



PACZUSKI TAUDUL
DORADCY PODATKOWI

PRZEKRÓJ PODATKOWY



02.06.2025



KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



SPIS TREŚCI

Usługa budowy domu studenckiego, w którym niewielką część stanowi część usługowa, jest opodatkowana 8% stawką VAT, Wyrok NSA z 10 października 2024 r., sygn. I FSK 802/24 3

Brak możliwości złożenia oświadczenia o rynkowym charakterze cen transferowych w przypadku sprzedaży poniżej kosztu wytworzenia, Wyrok WSA w Gliwicach z 12 marca 2025 r., sygn. I SA/GI 1364/24 4

Usługa budowy domu studenckiego, w którym niewielką część stanowi część usługowa, jest opodatkowana 8% stawką VAT, Wyrok NSA z 10 października 2024 r., sygn. I FSK 802/24

Spółka realizująca na rzecz inwestora budowę domu studenckiego (obejmującego lokale mieszkalne, niewielką część usługową oraz garaż podziemny) wystąpiła do Dyrektora KIS z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS). Wskazała w nim, że jej zdaniem usługa budowy akademika powinna być opodatkowana stawką 8% VAT, jako usługa dotycząca obiektu budownictwa mieszkaniowego, zdefiniowanego w art. 2 pkt 12 ustawy VAT.

Dyrektor KIS nie zgodził się z tym stanowiskiem. W jego ocenie, czasowy charakter pobytu studentów wyklucza możliwość zakwalifikowania budynku do obiektów budownictwa mieszkaniowego, a właściwa stawka VAT dla usługi świadczonej przez Spółkę to 23%.

Z takim podejściem nie zgodziły się sądy administracyjne, przyznając rację Spółce. NSA potwierdził, że budowa domu studenckiego (również z częścią usługową) może korzystać ze stawki 8% VAT. Zdaniem NSA:

- dom studencki mieści się w dziale 11 PKOB – budynek zamieszkania zbiorowego jest rodzajem budynku mieszkalnego;
- „stałe zamieszkanie” oznacza każde zamieszkanie służące zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych, a nie pobyt rekreacyjny – akademik zaspokaja potrzeby mieszkaniowe;
- część usługowa ani garaż nie wykluczają zastosowania 8% stawki VAT do całej usługi budowy obiektu.

Wyrok NSA ma istotne znaczenie dla podmiotów zaangażowanych w inwestycje z zakresu budowy lub modernizacji domów studenckich oraz innych obiektów zbiorowego zamieszkania. Sąd jednoznacznie potwierdził, że usługa budowy akademika może korzystać z preferencyjnej 8% stawki VAT (również gdy budynek zawiera część usługową), o ile cały obiekt,

jako jedna bryła spełnia przesłanki zakwalifikowania go do budownictwa mieszkaniowego, zdefiniowanego w ustawie VAT.

Sąd słusznie zanegował podejście Dyrektora KIS, który usiłował ograniczyć pojęcie „stałego zamieszkania” (jakim posługuje się ustawa VAT) i wyłączyć z niego zamieszkiwanie osób na cele związane ze studiami. Organ nieprawidłowo dokonywał rozróżnienia między „zamieszkaniami” a „zakwaterowaniem”, co prowadziło do wykładni ustawy VAT niekorzystnej dla podatników.

Co istotne, wydaje się że NSA potwierdził, że funkcjonowanie w budynku części usługowej (w tym garaży), nie wyklucza możliwości zastosowania stawki 8% VAT dla całej usługi budowy, o ile co najmniej 50% powierzchni użytkowej obiektu przeznaczone jest do celów mieszkalnych, a charakter pobytu jego użytkowników nie jest rekreacyjny, ani wypoczynkowy.

Warto podkreślić, że analizowana sprawa nie dotyczyła prac wykończeniowych (fit-out) ani zagospodarowania terenu wokół budynku, które zostały wyłączone z zakresu wniosku o WIS. To rozróżnienie ma praktyczne znaczenie – zakres czynności objętych obniżoną stawką VAT powinien być precyzyjnie określony zarówno we wniosku o WIS, jak i w dokumentacji projektowej i rozliczeniowej.

Niestety, pomimo konsekwentnej linii orzeczniczej, w tym analogicznego wyroku NSA z 13 kwietnia 2023 r. (I FSK 1727/22), Dyrektor KIS kontynuuje praktykę wydawania WIS, w których neguje prawo do zastosowania 8% stawki VAT (przykładowo, posłużył się podobną argumentacją w WIS wydanej 9 kwietnia 2025 r.).

W tym kontekście podatnicy realizujący inwestycje w domy studenckie (lub inne obiekty zbiorowego zamieszkania wskazane w PKOB) powinni zachować szczególną ostrożność przy stosowaniu obniżonej stawki VAT.

Pomimo korzystnej linii orzeczniczej, uzyskanie własnej WIS pozostaje najbardziej bezpiecznym rozwiązaniem, które może uchronić podatnika przed sporem z organami.



EWELINA CHYLIŃSKA
STARSZY KONSULTANT

Brak możliwości złożenia oświadczenia o rynkowym charakterze cen transferowych w przypadku sprzedaży poniżej kosztu wytworzenia, Wyrok WSA w Gliwicach z 12 marca 2025 r., sygn. I SA/GI 1364/24

W rozpoznawanej sprawie Wnioskodawcą była spółka akcyjna, która w 2023 r. realizowała transakcje sprzedaży wyrobów gotowych na rzecz podmiotów powiązanych, stosując wobec wybranych kontrahentów powiązanych preferencyjne ceny – w niektórych przypadkach poniżej standardowego kosztu wytworzenia. W konsekwencji Wnioskodawca zrealizował niższy niż zakładany wynik na owych transakcjach kontrolowanych. Jednocześnie, pomimo nierynkowego poziomu cen, Spółka rozpoznała przychód w wysokości ceny rynkowej i dokonała jego opodatkowania.

Spółka uznała, że rozpoznanie przychodu w wysokości odpowiadającej cenie rynkowej oraz jego opodatkowanie pozwala na złożenie – w ramach informacji TPR-C – oświadczenia, o którym mowa w art. 11t ust. 2 pkt 7 ustawy CIT tj. oświadczenia, że lokalna dokumentacja cen transferowych została sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym, a ceny transferowe ustalone zostały na warunkach rynkowych. Wnioskodawca wskazał, że okoliczność, iż w aktualnym stanie prawnym nie funkcjonuje przepis, który *expressis verbis* regulowałby przypadek, o którym mowa we wniosku, nie powinna stanowić argumentu za stanowiskiem o nieprawidłowości jego działania. Zwrócono przy tym uwagę, że przed wejściem w życie art. 11t ust. 2b ustawy CIT w orzecnictwie sądów administracyjnych funkcjonował pogląd o dopuszczalności złożenia oświad-

czenia o tym, że ceny transferowe uważa się za ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jeżeli przychód ten został dla celów podatkowych wykazany zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

W interpretacji indywidualnej z 27 września 2024 r. (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.399.20 24.1.AR) Dyrektor KIS nie zgodził się z Wnioskodawcą, że zastosowanie preferencyjnej (tj. poniżej kosztu wytworzenia założonego na rok 2023) ceny sprzedaży wyrobów wobec podmiotów powiązanych, przy jednoczesnym rozpoznanu przychodu w wysokości ceny rynkowej i jego opodatkowaniu, dają mu podstawę do złożenia, w ramach informacji o cenach transferowych, oświadczenia, o którym mowa w art. 11t ust. 2 pkt 7 ustawy CIT. Dyrektor KIS wskazał, że art. 11t ust. 2b ustawy CIT stanowi wyjątek (fikcję prawną), który dotyczy wyłącznie przypadków nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego świadczenia rzeczy, praw lub usług a nie każdej sytuacji, w której podatnik zastosował w transakcji z podmiotem powiązanym cenę nierynkową. Uwzględniając powyższe, organ interpretacyjny uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

WSA w Gliwicach, oddalając skargę Spółki, podzielił w pełni argumentację organu. WSA wskazał, że literalne brzmienie art. 11t ust. 2b ustawy CIT jasno ogranicza możliwość jego zastosowania wyłącznie do świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych. W rozpoznawanej sprawie nie zachodziła żadna z tych sytuacji – Spółka nie otrzymała żadnego świadczenia, lecz dokonała sprzedaży po cenach nierynkowych. W związku z tym WSA uznał, że nie istnieje podstawa prawna do złożenia oświadczenia o ustaleniu cen transferowych na warunkach rynkowych.

Sąd zwrócił również uwagę, że nie sposób uznać, iż w przedmiotowej sprawie zachodzi luka prawna, która uzasadniałaby rozszerzającą wykładnię art. 11t ust. 2b ustawy CIT. Podkreślił, że przepis ten – jako fikcja prawna – musi być interpretowany ściśle. Zakładając racjonalność ustawodawcy, który wprowadził art. 11t ust. 2b ustawy CIT, nie można – zdaniem sądu – stanowiska spółki przedkładać nad treść przepisu, który obowiązuje w porządku prawnym.

W konsekwencji sąd stwierdził, że okoliczność, zgodnie z którą Wnioskodawca roz-

poznał przychód odpowiadający różnicy pomiędzy ceną sprzedaży wyrobów gotowych ustaloną według standardowego modelu (przyjmując jako wskaźnik zysku narzut wynikający z polityki cen transferowych przyjętej w grupie), a preferencyjną ceną stosowaną w trakcie roku podatkowego, nie stanowi podstawy do złożenia oświadczenia, że ceny transferowe objęte lokalną dokumentacją są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Nie sposób odmówić słuszności stanowisku organu podatkowego i WSA – przepisy w zakresie oświadczenia o rynkowości cen transferowych są jasne i nie pozostawiają przestrzeni do elastycznej interpretacji. Jednak patrząc szerzej, obecny stan prawny prowadzi do sytuacji, w której podatnik, będący podmiotem zależnym w grupie, nie ma realnych narzędzi, by wyjść z impasu, gdy warunki transakcji są mu narzucane odgórnie. Nawet w przypadku, kiedy rozpozna przychód według wartości rynkowej i uiści należny podatek, nie zyska bowiem prawa do potwierdzenia rynkowości transakcji w TPR-C, co z kolei naraża osoby pełniące funkcje zarządcze w takich podmiotach na odpowiedzialność karnoskarbową.

W tym kontekście zasadne wydaje się postawienie pytania o cel regulacji dotyczących cen transferowych, które

w założeniu mają służyć zapobieganiu sytuacjom skutkującym rzeczywistym uszczupleniem dochodów budżetowych państwa, erozją podstawy opodatkowania bądź transferem zysków. Jeżeli natomiast podatnik dokonuje samodzielnej korekty rozliczeń i w konsekwencji uzyskuje rezultat podatkowy tożsamy z tym, jaki wystąpiłby przy zastosowaniu warunków rynkowych, jakkolwiek uszczerbek po stronie Skarbu Państwa nie występuje.

Powyższe prowadzi do wniosku, że konieczne jest rozszerzenie katalogu przypadków, w których podatnik może złożyć oświadczenie, o którym mowa w art. 11t ust. 2 pkt 7 ustawy CIT, o sytuacje, w których – pomimo formalnie nierynkowego charakteru ustalonej ceny transferowej – podatnik rozpoznał przychód podatkowy w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej oraz uiścił należny podatek dochodowy, tak aby podatnicy należący do grup podmiotów powiązanych mogli prawidłowo rozliczać się z fiskusem.



DOMINIKA MICHALSKA
DORADCA PODATKOWY

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Wykładnia art. 17k ust. 1 i ust. 2 ustawy CIT w kontekście sprzedaży wierzytelności z tytułu umów leasingu na rzecz podmiotu trzeciego (SPV), Wyrok NSA z 22 maja 2025 r., sygn. II FSK 1156/22	8
Kwestie dotyczące opodatkowania na gruncie CIT otrzymanej pomocy publicznej ze środków Funduszu Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji, Wyrok NSA z 21 maja 2025 r., sygn. II FSK 162/25	8
Brak prawa do odliczenia VAT z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne ponieszone na kamienice, które są nieodpłatnie udostępniane przez gminę do spółki komunalnej w celu świadczenia przez spółkę usług najmu/dzierżawy lokali mieszkalnych oraz użytkowych, Wyrok NSA z 21 maja 2025 r., sygn. I FSK 260/22	8
Kwestia oceny związku ponoszonych wydatków inwestycyjnych dotyczących ogólnodostępnego parku z czynnościami opodatkowanymi uczelni, Wyrok NSA z 19 maja 2025 r., sygn. I FSK 1918/21	9
Kwestia ujęcia na fakturze sprzedaży usługi złożonej obejmującej dostawę towarów i usługi ich transportu (wysyłki) do klienta, Wyrok NSA z 19 maja 2025 r., sygn. I FSK 2217/21	9
Moment pierwszego zasiedlenia lokali powstałych w przebudowanym starym budynku, Wyrok NSA z 16 maja 2025 r., sygn. I FSK 1043/22	9
Kwestia prawa do pełnego odliczenia podatku VAT od wydatków poniesionych w związku z realizacją inwestycji pn. „Budowa drogi do terenów inwestycyjnych przy obwodnicy”, Wyrok NSA z 15 maja 2025 r., sygn. I FSK 960/22	10

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Kwalifikacja wydatków jako objętych tzw. ulgą na ekspansję w świetle art. 18eb ust. 7 ustawy CIT, Wyrok WSA w Warszawie z 21 maja 2025 r., sygn. III SA/Wa 341/25	10
Kwestia uwzględnienia środków pieniężnych (success fee) z tytułu nadwyżki finansowej w podstawie opodatkowania VAT usługi sekurytyzacji, Wyrok WSA w Warszawie z 16 maja 2024 r., sygn. III SA/Wa 437/25	10
Ustalenie od kiedy po raz pierwszy spółka będzie zobowiązana przesłać pliki JPK_CIT do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, Wyrok WSA we Wrocławiu z 15 maja 2025 r., sygn. I SA/Wr 875/24	10
Kwestia wystawienia faktury korygującej w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia w przypadku cesji umowy leasingu finansowego, Wyrok WSA w Warszawie z 14 maja 2025 r., sygn. III SA/Wa 2743/24	11
Przesłanka wznowienia postępowania na wniosek strony na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 OP w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, zagadnienie na uchwałę NSA, Wniosek Prezesa NSA z 8 maja 2025 r., sygn. BO.511.15.2025	11

Wykładnia art. 17k ust. 1 i ust. 2 ustawy CIT w kontekście sprzedaży wierzytelności z tytułu umów leasingu na rzecz podmiotu trzeciego (SPV), Wyrok NSA z 22 maja 2025 r., sygn. II FSK 1156/22

Wykładnia językowa art. 17k ust. 1 i 2 ustawy CIT prowadzi do konkluzji, że: i) przychodem spółki (finansujący) nie są kwoty wypłacone przez nabywcę wierzytelności (w niniejszej sprawie przez SPV) z tytułu nabycia wierzytelności leasingowych, ii) zapłacone przez spółkę dyskonto (tj. różnica pomiędzy wartością nominalną wierzytelności, a wartością realnie otrzymaną przez spółkę z tytułu zbycia wierzytelności – w niniejszej sprawie z tytułu zbycia na rzecz SPV) jest kosztem uzyskania jej przychodu, iii) opłaty ponoszone przez korzystających na rzecz nabywcy wierzytelności leasingowych (w niniejszej sprawie na rzecz SPV) stanowią przychód spółki.

Kwestie dotyczące opodatkowania na gruncie CIT otrzymanej pomocy publicznej ze środków Funduszu Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji, Wyrok NSA z 21 maja 2025 r., sygn. II FSK 162/25

1) NSA w wyroku z 9 lipca 2024 r. (sygn. II FSK 397/24) przesądził na tle tej sprawy, że przy kwalifikacji rekompensaty z tytułu wzrostu cen energii zastosowanie ma ogólnosystemowa definicja dotacji, zawarta w ustawie o finansach publicznych. Skoro tak, to z uwagi na treść art. 190 ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi każdy sąd na dalszych etapach tej sprawy jest związany tym rozstrzygnięciem. A zatem zarzuty kasacyjne odnoszące się do zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy CIT do ww. rekompensaty nie mogły odnieść skutku.

2) W stosunku do rekompensaty z tytułu wzrostu cen energii nie może mieć również zastosowania art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy CIT. Rekompensaty, które otrzymała spółka nie były bowiem dedykowane, czyli nie były przeznaczone na pokrycie konkretnych wydatków. Stanowiły jedynie zwrot różnicy w cenie spowodowanej wzrostem cen energii. Otrzymane środki miały rzeczywiście tę różnicę w cenie zrekompensować, ale nie wynikało z treści wniosku, że te środki przez spółkę otrzymane były prze-

znaczone na zapłatę konkretnych faktur za konkretne przelewy. Były jedynie zwrotem w ujęciu wartościowym. Z treści art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy CIT wynika, że muszą to być środki (aby być wyłączone z przychodów), które są przeznaczone na pokrycie konkretnych wydatków. A te w niniejszej sprawie takie nie były. Nie były one przeznaczone na pokrycie konkretnych wydatków, choć niewykluczone jest, że ten cel właśnie one realizowały, ale nie w ujęciu tej normy prawnej. Co więcej z treści wniosku wynika, że wydatki na zakup energii nie zostały przez spółkę pokryte w ujęciu kosztowym. Natomiast przepis wymaga, by były to koszty poniesione. Nie zostały zatem spełnione przesłanki wynikające z ww. przepisu ustawy CIT.

3) Analiza treści ustawy o finansach publicznych i analiza ustaw podatkowych pokazuje, że przed 2009 r. nieco inaczej wyglądała relacja między ustawą o finansach publicznych a ustawą podatkową. A mianowicie treść ówczesnego zwolnienia i definicja dotacji były skorelowane. Późniejsza zmiana ustawy o finansach publicznych spowodowała, że wystąpił brak synchronizacji pomiędzy tym co zawarte jest w ustawie podatkowej i tym co wynika z ustawy o finansach publicznych. W takiej sytuacji należało oczekiwać od ustawodawcy, że jeżeli wprowadza rekompensatę, taką jak w niniejszej sprawie, to ujmie ją również w przepisach o zwolnieniach podatkowych, czego jednak nie zrobił. W związku z wprowadzeniem programu rządowego znolizowanych zostało wiele ustaw, ale żadna ustawa podatkowa.

Brak prawa do odliczenia VAT z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne ponoszone na kamienice, które są nieodpłatnie udostępniane przez gminę do spółki komunalnej w celu świadczenia przez spółkę usług najmu/dzierżawy lokali mieszkalnych oraz użytkowych, Wyrok NSA z 21 maja 2025 r., sygn. I FSK 260/22

Wytoczne zawarte w wyroku TSUE z 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 (Polski Trawertyn) w kontekście stosowania zasady neutralności nie mają zastosowania w takim stanie faktycznym, w którym gmina dokonała wyboru co do modelu współpracy ze swoją spółką komunalną, prze-



kazując jej nieodpłatnie nieruchomości w celu prowadzenia przez tę spółkę wynajmu lokali użytkowych i mieszkalnych znajdujących się w przekazanej przez gminę nieruchomości. Wytyczne zawarte w tym wyroku (i innych dotyczących podobnej kwestii) dotyczyły takich zdarzeń, kiedy nie było obiektywnej możliwości odliczenia tego podatku przez żaden z podmiotów. Skoro ze stanu faktycznego nie wynika, że nie było obiektywnej możliwości odliczenia podatku naliczonego to nieuzasadnione jest powoływanie się na zasadę neutralności. Z okoliczności sprawy nie wynika również, że istniała obiektywna przeszkoda, uniemożliwiająca gminie przekazanie ww. nieruchomości spółce odpłatnie, wcześniej np. dotując spółkę komunalną. Gdyby przekazanie nieruchomości nastąpiło odpłatnie wówczas przysługiwałoby prawo do odliczenia podatku naliczonego. Natomiast w sytuacji, gdy przekazanie było nieodpłatne, a ze stanu faktycznego nie wynika, że nie było innej możliwości niż wykonywanie tej działalności poprzez spółkę komunalną i nieodpłatne przekazanie tej spółce nieruchomości, to zachodzi różnica pomiędzy stanem faktycznym tej sprawy a stanem faktycznym, w którym orzekał TSUE.

Kwestia oceny związku ponoszonych wydatków inwestycyjnych dotyczących ogólnodostępnego parku z czynnościami opodatkowanymi uczelni, Wyrok NSA z 19 maja 2025 r., sygn. I FSK 1918/21

O pośrednim związku nabywanych towarów i usług z działalnością podatnika (przedsiębiorcy) można mówić wówczas, gdy te wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa. Trzeba wykazać związek przyczynowo-skutkowy między zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu i ocenić czy poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości ponoszone wydatki na pielęgnację parku, który otacza rektorat uczelni, przyczyniają się też do generowania przez uczelnię obrotu. Dopiero po zbadaniu wielopłaszczyznowym, czyli w zakresie bezpośredniego i ewentualnie pośredniego związku z czynnościami opodatkowanymi wydatków inwestycyjnych uczelni, możliwa będzie ocena w jakim zakresie prawo do odliczenia mogłoby przysługiwać.

Kwestia ujęcia na fakturze sprzedaży usługi złożonej obejmującej dostawę towarów i usługi ich transportu (wysyłki) do klienta, Wyrok NSA z 19 maja 2025 r., sygn. I FSK 2217/21

Przepisy ustawy VAT nie regulują w żaden szczególny sposób fakturowania tzw. świadczenia kompleksowego, z którym mamy do czynienia w realiach sprawy. A więc nie ma żadnych przeszkód, żeby rozpiąć na fakturze, co się na to świadczenie kompleksowe składa. Innymi słowy można wskazać towar, który jest przedmiotem sprzedaży i wskazać usługę dostawy tego właśnie towaru, stosując oczywiście stawkę podatkową właściwą dla czynności opodatkowanej, która w charakterystyce jej realizacji odgrywa rolę wiodącą (główną). Należy podkreślić, iż concept świadczenia kompleksowego jest jedynie conceptem juretrycznym (doktrynalnym) i nie ma zakotwiczenia wprost w przepisach ustawy VAT. Prawodawca w art. 106a oraz art. 106e ustawy VAT, które normują sposób wypełniania faktury (fakturowania świadczenia) nie poświęcił szczególnej uwagi tej właśnie kwestii. A zatem nie zabronił w żaden sposób też dokonywania fakturowania świadczeń opodatkowanych w wyżej opisany sposób.

Moment pierwszego zasiedlenia lokali powstałych w przebudowanym starym budynku, Wyrok NSA z 16 maja 2025 r., sygn. I FSK 1043/22

Jeżeli w wyniku gruntownej przebudowy starego budynku, na jego bazie zostaną wytworzone odrębne lokale stanowiące towar handlowy w rozumieniu przepisów ustawy VAT, należy przyjąć, że dla oceny momentu pierwszego zasiedlenia tych lokali nie ma znaczenia okoliczność, czy lokale znajdują się w starej bryle budynku, czy też w części nowo dobudowanej/nadbudowanej. Po przebudowie starego budynku niezależnie od tego, gdzie dany lokal się mieści, tj. czy mieści się w bryle starego budynku, czy poza tą bryłą, tj. w części obecnie dobudowanej, to za każdym razem dochodzi do wytworzenia nowego towaru i za każdym razem będzie to nowy nabywca po raz pierwszy zasiedlający lokal w rozumieniu przepisów ustawy VAT a zatem, do pierwszego zasiedlenia dojdzie w momencie przyjęcia lokalu do

użytkowania przez nowego nabywcę. Nie dochodzi tu do tworzenia nowych bytów prawnych, lecz następuje wytworzenie nowych towarów, nowych części budynku (wyodrębnionych lokali). Te części budynku zostaną po raz pierwszy zasiedlone dopiero z chwilą pierwszej sprzedaży lub przyjęcia do użytkowania tychże nowo wytworzonych lokali.

Kwestia prawa do pełnego odliczenia podatku VAT od wydatków poniesionych w związku z realizacją inwestycji pn. „Budowa drogi do terenów inwestycyjnych przy obwodnicy”, Wyrok NSA z 15 maja 2025 r., sygn. I FSK 960/22

Jeżeli wybudowana przez miasto droga oprócz spowodowania wzrostu atrakcyjności terenów inwestycyjnych, będzie także wykorzystywana nieodpłatnie przez innych uczestników ruchu drogowego oznacza, że budowa tej drogi nie nastąpiła wyłącznie w ramach prowadzonej przez miasto działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT. W konsekwencji, zgodnie z ukształtowaną linią orzecniczą w celu odliczenia podatku naliczonego miasto zobowiązane jest zastosować proporcję odliczenia zgodnie z art. 86 ust. 2a i nast. ustawy VAT.

Kwalifikacja wydatków jako objętych tzw. ulgą na ekspansję w świetle art. 18eb ust. 7 ustawy CIT, Wyrok WSA w Warszawie z 21 maja 2025 r., sygn. III SA/Wa 341/25

W realiach niniejszej sprawy całkowicie błędne i nieracjonalne jest stanowisko organu kwestionujące prawo do zastosowania ulgi pro wzrostowej do następujących wydatków:

1) koszty tłumaczeń materiałów promocyjnych wykorzystywanych na targach; przygotowanie materiałów reklamowych takich jak katalogi informacyjne, ulotki produktowe i broszury (faktura od zewnętrznego kontrahenta za projekt i wykonanie) wykorzystywane na targach; zakup materiałów reklamowych, które zostaną wykorzystane na targach, tj. torby reklamowe, długopisy, smycze na klucze etc. (faktura od zewnętrznego kontrahenta za projekt i wykonanie);

2) wynagrodzenie pracowników odpowiedzialnych za uczestnictwo w targach (pro-

porcja wynagrodzenia określana w oparciu o ewidencję czasu pracy);

3) na zakup specjalistycznego sprzętu do wykonania zadań powierzonych etatowemu pracownikowi (np. grawer laserowy, komputer do obróbki graficznej, aparat fotograficzny) celem m.in. dostosowania opakowań do sprzedaży przez umieszczenie na nich elementów promocyjno-informacyjnych;

4) wynagrodzenie podmiotu trzeciego (influencerów i ambasadorów marki) za promocję spółki w mediach społecznościowych (faktura od zewnętrznego kontrahenta).

Kwestia uwzględnienia środków pieniężnych (success fee) z tytułu nadwyżki finansowej w podstawie opodatkowania VAT usługi sekurytyzacji, Wyrok WSA w Warszawie z 16 maja 2024 r., sygn. III SA/Wa 437/25

Dodatkowa premia (success fee), jak wynika z opisu sprawy, nie jest świadczeniem ekwiwalentnym, lecz świadczeniem jednostronnym i wynika z zaistniałej sytuacji, na którą spółka otrzymująca to świadczenie nie ma wpływu, czyli sytuacji finansowej irlandzkiego podmiotu SPV. Zatem, wypłata ww. dodatkowej premii nie jest związana ani ze świadczeniem usług ani też dostawą towaru na rzecz podmiotu irlandzkiego, lecz stanowi przepływy pieniężne nie objęte opodatkowaniem VAT. W konsekwencji świadczenie to nie powinno mieć wpływu na podstawę opodatkowania VAT usługi sekurytyzacji.

Ustalenie od kiedy po raz pierwszy spółka będzie zobowiązana przesłać pliki JPK_CIT do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, Wyrok WSA we Wrocławiu z 15 maja 2025 r., sygn. I SA/Wr 875/24

W analizowanej sprawie spółkę od dnia 1 stycznia 2022 r. opodatkowaną estońskim CIT należy zaliczyć do grupy podatników, którzy księgi, o których mowa w art. 9 ust. 1c ustawy CIT będą zobowiązani prowadzić przy użyciu programów komputerowych i przysyłać po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2024 r. Przekroczony bowiem zostanie



przez spółkę limit przychodów 50 mln euro, o którym mowa w art. 66 ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy PIT, ustawy CIT oraz niektórych innych ustaw. Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Tym samym jako zasadne należy uznać, że wartość przychodu należy ustalić na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych w poprzednim roku obrotowym. Mimo więc tego, że spółka nie ustala przychodu dla celów podatkowych w rozumieniu ustawy CIT według podstawowych zasad określonych w ustawy CIT, a ewentualna podstawa opodatkowania dla podatników objętych ryczałtem jest ustalana według odrębnych zasad (art. 28m, art. 28n ustawy CIT), to jednak bilansowo suma przychodów jest ustalana i ewidencjonowana w księgach rachunkowych. Zatem w przypadku przekroczenia wartości przychodu 50 mln euro (przeliczonych na złote według odpowiedniego kursu NBP), ustalanego w oparciu o księgi rachunkowe prowadzone w poprzednim roku obrotowym (2024), spółka będzie zobowiązana prowadzić księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych i przysyłać je po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2024 r.

Kwestia wystawienia faktury korygującej w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia w przypadku cesji

umowy leasingu finansowego, Wyrok WSA w Warszawie z 14 maja 2025 r., sygn. III SA/Wa 2743/24

Ze stanu faktycznego wynika, że spółka (leasingodawca) w leasingu finansowym leasinguje przedmiot na rzecz leasingobiorcy I, który następnie dokonuje cesji w ramach umowy trójstronnej na rzecz innego leasingobiorcy II. Przy ostatecznym rozliczeniu umowy leasingu, gdy okazuje się, że wynagrodzenie za leasing różni się od tego, które zostało pierwotnie zafakturowane, korekta faktury ma być skierowana do tego historycznego leasingobiorcy I. W takiej sytuacji należy korygować fakturę pierwotnie wystawioną na rzecz leasingobiorcy I, dlatego że to wtedy z punktu widzenia systemu podatku od wartości dodanej doszło do dostawy towaru.

Przesłanka wznowienia postępowania na wniosek strony na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 OP w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, zagadnienie na uchwałę NSA, Wniosek Prezesa NSA z 8 maja 2025 r., sygn. BO.511.15.2025

Czy na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 OP w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Zastosowanie procedury call-off stock do towarów przemieszczanych z Polski do magazynu na terytorium Niemiec i Węgier , Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 maja 2025 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.260.2025.2.KW	14
Prawo do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przysługuje od momentu, kiedy spółka nie będzie osiągać dochodów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT, z uwagi na wykorzystanie limitu przyznanej pomocy publicznej w decyzji o wsparciu , Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB-1-1.4010.170.2025.1.SH	14
Ustalenie, czy wynagrodzenie wypłacane przez spółkę z tytułu wykonywania przez wspólników powtarzających się świadczeń niepieniężnych, zgodnie z art. 176 KSH stanowić będzie dochód z tzw. ukrytych zysków, zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT , Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB-1-1.4010.161.2025.2.SH	15
Rozliczenie faktur i kwot zaliczek dotyczących sprzedaży gazu LNG. Ustalenie w jakim okresie rozliczeniowym należy dokonać korekty z faktury rozliczeniowej , Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 maja 2025 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.102.2025.1.WK	15
Powstanie obowiązku podatkowego w VAT w związku z otrzymaniem opłaty rezerwacyjnej. Kwestia opodatkowania VAT opłaty manipulacyjnej , Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2025 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.159.2025.2.WK	16
Kwestie związane z zastosowaniem wyłączenia z opodatkowania minimalnym podatkiem , Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2025 r., sygn. 0114-KDIP-2-2.4010.134.2025.1.SP/IN	17

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Kwestia opodatkowania VAT transakcji wykonywanych w ramach usługi sekurytyzacji, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB-3-1.4012.160.2025.4.MG	18
Prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego wynikających z faktur z tytułu nabycia towarów i usług związanych z realizacją projektu w zakresie rekonstrukcji odwiertu, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 maja 2025 r., sygn. 0113-KDIPT-1-1.4012.332.2025.2.ŻR	20
Moment rozpoznania przychodu podatkowego w przypadku otrzymania zaliczki (bezzwrotnej), Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB-2-1.4010.106.2025.4.AG	21
Kaucja wpłacona przez przejętą spółkę tytułem przystąpienia do aukcji OZE jako koszt uzyskania przychodu, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.117.2025.1.KM	21
Możliwość skorzystania z ulgi na robotyzację nabytego fabrycznie nowego stanowiska do którego zostały wykonane we własnym zakresie palety mocujące do obróbki, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 kwietnia 2025 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4011.66.2025.2.KP	22
Kwestia uznania dostawy sprzętu medycznego wraz z wyposażeniem oraz świadczeniami dodatkowymi za świadczenie kompleksowe. Sposób udokumentowania tej dostawy, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28 kwietnia 2025 r., sygn. 0114-KDIP-4-2.4012.71.2025.1.AA	23

Zastosowanie procedury call-off stock do towarów przemieszczanych z Polski do magazynu na terytorium Niemiec i Węgier, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 maja 2025 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.260.2025.2.KW

Do przemieszczenia towarów z terytorium Polski do magazynów na terytorium Niemiec oraz Węgier, które są/będą przedmiotem sprzedaży, znajdzie zastosowanie procedura magazynu typu call-off stock. Spełnione bowiem w przedmiotowej sprawie są/będą wszystkie warunki określone w art. 13h ust. 2 ustawy VAT, przy spełnieniu których zastosowanie znajduje procedura magazynu typu call-off stock. Przemieszczenia towarów, do którego ma zastosowanie procedura magazynu typu call-off stock nie uznaje się za WDT, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy VAT. Jednocześnie, w sytuacji, gdy łącznie spełnione są warunki wymienione w art. 13h ust. 2 ustawy VAT, podatnik, o którym mowa w art. 13h ust. 2 pkt 2 ustawy VAT, tj. podatnik wysyłający/transportujący towary, rozpoznaje w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel WDT, o której mowa w art. 13 ust. 1 ustawy VAT (o ile przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel nastąpi w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu w procedurze magazynu typu call-off stock). Przekładając powyższe ustalenia na grunt rozpoznawanej sprawy wskazać należy, że w momencie przemieszczania towarów z Polski do magazynów na terytorium Niemiec oraz Węgier, spółka nie będzie zobowiązana do rozliczenia podatku VAT na terytorium Polski z tytułu WDT, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy VAT. Natomiast będzie zobowiązana do rozliczenia podatku VAT na terytorium Polski z tytułu WDT, o której mowa w art. 13 ust. 1 ustawy VAT, w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na ww. nabywców. Zatem w okolicznościach sprawy, w sytuacji gdy zgodnie z treścią umowy, transport będzie przez spółkę powierzony ww. nabywcom, nie będzie dochodziło do WDT w momencie przemieszczenia towarów do magazynów na terytorium Niemiec i Węgier, gdyż przemieszczenie to nastąpi w procedurze call-off stock, o której mowa w art. 13h ust. 2 ustawy VAT. Po stronie spółki obowiązek podatkowy rozliczenia podatku z tytułu WDT, o której mowa w

art. 13 ust. 1 ustawy VAT, będzie powstawał w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel odpowiednio na nabywcę z Niemiec i nabywcę z Węgier.

Prawo do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przysługuje od momentu, kiedy spółka nie będzie osiągać dochodów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT, z uwagi na wykorzystanie limitu przyznanej pomocy publicznej w decyzji o wsparciu, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.170.2025.1.SH

Dopiero po wyczerpaniu limitu pomocy publicznej, albo po uchyleniu lub wygaśnięciu decyzji (zezwoleń) podatnik spełniający warunki określone w przepisach o ryczałcie od dochodów spółek może wybrać tę formę opodatkowania. Zatem, w związku z wykorzystaniem przyznanej puli pomocy publicznej w ramach decyzji o wsparciu, spółka będzie uprawniona do wyboru opodatkowania w formie estońskiego CIT, z uwagi na brak osiągania dochodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT. W stosunku do spółki nie będzie miało zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 28k ust. 1 pkt 3 ustawy CIT, tj. spółka będzie uprawniona do korzystania z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli wykorzystwała limit przyznanej pomocy publicznej dostępny w ramach decyzji, ponieważ nie będzie osiągać dochodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT. Tym samym, spółka będzie miała prawo do opodatkowania ryczałtem od momentu, kiedy nie będzie osiągać dochodów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT z uwagi na wykorzystanie limitu przyznanej pomocy publicznej dostępnej w ramach decyzji o wsparciu, pomimo faktu, iż decyzja o wsparciu w planowanym momencie rozpoczęcia opodatkowania ryczałtem będzie nadal formalnie obowiązywała.



Ustalenie, czy wynagrodzenie wypłacane przez spółkę z tytułu wykonywania przez wspólników powtarzających się świadczeń niepieniężnych, zgodnie z art. 176 KSH stanowić będzie dochód z tzw. ukrytych zysków, zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.161.2025.2.SH

Wynagrodzenie z tytułu wykonywania przez wspólników powtarzających się świadczeń niepieniężnych, które nie stanowi wynagrodzenia o którym mowa w art. 12 ust. 1 lub art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT, nie będzie podlegało wyłączeniu na podstawie art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy CIT, a więc uznanie go za ukryty zysk nie będzie związane z wypłaconą kwotą ponad limit określony w tym przepisie. Powyższe wynagrodzenie, które stanowi dla wspólników przychód z „innych źródeł”, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ustawy PIT będzie zatem w całości stanowiło ukryte zyski w myśl art. 28m ust. 3 ustawy CIT i podlegało opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Wynagrodzenie podmiotu powiązanego, tj. wspólnika (udziałowca) w sposób oczywisty spełnia podstawowe warunki do uznania go za ukryte zyski - jest bowiem świadczeniem wykonanym w związku z prawem do udziału w zysku, innym niż podzielony zysk i wykonanym na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego. Definicję ukrytych zysków należy odczytywać poprzez zestawienie jej z ww. katalogami, które wymieniają przykłady świadczeń, które są ukrytymi zyskami, jak również wskazują świadczenia, które ukrytym zyskiem nie są. Przepis art. 28m ust. 3 ustawy CIT, gdzie zdefiniowano pojęcie ukrytych zysków - musi być odczytywany łącznie z ust. 4 tego artykułu, w którym to wskazano co ukrytym zyskiem nie jest. Zatem w analizowanej sprawie tylko łączne zestawienie obu tych przepisów pozwala na dokonanie prawidłowej wykładni omawianego przepisu. Analiza art. 28m ust. 3 i 4 ustawy CIT prowadzi do konkluzji, że świadczenia wykonane z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem jest udziałowiec, akcjonariusz, wspólnik lub podmiot z nimi powiązany, które nie stanowią wynagrodzeń z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT, stanowią w całości ukryty zysk. Zatem jeśli, wynagro-

dzenie wypłacane wspólnikom z tytułu wykonywania przez nich powtarzających się świadczeń, o których mowa w art. 176 KSH nie stanowi dla nich wynagrodzenia z tytułu art. 12 ust. 1 lub art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT, to stanowi w całości ukryty zysk i tym samym będzie podlegać opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Tym samym, wynagrodzenie wypłacane wspólnikom z tytułu wykonywania przez nich powtarzających się świadczeń niepieniężnych będzie stanowiło dla spółki ukryte zyski w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy CIT i w konsekwencji będzie podlegać opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek po stronie spółki, na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

Rozliczenie faktur i kwot zaliczek dotyczących sprzedaży gazu LNG. Ustalenie w jakim okresie rozliczeniowym należy dokonać korekty z faktury rozliczeniowej, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 maja 2025 r., sygn. 0112-KDIL-1-1.4012.102.2025.1.WK

1) Jeżeli po wystawieniu faktury zaliczkowej/faktur zaliczkowych otrzymana część należności zostanie pozostawiona do dyspozycji klienta, zwrócona klientowi poprzez zwrot na rachunek odbiorcy LNG lub zaliczona na poczet kolejnego zamówienia, to spółka będzie zobowiązana wystawić fakturę korygującą fakturę zaliczkową/fakturę zaliczkowe zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 4 ustawy VAT, korygując ją/je do wysokości rzeczywiście dokonanych dostaw towarów. Jednakże w sytuacji, gdy spółka nie dokona ww. zwrotu nadpłaty na rachunek odbiorcy, i w tej sytuacji zaliczy nadpłatę na poczet kolejnego zamówienia (w opisie sprawy wskazano wyłącznie te dwie opcje), to należy tę nadpłatę potraktować jako uiszczenie nowej zaliczki, i z tego tytułu wystawić fakturę dokumentującą tą zaliczkę na poczet kolejnego zamówienia. Należy w tym miejscu zauważyć, że wystawienie faktury końcowej jest uzależnione od tego, czy faktura zaliczkowa obejmowała całość zapłaty za dostawę towaru lub świadczenie usługi, czy tylko jej część. Wystawienie faktury końcowej następuje wtedy, gdy zaliczka nie opiewa na pełną wartość zamówienia. Nie ma obowiązku wystawiania faktury końcowej, jeżeli faktura zaliczkowa, czy też kilka faktur zaliczkowych do jednego zlecenia pokrywają całość zapłaty.



Podsumowując, spółka nie postąpi prawidłowo, wystawiając fakturę rozliczeniową, uwzględniając kwotę zaliczek dotyczącą sprzedaży LNG, która jest wyższa niż rzeczywista wartość LNG dostarczonego kontrahentowi w danym okresie rozliczeniowym. Spółka będzie zobowiązana do wystawienia faktury korygującej fakturę zaliczkową/faktury zaliczkowe zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 4 ustawy VAT, korygując ją do wysokości rzeczywiście dokonanych dostaw towarów. Zatem, gdy faktury zaliczkowe po tej korekcie będą opiewały na wartość 100% wartości konkretnych dostaw w danym okresie rozliczeniowym, stwierdzić należy, że spółka, co do zasady, nie powinna wystawiać faktury końcowej w przypadku otrzymania i udokumentowania otrzymanych wcześniej zaliczek obejmujących całą zapłatę za dostawy.

2) Do czasu kiedy kwota nadpłaconej zaliczki (wynikającej z korekty zaliczek) nie będzie miała powiązania z konkretnym zamówieniem (dostawą) powstała nadpłata nie będzie generowała obowiązku podatkowego w podatku VAT. Obowiązek podatkowy powstanie w momencie, w którym będzie możliwe powiązanie powstałej nadpłaty z konkretnym zamówieniem. Dokonanie dostawy jest czynnością następczą, po decyzji dotyczącej przypisania przez spółkę powstałej nadpłaty do konkretnego zamówienia. Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu nadpłaty zaliczki/zaliczek nie może być łączony z momentem rozpoznania dostawy.

3) Warunek uzgodnienia, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ustawy VAT został spełniony, gdyż jak wskazano we wniosku: i) po zakończonym okresie rozliczeniowym spółka uzgadnia z nabywcą gazu LNG sposób rozliczenia zaliczek w kwocie wyższej niż wartość dostawy (nadpłatę), tj. strony wspólnie uzgadniają czy zwrot nadpłaty ma nastąpić w formie zwrotu na rachunek odbiorcy czy zaliczenia na poczet kolejnego zamówienia, ii) przekazuje nabywcy informacje o rzeczywistym zakupie przez niego gazu LNG w danym okresie, iii) nabywca akceptując faktury rozliczeniowe (korekty) dotyczące rozliczenia nadpłaconej kwoty potwierdza efekt wcześniejszych uzgodnień. Z okoliczności przedstawionych we wniosku można wywieść, że spełnieniem warunku do korekty będzie zaistnienie sytuacji, w której kwota dostawy gazu będzie

niższa niż kwota zaliczek wpłaconych na dostawy za dany okres rozliczeniowy. Jak wcześniej już wskazano, podatnik musi być w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej zarówno uzgodnienie, jak i spełnienie warunków do korekty. W konsekwencji w okresie rozliczeniowym, w którym spółka wystawi fakturę korygującą będąc równocześnie w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej ww. uzgodnienie i spełnienie warunków do korekty w postaci zawartego z nabywcą uzgodnienia oraz akceptacji przez nabywcę faktury rozliczeniowej (korygującej) spółka będzie uprawniona do dokonania korekty podstawy opodatkowania oraz ujęcia w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy VAT w okresie jej wystawienia. Końcowo wskazać należy, że w analizowanej sprawie zwrot czy kompensata nadpłaty nie będą miały wpływu na moment ujęcia przedmiotowej korekty.

Powstanie obowiązku podatkowego w VAT w związku z otrzymaniem opłaty rezerwacyjnej. Kwestia opodatkowania VAT opłaty manipulacyjnej, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2025 r., sygn. 0112-KDIL-1-1.4012.159.2025.2.WK

1) Opodatkowanie wpłat otrzymanych przed dostawą towarów następuje w przypadku, gdy dostawca będzie w stanie powiązać (przyporządkować) dokonaną wpłatę z konkretnym zamówieniem, czyli skonkretyzowanym towarem. Warunku tego nie będzie spełniała kwota wpłacona przez nabywcę w momencie, gdy nie zostało złożone konkretne zamówienie z wykazem towarów. Wpłacane przez użytkownika systemu rezerwacyjnego na rzecz wnioskodawcy opłaty za rezerwację dotyczą konkretnego produktu w celu późniejszego nabycia towaru przez użytkownika w sklepie stacjonarnym wnioskodawcy, a więc znane jest miejsce i konkretny produkt, za który użytkownik dokonuje opłaty rezerwacyjnej w kwocie równej wartości zarezerwowanego produktu. Opłatę rezerwacyjną stanowi wartość zarezerwowanych towarów (sumowanie cen jednostkowych towarów x ilość zarezerwowanego towaru). Opłata rezerwacyjna pokrywa tylko wartość zarezerwowanego towaru. Zatem opłata rezerwacyjna, która jest wpłacana na konto wnioskodawcy za rezerwację konkretnego produktu w systemie rezerwacyjnym jest zaliczką w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy VAT. W konsekwencji



w niniejszej sprawie w momencie otrzymania od użytkownika opłaty rezerwacyjnej na konkretny produkt, powstaje u wnioskodawcy obowiązek podatkowy w podatku VAT na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy VAT. W przedstawionej sytuacji otrzymana od użytkownika płatność ma wyraźny związek z późniejszym konkretnym świadczeniem, które jest jasno określone w momencie rezerwacji produktu. Zapłata ta uprawnia bowiem użytkownika do zakupu konkretnych produktów w konkretnym sklepie, w odpowiednim czasie wynikającym z rezerwacji tych produktów. Zatem, w przypadku otrzymania przez wnioskodawcę opłaty rezerwacyjnej (zaliczki) na konkretny produkt, który ma zostać odebrany w jego sklepie stacjonarnym, obowiązek podatkowy powstanie, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy VAT, z chwilą otrzymania opłaty rezerwacyjnej.

2) Kwota opłaty manipulacyjnej pobranej przez wnioskodawcę od klienta, w sytuacji gdy, do transakcji nie dojdzie z przyczyn leżących po stronie klienta, tj. klient nie dokona zakupu zarezerwowanych produktów w terminie określonym w regulaminie, bądź do sprzedaży nie dojdzie z uwagi na fakt, że nie będzie możliwości zgodnego z prawem zawarcia umowy sprzedaży, będzie stanowiła wynagrodzenie należne wnioskodawcy z tytułu realizowania przez niego czynności podlegającej opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy VAT, tj. odpłatnej usługi, o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy VAT, polegającej na wysyłce zarezerwowanego towaru z magazynu do wybranego przez użytkownika sklepu oraz pakowaniu. A zatem, opłata manipulacyjna, która będzie naliczana i potrącana z opłaty rezerwacyjnej otrzymanej od klienta, w przypadku, gdy do sprzedaży produktów nie dojdzie z przyczyn leżących po stronie klienta będzie stanowiła wynagrodzenie za wykonaną usługę, o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy VAT, podlegającą opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy VAT.

Kwestie związane z zastosowaniem wyłączenia z opodatkowania minimalnym podatkiem, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2025 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.134.2025.1.SP/IN

1) W celu obliczenia wskaźnika dochodowości, o którym mowa w art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT spółka nie powinna uwzględniać

przychodów z dotacji otrzymanych z NCBiR, które podlegają zwolnieniu z opodatkowania oraz kosztów uzyskania przychodów sfinansowanych z tych dotacji. Zgodnie z art. 24ca ust. 1 ustawy CIT minimalny podatek dochodowy w wysokości 10% podstawy opodatkowania skierowany jest, co do zasady, do podatników będących spółkami oraz PGK, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, którzy w ramach działalności operacyjnej ponoszą stratę lub wykazują określony niski wskaźnik dochodowości (udział dochodów w przychodach w wysokości nieprzekraczającej 2% (2% lub niższej)). Przedmiotowa regulacja na potrzeby określenia wskaźnika dochodowości odwołuje się do „dochodu” w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy CIT. Pojęcie to w korelacji z art. 7 ust. 2 ustawy CIT wskazuje, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym.

Sposób kalkulacji wskaźnika dochodowości określony w art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT odwołuje się do dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy CIT. Zatem dochód, o którym mowa w art. 24ca ust. 1 ustawy CIT jest wartością niepominięszaną o jakiejkolwiek ulgi. Możliwość dokonania ewentualnych odliczeń będzie miała miejsce od podstawy opodatkowania obliczonej zgodnie z art. 24ca ust. 3 ustawy CIT. W 2024 r. spółka korzystała z prawa do preferencyjnego rozliczenia kosztów działalności B+R w ramach ulgi B+R zgodnie z zasadami określonymi w art. 18d ustawy CIT, a także kosztów związanych z ulgą na robotyzację na podstawie art. 38eb ustawy CIT oraz ulgą na prototyp, o której mowa w art. 18ea ustawy CIT. Tym samym, spółka w zeznaniu rocznym CIT-8 za 2024 r. odliczyła od podstawy opodatkowania, w dozwolonej wysokości, koszty kwalifikowane związane z ww. ulgami. Przy czym odliczenie kwoty ulgi B+R dotyczyło kosztów kwalifikowanych poniesionych w bieżącym roku podatkowym oraz kwoty nieodliczonej ulgi z 2023 r. Na potrzeby wyliczenia wskaźnika dochodowości, spółka nie uwzględniła również odliczeń od podstawy opodatkowania (tj. wskazanych ulg podatkowych), które zostały uwzględnione w zeznaniu rocznym CIT-8 za 2024 r. Tym samym, w celu obliczenia wskaźnika dochodowości, o którym mowa w art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT spółka nie powinna



uwzględniać odliczenia od podstawy opodatkowania, tj. koszty kwalifikowane związane z ulgą na robotyzację, ulgą na prototyp oraz ulgą B+R.

2) W celu obliczenia wskaźnika dochodowości, o którym mowa w art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy CIT spółka powinna wyłączyć z kalkulacji wskaźnika dochodowości zaliczone w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów 20% kosztów wynagrodzeń poprzez zmniejszenie o te wartości łącznych kosztów uzyskania przychodów ujętych w danym roku podatkowym.

3) Z kalkulacji wskaźnika dochodowości wyłącza się z kosztów uzyskania przychodów opłaty z tytułu umowy leasingu, w tym odpisy amortyzacyjne od środka trwałego wykorzystywanego na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1 ustawy CIT, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej uwzględnia w kosztach uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne wynikające z nabycia lub ulepszenia środków trwałych. Środki trwałe posiadane przez spółkę to m.in. roboty, maszyny i urządzenia produkcyjne, wózki widłowe, urządzenia biurowe, w tym komputery. Mając na uwadze treść art. 24ca ust. 2 pkt 1 ustawy CIT, stwierdzić należy, że spółka nie powinna wyłączyć z kalkulacji wskaźnika dochodowości odpisów amortyzacyjnych od własnych środków trwałych. Wynika to z literalnego brzmienia ww. przepisu. Zgodnie z jego treścią wyłączeniu podlegają tylko odpisy amortyzacyjne od środków trwałych będących przedmiotem leasingu określonego w art. 17a pkt 1 ustawy CIT. Natomiast w odniesieniu do opłat leasingowych spółka powinna wyłączyć z kalkulacji wskaźnika dochodowości zaliczone w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów opłaty leasingowe, bowiem wynika to z literalnego brzmienia art. 24ca ust. 2 pkt 1 ustawy CIT.

4) W przepisie 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 zastosowania 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 na-

leżny jest minimalny podatek dochodowy, w wysokości co najmniej 2%. W okresie od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2024 r., wskaźnik dochodowości obliczony według zasad wskazanych w opisie sprawy przekroczył 2%, a rok podatkowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Oznacza to, że spółka osiągnęła wymagany ustawowo udział dochodów w przychodach z działalności innej niż zyski kapitałowe, w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należy jest podatek minimalny. Zatem spółka spełnia warunki, o których mowa w art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy CIT i tym samym jest uprawniona do skorzystania z wyłączenia z opodatkowania minimalnym podatkiem na podstawie art. 24ca ust. 1 ustawy CIT. Przedmiotowe wyłączenie obejmuje okres od dnia 1 stycznia 2025 r. do dnia 31 grudnia 2027 r.

Kwestia opodatkowania VAT transakcji wykonywanych w ramach usługi sekurytyzacji, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.160.2025.4.MG

1) Ze stanu faktycznego wynika, że w niniejszej sprawie nie będzie miała miejsca transakcja obejmująca wyłącznie przelew i sprzedaż wierzytelności przez spółkę na rzecz SPV. Planowana sekurytyzacja nie będzie obejmować wyłącznie przeniesienia wierzytelności przez spółkę do SPV, ale do jej przeprowadzenia konieczne będą także inne kluczowe operacje. Na planowaną sekurytyzację składać się będą m.in. następujące podstawowe elementy: zawarcie umowy przelewu (sprzedaży) wierzytelności pomiędzy spółką i SPV, zapewnienie finansowania SPV poprzez emisję przez SPV dłużnych papierów wartościowych (obligacje), zawarcie umowy o administrowanie (serwisowanie) wierzytelnościami, na mocy której spółka, działając jako serwisier będzie administrować wierzytelnościami na rzecz SPV, w tym w szczególności otrzymywać i przekazywać do SPV dokonane przez klientów spłaty wynikające z wierzytelności, zawarcie innych umów, które zapewnią możliwość przeprowadzenia transakcji (np. umów o administrowanie rachunkami bankowymi SPV). Za zorganizowanie transakcji sekurytyzacji i udział w niej spółka zapłaci na rzecz SPV ustalone w umowie wynagrodzenie (różnica między sumą sprzedanych



wierzytelności a ceną ich sprzedaży stanowić będzie dyskonto uzyskiwane przez SPV na nabyciu wierzytelności. Wartość ta będzie wynagrodzeniem należnym SPV od spółki w zamian za przystąpienie do sekurytyzacji). Celem planowanej sekurytyzacji nie będzie jedynie zbycie przez spółkę wierzytelności poprzez ich sprzedaż do SPV celem windykacji, lecz wdrożenie szczególnego instrumentu pozwalającego na uzyskanie przez spółkę środków finansowych przed wymagalnością wierzytelności, w drodze finansowania zapewnionego przez SPV w oparciu o zabezpieczenie w postaci wierzytelności. Biorąc pod uwagę przepisy ustawy VAT w okolicznościach niniejszej sprawy uznać należy, że SPV wyświadczy na rzecz spółki usługę, polegającą na zapewnieniu spółce środków finansowych potrzebnych do prowadzonej działalności gospodarczej. Za powyższą usługę SPV uzyska od spółki ustalone w umowie wynagrodzenie. Wobec tego SPV wykona na rzecz spółki czynności podlegające opodatkowaniu VAT w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT. W konsekwencji, przelewy (sprzedaż) wierzytelności przez spółkę do SPV będą wykonane w ramach świadczonej przez SPV na rzecz spółki usługi w rozumieniu ustawy VAT podlegającej opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy VAT.

2) W analizowanej sprawie charakter czynności wykonywanych przez SPV na rzecz spółki wskazuje, że SPV przez nabycie wierzytelności udzieli spółce finansowania ze środków pochodzących z dłużnych papierów wartościowych (obligacji). Celem SPV nie będzie faktyczne nabycie przedmiotowych wierzytelności i w konsekwencji próba ich odzyskania od dłużników. Spółka będzie zajmować się obsługą administracyjną zbytych na rzecz SPV wierzytelności. Przez zbycie wierzytelności na rzecz SPV, spółka zapewni sobie finansowanie potrzebne do prowadzenia działalności. Celem planowanej sekurytyzacji nie będzie jedynie zbycie przez spółkę wierzytelności poprzez ich sprzedaż do SPV celem windykacji, lecz wdrożenie szczególnego instrumentu pozwalającego na uzyskanie przez spółkę środków finansowych przed wymagalnością wierzytelności, w drodze finansowania zapewnionego przez SPV w oparciu o zabezpieczenie w postaci wierzytelności. Zatem istotą przedmiotowej transakcji będzie uzyskanie przez spółkę finansowania

potrzebnego do prowadzonej działalności. W konsekwencji, usługę świadczoną przez SPV polegającą na nabyciu wierzytelności i zapewnieniu spółce finansowania należy potraktować jako usługę w zakresie długów, która korzysta ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT.

3) Spółka jest polskim rezydentem podatkowym, nie posiada w (X) (kraj rezydencji SPV) zakładu w rozumieniu właściwej UPO, ani nie posiada w tym kraju miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Spółka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT w Polsce. Natomiast SPV jest rezydentem podatkowym w (X). SPV nie posiada w Polsce siedziby działalności gospodarczej, ani też stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, czy też zakładu w rozumieniu zarówno przepisów o podatku dochodowym, ani właściwej UPO, SPV nie jest również zarejestrowana dla celów polskiego podatku VAT. Wobec powyższego, mając na uwadze, że spółka jest usługobiorcą usługi sekurytyzacyjnej świadczonej przez SPV polegającej na nabywaniu wierzytelności od spółki, miejscem świadczenia przedmiotowej usługi będzie Polska, jako kraj, w którym spółka (nabywca usługi) ma siedzibę działalności gospodarczej. Skoro SPV posiada siedzibę w innym kraju, niż Polska oraz SPV nie posiada na terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, spełniony jest również warunek określony w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy VAT. Wobec powyższego, to spółka będzie zobowiązana, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT, opodatkować świadczoną przez SPV usługę sekurytyzacji, zgodnie z obowiązującymi w Polsce przepisami prawa podatkowego. Nabycie przez spółkę wskazanej usługi sekurytyzacji od SPV stanowi dla spółki import usług, o którym mowa w art. 2 pkt 9 ustawy VAT.

4) Podstawą opodatkowania usług świadczonych przez SPV w ramach sekurytyzacji będzie jedynie kwota dyskonta ustalana w momencie przeniesienia (sprzedaży) Wierzytelności do SPV, i w konsekwencji, ewentualna zmiana, po dniu (przeniesienia) sprzedaży, zmiennej stopy procentowej stosowanej do ustalenia części odsetkowej rat leasingowych oraz ewentualne podwyższenie ceny za wierzytelności związane z ustaleniem odroczonego komponentu



ceny sprzedaży, nie będą miały wpływu na podstawę opodatkowania usługi świadczonej przez SPV.

5) W opisanym przypadku miejscem świadczenia przez spółkę usług administrowania wierzytelnościami będzie zgodnie z art. 28b ustawy VAT, państwo siedziby usługobiorcy, czyli (X). Wobec powyższego usługi świadczone przez spółkę na rzecz SPV w odniesieniu do administrowania wierzytelnościami zbytymi do SPV nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce, zatem spółka jako usługodawca, nie będzie zobowiązana do rozliczenia w Polsce podatku należnego VAT z tytułu ich świadczenia.

6) W sytuacji, gdy nabyte przez spółkę towary i usługi będą dotyczyły świadczenia usług poza terytorium kraju i spółka będzie posiadać dokumenty, z których wynika związek podatku naliczonego z tymi czynnościami, to będzie spółce przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu ww. nabycia, ponieważ świadczone przez spółkę usługi administrowania, gdyby były wykonywane na terytorium kraju, stanowiłyby czynności podlegające opodatkowaniu niekorzystające ze zwolnienia.

7) Odkup wierzytelności od SPV nie będzie stanowił odrębnego świadczenia, lecz będzie wyłącznie jednym z elementów kompleksowej usługi świadczonej przez SPV, której celem będzie zapewnienie spółce finansowania. Odkup wierzytelności przez spółkę będzie jedynie czynnością pomocniczą, mającą na celu częściowe niwelowanie skutków pierwotnych cesji wierzytelności dokonanych na rzecz SPV, gdyż na moment cesji wszystkie wierzytelności muszą spełniać ściśle określone kryteria wskazane w umowie sprzedaży wierzytelności. Możliwość zwrotnego przeniesienia wierzytelności przez podmiot świadczący usługę sekurytyzacji na inicjatora sekurytyzacji wynika z zapisów umowy. W ramach analizowanego zdarzenia przyszłego SPV i spółka mogą zatem zdecydować o zwrotnym przeniesieniu wierzytelności przez SPV na spółkę. Zwrotne przeniesienie wierzytelności będzie stanowiło integralną część usługi sekurytyzacji. W konsekwencji, ewentualne zwrotne przeniesienie wierzytelności przez SPV na spółkę należy rozpatrywać na gruncie przepisów ustawy nie jako odrębne świadczenie, lecz

element kompleksowej usługi sekurytyzacji. Zwrotne przeniesienie wierzytelności może mieć miejsce wyłącznie w przypadku zawarcia umowy i świadczenia przez SPV usługi sekurytyzacji na rzecz spółki. Podsumowując, zwrotne przeniesienie wierzytelności do spółki na mocy określonego w umowie prawa lub obowiązku odkupu będzie objęte zakresem art. 8 ust. 1 ustawy VAT i będzie stanowił jeden z elementów usługi sekurytyzacji.

Prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego wynikających z faktur z tytułu nabycia towarów i usług związanych z realizacją projektu w zakresie rekonstrukcji odwiertu, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 maja 2025 r., sygn. 0113-KDIP1-1.4012.332.2025.2.ŻR

1) Dzierżawa jest niewątpliwie czynnością cywilnoprawną (nie zaś publicznoprawną), dla tej czynności gmina będzie występowała w charakterze podatnika VAT. Zatem, dzierżawa stanowi odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy VAT i podlega opodatkowaniu VAT na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. W związku z tym, w odniesieniu do tej czynności gmina nie działa jako organ władzy publicznej i w konsekwencji nie korzysta z wyłączenia, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy VAT. W analizowanym przypadku gmina występuje w roli podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT, a ww. czynność, tj. dzierżawa inwestycji, w postaci zrekonstruowanego odwiertu – jako usługa zdefiniowana w art. 8 ust. 1 ustawy VAT, podlega opodatkowaniu VAT, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Ani przepisy ustawy VAT, ani też rozporządzeń wykonawczych do ustawy VAT nie przewidują zwolnienia od podatku dla usługi polegającej na dzierżawie zrekonstruowanego odwiertu, za którą gmina pobiera wynagrodzenie. W związku z czym, usługa ta nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania VAT i w konsekwencji jest opodatkowana VAT.

2) W omawianej sprawie warunki, o których mowa w art. 86 ust. 1 ustawy VAT, zostaną spełnione. W analizowanym przypadku gmina występuje w roli podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT, a dzierżawa zrekonstruowanego odwiertu, jako usługa zdefiniowana w art. 8 ust. 1 ustawy VAT podlega opodatkowaniu VAT i nie korzysta ze zwolnienia od podatku. Zatem wy-



datki poniesione w związku z rekonstrukcją odwiertu mają związek wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT. Wobec powyższego, gminie przysługuje prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego wynikających z faktur z tytułu nabycia towarów i usług związanych z realizacją projektu w zakresie rekonstrukcji odwiertu. Prawo to przysługuje pod warunkiem niezastąpienia przesłanek negatywnych z art. 88 ustawy VAT.

Moment rozpoznania przychodu podatkowego w przypadku otrzymania zaliczki (bezzwrotnej), Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.106.2025.4.AG

O kwalifikacji otrzymanej kwoty na poczet przyszłych okresów sprawozdawczych decyduje charakter tej zapłaty. Przysporzenie uważane za przychód podatkowy musi mieć charakter definitywny, podczas gdy kwoty niestanowiące na podstawie 12 ust. 4 pkt 1 ustawy CIT przychodu, nie mają takiego charakteru ze względu na możliwość ich zwrotu przed terminem dostawy towaru czy wykonania usług, na poczet których zostały wpłacone - przy zachowaniu warunków właściwych dla danego rodzaju przedpłaty. Fakt, że dana wpłata stanowi zadatek lub zaliczkę na poczet konkretnej dostawy towaru lub konkretnej usługi, która zostanie wykonana w przyszłości, musi zatem wynikać z postanowień zawartej umowy i powinien znaleźć odzwierciedlenie w treści dokumentacji. Co do zasady zatem, kwoty otrzymanych zaliczek nie stanowią przychodu dla celów podatku dochodowego. Jeżeli jednak otrzymana zapłata „zaliczka” lub „przedpłata” ma charakter definitywny i ostateczny, tj. z góry następuje zapłata za zakupiony towar lub wykonanie usługi, to zgodnie z powyższym przepisem, zapłata ta, jako związana z uregulowaniem należności przed wysłaniem towaru lub wykonaniem usługi nie może być potraktowana, jako nieuznana za przychody podatkowe wpłata na poczet dostawy towarów czy usług, które dostarczone będą (wykonane) w okresie późniejszym. Skoro zatem jak wyraźnie wynika z opisu sprawy, otrzymana przez spółkę od generalnego wykonawcy w związku z realizowanym zleceniem kwota pieniężna ma charakter definitywny (umowa nie przewiduje przypadków, w których miałyby być zwracana), stwierdzić należy, że ww. kwota nie stanowi zaliczki, o której mowa w art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy CIT, a tym samym

stanowi dla spółki przychód w momencie jej otrzymania. Bez wpływu na powyższą kwalifikację otrzymanej kwoty jako przysporzenia stanowiącego przychód podatkowy będzie miała okoliczność, że spółka wystawiła „fakturę zaliczkową” dokumentującą wpływ na rachunek bankowy kwoty uzgodnionej w zawartej umowie.

Kaucja wpłacona przez przejętą spółkę tytułem przystąpienia do aukcji OZE jako koszt uzyskania przychodu, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB-1-1.4010.117.2025.1.KM

1) Kaucja jest neutralna podatkowo, tzn. nie jest ani kosztem, ani przychodem, aż do wystąpienia okoliczności, które uprawniają wierzyciela do zaspokojenia się z kaucji. W sytuacji, gdy wystąpią okoliczności powodujące przepadek kaucji na rzecz Prezesa URE, wówczas kwota wpłacona tytułem zabezpieczenia na poczet uczestniczenia w aukcji utraci swój zabezpieczający charakter i może zostać zaliczona do kosztów podatkowych przez dającego kaucję jako wydatek. Mając na uwadze powyższe wskazać należy, że poniesiony koszt w postaci przepadku kaucji należy oceniać przede wszystkim pod kątem celowości, w świetle art. 15 ust. 1 ustawy CIT. W okolicznościach przedstawionych we wniosku należy mieć również na względzie, że zgodnie z art. 93 § 1 pkt 1 w zw. § 2 pkt 1 OP osoba prawna powstała w wyniku łączenia się osób prawnych wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączonych się osób lub spółek. Przepis ten stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejęcie innej osoby prawnej (osób prawnych). W świetle powyższego, należy więc zaakceptować argumentację uzasadniającą związek pomiędzy przepadkiem kaucji a uzyskaniem przychodów, jak również zabezpieczeniem ich źródła. Koszt w postaci kaucji był wydatkiem racjonalnym na moment podjęcia decyzji o nieprzystąpieniu do systemu aukcyjnego. Jak wynika z wniosku, zmiany otoczenia rynkowego oraz znaczący wzrost kosztów budowy instalacji energetycznych spowodowały, że z perspektywy wytwórców energii z odnawialnych źródeł system aukcyjny przestał zapewniać rozwiązania wystarczające dla osiągnięcia pozytywnej rentowności projektów OZE. Sytuacja na rynku energetycznym zmieniła się diame-



tralnie. Sytuacja na rynku energetycznym doprowadziła do tego, że cena rynkowa była znacznie wyższa niż cena ofertowa (z aukcji). W takiej sytuacji, z uwagi na wystąpienie salda dodatniego, spółka byłaby zobowiązana do zwrotu nadwyżek operatorowi rozliczeń energii odnawialnej. Spółka przeprowadzając prognozy i analizy ekonomiczne zdecydowała się nie przystąpić do systemu aukcyjnego w związku z aukcją OZE wygraną przez B i w związku z tym dopuszczając do przepadku kaucji, poniosła koszt, który był celowy i zasadny z punktu widzenia prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Spółka pozostając w systemie aukcyjnym w odniesieniu do aukcji OZE wygranej przez B lub obu aukcji łącznie byłaby zmuszona do zwrotu znacznych kwot z tytułu rozliczenia dodatniego salda, które zgodnie z prognozą spółki byłoby znacznie wyższe niż przepadek kaucji. Innymi słowy, zgodnie z przeprowadzonymi prognozami i analizami ekonomicznymi, uczestnictwo w systemie kaucyjnym dla aukcji OZE wygranej przez B wygenerowałoby dla spółki w przyszłości większe koszty, niż przepadek kaucji. W wyniku ww. zmian sytuacji na rynku energii, spółka postanowiła, że (poza planowanym przystąpieniem do systemu aukcyjnego, w związku z aukcją OZE wygraną przez spółkę) jest ona w stanie osiągnąć najlepsze spodziewane wyniki finansowe poprzez sprzedaż energii na rynku po cenach rynkowych. Decyzja o odstąpieniu od systemu aukcyjnego była więc racjonalna i uzasadniona biznesowo w zmienionej sytuacji gospodarczej. Spółka ograniczyła ryzyko utraty potencjalnych przychodów. Gdyby spółka pozostała w systemie aukcyjnym, mogłaby narazić się nie tylko na brak wykorzystania alternatywnej opcji osiągnięcia wyższych przychodów, ale i na brak rentowności. Dlatego kaucja stanowi koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy CIT w momencie przepadku na rzecz Prezesa URE.

2) Kosztu z tytułu przepadku kaucji URE nie sposób jednak bezpośrednio powiązać z przyszłymi, konkretnymi przychodami. Tym samym przepadek kaucji należy uznać za koszt pośrednio związany z przewidywanym przychodem. Co więcej – przepadek Kaucji nie dotyczy okresu przekraczającego rok podatkowy i należy go ująć w kosztach podatkowych jednorazowo. Regulacja dotycząca okresu przekraczającego rok podatkowy ma bowiem zastosowanie w sytuacji,

gdy wydatek jest ponoszony z góry a dotyczy okresu dłuższego niż rok podatkowy. Kaucji nie sposób jednak przypisać do innego okresu rozliczeniowego niż okres, w którym stanie się definitywna i bezzwrotna. Spółka powinna zatem rozpoznać koszt uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy CIT, tj. jednorazowo w dacie, w której koszt zostanie ujęty w księgach rachunkowych na podstawie innego dowodu (z uwagi na brak faktury/rachunku), ale nie wcześniej niż w dacie jej przepadku na rzecz prezesa URE, gdyż od tej daty nie będzie wątpliwości, że przedmiotowy wydatek jest definitywny. Zatem spółce jako podmiotowi przejmującemu przysługuje prawo do rozpoznania kosztu podatkowego z tytułu kaucji uiszczonej przez spółkę przejmowaną w dacie ujęcia wydatku w księgach rachunkowych spółki przejmowanej, jednakże nie wcześniej niż w momencie, kiedy wydatek ten stał się definitywny (tj. w dniu przepadku kaucji na rzecz URE).

Możliwość skorzystania z ulgi na robotyzację nabytego fabrycznie nowego stanowiska do którego zostały wykonane we własnym zakresie palety mocujące do obróbki, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 kwietnia 2025 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4011.66.2025.2.KP

1) W celu optymalizacji i automatyzacji procesu produkcyjnego wnioskodawca nabył fabrycznie nowe stanowisko (...), do którego zostały wykonane we własnym zakresie palety mocujące do obróbki. Palety mocujące do obróbki to specjalne platformy montażowe używane w centrach obróbkowych (...) do precyzyjnego mocowania detali podczas obróbki skrawaniem. Wnioskodawca poniosł koszty nabycia tych palet (fabrycznie nowych) od innego podmiotu. Przy czym stanowisko (...) i palety mocujące stanowią jeden środek trwały. Biorąc pod uwagę opis stanowiska wraz z paletami mocującymi stwierdzić należy, że spełnia ono definicję robota przemysłowego, o którym mowa w art. 52jb ust. 3 ustawy PIT.

2) Przepis art. 52jb ust. 1 ustawy PIT pozwala na odliczenie maksymalnie 50% odpisów amortyzacyjnych, w momencie gdy stają się one kosztem uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy PIT. Odliczenie przysługuje tylko w odniesieniu do tych odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszt uzyskania przychodów w danym roku podatkowym.



Odliczenie ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpocznie się w 2026 r. Zatem możliwość skorzystania z tej ulgi należy wiązać z momentem poniesienia kosztów uzyskania przychodów. Ulga dotyczy wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w latach 2022-2026. Zatem nie można zgodzić się z poglądem, w świetle którego na podstawie art. 52jb ustawy PIT wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty stanowiącej 50% kosztów poniesionych w 2024 r. na nabycie stanowiska jednorazowo, a nie w postaci odpowiedniej części odpisów amortyzacyjnych. W analizowanym przypadku, w związku z tym, że stanowisko (robot przemysłowy) spełnia definicję środka trwałego, przepis art. 52jb ustawy PIT pozwala na odliczenie maksymalnie 50% odpisów amortyzacyjnych (dokonanych w roku podatkowym), w momencie gdy stają się one kosztem uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy PIT. W odniesieniu natomiast do poniesionych wydatków na usługi szkolenia z pracy i obsługi stanowiska, zgodnie z art. 52jb ust. 2 pkt 3 ustawy PIT stanowią one koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację i w związku z tym mogą być odliczone od podstawy obliczenia podatku jednorazowo w 2024 r. zgodnie z art. 52jb ust. 1 i ust. 2 ustawy PIT. Natomiast w odniesieniu do wydatków poniesionych na nabycie uzbrojenia w narzędzia skrawające (frezy, wiertła, głowice frezarskie, płytek skrawających do tych głowic) wskazać należy, że narzędzia te nie zostały wymienione w art. 52jb ust. 2 i ust. 4 ustawy PIT zatem nie mogą one stanowić kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację.

Kwestia uznania dostawy sprzętu medycznego wraz z wyposażeniem oraz świadczeniami dodatkowymi za świadczenie kompleksowe. Sposób udokumentowania tej dostawy, Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28 kwietnia 2025 r., sygn. 0114-KDIP-4-2.4012.71.2025.1.AA

1) Wszystkie świadczenia, które realizowane będą przez spółkę w ramach zamówień publicznych, na które składać się będzie dostawa sprzętu medycznego oraz jego wyposażenia fabrycznie nowego wraz mon-

tażem, integracją z systemami zamawiającego, konfiguracją i uruchomieniem, szkoleniem personelu oraz serwisem stanowią świadczenie złożone (kompleksowe). Z opisu sprawy wynika, że zamawiający nie będzie mógł korzystać z tego sprzętu bez wykonania na jego rzecz świadczeń dodatkowych. Ponadto, z perspektywy zamawiającego istotne jest nabycie wszystkich świadczeń będących przedmiotem zamówienia i nie jest on zainteresowany samodzielnym nabyciem poszczególnych świadczeń. W konsekwencji, opisane świadczenia na rzecz zamawiającego, na które składała się będzie dostawa sprzętu medycznego wraz z wyposażeniem oraz jego montażem, integracją z systemami zamawiającego, konfiguracją i uruchomieniem, szkoleniem personelu oraz serwisem stanowią świadczenie kompleksowe, którego głównym świadczeniem będzie dostawa sprzętu medycznego wraz z wyposażeniem.

2) Dla opisanej dostawy obowiązek podatkowy powstanie na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy VAT, w momencie dokonania dostawy towarów. W niniejszej sprawie dostawa towarów będzie dokonana w dacie zakończenia ostatniej czynności faktycznej związanej z umożliwieniem zamawiającemu korzystania z dostarczonego sprzętu. Korzystanie z dostarczonego sprzętu medycznego będzie możliwe dopiero po wykonaniu wszystkich świadczeń dodatkowych. Przeprowadzenie szkoleń aplikacyjnych jest warunkiem odbioru końcowego przedmiotu zamówienia. Natomiast przeglądy i serwis w okresie gwarancji, jako usługi będące następstwem opisanej dostawy towarów, mają charakter uzupełniający dokonaną dostawę. Usługi dokonane po dostawie, mające na celu zapewnienie w okresie gwarancji prawidłowego funkcjonowania sprzętu, stanowią element świadczenia kompleksowego, jednak nie mają wpływu na określenie momentu dokonania dostawy. W konsekwencji za moment dokonania dostawy towarów należy uznać moment, w którym zostanie zakończona ostatnia z czynności faktycznych, tj. po zakończeniu dostawy sprzętu medycznego wraz z wyposażeniem, montażu/installacji, integracji z systemami zamawiającego, konfiguracji i uruchomieniu, wykonaniu testów specjalistycznych oraz szkoleniu personelu.

3) Zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy VAT, w przypadku wariantu 1, wariantu 2 i wa-



riantu 3 spółka powinna wystawić jedną fakturę dokumentującą opisane świadczenie kompleksowe do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono ostatnią z czynności faktycznych związanych z umożliwieniem zamawiającemu korzystania z dostarczonego sprzętu. Natomiast w przypadku gdy w wariancie 2 i 3 spółka otrzyma od zamawiającego płatności przed zrealizowaniem całości świadczenia kompleksowego, należy traktować je jako płatności zaliczkowe dla opisanego świadczenia kompleksowego. W przypadku otrzymania przez spółkę określonych w wariancie 2 i 3 wpłat, które stanowią będą zaliczki otrzymane przed dokonaniem kompleksowej dostawy sprzętu medycz-

nego, obowiązek podatkowy powstanie na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy VAT, tj. z chwilą otrzymania ww. zaliczek, odpowiadającej wartości zapłaconych zaliczek. W tym przypadku spółka będzie zobowiązana do udokumentowania fakturami otrzymanych zaliczek zgodnie z art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy VAT Faktura dokumentująca otrzymanie zaliczki związanej ze świadczeniem kompleksowym, polegającym na dostawie sprzętu medycznego wraz z wyposażeniem oraz świadczeniami dodatkowymi powinna zostać wystawiona zgodnie z art. 106i ust. 2 ustawy VAT, nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.



PACZUSKI TAUDUL

DORADCY PODATKOWI



PIOTR KORSZLA
tel. +48 509 802 418
piotr.korszla@ptpodatki.pl



ADAM HELLWIG
tel. +48 502 184 966
adam.hellwig@ptpodatki.pl

WARSZAWA

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

LUBLIN

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

KATOWICE

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

WROCŁAW

ul. Wierzbowa 30, 50-056 Wrocław
tel. 519 075 056
e-mail: biuro.wroclaw@ptpodatki.pl

