jak i co do tej, która jeszcze nie jest wymagalna⁶¹; c) wierzyciel może też odstąpić od umowy w całości, jeżeli wykonanie części nie miałoby dla niego znaczenia ze względu na właściwość zobowiązania albo ze względu na zamierzony przez niego cel umowy znany drugiej stronie będącej w zwłocę⁶². Wierzyciel może też zrzec się prawa odstąpienia od umowy. Ciężar dowodu w zakresie wykazania okoliczności wskazanych pod lit. c ciąży na wierzycielu. O zastosowaniu art. 491 § 1 czy art. 491 § 2 k.c. decyduje treść stosunku zobowiązaniowego. Świadczenie rzeczy oznaczonej co do tożsamości jest świadczeniem niepodzielnym⁶³, przy czym świadczenie wskazane w umowie o roboty budowlane jest podzielne, gdyż może ono być spełnione w części bez istotnej zmiany przedmiotu świadczenia⁶⁴. Niepodzielność przedmiotu świadczenia nie jest tożsama z niepodzielnością samego świadczenia⁶⁵.

Trzeba zwrócić uwagę na trafny pogląd Marcina Lemkowskiego wyrażony w glosie: „Świadczenie wykonawcy robót budowlanych nie jest świadczeniem podzielnym. O podzielności w rozumieniu art. 379 § 1 k.c. w przypadku świadczeń polegających na działaniu (*facere*) można mówić jedynie wówczas, gdy są to czynności jednorodne, trwające w czasie lub powtarzające się, a poszczególne jego części muszą mieć wszystkie istotne właściwości całego świadczenia. W przeciwnym razie nie da się wyodrębnić równych świadczeń przypadających poszczególnym wierzycielom (art. 379 § 1 zd. 2 k.c.), a to właśnie jest podstawowym warunkiem i konsekwencją podzielności świadczenia. Wykonanie robót budowlanych do takich czynności nie należy: nie są to działania jednorodne, ale złożone, prowadzące do osiągnięcia oznaczonego w umowie rezultatu, którym jest rzecz oznaczona co do tożsamości, zupełnie nie dająca się podzielić pomiędzy strony stosunku zobowiązaniowego. Jednorazowe i niepodzielne świadczenie wykonawcy robót budowlanych może być spełniane częściowo, tj. w określonych odstępach czasowych (świadczenie częściowe). (...) Prawo zobowiązań w odniesieniu do wszystkich świadczeń, nie tylko podzielnych, zezwala na ich częściowe spełnianie, o czym przekonuje art. 450 k.c. Jedynie uzasadniony interes wierzyciela może zniweczyć uprawnienie dłużnika do częściowego wykonania zobowiązania. W odniesieniu zaś do robót budowlanych zasada ta uległa konkretyzacji w art. 654 k.c., który nadto zmodyfikował zasadę jednoczesności świadczeń wzajemnych. Otóż inwestor jest nie tylko zobowiązany do przyjęcia świadczenia częściowego (nie może odmówić odbioru części wykonanych robót na podstawie art. 450 k.c., gdyż art. 654 k.c. zawiera w tym zakresie regulację szczególną), ale także do zapłaty wynagrodzenia

⁶¹ A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 491, pkt 26.

⁶² A. Rzetecka-Gil, *Kodeks...*, komentarz do art. 491, pkt 27.

⁶³ Wyrok SN z 14.03.2002 r., IV CKN 821/00, LEX nr 54375.

⁶⁴ Wyrok SN z 20.04.2006 r., III CSK 11/06, LEX nr 439201.

⁶⁵ Wyrok SN z 19.03.2004 r., IV CK 172/03, LEX nr 112927, z glosami krytycznymi: W. Białończyka, OSP 2006/2, poz. 18; M. Lemkowskiego, „Rejent” 2006/1, s. 136.

za wykonane już częściowo zobowiązanie i tylko wyraźne postanowienie umowne może te obowiązki z niego zdjąć”.

Rozróżnienie podzielności świadczenia i podzielności przedmiotu świadczenia nie ma zatem racji bytu, skoro przepis art. 379 k.c. mówi wprost o podzielności świadczenia, a nie przedmiotu świadczenia.

Ustawową definicję świadczenia podzielnego zawiera art. 379 § 2 k.c. Wynika z niej, że podzielność świadczenia zachodzi wówczas, gdy przy jego spełnianiu częściami występują kumulatywnie dwie przesłanki. Po pierwsze, musi być zachowany bez istotnej zmiany przedmiot świadczenia, co oznacza, że poszczególne części muszą mieć wszystkie istotne części całego świadczenia. Po drugie, wartość świadczenia nie może ulec zmianie. Charakter podzielny ma ze swej istoty świadczenie pieniężne oraz z reguły świadczenie rzeczy oznaczonych co do gatunku. Świadczenie rzeczy oznaczonej co do tożsamości jest zawsze niepodzielne. Bez względu na to, czy chodzi o umowę o roboty budowlane, czy o umowę o dzieło, wykonywanie oczyszczalni ścieków nie może być uznane za świadczenie podzielne. Podzielenie tego przedmiotu na poszczególne części (elementy) spowoduje bowiem istotną zmianę jego właściwości⁶⁶.

2.5. BEZZWŁOCZNE ODSTĄPIENIE OD UMOWY (ART. 492 K.C.)

Charakter przepisu art. 492 k.c. jest w orzecznictwie sądowym sporny, aczkolwiek:

„przepis ten określa dwie sytuacje, w których prawo do odstąpienia od umowy wzajemnej, w przypadku zwłoki dłużnika może być wykonywane bez wyznaczenia terminu dodatkowego:

- a) jeżeli uprawnienie do odstąpienia od umowy wzajemnej zostało zastrzeżone na wypadek niewykonania zobowiązania w terminie ściśle określonym (*lex commissoria*),
- b) jeżeli wykonanie zobowiązania przez jedną ze stron po terminie nie miałyby dla drugiej strony znaczenia ze względu na właściwość zobowiązania albo ze względu na zamierzony przez nią cel umowy, znany stronie będącej w zwłoce⁶⁷.

Spór o przepis art. 492 k.c. dotyczy dopuszczalności stosowania tego przepisu do umownego prawa odstąpienia (art. 395 k.c.) czy tylko do ustawowego uprawnienia do odstąpienia (art. 491 k.c.). Zwolennicy pierwszego poglądu⁶⁸ twierdzą,

⁶⁶ Wyrok SN z 14.03.2002 r., IV CKN 821/00.

⁶⁷ A. Olejniczak [w:] *Kodeks...*, red. A. Kidyba, 2010, komentarz do art. 492.

⁶⁸ Wyrok SN z 13.06.2013 r., IV CSK 668/12, LEX nr 1365727; uchwała SN z 18.07.2012 r., III CZP 39/12, z głosem aprobującą P. Drapały, „Państwo i Prawo” 2013/10, s. 133–138, i krytyczną

że instytucja z art. 492 k.c. to szczególnie przypadek umownego prawa odstąpienia od umowy, o jakim mowa w art. 395 k.c., co oznacza, że w zakresie nieuregulowanym w art. 492 k.c. należy stosować postanowienia art. 395 k.c., czyli także konieczność uzależnienia umownego prawa odstąpienia od terminu na jego wykonanie. W uzasadnieniu wyroku SN z 6.05.2004 r., II CK 261/03, wskazano, że: „w orzecznictwie utrwalone jest stanowisko, że przesłanką umownego zastosowania odstąpienia od umowy jest określenie terminu, w którym może to nastąpić, co stosuje się do każdego przypadku takiego zastosowania. Brak stosownej wzmianki w umowie wyklucza możliwość przyjęcia, że strony zastosowały umowne prawo odstąpienia”. Z kolei zwolennicy drugiego, dominującego poglądu wskazują, że klauzula z art. 492 k.c. to szczególnie przypadek ustawowego prawa odstąpienia, co oznacza, że przepis art. 395 k.c. nie ma tu zastosowania⁶⁹.

3. ODSZCZEPNIENIE OD UMOWY W PODATKACH DOCHODOWYCH

Zagadnienie podatkowych skutków odstąpienia od umowy w podatkach dochodowych nie jest zadaniem łatwym. Po pierwsze dlatego, że przepisy obu ustaw ich nie regulują na poziomie ogólnym. Po drugie dlatego, że stany faktyczne, jakie przyjmują sądy administracyjne, są w kwestiach istotnych dla przesłanek odstąpienia od umowy w prawie cywilnym nadzwyczaj enigmatyczne, uproszczone. W zasadzie wskazuje się w nich tylko na to, że strona skorzystała z prawa (uprawnienia) – a są to przecież nietożsame pojęcia – do odstąpienia od umowy. Brak w nich z reguły rozważenia, czy było to prawo odstąpienia od umowy uregulowane w art. 395 k.c., czy uprawnienie do ustawowego odstąpienia od umowy na podstawie art. 491 k.c. Także sporadycznie rozważa się problem odstępnego, czyli wynagrodzenia albo odszkodowania za czas pozostały do końca umowy. Rozważania w tym zakresie ograniczają się z reguły do zaliczenia tychże albo do kosztów uzyskania przychodów, albo do przychodów, a wyjątkowo – do przychodów zwolnionych od opodatkowania. Sporadycznie też występują w tych orzeczeniach rozważania na temat skutków odstąpienia od umowy przenoszącej własność nieruchomości – *ex tunc* czy *ex nunc*.

K. Duszyńskiej, „Przegląd Sądowy” 2014/7–8, s. 181–188; wyrok SA w Łodzi z 7.05.2014 r., I ACA 1357/13, LEX nr 1477175.

⁶⁹ Wyrok SN z 12.10.2017 r., IV CSK 708/16, LEX nr 2390750.

3.1. USTAWOWE REGULACJE SKUTKÓW ODSTĄPIENIA OD UMOWY W PODATKACH DOCHODOWYCH

Na wstępie należy podkreślić, jak wyżej wskazano, że zarówno:

- 1) w ustawie z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷⁰,
- 2) jak i w ustawie z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷¹

– nie ma szczególnych regulacji dotyczących skutków podatkowych odstąpienia kontrahenta od umowy (odstąpienia umownego – art. 395 k.c.) czy odstąpienia na podstawie ustawy (art. 491 i n. k.c.). W obu zaś ustawach są podobne regulacje zawarte w art. 23 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.f. i art. 16 ust. 1 pkt 59 u.p.d.o.p., z których wynika, że: „nie uważa się za koszt uzyskania przychodów (...) składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu (...) umów ubezpieczenia na rzecz pracowników (...), jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza (...) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy (...)”⁷². Wyłączenie to dotyczy konkretnego typu wydatków, a nie konkretnej grupy osób objętych ubezpieczeniem.

3.2. ZAGADNIENIA SZCZEGÓŁOWE ODSTĄPIENIA OD UMOWY W PODATKACH DOCHODOWYCH W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Zagadnienia podatkowych skutków odstąpienia od umowy omówione będą w odniesieniu do kwestii dotyczących:

- umownego i ustawowego prawa (uprawnienia) do odstąpienia od umowy,
- wskazania terminu, w którym dopuszczalne jest (było) skorzystanie z odstąpienia od umowy, ewentualnie uzasadnienia skorzystania z tego prawa (uprawnienia),
- określenia w umowie skutku odstąpienia od umowy – *ex tunc* i *ex nunc*,
- wskazania rodzaju umów, w których realizowane jest (było) prawo (uprawnienie) do odstąpienia od umowy, rozróżnienie umów zobowiązujących, umów zobowiązująco-rozporządzających (rzeczowych), umów o skutkach trwałych (ciągłych),
- podatkowych skutków odstąpienia od umowy przeniesienia własności nieruchomości,
- podatkowych skutków zastrzeżenia odstępnego i celów oraz funkcji tego świadczenia i jego skutków podatkowych,

⁷⁰ Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm., dalej – u.p.d.o.f.

⁷¹ Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm., dalej – u.p.d.o.p.

⁷² Wyrok NSA z 15.10.2013 r., II FSK 2924/11, LEX nr 1386294.

- charakteru prawnego oświadczenia o odstąpieniu od umowy (jedna strona czy dwie strony), zbywalności prawa do odstąpienia od umowy,
- podatkowych skutków odstąpienia od umowy, konsekwencji zwrotu świadczenia, umowy wykonanej, niewykonanej,
- odstąpienia od umowy i kary umownej,
- podatkowych skutków ustawowego odstąpienia od umowy, wyznaczenia dodatkowego terminu do spełnienia świadczenia, skutków *ex tunc* i *ex nunc*.

Przechodząc do omówienia powyższych zagadnień, należy zauważyć, że rodzaj odstąpienia od umowy z art. 395 k.c. czy art. 491–497 k.c. w orzecznictwie sądów administracyjnych nie był przedmiotem rozważań. Należy więc przyjąć pogląd, że odstąpienie od umowy wywoływało takie same konsekwencje podatkowe na gruncie obu rodzajów odstąpienia od umowy. Wyjątkowo tylko dostrzegano, że prawo (uprawnienie) odstąpienia od umowy może wynikać albo z umowy, albo z ustawy⁷³.

Także zagadnienia prawne umownego terminu do wykonania prawa odstąpienia od umowy (art. 395 § 1 k.c.) czy wyznaczenia drugiej stronie dodatkowego terminu do wykonania uprawnienia do odstąpienia od umowy wzajemnej (art. 491 § 1 k.c.) nie były przedmiotem rozważań sądów administracyjnych. W sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 24.01.2018 r., II FSK 2051/17, organ podatkowy stwierdził, że oświadczenie skarżącej spółki o odstąpieniu od umowy na podstawie art. 491 § 1 k.c. było nieskuteczne, bowiem nie wyznaczyła ona kupującej dodatkowego terminu na spełnienie świadczenia. Nie było ono także skuteczne, gdyż kupująca, nabywając udziały w spółce, nie zapoznała się z treścią oświadczeń (art. 61 § 1 k.c.) o odstąpieniu od umowy, mimo że wysłane były za potwierdzeniem odbioru. W sprawie tej sąd I instancji skargę skarżącej, która odstąpiła od umowy sprzedaży udziałów, oddalił ze względu na brak zapłaty części ceny, uznając, że wystąpił u niej przychód należny z art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.f., a Naczelny Sąd Administracyjny oddalił jej skargę kasacyjną, albowiem zarzuty skargi kasacyjnej były wadliwe. W stanach faktycznych przedstawionych w rozpoznanych sprawach nie była rozważana także kwestia uzasadnienia prawa do odstąpienia od umowy. Natomiast w wielu wyrokach sądów administracyjnych rozważano skutki odstąpienia od umowy⁷⁴, wyrażając w niektórych z nich rozbieżne poglądy.

⁷³ Wyroki NSA: z 24.01.2018 r., II FSK 2051/17, LEX nr 2439374; z 14.01.2011 r., II FSK 1547/09, LEX nr 952665; z 6.01.2006 r., II FSK 133/05, LEX nr 164138.

⁷⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 2.02.2017 r., III SA/Wa 3266/15, LEX nr 2290135; wyrok WSA w Opolu z 20.05.2009 r., I SA/Op 77/09, LEX nr 546829; wyrok NSA z 14.01.2011 r., II FSK 1547/09; wyrok WSA we Wrocławiu z 17.02.2005 r., I SA/Wr 1056/03, LEX nr 714197; wyrok NSA z 13.06.2006 r., II FSK 933/05, LEX nr 279599; wyrok WSA w Warszawie z 1.12.2009 r., III SA/Wa 1209/09, LEX nr 583300; wyrok NSA z 20.09.2011 r., II FSK 598/10, LEX nr 965076; wyrok WSA we Wrocławiu z 8.07.2015 r., I SA/Wr 908/15, LEX nr 1784274; zob. wyroki NSA z 30.11.2017 r.: II FSK 3190/15, LEX nr 2434915; II FSK 3191/15, LEX nr 2430696; II FSK

1. W sprawie II FSK 933/05 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że odstąpienie kupującego od umowy z powodu wad rzeczy sprzedanej (sprzedawca przy tym uznał reklamację) powoduje na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 12 ust. 1 pkt 1) i Kodeksu cywilnego (art. 491 § 1 i art. 560 § 2) powrotne przejście własności rzeczy ruchomej na zbywcę⁷⁵, a więc wystąpienie skutków rzeczowych, a nie obligacyjnych, co na gruncie podatkowym oznacza obowiązek skorygowania kosztów uzyskania przychodów u kupującego (art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.), a brak przychodu (art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.) – u sprzedawcy⁷⁶ ze względu na brak wiarygodności.

2. W sprawie II FSK 598/10 (III SA/Wa 1209/09) sądy administracyjne rozważały skutki zawarcia przez kupującego (skarżący) umów sprzedaży udziałów w sp. z o.o. w sytuacji, gdy kupujący odstąpił od umowy, wyrażając dość kontrowersyjny pogląd, że „ocena danego zdarzenia na gruncie prawa cywilnego i prawa podatkowego może być różna”, a odstąpienie od umowy sprzedaży nie uchyła obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych i nie powoduje powstania nadpłaty w rozumieniu art. 72 i n. ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷⁷. W tym przypadku niewątpliwie jest, że nie powstało uprawnienie do zwrotu podatku z art. 11 ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁷⁸, ale jednak powstała nadpłata, albowiem odstąpienie od umowy spowodowało powrotne przejście własności rzeczy ruchomej na sprzedającego ze skutkiem *ex tunc* (a nie *ex nunc*), co oznaczało, że podatek ten został zapłacony nienależnie, i nie ma tu znaczenia ze względu na powyższy skutek to, że odstąpienie od umowy sprzedaży było późniejsze w czasie i nie powodowało nieważności umowy, skoro umowa wygasła⁷⁹.

3. Podobnie kontrowersyjny pogląd wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 2.11.2017 r., III SA/Wa 3266/15, stwierdzając, że nieskuteczne odstąpienie przez sprzedawcę od umowy sprzedaży udziałów z powodu niedoręczenia (oświadczenie o odstąpieniu od umowy doręczono przez awizo) powodowało, że mimo braku zapłaty za udziały u sprzedającego powstał przychód należny podlegający opodatkowaniu. Kontrowersyjność tego poglądu wynika z faktu, że odmowa przyjęcia oświadczenia, jak też zaniechanie odbioru pisma prawidłowo awizowanego oznaczają prawidłowość jego doręczenia w rozumieniu art. 61

3192/15, LEX nr 2455168, a także wyroki NSA: z 4.04.2018 r., II FSK 843/16, LEX nr 2483904; z 2.07.2019 r., II FSK 326/18, LEX nr 2706106.

⁷⁵ Zob. też uchwałę SN (7) z 27.02.2003 r., III CZP 80/02; wyrok SN z 8.05.2003 r., II CKN 66/01, LEX nr 121712.

⁷⁶ Por. wyrok NSA z 16.03.1998 r., I SA/Ka 1414/96, LEX nr 33534.

⁷⁷ Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.

⁷⁸ Dz.U. z 2024 r. poz. 295 ze zm.

⁷⁹ Tym samym nie można podzielić poglądów w tej kwestii zawartych także w wyroku WSA w Warszawie z 27.10.2004 r., III SA 2814/03, LEX nr 260899; wyrok NSA z 21.11.2001 r., III SA 1776/00, niepubl.

§ 1 k.c.⁸⁰, ale i dlatego, że Sąd wyraził taki oto pogląd: „odstąpienie nie przenosi automatycznie własności rzeczy z powrotem na sprzedawcę”⁸¹. W obowiązującym stanie prawnym trudno byłoby przyjąć konstrukcję nastąpienia skutku rzeczowego (przejścia własności) tylko na podstawie jednostronnego oświadczenia osoby niebędącej właścicielem rzeczy, na co zwracał uwagę Sąd Najwyższy w swoich orzeczeniach⁸². Samo złożenie oświadczenia o odstąpieniu od umowy przez zbywcę, któremu nie przysługuje już własność, nie skutkuje automatycznym przejściem prawa własności z powrotem na zbywcę. Do zaistnienia takiego skutku konieczne byłoby albo zawarcie kolejnej umowy (co w niniejszej sprawie nie miało miejsca), albo wydanie przez Sąd wyroku, zastępującego oświadczenie woli nabywcy (do czego w sprawie również nie doszło). W orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że „z uwagi na obowiązki publicznoprawne związane z własnością rzeczy pożądane jest, aby także zwrotne przeniesienie własności rzeczy ruchomej było następstwem zdarzenia pewnego, jakim jest czynność dwustronna dotychczasowych partnerów umowy sprzedaży lub orzeczenie sądu, a nie jednostronny akt woli jednego z nich”, w sytuacji gdy przedmiotem umowy sprzedaży była sprzedaż prawa majątkowego (udziały w sp. z o.o.), co oznacza, że skutkiem odstąpienia od umowy był zwrot świadczenia i wygaśnięcie umowy.

4. W sprawach zakończonych wyrokami z 30.11.2017 r., II FSK 3190/15; II FSK 3191/15, II FSK 3192/15, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził trafny pogląd, że w sytuacji, gdy w 2003 r. skarżąca (sprzedawca) zbyła nieruchomości, za którą nabywca zapłacił tylko 20% ceny, a w 2013 r. sprzedawca odstąpił od umowy sprzedaży w zakresie pozostałej (80%) części nieopłaconej nieruchomości i do powrotnego przejścia własności nieruchomości w tej części doszło w 2013 r., to od tej daty liczyć się będzie nowy pięcioletni termin warunkujący istnienie opodatkowanego źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–d u.p.d.o.f., w przypadku przyszłej sprzedaży nieruchomości przez sprzedawcę. W uzasadnieniach tych wyroków Naczelny Sąd Administracyjny powołał się na utrwalone orzecznictwo Sądu Najwyższego w zakresie skutków powrotnego przejścia własności nieruchomości w razie odstąpienia od umowy sprzedaży (skutki *ex nunc*) i konieczność zawarcia nowej umowy przenoszącej własność, o ile umowa sprzedaży nie została wykonana⁸³.

⁸⁰ Por. wyroki SN: z 19.07.2012 r., II CSK 655/11, LEX nr 1228436; z 11.12.1996 r., I PKN 36/96, OSNP 1997/14, poz. 251, LEX nr 29386.

⁸¹ Wyrok WSA w Warszawie z 2.02.2017 r., III SA/Wa 3266/15.

⁸² Por. m.in. uchwałę SN z 17.11.1993 r., III CZP 156/93; także: uchwała składu 7 sędziów SN z 7.01.1967 r., III CZP 32/66, OSN 1968, nr 12, poz. 199; uchwała z 30.11.1994 r., III CZP 130/94; wyrok SN z 26.03.2002 r., II CKN 806/99.

⁸³ Uchwała SN (7) z 30.11.1994 r., III CZP 130/94; uchwała SN (7) z 7.01.1967 r., III CZP 32/66, OSN 1968/12, poz. 199, LEX nr 754; wyrok SN z 19.03.2004 r., IV CK 172/03, OSNC 2005/3, poz. 56; wyrok SN z 13.03.2013 r., IV CSK 508/12, LEX nr 1347888.

5. Zagadnieniem uzyskania przychodu ze sprzedaży nieruchomości i odstąpienia od umowy, a także skutków tego odstąpienia do powrotnego przejścia własności nieruchomości na zbywcę, na tle uchwały SN z 30.11.1994 r., III CZP 130/94, w sytuacji gdy umowa sprzedaży nie została w całości (brak zapłaty ceny) wykonana, zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie zakończonej wyrokiem z 14.01.2011 r., II FSK 1547/09, stwierdzając, że: „ustawowe uprawnienie strony do odstąpienia od umowy powstaje w wyniku niewykonania lub nienależytego wykonania przez stronę przeciwną zobowiązania. Taką możliwość odstąpienia od umowy wzajemnej przewiduje art. 491 § 1 k.c. w razie zwłoki w wykonaniu zobowiązania. Nie stoi na przeszkodzie odstąpieniu od umowy okoliczność, że umowa wywołała skutek rzeczowy, polegający na przejściu własności nieruchomości. Fakt, że kontrahent podatkowiczki nie uiszczył w ustalonym w umowie terminie zapłaty za nabytą nieruchomość uzasadnia odstąpienie od przedmiotowej umowy. (...) Umowa taka może być przez strony rozwiązana, jeżeli nie została w całości wykonana”.

6. W sprawach zakończonych wyrokami NSA z 1.06.2011 r.: II FSK 143/10, II FSK 156/10, II FSK 193/10 (dostępnymi w CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny zajmował się zagadnieniem roku podatkowego, za który należy skorygować przychody z tytułu sprzedaży nieruchomości dokonanej w 2007 r. w sytuacji, gdy w 2008 r. doszło do odstąpienia od tej umowy, z tym jednak, że do powrotnego przejścia własności nie doszło, bo nie była zawarta nowa umowa przenosząca własność tej nieruchomości na sprzedawcę, a przyjęto, że nastąpiło ono z dniem złożenia oświadczenia o odstąpieniu od umowy sprzedaży nieruchomości. W sprawach tych Sąd nie analizował skutków prawnych oświadczenia o odstąpieniu od umowy sprzedaży nieruchomości, przyjmując *a priori*, że skutek ten następuje *ex tunc* z chwilą złożenia tego oświadczenia, lecz zajął się kwestią roku podatkowego, za który należy dokonać korekty przychodu, przyjmując na podstawie wykładni art. 9 ust. 2, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f., że korekta przychodu powinna nastąpić za rok, w którym doszło do nabycia nieruchomości, a nie za rok, w którym złożono oświadczenie o odstąpieniu od umowy sprzedaży nieruchomości. Pogląd ten jest oczywiście trafny⁸⁴, jednakże nie uwzględnia konsekwencji braku zawarcia umowy przenoszącej powtórnie własność nieruchomości na sprzedającego. Powstaje tu pytanie, czy w takim przypadku doszło w istocie do zwrotu towaru, o którym mowa w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Wydaje się, że skoro do zwrotu nieruchomości (chyba że byłaby to rzecz ruchoma) prawnie nie doszło, to i korekta nie mogła nastąpić. Byłaby ona oczywiście możliwa, o ile doszłoby do skutecznego prawnie zwrotu nieruchomości, poprzez zawarcie umowy przenoszącej własność nieruchomości z powrotem na sprzedawcę.

⁸⁴ Wyrok NSA z 13.06.2014 r., II FSK 1711/12, LEX nr 1485416; J. Dorosik, M. Kubiczek, *Podatkowe skutki bezskuteczności czynności upadłego – czynności prawne*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2017/3, s. 52.

7. W sprawach zakończonych wyrokami NSA z 4.06.2019 r., II FSK 2165/17, i z 11.10.2019 r., II FSK 3656/17 (dostępnymi w CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny zajmował się zagadnieniem związanym z odstąpieniem od umowy sprzedaży nieruchomości i konsekwencjami zatrzymania świadczenia (tu posiadania nieruchomości) z mocy art. 496 k.c., przyjmując i wyrażając trafny pogląd, że spółka, realizując to prawo, staje się posiadaczem zależnym nieruchomości i w stosunku do niej posiadanie ma tytuł prawny wynikający z tego prawa, wobec czego nie jest ona podatnikiem podatku od nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁸⁵.

8. Zagadnieniem skutków w podatku od towarów i usług, odstąpienia od umowy przelewu wierzytelności, które to usługi korzystają ze zwolnienia w tym podatku, zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie zakończonej wyrokiem z 24.04.2012 r., I FSK 200/12⁸⁶. Sąd wyraził trafny pogląd, że w przypadku odstąpienia od umowy ze względu na skutek *ex tunc* nie dochodzi do jej zawarcia, a w konsekwencji nie jest realizowane także świadczenie objęte przedmiotowo podatkiem od towarów i usług.

9. Zagadnieniem dopuszczalności i skuteczności wystawienia faktur korygujących w związku ze sprzedażą towarów (rzecz ruchoma) i odstąpieniem od umowy wykonanej zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie zakończonej wyrokiem z 20.01.2014 r., I FSK 178/13⁸⁷, na tle art. 29 ust. 4 (obecnie nieobowiązujący) ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁸⁸ oraz § 13 ust. 5 pkt 1 (obecnie nieobowiązującego) rozporządzenia Ministra Finansów z 28.03.2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawienia faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług⁸⁹, wyrażając pogląd, że ustawa o podatku od towarów i usług nie reguluje, kiedy następuje zwrot towarów, co nakazuje rozumieć go jako skutek odstąpienia od umowy w znaczeniu nadanym przez art. 90 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁹⁰, a więc z uwzględnieniem skutków ekonomicznych tej czynności, bez uwzględnienia skutków cywilnoprawnych, a to oznacza, że skoro nie doszło, w związku z odstąpieniem od umowy, do zwrotu towaru, to korekta faktury i deklaracji była niedopuszczalna.

10. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług odstępnego zapłaconego na rzecz nabywcy towaru przez sprzedającego na skutek odstąpienia od zawarcia umowy przedwstępnej stało się zagadnieniem istotnym w sprawie zakończonej

⁸⁵ Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm., dalej – u.p.o.l.

⁸⁶ LEX nr 1219445.

⁸⁷ LEX nr 1501669.

⁸⁸ Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.

⁸⁹ Dz.U. Nr 68, poz. 360 ze zm.

⁹⁰ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

wyrokiem NSA z 13.02.2020 r., I FSK 1382/17⁹¹, w którym wyrażono pogląd, że odstąpienie od umowy przedwstępnej jest rezygnacją z zawarcia umowy przyrzeczonej (sprzedaży) i samo w sobie nie może być przesłanką opodatkowania tej czynności jednostronnie podatkiem od towarów i usług. Odstępne zaś stanowi rekompensatę za niespełnienie zobowiązania wynikającego z tej umowy. Odstąpienie od umowy następuje najpóźniej do dnia, w którym powinna być zawarta umowa przyrzeczona. Sąd powołał się przy tym na podobne stanowisko zawarte w wyroku NSA z 27.04.2010 r., I FSK 351/09⁹², o treści, że: „przesunięcia majątkowe polegające m.in. na pokryciu wartości odstępnego, w sensie ekonomicznym posiadają walor kompensacyjny – uzupełniający uszczerbek, jaki powstał w majątku, do którego kierowana jest każda z tego rodzaju czynności. W tej perspektywie nie następuje zatem zwiększenie wartości tego majątku, zaś zapłata odstępnego – jako wyłącznie sposób rozliczenia się stron z tytułu zawartej umowy – nie stanowi dostawy ani usługi. Przez odpłatność świadczenia należy rozumieć prawo usługodawcy do żądania od usługobiorcy lub osoby trzeciej zapłaty ceny lub ekwiwalentu, w postaci np. świadczenia wzajemnego, z tytułu wykonania danego świadczenia. Pogląd ten dotyczył wykładni przepisów nieobowiązującej już ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm.), ale z zasady – w kontekście okoliczności niniejszej sprawy – zachowuje aktualność także na podstawie obowiązującej ustawy”.

11. Z kolei to, czy kwota ewentualnego odstępnego z tytułu odstąpienia od umowy o roboty budowlane, w warunkach określonych w art. 649³ i art. 649⁴ k.c., będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, stanowiło zagadnienie, które rozstrzygał Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 29.10.2020 r., wyrażając pogląd, że należności dochodzone w związku ze złożeniem oświadczenia o odstąpieniu od umowy w warunkach określonych w art. 649³ i art. 649⁴ § 3 k.c.⁹³ nie stanowią zapłaty za usługę opodat-

⁹¹ LEX nr 3027008.

⁹² LEX nr 593927.

⁹³ Artykuł 649³. § 1. Wykonawca (generalny wykonawca) robót budowlanych może w każdym czasie żądać od inwestora gwarancji zapłaty do wysokości ewentualnego roszczenia z tytułu wynagrodzenia wynikającego z umowy oraz robót dodatkowych lub koniecznych do wykonania umowy, zaakceptowanych na piśmie przez inwestora. § 2. Udzielenie gwarancji zapłaty nie stoi na przeszkodzie żądaniu gwarancji zapłaty do łącznej wysokości określonej w § 1.

Artykuł 649⁴. § 1. Jeżeli wykonawca (generalny wykonawca) nie uzyska żądanej gwarancji zapłaty w wyznaczonym przez siebie terminie, nie krótszym niż 45 dni, uprawniony jest do odstąpienia od umowy z winy inwestora ze skutkiem na dzień odstąpienia. § 2. Brak żądanej gwarancji zapłaty stanowi przeszkodę w wykonaniu robót budowlanych z przyczyn dotyczących inwestora. § 3. Inwestor nie może odmówić zapłaty wynagrodzenia mimo niewykonania robót budowlanych, jeżeli wykonawca (generalny wykonawca) był gotów je wykonać, lecz doznał przeszkody z przyczyn dotyczących inwestora. Jednakże w wypadku takim inwestor może odliczyć to, co wykonawca (generalny wykonawca) oszczędził z powodu niewykonania robót budowlanych.

kowaną podatkiem od towarów i usług, ponieważ po stronie wykonawcy opisanej sytuacji nie sposób zidentyfikować jakiegokolwiek świadczenia, które taką usługę by stanowiły.

12. Zagadnienie skutków podatkowych odstąpienia od umowy i kary umownej było przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach zakończonych wyrokami: z 29.11.2016 r., II FSK 3067/14, z 10.03.2015 r., II FSK 292/13, z 6.11.2019 r., II FSK 3793/17, oraz z 20.03.2018 r., II FSK 695/16 (dostępnymi w CBOŚA). I tak w sprawie II FSK 292/13 rozważano dopuszczalność zaliczenia potrąconej kary umownej z wynagrodzenia, w przypadku wadliwego wykonania robót budowlanych i odstąpienia od umowy, do przychodów z działalności gospodarczej (art. 12 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 4 u.p.d.o.p. w zw. z art. 483 i art. 484 k.c.), w sytuacji gdy spółka twierdziła, że kara ta podlega wyłączeniu z opodatkowania jako zwrot wydatku inwestycyjnego. Z kolei w sprawie II FSK 3793/17 Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd sądu I instancji, zgodnie z którym, skoro zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług, to na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. może być takim kosztem kara umowna płacona jako konsekwencja odstąpienia od umowy, o ile podatnik wykaże, że odstąpienie od umowy było korzystne dla zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. W sprawie II FSK 695/16 Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że w przypadku nieterminowego wykonania umowy o roboty budowlane i konieczności zapłaty kary umownej, a w przypadku braku zapłaty w terminie – odstąpienie od umowy wyczerpuje przesłanki z art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p., który nie zezwala zaliczenia takiej kary do kosztów uzyskania przychodów. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie II FSK 3067/14 obowiązek zapłaty kary umownej w przypadku odstąpienia od umowy o roboty budowlane z przyczyn obciążających wykonawcę tych robót jest przychodem podlegającym opodatkowaniu, ale nie korzystającym ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4h u.p.d.o.p. Co charakterystyczne, w żadnej z tych spraw Naczelny Sąd Administracyjny nie zajmował się zagadnieniem spornym na gruncie prawa cywilnego, a mianowicie, czy odstąpienie od umowy znosi, czy też nie, odpowiedzialność z tytułu obowiązku zapłaty kary umownej.

Rodzaj umów, w których wystąpiły przypadki korzystania przez podatników z prawa (uprawnienia) do odstąpienia od umowy, nie stanowił w orzecznictwie sądów administracyjnych przedmiotu rozważań. Nie stwierdzono, by sądy administracyjne kwestionowały prawo (uprawnienie) podatników odstąpienia od umowy ze względu na rodzaj umowy. Zasadniczo regułą było korzystanie z tego prawa w umowach sprzedaży, świadczenia usług, umowach o roboty budowlane, umowach o dzieło, umowach najmu. Nie rozważano w związku z tym kwestii skutków podatkowych odstąpienia od umowy o skutkach trwałych, a więc, czy odstąpienie od umowy o dzieło czy najmu powoduje skutki wsteczne, czy tylko na przyszłość,

a przecież miałyby to istotne znaczenie dla zaliczenia wydatków i ich zakresu z tych tytułów do kosztów uzyskania przychodów. Nie wystąpiły w orzeczeniach przypadki oceny prawa (uprawnienia) do odstąpienia od umowy przez jedną czy dwie strony umowy, a także zagadnienie dopuszczalności zbycia tego prawa.

W orzecznictwie sądów administracyjnych nie ma istotnego znaczenia dla oceny zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatku poniesionego z tytułu wcześniejszego rozwiązania na skutek odstąpienia od umowy najmu to, czy należność ta została nazwana wynagrodzeniem, karą umowną czy odszkodowaniem. W tej kwestii w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrzymała się korzystna dla podatnika linia orzecznicza⁹⁴, z której wynika, że zapłata takiej należności, niemająca związku z zaprzestaniem działalności gospodarczej, może stanowić koszt uzyskania lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, o ile zostanie wykazane, że podatnik działał racjonalnie, w sposób oparty na ekonomicznych analizach i kalkulacjach, zmierzał do najlepszej efektywności w działalności gospodarczej czy oszczędności, minimalizowania strat, eliminacji nieefektywnych przedsięwzięć. Nierentowność czy działania generujące straty mogą prowadzić do zagrożenia istnienia źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza. Przez koszty zmierzające do zabezpieczenia albo zachowania źródła przychodów⁹⁵ należy rozumieć koszty poniesione na ochronę istniejącego źródła przychodów w taki sposób, by ono funkcjonowało w bezpieczny sposób. Wydatki na kary umowne czy odstępné mogą zatem stanowić koszty uzyskania przychodów, a ich związek z przychodem może przejawiać się choćby w zaoszczędzeniu kwoty niezbędnej do uiszczenia czynszu czy z innych wydatków związanych z funkcjonowaniem nierentownych obiektów⁹⁶. Niestety, nie wskazano w nich wprost, czy chodzi tu o czynsz płatny po odstąpieniu od umowy najmu, czy przed odstąpieniem od niej.

4. PODSUMOWANIE

Odstąpienie od umowy jako instytucja prawna w prawie cywilnym wywołuje wiele kontrowersji zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie Sądu Najwyższego oraz sądów apelacyjnych. Dotyczy to takich zagadnień, jak wzajemny stosunek przepisów o uprawnieniu do odstąpienia od umowy z mocy ustawy (art. 491 i n. k.c.) do umownego prawa do odstąpienia od umowy czy choćby skutku wpływu

⁹⁴ Zob. uchwały NSA (7): z 25.06.2012 r., II FPS 2/12, LEX nr 1165946; z 24.01.2011 r., II FPS 6/10, LEX nr 686104; wyroki NSA: z 26.04.2019 r., II FSK 1248/17, LEX nr 2657710; z 6.02.2019 r., II FSK 259/17, LEX nr 2670578; z 12.04.2018 r., II FSK 871/16, LEX nr 2494435; z 7.11.2017 r., II FSK 1125/16, LEX nr 2412638; z 8.11.2017 r., II FSK 2625/15, LEX nr 2412617; z 11.12.2016 r., II FSK 478/12, LEX nr 1530149; z 27.06.2013 r., II FSK 2192/11, LEX nr 1455489; z 3.10.2012 r., II FSK 2597/11, LEX nr 1217984; z 4.04.2012 r., II FSK 1770/10, LEX nr 1163716.

⁹⁵ Wyrok NSA z 27.03.2019 r., II FSK 292/16, LEX nr 2677914.

⁹⁶ Wyroki NSA: z 11.12.2013 r., II FSK 557/12, LEX nr 1530156; z 19.06.2012 r., II FSK 2486/10, LEX nr 1170246.