PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

28 | 09 | 2026

SPIS TREŚCI

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW 4

Wszystkie spółki albo żadna? Sądy konsekwentnie ograniczają swobodę kształtowania grupy na potrzeby podatku minimalnego 5

Sukcesja prawa do ulgi na robotyzację w przypadku podziału spółki przez wydzielenie 7

II. WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE 10

Kwestia opodatkowania przekształcenia podmiotów o celu zarobkowym bez wniesienia wkładu na gruncie Dyrektywy 2008/7/WE 11

Brak możliwości uznania nieodpłatnego przekazania przedsiębiorstwa po połowie dwóm osobom fizycznym za zbycie przedsiębiorstwa wyłączone z VAT 11

Brak prawa polskiego nabywcy do wyboru opcji opodatkowania VAT przy imporcie usług finansowych w ramach odwrotnego obciążenia 11

Brak prawa do odliczenia VAT z noty obciążeniowej wystawionej po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego 12

Środki z emisji waluty wirtualnej jako przychód z zysków kapitałowych w CIT 12

Zastosowanie zwolnienia z art. 20 ust. 3 ustawy CIT do przychodów z tytułu wypłaty środków z kapitału zapasowego spółki zależnej 12

Kwalifikacja VAT usług nabywanych od wykonawcy zastępczego w świetle odszkodowawczego charakteru rozliczeń z nierzetelnym podwykonawcą 13

Prawo do ustalenia indywidualnego prewspółczynnika VAT dla wydatków na pojazdy samochodowe 13

Wydatki poniesione przez polskiego podatnika na wniesienie dopłat (dobrowolnych wkładów) do czeskiej spółki kapitałowej, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 53 ustawy CIT, nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów 14

Ustalenie momentu powstania przychodu podatkowego w przypadku częściowego wykonania usług w dziedzinie badań klinicznych 14

III. WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH 15

Kwestia korekty wartości początkowej środków trwałych o wartość wynagrodzenia wypłaconego wykonawcy na mocy wyroku sądowego 16

Sposób ustalania warunku zatrudnienia w drugim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w świetle art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT 17

Okres właściwy do sporządzenia dokumentacji cen transferowych oraz informacji o cenach transferowych przez spółkę z PGK 18

Otrzymywanie kryptowalut przez spółkę w ramach nagrody ze stakingu wobec wykonywania czynności walidatora nie korzysta ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT 19

SPIS TREŚCI

Kwestia stosowania art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT do przychodów ze sprzedaży wierzytelności pozyskiwanych w ramach umowy faktoringu 20

Odpisy amortyzacyjne powstałe po dniu 31 grudnia 2026 r. nie podlegają ponadnormatywnemu odliczeniu z tytułu ulgi na robotyzację 20

Skutki podatkowe w VAT umownego przeniesienia na miasto ciężaru realizacji inwestycji drogowej przez inwestora komercyjnego 21

Uznanie serwera za urządzenie przemysłowe w świetle art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Warunki wstecznego posługiwania się certyfikatem rezydencji. Kwestia obowiązku skorygowania deklaracji CIT-10Z i IFT-2R 22

Kwestia wystawienia faktur korygujących z uwzględnieniem okresów przedawnienia 23

Sposób ustalenia wskaźnika rentowności, o którym mowa w art. 24ca ustawy CIT za rok podatkowy, w którym doszło do połączenia. Uprawnienie do skorzystania z wyłączenia z minimalnego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT 25

Skutki podatkowe w VAT zawarcia umowy o zarządzenie procesem inwestycji (wybudowania budynku magazynowego) zawartej pomiędzy managerem a spółką holenderską 27

Zwolnienie z VAT usług zarządzania ryzykiem zakładów bukmacherskich, którego elementem jest m.in. przekazywanie informacji o wynikach wydarzeń sportowych 28

ROZDZIAŁ I

KOMENTARZ EKSPERTÓW

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW

Wszystkie spółki albo żadna? Sądy konsekwentnie ograniczają swobodę kształtowania grupy na potrzeby podatku minimalnego,

wyrok WSA w Poznaniu z 17 września 2026 r., sygn. I SA/Po 969/26

Jednym z wyłączeń z opodatkowania minimalnym CIT objęte są spółki działające w grupie, dla której łączny wskaźnik rentowności przekracza 2%. Rozwiązanie to pozwala spojrzeć na wyniki grupy szerzej i nie obciążać podatkiem minimalnym pojedynczej spółki tylko dlatego, że w danym roku poniosła stratę albo osiągnęła niski dochód, jeżeli pozostałe podmioty z grupy odnotowały lepsze wyniki finansowe.

Skorzystanie z wyłączenia wymaga jednak spełnienia kilku warunków, w tym powiązań kapitałowych na poziomie min. 75% oraz zbieżności okresów przyjętych jako rok podatkowy. Pozostawało jednak pytanie, czy podatnicy mogą sami zdecydować, które spółki utworzą taką grupę, czy też muszą włączyć do niej wszystkie podmioty spełniające te warunki.

Z takim problemem zmierzyła się spółka należąca do grupy kapitałowej prowadzącej działalność w sektorze energetycznym. Wyniki podatkowe podmiotów z grupy naturalnie różniły się między sobą, nie wszystkie spółki miały również ten sam rok podatkowy, a spółka dominująca nie w każdym przypadku posiadała bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udziałów.

Spółka chciała skorzystać z wyłączenia z minimalnego CIT, tworząc grupę obejmującą podmiot dominujący oraz wybrane spółki zależne. Dążyła więc do potwierdzenia, że może samodzielnie ustalić jej skład i nie musi uwzględniać wszystkich spółek spełniających warunki dotyczące poziomu powiązań oraz zgodności roku podatkowego. Łączna rentowność utworzonej w ten sposób grupy przekraczałaby 2%.

Organ podatkowy nie zaakceptował takiego podejścia. Zdaniem organu podatnicy nie mogą dowolnie komponować grupy w zależności od wyników osiąganych przez poszczególne spółki. Jeżeli dany podmiot spełnia ustawowe warunki dotyczące poziomu powiązań kapitałowych i tożsamości roku podatkowego, musi zostać uwzględniony przy obliczaniu łącznej rentowności. Poza grupą pozostają natomiast spółki, które tych warunków nie spełniają.

WSA w Poznaniu przyznał rację organowi i oddalił skargę spółki. W ocenie sądu skład grupy nie zależy od decyzji podatnika, zatem grupę będą tworzyć wszystkie spółki, w których podmiot dominujący posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udziałów i których rok podatkowy obejmuje ten sam okres. Nie jest przy tym istotne, czy uwzględnienie danej spółki pomaga grupie przekroczyć wymagany próg rentowności, czy wręcz przeciwnie, skutecznie oddala ją od tego celu.

Sąd podzielił tym samym stanowisko wyrażone wcześniej przez WSA w Warszawie oraz NSA.

KOMENTARZ EKSPERTÓW

Wyrok WSA w Poznaniu nie jest dobrą wiadomością dla grup kapitałowych, które liczyły na możliwość elastycznego ustalania składu grupy na potrzeby minimalnego CIT. Sąd wprawdzie uporządkował zasady korzystania z wyłączenia, ale zrobił to w sposób pozostawiający podatnikom niewielkie pole manewru. Skład grupy ma wynikać automatycznie z ustawowych kryteriów. Skoro spółka spełnia warunki, trzeba ją uwzględnić, niezależnie od tego, jaki wynik wnosi do wspólnej kalkulacji wskaźnika rentowności.

Pod względem systemowym takie podejście jest zrozumiałe. Możliwość swobodnego dobierania spółek pozwalałaby konstruować grupę tak, aby osiągnęła ona wymagany poziom rentowności. Wyłączenie z minimalnego CIT stawałoby się wówczas układanką, a podatnik mógłby pozostawić poza kalkulacją podmioty, których strata albo niewielki dochód obniżałyby łączny wynik.

Ceną za wyeliminowanie tej swobody jest jednak uzależnienie wskaźnika rentowności całej grupy od wyników podmiotów, na które pozostałe spółki nie mają wpływu. W praktyce strata poniesiona przez jedną spółkę może przesądzić o tym, że cała grupa nie przekroczy progu 2%. Dla rozbudowanych grup kapitałowych oznacza to nie tylko mniej korzystny wynik kalkulacji, lecz także konieczność pozyskania danych od wszystkich podmiotów spełniających ustawowe kryteria.

Wyrok wyznacza więc dla grup kapitałowych dość czytelną regułę: przy kalkulacji nie ma miejsca na selekcję spółek pod kątem osiąganych przez nie wyników.

Trudno przy tym uznać, że możliwość wyboru składu grupy była dotychczas całkowicie wykluczona. W praktyce interpretacyjnej pojawiały się stanowiska dopuszczające pozostawienie poza grupą części spółek spełniających ustawowe warunki. Obecne podejście sądów rozstrzyga jednak tę wątpliwość na niekorzyść podatników.

ALEKSANDRA MAZURKIEWICZ
doradca podatkowy
w Paczuski Taudul

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW

Sukcesja prawa do ulgi na robotyzację w przypadku podziału spółki przez wydzielenie,

wyrok WSA we Wrocławiu z 17 września 2026 r., sygn. I SA/Wr 330/26

Wyrok WSA we Wrocławiu dotyczył możliwości skorzystania z ulgi na robotyzację przez spółkę, która w wyniku podziału innej spółki przez wydzielenie przejęła zorganizowaną część przedsiębiorstwa obejmującą zakład produkcyjny wraz z robotami przemysłowymi oraz funkcjonalnie związanymi z nimi maszynami i urządzeniami peryferyjnymi.

W ramach przejętego majątku znajdowały się między innymi roboty przemysłowe, maszyny i urządzenia peryferyjne, systemy służące do zdalnego zarządzania, diagnozowania i monitorowania robotów, a także urządzenia umożliwiające interakcję pomiędzy człowiekiem a maszyną. Składniki te zostały pierwotnie nabyte przez spółkę dzieloną jako fabrycznie nowe, wprowadzone do jej ewidencji środków trwałych oraz wykorzystywane w działalności produkcyjnej.

Spółka przejmująca zamierzała dokonać odliczenia na podstawie art. 38eb ustawy CIT w odniesieniu do przejętych składników majątku. Jednocześnie wskazała, że spółka dzielona przed dokonaniem podziału nie skorzystała z ulgi na robotyzację dotyczącej tych robotów, maszyn i urządzeń.

Zdaniem spółki przejmującej podział przez wydzielenie nie stanowi sprzedaży ani ponownego wprowadzenia składników majątku do obrotu, lecz prowadzi do sukcesji praw i obowiązków związanych z przejmowaną zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa. Spółka uważała zatem, że wstąpiła w sytuację prawnopodatkową spółki dzielonej, w tym również w prawo do skorzystania z ulgi na robotyzację. W jej ocenie przejęte roboty i urządzenia zachowały status składników fabrycznie nowych, ponieważ taki status posiadały w momencie ich pierwotnego nabycia przez spółkę dzieloną.

DKIS w interpretacji indywidualnej z 16 lutego 2026 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.607.2025.1.ED, uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Organ stwierdził, że to spółka dzielona, a nie spółka przejmująca, dokonała nabycia fabrycznie nowych robotów oraz pozostałych maszyn i urządzeń. W ocenie organu składniki majątku, które były fabrycznie nowe dla spółki dzielonej i zostały przez nią wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wykorzystywane w działalności gospodarczej, nie mogły być traktowane jako fabrycznie nowe z perspektywy spółki przejmującej.

Organ wskazał ponadto, że sukcesja podatkowa pozwala na przejęcie praw istniejących po stronie poprzednika prawnego. Skoro natomiast spółka dzielona nie rozpoczęła korzystania z ulgi na robotyzację, to zdaniem DKIS po jej stronie nie powstało prawo, które mogłoby następnie przejść na spółkę przejmującą.

WSA we Wrocławiu nie podzielił stanowiska organu i uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną w całości. Sąd uznał, że wykładnia przepisów o sukcesji podatkowej zaprezentowana przez Dyrektora KIS była zbyt wąska.

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW

W ocenie sądu użyte w art. 93 Ordynacji podatkowej sformułowanie „wszelkie prawa” powinno być rozumiane szeroko. Obejmuje ono nie tylko prawa już zrealizowane, ale również prawa potencjalne oraz ekspektatywy uprawnień podatkowych, a więc prawa, które nie zostały jeszcze w pełni wykonane lub skonkretyzowane przed dokonaniem podziału.

WSA podkreślił, że możliwość skorzystania z preferencji podatkowej może sama w sobie stanowić prawo podlegające sukcesji. Dla przejścia tego prawa na następcę prawnego nie jest konieczne, aby spółka dzielona przed dniem podziału faktycznie rozpoczęła korzystanie z ulgi na robotyzację. Istotne jest, że możliwość dokonania odliczenia przysługiwała jej z mocy ustawy w odniesieniu do składników majątku wchodzących w skład wydzielanej części przedsiębiorstwa.

KOMENTARZ EKSPERTÓW

Wyrok WSA we Wrocławiu należy ocenić pozytywnie. Sąd trafnie odwołał się do szerokiego rozumienia sukcesji podatkowej i zakwestionował stanowisko, zgodnie z którym następca prawny może przejąć wyłącznie takie uprawnienia podatkowe, które zostały już faktycznie zrealizowane przez poprzednika. Takie podejście organu prowadziłoby do nieuzasadnionego różnicowania sytuacji następców prawnych wyłącznie w zależności od tego, czy przed dniem podziału spółka dzielona zdążyła technicznie wykazać odliczenie w zeznaniu podatkowym.

Na szczególną uwagę zasługuje przyjęcie przez sąd, że pojęcie „wszelkich praw”, którym posługuje się art. 93 Ordynacji podatkowej, obejmuje również prawa potencjalne oraz ekspektatywy uprawnień podatkowych. Jeżeli zatem przed podziałem zostały spełnione materialne warunki powstania określonego uprawnienia, to brak jego wcześniejszego wykorzystania przez spółkę dzieloną nie powinien automatycznie wyłączać sukcesji. Prawo do skorzystania z ulgi nie powstaje bowiem dopiero z chwilą faktycznego wykazania odliczenia, lecz wynika z zaistnienia okoliczności przewidzianych w przepisach podatkowych.

W praktyce znaczenie tego wyroku może wykraczać daleko poza samą ulgę na robotyzację. W ostatnich latach ustawodawca wprowadził szereg preferencji podatkowych opartych na mechanizmie odliczenia kosztów lub dodatkowych wydatków rozliczanych w czasie. W wielu przypadkach prawo do skorzystania z preferencji powstaje wcześniej niż moment jej faktycznego rozliczenia w deklaracji podatkowej. Problem sukcesji takich uprawnień staje się szczególnie istotny przy podziałach, wydzieleniach czy innych procesach reorganizacyjnych, które są dziś powszechnym elementem funkcjonowania grup kapitałowych.

W tym kontekście wyrok WSA jest korzystny, ponieważ odchodzi od nadmiernie formalistycznego podejścia prezentowanego przez organy podatkowe. Sąd trafnie zwrócił uwagę, że sukcesja podatkowa ma zapewniać kontynuację sytuacji prawnej związanej z przejmowaną działalnością, a nie prowadzić do utraty uprawnień tylko dlatego, że nie zostały one jeszcze formalnie wykorzystane.

Orzeczenie wzmacnia więc argumentację, że przedmiotem sukcesji mogą być również uprawnienia, których materialne podstawy powstały przed reorganizacją, lecz które nie zostały jeszcze rozliczone przez poprzednika prawnego. To podejście może mieć znaczenie nie tylko dla ulgi na robotyzację, ale również dla innych preferencji podatkowych rozliczanych w okresach następujących po poniesieniu wydatków.

Oczywiście nie oznacza to automatycznego przejścia każdego niewykorzystanego prawa podatkowego na następcę prawnego. Kluczowe pozostanie wykazanie związku danego uprawnienia z przej-

mowaną działalnością lub zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa oraz potwierdzenie, że jeszcze przed dniem podziału zostały spełnione materialnoprawne przesłanki jego nabycia. Niemniej jednak wyrok stanowi ważny argument przeciwko zawężającej wykładni sukcesji podatkowej i może okazać się istotny w sporach dotyczących przejmowania niewykorzystanych preferencji podatkowych w ramach reorganizacji przedsiębiorstw.

MATEUSZ KSIĄŻEK
doradca podatkowy
w Paczuski Taudul

ROZDZIAŁ II

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE

II. WYBÓR ORZECZEŃ

Kwestia opodatkowania przekształcenia podmiotów o celu zarobkowym bez wniesienia wkładu na gruncie Dyrektywy 2008/7/WE,

wyrok TSUE z 17 września 2026 r. w sprawie C-197/25

Artykuł 9 dyrektywy Rady 2008/7/WE z 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału należy interpretować w ten sposób, że: skorzystanie przez państwo członkowskie z uprawnienia przewidzianego w tym art. 9 nie pozwala temu państwu członkowskiemu na pobranie podatku pośredniego od przekształcenia – bez wniesienia wkładu kapitałowego – podmiotu o celu zarobkowym niewymienionego w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy w inny podmiot o celu zarobkowym, również niewymieniony w tym przepisie. Takie przekształcenie powinno, zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. d) ppkt (i) wspomnianej dyrektywy w związku z jej art. 2 ust. 2, być zwolnione z wszelkich form podatków pośrednich, z zastrzeżeniem stosowania opłat i podatków, o których mowa w art. 6 tej dyrektywy.

Brak możliwości uznania nieodpłatnego przekazania przedsiębiorstwa po połowie dwóm osobom fizycznym za zbycie przedsiębiorstwa wyłączone z VAT,

wyrok Sądu UE z 9 września 2026 r. w sprawie T-366/25

Artykuł 19 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nieodpłatne przekazanie przedsiębiorstwa dwóm osobom fizycznym, po połowie udziału na rzecz każdej z nich, które to osoby zamierzają niezwłocznie wnieść te udziały aportem do prowadzącej działalność gospodarczą spółki, której są wspólnikami, nie stanowi przekazania całości lub części majątku w rozumieniu tego przepisu.

Brak prawa polskiego nabywcy do wyboru opcji opodatkowania VAT przy imporcie usług finansowych w ramach odwrotnego obciążenia,

wyrok NSA z 14 września 2026 r., sygn. I FSK 1928/23

Uprawnienie do wyboru opcji opodatkowania usług finansowych na podstawie art. 43 ust. 22 ustawy VAT przysługuje wyłącznie podatnikowi świadczącemu te usługi (usługodawcy). Konstrukcja odwrotnego obciążenia nie przyznaje nabywcy (tzw. podatnikowi technicznemu) prawa do jednostronnej rezygnacji ze zwolnienia w odniesieniu do importowanych usług finansowych.

Brak prawa do odliczenia VAT z noty obciążeniowej wystawionej po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,

wyrok NSA z 8 września 2026 r., sygn. I FSK 19/24

Nota obciążeniowa wystawiona przez sprzedawcę po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikająca z braku możliwości wystawienia faktury korygującej z powodu przedawnienia, nie stanowi dokumentu uprawniającego nabywcę do odliczenia zawartego w niej podatku od towarów i usług.

Środki z emisji waluty wirtualnej jako przychód z zysków kapitałowych w CIT,

wyrok NSA z 8 września 2026 r., sygn. II FSK 1241/23

Środki pieniężne otrzymane przez emitenta waluty wirtualnej w zamian za wyemitowaną i przekazaną klientowi walutę wirtualną stanowią dla niego przychód z zysków kapitałowych na podstawie art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f ustawy CIT. Obowiązek ewentualnego zwrotu równowartości tych środków na żądanie klienta oraz utrzymywanie ich w płynnych aktywach jako zabezpieczenia nie pozbawiają tych środków charakteru przychodu podatkowego w momencie ich otrzymania.

Zastosowanie zwolnienia z art. 20 ust. 3 ustawy CIT do przychodów z tytułu wypłaty środków z kapitału zapasowego spółki zależnej,

wyrok WSA w Warszawie z 18 września 2026 r., sygn. III SA/Wa 1079/26

Przychód uzyskany przez polską spółkę z tytułu wypłaty środków zgromadzonych na kapitale zapasowym (agio/share premium) luksemburskiej spółki zależnej stanowi przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych w rozumieniu art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, stanowiący przysporzenie z tytułu realizacji praw właścicielskich (udziałowych). Zwolnienie, o którym mowa w art. 20 ust. 3 ustawy CIT, odnosi się do przychodów z dywidend oraz z innych wypłat przysługujących podmiotowi posiadającemu prawa udziałowe, a nie wyłącznie do przychodów stanowiących bezpośredni podział zysku bieżącego lub wypracowanego przez osobę prawną.

Kwalifikacja VAT usług nabywanych od wykonawcy zastępczego w świetle odszkodowawczego charakteru rozliczeń z nierzetelnym podwykonawcą,

wyrok WSA w Opolu z 16 września 2026 r., sygn. I SA/Op 295/26

Okoliczność, że roszczenie spółki wobec nierzetelnego podwykonawcy o zwrot kosztów wykonania zastępczego ma charakter odszkodowawczy (niepodlegający opodatkowaniu VAT), nie wyłącza sama przez się prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy VAT z faktur wystawionych przez wykonawcę zastępczego. Usługi nabywane od wykonawcy zastępczego we własnym imieniu i na własną rzecz w celu wywiązania się z umowy z inwestorem wykazują bezpośredni związek z opodatkowaną działalnością gospodarczą spółki. W sytuacji, gdy dochodzona od nierzetelnego podwykonawcy kwota rekompensaty obejmuje wyłącznie wartość netto usług zastępczych (nie obejmuje VAT), spółce przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupowych wystawionych przez wykonawcę zastępczego.

Prawo do ustalenia indywidualnego prewspółczynnika VAT dla wydatków na pojazdy samochodowe,

wyrok WSA w Warszawie z 11 września 2026 r., sygn. III SA/Wa 904/26

Dopuszczalne jest ustalenie indywidualnego sposobu określenia proporcji w odniesieniu do wydatków związanych z konkretnymi składnikami majątku (w tym pojazdami samochodowymi) wykorzystywanymi wyłącznie do wybranych zadań podatnika, bez konieczności stosowania proporcji ogólnej dla całej jego działalności.

Wprowadzenie wewnętrznych procedur, regulaminów oraz środków kontroli (w tym systemu GPS) wykluczających użycie samochodów służbowych do celów prywatnych jest wystarczające do uznania, że pojazdy te są wykorzystywane wyłącznie do celów służbowych. Teoretyczna, hipotetyczna możliwość naruszenia zakazu przez pracownika nie pozbawia podatnika prawa do pełnego odliczenia VAT od wydatków samochodowych.

Przy rozliczaniu wydatków samochodowych związanych z działalnością mieszaną w pierwszej kolejności wylicza się kwotę podatku naliczonego według prewspółczynnika z art. 86 ust. 2a ustawy VAT, a dopiero w drugim kroku weryfikuje się przesłanki ograniczenia prawa do odliczenia do 50% na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy VAT.

Wydatki poniesione przez polskiego podatnika na wniesienie dopłat (dobrowolnych wkładów) do czeskiej spółki kapitałowej, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 53 ustawy CIT, nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,

wyrok WSA w Krakowie z 10 września 2026 r., sygn. I SA/Kr 251/26

Brak jest podstaw prawnych do zaakceptowania stanowiska, że przepis art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy CIT odnosi się wyłącznie do dopłat regulowanych w trybie i na zasadach określonych w regulacji krajowej, tj. w Kodeksie spółek handlowych, a nie obejmuje dopłat wnoszonych w oparciu o przepisy prawa obcego. Skoro ustawodawca w art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy CIT nie zawarł odesłania do konkretnych przepisów (np. Kodeksu spółek handlowych), lecz odesłanie do przepisów odrębnych – przyjąć należy, że oznacza to również przepisy prawa obcego. Przemawia za tym również wykładnia systemowa związana z treścią art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT, który ma zastosowanie do wydatków na nabycie lub objęcie udziałów/akcji przez polskich podatników również w spółkach zagranicznych. Brak jest podstaw do zaakceptowania wykładni, zgodnie z którą art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT byłby stosowany do spółek polskich i zagranicznych, natomiast art. 16 ust. 1 pkt 53 ustawy CIT tylko do spółek polskich. Skoro racjonalny ustawodawca wyłącza z kosztów podatkowych dopłaty do spółki polskiej wnoszone na podstawie Kodeksu spółek handlowych, to nie sposób twierdzić, że dopuszcza możliwość zaliczania do tych kosztów wydatków z tytułu dobrowolnych wkładów (wpłat) wnoszonych do spółki zagranicznej. W związku z tym, brak jest podstaw prawnych do zaliczenia wydatków poniesionych na dobrowolne wkłady do spółki czeskiej, do kosztów podatkowych odpłatnego zbycia akcji spółki czeskiej.

Ustalenie momentu powstania przychodu podatkowego w przypadku częściowego wykonania usług w dziedzinie badań klinicznych,

wyrok WSA w Poznaniu z 9 września 2026 r., sygn. I SA/Po 1216/26

W treści art. 12 ust. 3a ustawy CIT ustawodawca nie zdefiniował pojęcia częściowego wykonania usługi. Dokonując wykładni tego pojęcia należy się kierować tzw. wykładnią gospodarczą, a w konsekwencji należy uwzględnić realia prowadzenia danej działalności gospodarczej. Istotną wskazówkę stanowi wykładnia dokonana przez TSUE w wyroku z 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 (Budimex S.A. z siedzibą w Warszawie), w którym uznano, że postanowienia umowne przewidujące pewnego rodzaju formalności, czy pewne standardy uznawane w danej dziedzinie są istotne przy ocenie, czy doszło do wykonania usługi. A zatem, wykładnia art. 12 ust. 3a ustawy CIT, analogicznie jak wykładnia treści art. 19a ust. 1 ustawy VAT, musi uwzględniać rzeczywistość gospodarczą i handlową. Powyższe przemawia za uznaniem, że spółka świadcząca usługi badań klinicznych powinna rozpoznać przychód w momencie otrzymania zaakceptowanego zestawienia od sponsora. Odzwierciedla to bowiem specyfikę prowadzonej przez nią działalności, jak również standardy istniejące w dziedzinie badań klinicznych, przejawiające się m.in. tym, że po pierwsze pojedyncze badania poszczególnych pacjentów nie mają dla sponsora żadnej wartości, po drugie bezwartościowe są badania objęte jakimkolwiek błędem oraz po trzecie, tylko prawidłowe, zatwierdzone i zweryfikowane wyniki badań stanowią podstawę wypłaty wynagrodzenia dla badacza.

ROZDZIAŁ III

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

III. WYBÓR INTERPRETACJI

Kwestia korekty wartości początkowej środków trwałych o wartość wynagrodzenia wypłaconego wykonawcy na mocy wyroku sądowego,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.427.2026.1.BS

W okresie, w którym zapadł prawomocny wyrok sądu II instancji, spółka powinna dokonać korekty wartości początkowej środków trwałych o wartość wynagrodzenia zapłaconego wykonawcy w ramach kontraktu obejmującego zaprojektowanie, wykonanie i ukończenie przebudowy ujęcia oraz stacji uzdatniania wody oraz odpowiednio zwiększyć kwotę odpisów amortyzacyjnych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia konkretnego środka trwałego do ewidencji środków trwałych. Wydatki poniesione przez spółkę na wynagrodzenie spełniają wszystkie przesłanki niezbędne do uznania ich za koszty uzyskania przychodów.

Wynagrodzenie uiszczone na rzecz wykonawcy na podstawie prawomocnego wyroku pozostaje w bezpośrednim i ekonomicznie uzasadnionym związku z realizacją kontraktu, a w konsekwencji również z wytworzeniem środków trwałych. Okoliczność, że wynagrodzenie zostało zapłacone na podstawie wyroku nie zmienia jego rzeczywistego charakteru ani funkcjonalnego związku z wytworzonymi środkami trwałymi. W konsekwencji, wydatki poniesione na wynagrodzenie należy uznać za wydatki związane z wytworzeniem środków trwałych w ramach kontraktu. W efekcie, do podatkowego rozliczenia tego rodzaju wydatków zastosowanie powinny mieć zasady dotyczące środków trwałych oraz dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

W analizowanym przypadku mamy do czynienia z sytuacją o charakterze niestandardowym, kiedy dodatkowe wydatki związane z wytworzeniem środków trwałych (tutaj: wynagrodzenie) zostały poniesione po dacie przyjęcia do używania środków trwałych. Spółka już uprzednio ustaliła wartość początkową środków trwałych i od tej wartości dokonywała odpisów amortyzacyjnych. Następcze poniesienie dodatkowych wydatków związanych z wytworzeniem środków trwałych w ramach kontraktu, wiąże się z koniecznością dokonania korekty dotychczasowych rozliczeń amortyzacji, w szczególności skorygowania ustalonej pierwotnie wartości początkowej poszczególnych środków trwałych.

W okresie, w którym zapadł prawomocny wyrok sądu II instancji spółka powinna uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów skumulowaną kwotę korekty dotyczącą wcześniejszych miesięcznych odpisów amortyzacyjnych za okresy nieprzedawnione.

Sposób ustalania warunku zatrudnienia w drugim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w świetle art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.394.2026.2.MF

W przypadku zatrudniania pracownika w oparciu o umowę o pracę, aby uznać za spełniony wymóg zatrudnienia w drugim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek istotnym jest, aby zatrudnione były na podstawie takiej umowy co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym. Do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się udziałowców, akcjonariuszy ani wspólników tego podatnika. Dotyczy to zarówno zatrudnienia na podstawie umowy o pracę oraz na podstawie innej umowy.

Począwszy więc od drugiego roku opodatkowania ryczałtem, mały podatnik zobowiązany jest już w pełni spełniać warunek dotyczący zatrudnienia. W przepisie art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT wyraźnie jest mowa o zatrudnieniu na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osób w przeliczeniu na pełne etaty przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym. Z treści ww. przepisu wynika zatem konieczność ustalenia zatrudnienia według liczby osób zatrudnionych według etatów, gdzie np. dwie osoby zatrudnione w wymiarze 4 godzin dziennie to 2 x pół etatu, czyli łącznie 1 etat, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym. Powyższe prowadzi zatem do wniosku, że aby spełnić warunek zatrudnienia określony w art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT podatnik estońskiego CIT nie musi zatrudniać trzech osób na pełne etaty, ale jak wynika z treści przepisu „co najmniej", czyli również więcej niż 3 osoby, których łączny etat zatrudnienia w przeliczeniu da 3 pełne etaty przez okres wskazany w tym przepisie. Przy czym, przepis ten wymaga, aby łącznie zatrudnienie obejmowało w przeliczeniu co najmniej 3 etaty przez minimum 300 dni w roku podatkowym.

Literalne brzmienie art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a oraz art. 28j ust. 3 pkt 1 ustawy CIT wskazuje na możliwość przeliczania liczby pracowników na pełne etaty, natomiast takiej możliwości nie przewidziano dla okresu zatrudnienia, który w każdym przypadku musi wynosić co najmniej 300 dni. Jedynie w sytuacji, gdy rok podatkowy nie jest okresem kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych, to w takim przypadku okres zatrudnienia pracownika/ów powinien wynosić co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym. Powołane przepisy nie przewidują żadnych innych możliwości spełnienia warunku zatrudnienia w zakresie długości okresu zatrudnienia pracowników. Zatem, wyłącznie w przypadku, gdy rok podatkowy podatnika nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – okres 300 dni podlega proporcjonalnemu dostosowaniu.

Jednak w przypadku spółki nie mamy do czynienia z taką sytuacją, bowiem z opisu sprawy wynika, że rok podatkowy spółki jest tożsamy z rokiem kalendarzowym. W konsekwencji spółka, aby dochować warunku zatrudnienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a w zw. z art. 28j ust. 3 pkt 1 ustawy CIT obowiązana była do zatrudnienia w drugim roku obrachunkowym co najmniej 3 osób w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres 300 dni, który nie ulega żadnym modyfikacjom. Ustawodawca ma na myśli 300 różnych dni w roku podatkowym, co za tym idzie dni te, nie mogą się na siebie nakładać ani nie można spełnić tego warunku sumarycznie, zatrudniając większą liczbę osób przez krótszy czas. Z literalnego brzmienia przepisu wynika, że każdorazowo w okresie co najmniej 300 dni roku podatkowego, stan zatrudnienia na podstawie umowy o pracę powinien wynosić co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty.

Powyższe nie wyklucza spełnienia warunku zatrudnienia określonego w art. 28j ust. 3 pkt 1 ustawy CIT w przypadku „fluktuacji" stanu zatrudnienia w trakcie roku podatkowego podatnika. W opisa-

nym we wniosku przypadku zatrudnienie przekroczy wymagany minimalny poziom co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, jednak wskazany przepisem art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT, warunek utrzymania każdorazowo w okresie co najmniej 300 dni roku stanu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę, na poziomie co najmniej 3 osób, w przeliczeniu na pełne etaty nie zostanie przez spółkę spełniony. Tym samym, w 2023 r. spółka nie spełniła warunku, o którym mowa w przepisie art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT, bowiem ustawodawca ma na myśli 300 różnych dni w roku podatkowym, co za tym idzie dni te, nie mogą się na siebie nakładać, ani nie można spełniać tego warunku sumarycznie, zatrudniając większą liczbę osób przez krótszy okres.

Okres właściwy do sporządzenia dokumentacji cen transferowych oraz informacji o cenach transferowych przez spółkę z PGK,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.88.2022.9.SG

W przypadku, gdy spółka zawiera z podmiotem powiązanym, nienależącym do PGK transakcję kontrolowaną, podlegającą obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, zobowiązana jest do sporządzenia takiej dokumentacji na podstawie art. 11k ust. 1 ustawy CIT za rok podatkowy PGK, który w przypadku spółki obejmuje okres od 1 grudnia 2020 r. do 30 listopada 2021 r.

W przypadku, gdy spółka zawiera z podmiotem powiązanym, nienależącym do PGK transakcję kontrolowaną, podlegającą obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, to zobowiązana będzie do sporządzenia takiej dokumentacji na podstawie art. 11k ust. 1 ustawy CIT za rok podatkowy PGK, który w przypadku spółki będzie obejmować okres od 1 grudnia 2021 r. do 30 listopada 2022 r.

Informacje o cenach transferowych, o jakich mowa w art. 11t ust. 1 ustawy CIT (art. 11p ustawy CIT), spółka zobowiązana jest złożyć za okres od 1 grudnia 2020 r. do 30 listopada 2021 r. oraz od 1 grudnia 2021 r. do 30 listopada 2022 r. Informacja ta powinna bowiem obejmować ten sam okres, dla którego spółka sporządziła lokalną dokumentację cen transferowych. Zatem, prawidłowe jest stanowisko, że w przypadku, gdy spółka zawiera z podmiotem powiązanym nienależącym do PGK transakcję kontrolowaną, podlegającą obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych lub korzystającą z wyłączenia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11n pkt 1 ustawy CIT, to zobowiązana jest do złożenia na podstawie art. 11t ust. 1 ustawy CIT informacji o cenach transferowych za okres zgodny z rokiem podatkowym PGK, przypadający na okres od 1 grudnia 2020 do 30 listopada 2021 r., a w kolejnym roku podatkowym na okres od 1 grudnia 2021 do 30 listopada 2022 r.

W świetle art. 11p i art. 11q ustawy CIT do lokalnej dokumentacji cen transferowych spółka powinna dołączyć dokumentację grupową, w tym skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone za okresy tożsame z rokiem podatkowym PGK, który powinien również odpowiadać przyjętemu przez spółkę rokowi obrotowemu. Przepisy wskazują na konieczność dołączenia do grupowej dokumentacji cen transferowych skonsolidowanych sprawozdań. Żaden ze wskazanych przez spółkę przepisów nie uzasadnia natomiast dołączenia do grupowej dokumentacji cen transferowych więcej niż jednego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, tym bardziej za okresy inne niż rok podatkowy, tj. za dwa lata obrotowe przypadające na dany rok podatkowy. Zbieżność przyjętych okresów do sporządzenia grupowej dokumentacji i skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest istotna i konieczna w szczególności z punktu widzenia analizy prawidłowości cen transferowych. Jedynie dokumenty sporządzone za ten sam okres zapewniają możliwość oceny poprawności deklarowanych wielkości w aspekcie podatkowym, a także pozwalają na ich porównanie.

Zatem należy stwierdzić, iż dokumentacja cen transferowych powinna być tworzona za rok podatkowy (przed nowelizacją – rok obrotowy) spółki wchodzącej w skład PGK pokrywający się z rokiem podatkowym PGK. Informacja o cenach transferowych powinna być złożona za ten sam okres, dla którego została sporządzona lokalna dokumentacja cen transferowych (art. 11t ustawy CIT). Ponadto w świetle art. 11p i 11q ustawy CIT do lokalnej dokumentacji cen transferowych spółka powinna dołączyć dokumentację grupową, w tym skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone za okresy tożsame z rokiem podatkowym PGK, który powinien również odpowiadać przyjętemu przez spółkę rokowi obrotowemu. Przepisy nie nakazują ustalenia zakresu obowiązków dokumentacyjnych przez pryzmat liczby lat obrotowych obejmujących dany rok podatkowy, lecz sporządzenie dokumentacji za konkretny rok podatkowy.

Nie istnieje bowiem norma prawna pozwalająca na rozszczepienie jednego roku podatkowego na dwa odrębne lata obrotowe. Przepisy podatkowe nie przewidują możliwości składania tego samego sprawozdania finansowego jako elementu dwóch odrębnych grupowych dokumentacji cen transferowych za różne lata podatkowe. Celem dokumentacji grupowej jest przedstawienie struktury grupy, modelu działalności, polityki finansowania, sytuacji finansowej grupy. Grupowa dokumentacja cen transferowych ma umożliwić ocenę transakcji kontrolowanych za rok objęty dokumentacją. Z tego względu informacje finansowe powinny odpowiadać temu samemu okresowi, dla którego oceniane są transakcje kontrolowane.

Otrzymywanie kryptowalut przez spółkę w ramach nagrody ze stakingu wobec wykonywania czynności walidatora nie korzysta ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.270.2026.1.MW

W rozpatrywanej sprawie niewątpliwie będzie istniał wzajemny związek między świadczonymi przez spółkę usługami walidatora transakcji a otrzymaną przez spółkę płatnością w formie natywnych tokenów sieci Core. W ramach udziału jako walidator w opisanym procesie stakingu spółka będzie występować w charakterze usługodawcy, realizującego konkretne czynności w ramach konkretnego świadczenia w zamian za płatność (wynagrodzenie), zwaną nagrodą za walidację, wypłacane w tokenach CORE. Tym samym, pobierana przez spółkę zapłata (nagroda) stanowi wynagrodzenie należne z tytułu realizowanej przez spółkę czynności podlegającej opodatkowaniu VAT, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, tj. odpłatnej usługi, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT.

Konstrukcja podatku VAT opiera się na opodatkowaniu lub zwolnieniu konkretnych czynności (świadczonych usług lub dostawy towarów), a nie strumieni finansowych czy form wypłaty wynagrodzenia. Przepisy ustawy VAT nie przewidują możliwości zwolnienia z podatku samego faktu „otrzymywania nagrody podstawowej". Tokeny CORE stanowią jedynie ekonomiczny ekwiwalent (zapłatę) za wykonaną przez spółkę pracę walidatora. Przedmiotem oceny pod kątem zwolnienia z VAT może być wyłącznie świadczenie spółki (czyli usługa walidacji), a nie cyfrowe aktywa, które w ramach rozliczenia trafiają do spółki w formie wynagrodzenia. Skoro usługa walidacji jest usługą infrastruktury technicznej, to sama forma wypłaty wynagrodzenia w tokenach nie może wykreować dla niej zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT. W związku z tym, do otrzymywanych przez spółkę kryptowalut w ramach nagrody ze stakingu wobec wykonywania czynności walidatora, opisanych we wniosku nie będzie miało zastosowania zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT. W opisanych okolicznościach nie będziemy mieć bowiem do czynienia z transakcjami

płatniczymi, do których odwołuje się ustawa o usługach płatniczych. Tym samym, wykonywane przez spółkę czynności nie będą stanowiły usług, które będą objęte zwolnieniem, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT.

Kwestia stosowania art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT do przychodów ze sprzedaży wierzytelności pozyskiwanych w ramach umowy faktoringu,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.367.2026.3.KW

Spółka dokonuje sprzedaży na rzecz faktora wierzytelności własnych. Sprzedaż wierzytelności własnych jest odrębnym zdarzeniem od wcześniejszych operacji gospodarczych, w wyniku których powstał przychód należny, tj. od sprzedaży produktów/usług/towarów kontrahentom. Zatem w istocie spółka uzyskuje przychody ze sprzedaży wierzytelności, co oznacza, że do wartości przychodów, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT spółka powinna wliczać wartość przychodów z tytułu zbycia wierzytelności własnych w ramach umowy faktoringu. W konsekwencji, jeżeli przychody z tego tytułu przekroczą 50% przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku liczonych z uwzględnieniem kwot należnego podatku VAT, to spółka nie będzie mogła skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek jako formy opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej. Nie ma podstaw, aby w analizowanej sprawie odstąpić od wykładni literalnej przedmiotowego przepisu, bowiem jego brzmienie jest jednoznaczne, a wykładnia systemowa i porównawcza wzmacnia jej wynik.

Odpisy amortyzacyjne powstałe po dniu 31 grudnia 2026 r. nie podlegają ponadnormatywnemu odliczeniu z tytułu ulgi na robotyzację,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.390.2026.1.ED

Przepis art. 38eb ust. 1 ustawy CIT pozwala na ponadnormatywne odliczenie maksymalnie 50% odpisów amortyzacyjnych w momencie, gdy stają się one kosztem uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy CIT. Ponadnormatywne odliczenie przysługuje tylko w odniesieniu do tych odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszt uzyskania przychodu w trakcie obowiązywania ulgi. Zatem, nie można podzielić stanowiska zgodnie z którym, w stosunku do aktywów, których amortyzacja nie zakończy się w roku podatkowym, który rozpocznie się w 2026 r., w dalszym ciągu spółka będzie uprawniona do stosowania odliczenia, o którym mowa w art. 38eb ust. 1 ustawy CIT, aż do momentu ich pełnego zamortyzowania, nawet jeśli nastąpi to po roku podatkowym, który rozpocznie się w 2026 r. W przypadku nabycia i wprowadzenia do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (zarówno przed dniem 1 stycznia 2022 r., jak i po tym dniu) fabrycznie nowych aktywów, spełniających warunki określone w art. 38eb ustawy CIT, w sytuacji osiągania przez podatnika dochodów z innych źródeł niż przychody z zysków kapitałowych – odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej tych składników tylko dokonane w latach 2022–2026 będą podlegały rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację. Ulga dotyczy wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu w latach 2022-2026. W związku z powyższym, ze względu na czasowy

charakter przepisów ulgi na robotyzację, odpisy amortyzacyjne powstałe po dniu 31 grudnia 2026 r. nie będą mogły podlegać ponadnormatywnemu odliczeniu z tytułu ulgi na robotyzację. Tym samym, jeśli amortyzacja aktywów nie zakończy się w 2026 r., to spółka nie będzie mogła skorzystać z odliczenia na podstawie art. 38eb ust. 1 ustawy CIT w późniejszych latach.

Skutki podatkowe w VAT umownego przeniesienia na miasto ciężaru realizacji inwestycji drogowej przez inwestora komercyjnego,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 września 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.467.2026.1.MŻA

Jednym z realizowanych przez spółkę projektów deweloperskich jest budowa budynku biurowego i hotelowego. Inwestycja po jej zakończeniu zostanie sprzedana w ramach czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Spółka nie wyklucza, że przed sprzedażą inwestycji, w pewnej części powierzchnia inwestycji będzie przez spółkę wynajmowana innym podmiotom, w ramach komercjalizacji inwestycji. Najem taki również będzie podlegał opodatkowaniu VAT. Funkcjonowanie inwestycji niedrogowej zależy od jej powiązań komunikacyjnych z siecią dróg publicznych, wobec czego wymaga ona realizacji inwestycji drogowej. Realizacja drogi przyczyni się w szczególności bezpośrednio do usprawnienia obsługi komunikacyjnej inwestycji niedrogowej. Zachodzi zatem związek przyczynowo-skutkowy między wydatkami dotyczącymi rozbudowy ulicy z czynnościami opodatkowanymi, które spółka będzie wykonywać w ramach działalności gospodarczej przy wykorzystaniu budynku biurowego i hotelowego. Tym samym spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 86 ust. 1 ustawy VAT. Zatem, spółka jest uprawniona do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku VAT naliczonego, wykazanego na fakturze wystawionej przez miasto na kwotę odpowiadającą udziałowi spółki w kosztach rozbudowy ulicy na wskazanym odcinku. Przy czym prawo to przysługuje pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych określonych w art. 88 ustawy VAT.

W ramach zawartej przez spółkę umowy z miastem spółka zobowiązała się do udziału w kosztach rozbudowy ulicy w części odpowiadającej wzrostowi obciążenia ruchu drogowego na skutek realizacji inwestycji niedrogowej. W konsekwencji spółka przekazała środki pieniężne na rachunek bankowy miasta. Umowa pomiędzy spółką a miastem zawarta była na podstawie art. 16 ust. 2 ustawy o drogach publicznych. Zatem przekazane środki pieniężne stanowiły zapłatę za zwolnienie spółki – jako inwestora, ze spoczywającego na niej – w świetle ustawy o drogach publicznych, obowiązku budowy lub przebudowy drogi publicznej. Budowa/przebudowa ta została wykonana nie przez spółkę, lecz przez miasto. A zatem, mamy do czynienia z zapłatą bezpośrednio związaną z wykonywanym na rzecz spółki świadczeniem, a więc z odpłatną czynnością opodatkowaną VAT.

Skoro miasto przejęło zadanie przebudowy drogi i na podstawie zawartej umowy otrzymało od spółki na ten cel określone środki pieniężne, to tym samym miasto wyświadczyło na rzecz spółki usługi – przejmując jej obowiązki wynikające z art. 16 ust. 2 ustawy o drogach publicznych. Zatem, spółka nie zrealizuje ww. czynności we własnym zakresie, do czego jest zobowiązana na podstawie przepisów ww. ustawy, lecz to miasto zastąpi spółkę w tych działaniach. W konsekwencji nie można uznać, że dochodzi do nieodpłatnego przekazania na rzecz miasta nakładów poniesionych przez spółkę na budowę drogi, gdyż to nie spółka jest właścicielem nakładów na budowę/przebudowę drogi. Partycypacja w kosztach budowy/przebudowy drogi zwalnia spółkę jako inwestora inwestycji niedrogowej z obowiązku poniesienia nakładów na budowę/przebudowę układu komunikacyjnego. Zapłaty z tytułu zwolnienia z obowiązku poniesienia nakładów na budowę/przebudowę drogi spółka dokonała przelewem na rachunek bankowy miasta. Przekazanie środków na rachunek zostało udokumentowane fakturą wystawioną przez miasto i jak już wskazano spółka jest upraw-

niona do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku VAT naliczonego, wykazanego na fakturze wystawionej przez miasto na kwotę odpowiadającą udziałowi spółki w kosztach rozbudowy ulicy.

Zatem, nie można się zgodzić, że w analizowanej sprawie dochodzi do nieodpłatnego przekazania przez spółkę na rzecz miasta poniesionych nakładów na budowę drogi w wysokości fakturowanych przez miasto udziałów w kosztach inwestycji, które jest przekazaniem do celów działalności gospodarczej spółki i w konsekwencji nie spełnia definicji odpłatnego świadczenia usług i nie wymaga naliczenia i odprowadzenia podatku należnego. W przedstawionych okolicznościach sprawy nie dochodzi do nieodpłatnego przekazania przez spółkę na rzecz miasta nakładów na budowę drogi. W związku z przejęciem przez miasto zadania przebudowy drogi to miasto ponosi nakłady na realizację inwestycji i pozostaje właścicielem powstałej infrastruktury drogowej. Zatem w analizowanej sprawie nie dochodzi do przeniesienia przez spółkę na rzecz miasta nakładów, ponieważ to nie spółka, a miasto przejęło na siebie obowiązek poniesienia tych nakładów, a więc to miasto pozostaje ich właścicielem. Tym samym, skoro w wyniku podpisanej umowy spółka nie była zobowiązana do samodzielnego poniesienia nakładów, które finalnie mogłaby przenieść na miasto, to po stronie spółki nie dochodzi do przekazania nakładów, gdyż spółka nie jest ich właścicielem.

Uznanie serwera za urządzenie przemysłowe w świetle art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Warunki wstecznego posługiwania się certyfikatem rezydencji. Kwestia obowiązku skorygowania deklaracji CIT-10Z i IFT-2R,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 3 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.295.2026.3.JKU

Serwery należy zaliczyć do kategorii urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT oraz art. 12 ust. 3 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W konsekwencji usługi w zakresie w jakim polegają na udostępnieniu/obejmują udostępnianie urządzenia przemysłowego (udostępnienie przestrzeni dyskowej w celu przechowywania danych i utrzymania strony internetowej) w przedstawionym powyżej rozumieniu mieszczą się w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT oraz jednocześnie w art. 12 ust. 3 ww. umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Uwzględniając treść art. 4a pkt 12 ustawy CIT oraz uregulowania wynikające z art. 26 ustawy CIT, certyfikat rezydencji to dokument: i) wystawiony przez właściwe dla podatnika organy administracji podatkowej, ii) wskazujący dane identyfikujące podatnika, w tym jego nazwę i siedzibę, datę wystawienia oraz ewentualnie okres ważności dokumentu, iii) zawierający stwierdzenie, że podatnik podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie jego siedziby. Zgodnie z art. 26 ust. 1 zdanie drugie ustawy CIT, dla zastosowania korzystniejszych dla podatnika stawek wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest wystarczający sam fakt posiadania przez niego rezydencji podatkowej w kraju, z którym Polskę łączy taka umowa, ale dodatkowo musi to zostać potwierdzone wydaniem specjalnego dokumentu, jakim jest certyfikat rezydencji.

Certyfikatu rezydencji nie może zastąpić inny dowód (np. dokument potwierdzający prowadzenie przez określony podmiot działalności gospodarczej na terytorium danego kraju, a nawet informacja o nadaniu numeru identyfikacji podatkowej, czy też decyzja podatkowa). Zatem, warunkiem zastosowania stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobrania podatku zgodnie z taką umową jest udokumentowanie miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Zatem, prawidłowa realizacja obowiązków przez płatnika wymaga uzyskania przez niego certyfikatu rezy-

dencji aktualnego na moment dokonywania wypłat na rzecz podatnika. Certyfikat rezydencji musi potwierdzać fakt rezydencji podatkowej w dacie uzyskania dochodu.

Warunek udokumentowania miejsca siedziby podatnika za pomocą certyfikatu rezydencji nie przesądza jednak o tym, że spółka jako płatnik, w dniu dokonania wypłaty zobowiązana jest posiadać aktualny certyfikat rezydencji. Płatnik może, w dniu dokonania wypłaty, zastosować stawkę podatku wynikającą z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zastosować zwolnienie zgodnie z taką umową. Udokumentowanie rezydencji podatkowej może nastąpić zarówno przed, jak i po dokonaniu płatności. W razie uzyskania certyfikatu po dokonaniu płatności, taki certyfikat powinien potwierdzać rezydencję podatkową za okres, w którym została dokonana płatność. Przepisy ustawy CIT nie wymagają od płatnika posiadania certyfikatu rezydencji potwierdzającego siedzibę podatnika w momencie dokonywania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT.

Z przepisów Ordynacji podatkowej wynika generalne prawo do dokonywania korekty uprzednio złożonych deklaracji. Korekta deklaracji ma na celu poprawienie błędów, które zostały popełnione przy poprzednim jej sporządzeniu i może dotyczyć każdej jej pozycji (chyba, że przepisy odrębne stanowią inaczej). Innymi słowy, korekta deklaracji polega na ponownym wypełnieniu formularza deklaracji (w sposób poprawny) i ponownym jej złożeniu. Skorzystanie przez podatnika z przewidzianej przepisami prawa możliwości skorzystania z instytucji korekty deklaracji powoduje, iż złożona przez podatnika deklaracja korygująca zastępuje uprzednio złożoną deklarację, pozbawiając uprzednio złożoną deklarację mocy prawnej.

Odnosząc się natomiast do obowiązku sporządzenia deklaracji oraz stosownej informacji przez płatników podatku u źródła zauważyć należy, że informację o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski co do zasady sporządza płatnik zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, który dokonuje wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT. Informacje takie zamieszczane są na formularzu IFT-2/IFT-2R. Płatnik zobowiązany jest także do złożenia deklaracji o wysokości pobranego zryczałtowanego podatku dochodowego od podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski (CIT-10Z). Zatem, nieprawidłowe jest stanowisko, że spółka nie jest zobowiązana do naliczenia podatku u źródła ani do dokonania korekty złożonych deklaracji CIT-10Z oraz IFT-2R.

Kwestia wystawienia faktur korygujących z uwzględnieniem okresów przedawnienia,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.409.2026.4.KO

W odniesieniu do okresu, który uległ przedawnieniu, nie mogą być dokonywane żadne czynności, ani zwiększające zobowiązanie podatkowe, ani zmniejszające zobowiązanie podatkowe. Podatnik nie jest również zobowiązany do posiadania dokumentów oraz ewidencji prowadzonych dla celów rozliczania podatku za okresy, które uległy przedawnieniu. Z chwilą upływu terminu przedawnienia nie jest możliwa ani modyfikacja już dokonanego rozliczenia podatkowego przez podatnika, ani też kontrola (weryfikacja) jego prawidłowości przez organ podatkowy. Nie ma też możliwości złożenia korekty deklaracji za okresy, w stosunku do których w podatku VAT nastąpiło przedawnienie. W związku z powyższym, skoro zobowiązanie podatkowe dotyczące dokonania korekty podatku VAT należnego za okres od sierpnia 2019 r. do listopada 2020 r. uległo przedawnieniu z upływem 2024 r. i 2025 r. to spółka nie jest uprawniona do wystawienia faktur korygujących do faktur wysta-

wionych na gminę od sierpnia 2019 r. do listopada 2020 r. Natomiast jest uprawniona do wystawienia faktur korygujących do faktur wystawionych na gminę od grudnia 2020 r. do listopada 2025 r.

Spółka nie jest uprawniona do wystawienia faktur korygujących do faktur wystawionych na Gminę od sierpnia 2019 r. do listopada 2020 r. Zatem w przypadku wystawienia faktur korygujących do faktur wystawionych na gminę od sierpnia 2019 r. do listopada 2020 r. spółka nie jest także uprawniona do rozliczenia ich w okresie rozliczeniowym, w którym zostaną wystawione. Natomiast w odniesieniu do faktur korygujących, które są wystawione do faktur wystawionych na gminę od grudnia 2020 r. do listopada 2025 r. spółka jest uprawniona do rozliczenia ich w okresie rozliczeniowym, w którym zostaną wystawione.

W przypadku gdy po dniu powstania obowiązku podatkowego na skutek wyroku sądu, zawartego porozumienia/ugody z odbiorcą lub uznania przez odbiorcę poprzez zapłatę wartości m^3 odebranych ścieków, wartość m^3 odebranych ścieków zostanie podwyższona w stosunku do wartości przyjętej przez spółkę, spółka będzie zobowiązana do skorygowania rozliczenia za okres, w którym wyrok sądu stanie się prawomocny lub zostanie zawarte porozumienie/ugody z odbiorcą, z uwzględnieniem okresów przedawnienia.

W grudniu 2025 r. spółka podjęła wobec odbiorców działania zmierzające do wyegzekwowania należności za usługi odbioru ścieków. Wezwania obejmowały wezwanie do zapłaty za odbiór ścieków za cały okres, tj. od 1 września 2019 r. W wezwaniach wyznaczono 3-dniowy termin płatności od dnia doręczenia wezwania. Część wezwań została odebrana i termin płatności upłynął w grudniu 2025 r., natomiast dla wezwań odebranych 29 grudnia 2025 r. i później oraz dla nieodebranych (licząc 14 dni od awizowania) – termin płatności przypadał w styczniu 2026 r. Wobec 25 właścicieli nieruchomości złożono pozwy o zapłatę za wykonane usługi, opierając powództwo na podstawie art. 405 i nast. Kodeksu cywilnego. Do dnia złożenia wniosku faktury dla odbiorców za okresy do listopada 2025 r. nie zostały wystawione. Jedynym dokumentem, z którego wynikają terminy płatności jest wezwanie skierowane do odbiorców. Za okres od 1 grudnia 2025 r. do dnia podpisania umów rozliczenie będzie się odbywać w zależności od porozumienia/ugody z danym mieszkańcem.

W związku z powyższym, w odniesieniu do wykonanych usług świadczonych na rzecz odbiorców, na rzecz których wydano postanowienia tymczasowe (PT) i odbiorców, na rzecz których nie wydano takich postanowień (NPT) obowiązek podatkowy powstanie w dniu upływu terminu płatności liczonym od dnia doręczenia wezwania odbiorcy PT lub odbiorcy NPT. Zgodnie z PT – termin płatności miała określać faktura spółki. Spółka nie wystawiła faktur odbiorcom do grudnia 2025 r. W związku z tym w grudniu 2025 r. wezwała właścicieli do zapłaty za wykonane usługi wyznaczając termin płatności. Część wezwań zostało odebranych i termin płatności upłynął w grudniu 2025 r., natomiast dla wezwań odebranych 29 grudnia 2025 r. i później oraz dla nieodebranych (licząc 14 dni od awizowania) – termin płatności przypadał w styczniu 2026 r. Zatem jedynym dokumentem, z którego wynikają terminy płatności jest wezwanie skierowane do Odbiorców. Tak więc obowiązek podatkowy powstał z chwilą upływu terminów płatności. Podatek należny spółka powinna wykazać w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy, z uwzględnieniem okresów przedawnienia.

Z opisu sprawy wynika, że spółka rozliczyła podatek należny z faktur wystawionych na rzecz gminy z tytułu bezumownego odbioru ścieków za okresy od sierpnia 2019 r. do listopada 2025 r. Faktury ujęto w JPK i rozliczono podatek należny za cały okres. Do faktur wystawionych na rzecz gminy z tytułu bezumownego odbioru ścieków za okresy od sierpnia 2019 r. do listopada 2025 r. nie będzie miał zastosowanie art. 108 ust. 1 i 2 w zw. z art. 103 ust. 1 ustawy VAT. Przy czym faktury wystawione za okresy od sierpnia 2019 r. do listopada 2020 r. nie podlegają przepisom regulującym zasady ich korygowania, ponieważ zobowiązanie podatkowe za okres od sierpnia 2019 r. do listopada 2020 r., uległo przedawnieniu z upływem 2024 r. i 2025 r. Natomiast w odniesieniu do faktur za okresy od grudnia 2020 r. do listopada 2025 r. należy zauważyć, że faktury podlegają przepisom regulującym zasady ich korygowania. Zatem, spółka jest uprawniona do złożenia korekt rozliczeń za okresy nieprzedawnione (tj. za okresy od grudnia 2020 r. do listopada 2025 r.).

Sposób ustalenia wskaźnika rentowności, o którym mowa w art. 24ca ustawy CIT za rok podatkowy, w którym doszło do połączenia. Uprawnienie do skorzystania z wyłączenia z minimalnego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 września 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.385.2026.1.SG

Przepisy art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT nie precyzują ani nie nakazują wyłączenia ze wskaźnika dochodowości dochodów wypracowanych przez spółkę przejmowaną przed dniem połączenia. Przepis ten odnosi się ogólnie do dochodu podatnika (spółki przejmującej) wykazanego w roku podatkowym. Tym samym, w myśl zasady lege non distinguente nec nostrum est distinguere (gdy ustawa nie rozróżnia, nie do nas należy rozróżnianie), należy przyjąć, że pojęcie dochodu obejmuje wynik podatkowy ujęty w rocznym zeznaniu CIT-8. Skoro przepisy nie wprowadzają podziału na dochód wygenerowany bezpośrednio przez spółkę przejmującą oraz dochód przejęty w drodze sukcesji uniwersalnej (art. 93 Ordynacji podatkowej), brak jest podstaw prawnych do ich rozdzielania. W konsekwencji, do kalkulacji wskaźnika rentowności należy przyjąć łączny dochód operacyjny obu podmiotów osiągnięty w roku podatkowym, w którym doszło do połączenia.

Przepisy art. 24ca ustawy CIT, dotyczące wskaźnika dochodowości, nie zawierają odesłania do art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy CIT, co potwierdza, że sposób kalkulacji nakazuje brać pod uwagę pełny dochód wykazany w CIT-8, bez podstaw do wyłączenia z niego przychodów i dochodów wygenerowanych przez spółkę przejmowaną. Zatem, na potrzebę ustalenia udziału dochodów w przychodach, należy wyłącznie stosować reguły dotyczące kalkulacji dochodu określone w art. 7 ust. 1 ustawy CIT, bowiem przepis art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT nie odnosi się do innych jednostek redakcyjnych art. 7 ustawy CIT. W zamkniętym katalogu art. 24ca ust. 2 ustawy CIT, racjonalny ustawodawca nie wskazał, że dochody spółki przejmowanej, należy wykluczyć z udziału dochodów w przychodach na potrzeby art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT. Gdyby rzeczywiście taka była intencja ustawodawcy, niewątpliwie dałby on temu wyraz poprzez dodanie stosownego punktu do art. 24ca ust. 2 ustawy CIT.

Odwołanie się w art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT do dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy CIT, dotyczy określenia wskaźnika dochodowości. Dochód ten dla celów podatku minimalnego jest wartością łączną, która w wyniku połączenia spółek nie podlega pomniejszeniu ani wyłączeniu o część dochodu wypracowaną przez spółkę przejmowaną. Wspomniany dochód dla celów wskaźnika dochodowości stanowi wartość (jako nadwyżka sumy przychodów ze źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania) wynikającą z pomniejszenia zsumowanego przychodu o łączne koszty uzyskania przychodu obu połączonych podmiotów. W przypadku połączenia bez zamykania ksiąg rachunkowych, dochód dla celów wskaźnika dochodowości stanowi nadwyżkę przychodów nad kosztami jego uzyskania obu podmiotów, ujętą w rocznym zeznaniu CIT-8. W oparciu o zasadę sukcesji uniwersalnej, wartością tą jest łączna kwota dochodu operacyjnego, która nie podlega pomniejszeniu ani wyłączeniu o część wyniku wypracowaną samodzielnie przez spółkę przejmowaną przed dniem połączenia. Tym samym, w przypadku, gdy wskaźnik rentowności skalkulowany zgodnie ze sposobem opisanym powyżej przekroczy 2%, spółka nie będzie zobowiązana do zapłaty minimalnego podatku dochodowego za rok podatkowy 2025, w którym doszło do połączenia.

W art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT ustawodawca wyraźnie wskazuje, że przepis art. 24ca ust. 1 ustawy CIT nakładający na podatników obowiązek zapłaty podatku minimalnego nie ma zasto-

sowania do podatników, którzy osiągnęli udział, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należny jest minimalny podatek dochodowy, w wysokości co najmniej 2%. Wprowadzając powyższe wyłączenie, ustawodawca w sposób jednoznaczny posłużył się kryterium podmiotowym, odnoszącym się bezpośrednio do statusu samego „podatnika". W kontekście połączenia spółek przez przejęcie (art. 492 § 1 pkt 1 Kodeksu spółek handlowych) podmiotem, który kontynuuje byt prawny, a zatem, który zachowuje status podatnika i na którym będzie ciążył ewentualny obowiązek rozliczenia minimalnego podatku dochodowego za rok 2025 i lata kolejne, jest wyłącznie spółka (spółka przejmująca). Spółka przejmowana w momencie połączenia traci swój byt prawny i przestaje istnieć jako odrębny podatnik CIT.

W konsekwencji, ocena spełnienia warunków do zastosowania wyłączenia z art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT musi być dokonywana autonomicznie i wyłącznie w oparciu o historyczne wyniki finansowe podmiotu, który ten podatek ma potencjalnie rozliczać – czyli spółki przejmującej. Jeżeli zatem spółka ta (samodzielnie, w ramach prowadzonej przez siebie działalności przed połączeniem) w co najmniej jednym z lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok 2025 (tj. w roku 2022, 2023 lub 2024) osiągnęła wymagany ustawą wskaźnik rentowności na poziomie co najmniej 2%, to tym samym zrealizowała ona wprost hipotezę normy prawnej zawartej w art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT i nabyła prawo do wyłączenia z zapłaty podatku minimalnego. Wszelkie zdarzenia dotyczące spółki przejmowanej – w tym wysokość osiąganego przez nią wskaźnika rentowności czy wykazanie przez nią straty podatkowej czy też niska zyskowność w latach poprzedzających fuzję – nie mają żadnego wpływu na sytuację prawnopodatkową spółki przejmującej w zakresie podatku minimalnego. Wskaźnik rentowności spółki przejmowanej jest w tym kontekście okolicznością prawnie i faktycznie obojętną. Zatem spółka przejmująca jako odrębny podatnik powinna uwzględniać jedynie „własny" wskaźnik dochodowości z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających dany rok podatkowy.

Przepis art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT odnosi się do uzyskania przez podatnika odpowiedniego wskaźnika dochodowości (2%) w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających dany rok podatkowy. Przejęcie praw i obowiązków przejmowanej spółki nie skutkuje koniecznością uwzględniania jej wskaźnika dochodowości dla celów zastosowania art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT przez spółkę przejmującą. Również okoliczność, że potencjalnie spółka przejmowana mogła wypełniać warunki określone przepisem art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT nie oznacza, że spółka przejmująca może takie prawo przejąć wskutek połączenia. Na podstawie powołanego przepisu każdorazowo w odniesieniu do danego roku podatkowego niezbędna jest ocena spełnienia przesłanek wynikających z treści art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT w odniesieniu do konkretnego podatnika. Podatnikiem takim za 2025 rok (także w kolejnych latach) w tej sprawie jest/będzie wyłącznie spółka przejmująca i jedynie na podstawie jej rentowności w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających dany rok podatkowy można oceniać możliwość zastosowania art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT. Natomiast wskutek połączenia byt prawny spółki przejmowanej jako podatnika ustał, zatem jej dochody/przychody (tj. dochodowość) z lat poprzedzających połączenie nie mogą stanowić podstawy do ustalenia uprawnień innego odrębnego podatnika (spółki przejmującej).

Skutki podatkowe w VAT zawarcia umowy o zarządzenie procesem inwestycji (wybudowania budynku magazynowego) zawartej pomiędzy managerem a spółką holenderską,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 sierpnia 2026 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.461.2026.1.GK

W przedmiotowej sprawie umowa zawarta pomiędzy spółką holenderską a managerem przewiduje obok wynagrodzenia zasadniczego i wynagrodzenia wstępnego również wynagrodzenie stabilizacyjne, które jest dodatkowym wynagrodzeniem i wypłacane jest po spełnieniu warunków określonych w umowie, tj. po pomyślnej stabilizacji dokonanej przez managera (wybudowania budynku magazynowego i jego skomercjalizowania, tj. wynajęcia minimum 90% jego powierzchni) lub nieruchomość zostanie w całości sprzedana jeszcze przed ukończeniem procesu stabilizacji. Co istotne, jeśli manager podejmie uzgodnione działania, ale nie zostaną osiągnięte wspomniane warunki, wynagrodzenie to nie będzie managerowi należne. Stwierdzić zatem należy, iż w przedmiotowej sprawie wypłacone managerowi wynagrodzenie stabilizacyjne jest ściśle powiązane z określonym zachowaniem stron, bowiem wypłata tego wynagrodzenia następuje tylko pod warunkiem zaistnienia przewidzianych w umowie okoliczności. Zatem wynagrodzenie stabilizacyjne jest zapłatą za uzyskany rezultat i jest czynnikiem motywującym managera do szybszego wykonania przedmiotu umowy i wynajęcia jak największej ilości powierzchni magazynowej lub sprzedaży nieruchomości w całości. Wobec powyższego, otrzymane przez managera dodatkowe wynagrodzenie, tj. wynagrodzenie stabilizacyjne stanowi wynagrodzenie managera z tytułu świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT.

Przedmiotem umowy o zarządzenie procesem inwestycji zawartej pomiędzy managerem a spółką jest wybudowanie budynku magazynowego. Na mocy postanowień umowy manager przeprowadza i kieruje wszystkimi pracami wstępnymi związanymi z projektem (m.in. scaleniem gruntów, studium wykonalności, uzyskaniem pozwoleń) oraz innymi działaniami związanymi z zarządzaniem projektem (m.in. zarządzanie inwestycją oraz wynajmem). Wynagrodzenie stabilizacyjne wypłacane jest managerowi w sytuacji wybudowania z powodzeniem budynku magazynowego na warunkach zawartego projektu i jego skomercjalizowania. Wypłacane wynagrodzenie stabilizacyjne jest bezpośrednio powiązane z czynnościami odnoszącymi się do przedmiotu projektu wykonywanymi przez managera. Natomiast czynności wskazane w projekcie odnoszą się do konkretnie określonej nieruchomości (budynku magazynowego wybudowanego zgodnie z projektem), która jest identyfikowalna co do jej położenia (do nieruchomości, której lokalizacja jest określona w chwili świadczenia usług).

W opisanym przypadku konkretna nieruchomość jest centralnym punktem świadczonych usług przez managera. Wypłata wynagrodzenia stabilizacyjnego managerowi uzależniona jest zasadniczo od spełnienia warunków określonych w umowie, pełniąc rolę miernika sukcesu związanego m.in. z określonym poziomem wynajmu tej konkretnej nieruchomości (budynku magazynowego położonego w Polsce). Tym samym świadczenia wykonywane przez managera w ramach projektu należy postrzegać jako usługi związane z nieruchomością w myśl art. 28e ustawy VAT oraz art. 31a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. W konsekwencji czynności, do których zobowiązany jest manager, aby zostało wypłacone mu wynagrodzenie stabilizacyjne, bezpośrednio odnoszą się do przedmiotu projektu, jakim jest konkretna nieruchomość (budynek magazynowy) zlokalizowana w Polsce. Zatem miejscem świadczenia a zarazem opodatkowania czynności wykonywanych przez managera, z tytułu których zostanie wypłacone mu wynagrodzenie stabilizacyjne, zgodnie z art. 28e w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, jest Polska.

Odnośnie zaś do udokumentowania fakturami świadczonych usług, z tytułu których wypłacane jest wynagrodzenie stabilizacyjne, należy wskazać, że w sytuacji, gdy ziszczą się warunki określone w umowie manager, aby móc uzyskać wynagrodzenie zobowiązany jest wystawić fakturę na rzecz spółki, zgodnie z art. 106b ustawy VAT. Przy czym, wynagrodzenie to może być dokumentowane fakturą odrębną od faktur dokumentujących zasadnicze wynagrodzenie z tytułu świadczonych usług, tj. wynagrodzenia zasadniczego i wynagrodzenia wstępnego. Wynagrodzenie to stanowi bowiem samodzielny tytuł do rozliczenia między spółką a managerem i uzależnione jest od spełnienia warunków wskazanych w umowie.

Zarówno spółka, jak i manager są czynnymi podatnikami VAT. Czynności wykonywane przez managera z tytułu których zostanie wypłacone mu wynagrodzenie stabilizacyjne podlegają opodatkowaniu VAT według właściwej stawki na terytorium kraju. Spółka zaś na terytorium Polski będzie świadczyła usługi najmu/dzierżawy powierzchni magazynowej wybudowanej w ramach projektu lub dokonana zostanie sprzedaż nieruchomości. Tym samym świadczone przez managera usługi, z tytułu których zostanie wypłacone mu wynagrodzenie stabilizacyjne są związane z wykonywaniem przez spółkę czynności opodatkowanych VAT na terytorium Polski. W analizowanym przypadku będą spełnione – wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy VAT – przesłanki warunkujące prawo do odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji spółce przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego wykazanego na fakturze dokumentującej wynagrodzenie stabilizacyjne wystawionej przez managera.

Zwolnienie z VAT usług zarządzania ryzykiem zakładów bukmacherskich, którego elementem jest m.in. przekazywanie informacji o wynikach wydarzeń sportowych,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28 sierpnia 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.777.2021.11.S.RMA

Przekazywanie informacji o wynikach wydarzeń sportowych (w tym informacji „na żywo” o trwających wydarzeniach), statystyk, które spółka może publikować na swojej stronie i wykorzystywać do własnych analiz, jest tak ściśle powiązane z nabywaną usługą zarządzania ryzykiem zakładów bukmacherskich, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, a tym samym stanowią one jednolite świadczenie dla celów opodatkowania VAT. Nabycie przez spółkę usługi w zakresie przekazywania informacji o wynikach wydarzeń sportowych nie stanowi celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia w zakresie usług zarządzania ryzykiem zakładów bukmacherskich. Zatem nabywane przez spółkę usługi zarządzania ryzykiem zakładów bukmacherskich (którego elementem jest m.in. przekazywanie informacji o wynikach wydarzeń sportowych (w tym informacji „na żywo” o trwających wydarzeniach), statystyk, które spółka może publikować na swojej stronie i wykorzystywać do własnych analiz) korzystają ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 15 ustawy VAT.

PACZUSKI TAUDUL

SZYMON RAUT
tel. +48 503 074 047
szymon.raut@ptpodatki.pl

ANDRZEJ PACZUSKI
tel. +48 510 051 712
andrzej.paczuski@ptpodatki.pl

WARSZAWA
ul. Giełdowa 7/9,
01-211 Warszawa
tel. 22 205 22 00
biuro@ptpodatki.pl

KATOWICE
ul. Podchorążych 1,
40-043 Katowice
tel. 32 704 79 39
biuro.katowice@ptpodatki.pl

LUBLIN
ul. Spokojna 2,
20-074 Lublin
tel. 519 407 698
biuro.lublin@ptpodatki.pl

ptpodatki.pl