



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

13 | 07 | 2026

SPIIS TREŚCI

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW

Brak możliwości przywrócenia terminu do złożenia oświadczenia o wyborze opodatkowania VAT dostawy nieruchomości, o którym mowa w art. 43 ust. 10 ustawy VAT

W stanie prawnym obowiązującym od stycznia 2025 r. kontenerowa stacja transformatorowa stanowi budowlę jako element sieci elektroenergetycznej

II. WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE

Diety pudełkowe należy kwalifikować do działu PKWiU 56 „Usługi związane z żywnością” i opodatkować stawką 8% VAT

Skutki podatkowe po stronie przychodów i kosztów uzyskania przychodu utraty towarów na skutek oszustwa i zawarcia umowy z podmiotem podszywającym się pod kontrahenta

Kwota odszkodowania z ubezpieczenia OC wypłacona przez ubezpieczyciela bezpośrednio na rzecz poszkodowanego kontrahenta spółki nie stanowi dla niej przychodu podatkowego

Kwestia stosowania art. 16j ust. 2 pkt 1 ustawy CIT w przypadku, gdy pojazdy, będące przedmiotem leasingu, są jednocześnie wynajmowane przez spółkę jej klientom

Kwestia zwolnienia z VAT usług organizatora emisji akcji i obligacji oraz agenta płatniczego

Ulgę B+R stosuje PGK obliczająca podstawę opodatkowania, a nie poszczególne spółki wchodzące w skład PGK

Kwalifikacja na gruncie VAT posiłków sprzedawanych jako tzw. dieta pudełkowa (dieta WEGE)

Działalność spółki dominującej polegająca na systematycznym udzielaniu pożyczek spółkom zależnym nie stanowi transakcji o charakterze pomocniczym w rozumieniu art. 90 ust. 6 pkt 2 ustawy VAT

Kwestia oceny czy jednorazowa sprzedaż nieruchomości przez fundację niekomercyjną podlega opodatkowaniu VAT

Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, które podlegały wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów spółki dominującej w latach podatkowych poprzedzających utworzenie PGK

Kwestia opodatkowania stałego zakładu przy restrukturyzacji w świetle przepisów Dyrektywy 2009/133/WE – pytanie prejudycjalne do TSUE

III. WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

Stosowanie UPO w przypadku nieobjęcia marynarzy będących polskimi rezydentami podatkowymi ograniczonym obowiązkiem podatkowym za granicą

Kwestia ujęcia korekty przychodów z tytułu rzeczywistego rozliczenia usług szacunkowych

SPIS TREŚCI

Rozpoznanie przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w CIT w przypadku bezpłatnego uzyskania oświadczenia patronackiego	17
Ustalenie czy transakcje realizowane przez spółkę w związku z wykonywaniem i rozliczaniem kontraktu terminowego zawartego ze spółką dominującą mają charakter pomocniczy w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT	18
Zasady korzystania z ulgi na ekspansję na gruncie CIT	18
Wpłata pieniężna otrzymana przez gminę od inwestorów w związku z realizacją przebudowy/budowy dróg publicznych podlega opodatkowaniu VAT	20
Kwestia powstania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8c oraz art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT w przypadku połączenia odwrotnego	21
Kwestia składania zeznań CIT-8 w sytuacji połączenia spółek	22
Brak opodatkowania VAT wzajemnych rozliczeń salda przez franczyzobiorcę. Określenie podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów dokonywanej po cenie uwzględniającej rabat	23
Prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z wydatków poniesionych w ramach realizacji przedsięwzięcia i wniesieniu przez gminę aportu do spółki komunalnej w postaci budowli odwiertu	24
Skutki podatkowe na gruncie VAT zawarcia umowy kolizyjnej	25
Zasady opodatkowania VAT opłat dodatkowych przy wynajmie samochodów	27

ROZDZIAŁ I

KOMENTARZ EKSPERTÓW

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW

Brak możliwości przywrócenia terminu do złożenia oświadczenia o wyborze opodatkowania VAT dostawy nieruchomości, o którym mowa w art. 43 ust. 10 ustawy VAT,

wyrok NSA z 23 czerwca 2026 r., sygn. I FSK 1442/23



Termin do złożenia oświadczenia o wyborze opodatkowania VAT dostawy nieruchomości, o którym mowa w art. 43 ust. 10 ustawy VAT ma charakter terminu materialnoprawnego, którego uchybienie skutkuje utratą prawa do rezygnacji ze zwolnienia z podatku. Wymóg złożenia tego oświadczenia przed dniem dokonania dostawy lub najpóźniej w dacie transakcji w akcie notarialnym nie narusza zasad prawa unijnego i nie może być modyfikowany, ignorowany ani przywracany ze względu na ekonomiczny interes stron transakcji.

KOMENTARZ EKSPERTÓW

Komentowany wyrok NSA potwierdza, że okoliczności faktyczne towarzyszące transakcji, wskazujące na wolę rezygnacji ze zwolnienia przez strony i opodatkowanie VAT dostawy nieruchomości (tj. m.in. profil działalności sprzedawcy, wystawienie faktury z VAT), są niewystarczające/irrelevantne, jeśli strony nie dopełniły formalności, o których mowa w art. 43 ust. 10 ustawy VAT.

Przepis ten, dla skuteczności rezygnacji ze zwolnienia, bezwzględnie wymaga złożenia do US (właściwego dla nabywcy) oświadczenia o wyborze opodatkowania VAT przed dniem dokonania dostawy lub w akcie notarialnym, do zawarcia, którego dochodzi w związku z dostawą.

Przypomnieć należy, że możliwość złożenia ww. oświadczenia w akcie notarialnym (do którego zawarcia dochodzi w związku z transakcją) jest wynikiem zmiany przepisów w 2021 roku, do czego doszło w efekcie postulatów podatników i linii orzeczniczej sądów administracyjnych, które już przed zmianą przepisów uznawały skuteczność takich oświadczeń. Aktualnie natomiast można spotkać się z próbami podatników przeforsowania w sądach możliwości składania takiego oświadczenia również po dokonaniu transakcji czy uznawania okoliczności faktycznych (np. wystawienia faktury z VAT) za równoznaczne z jego skutecznym złożeniem (czego przykładem jest właśnie niniejszy wyrok) – niemniej, obecnie nic nie wskazuje na kolejną zmianę przepisów i złagodzenie warunków formalnych rezygnacji ze zwolnienia.



DOMINIKA NIEDŹWIECKA
doradca podatkowy
w Paczuski Taudul

I. KOMENTARZ EKSPERTÓW

W stanie prawnym obowiązującym od stycznia 2025 r. kontenerowa stacja transformatorowa stanowi budowlę jako element sieci elektroenergetycznej,

wyrok WSA w Gdańsku z 16 czerwca 2026 r., sygn. I SA/Gd 292/26



Sprawa dotyczyła interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku od nieruchomości. Podatnik zapytał, czy kontenerowa stacja transformatorowa wchodząca w skład farmy fotowoltaicznej stanowi budynek. Zdaniem organu interpretacyjnego, stacja taka stanowi budowlę.

Podatnik nie zgodził się z rozstrzygnięciem organu i zaskarżył je do WSA w Gdańsku. Sąd skargę oddalił. Zdaniem sądu, kontenerowa stacja transformatorowa powinna być traktowana jako jedna całość z urządzeniami w niej umieszczonymi oraz kwalifikowana jako budowla – linia elektroenergetyczna, która stanowi element sieci oraz obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem.

KOMENTARZ EKSPERTÓW

W pierwszej kolejności zastrzeżenia budzi dokonana przez WSA podwójna kwalifikacja kontenerowej stacji transformatorowej – zarówno jako obiektu kontenerowego (poz. 10 Załącznika nr 4 do ustawy), jak i jako linii elektroenergetycznej (pkt 13 lit. b Załącznika nr 4 do ustawy). Nie jest przy tym jasne, czy kwalifikacja ta odnosi się łącznie do całego obiektu, czy też odrębnie do kontenera oraz znajdujących się w nim urządzeń.

Moim zdaniem nieprawidłowa jest konstatacja, zgodnie z którą kontenerowa stacja transformatorowa stanowi linię elektroenergetyczną, która stanowi element sieci. Sąd pominął, że linia elektroenergetyczna, o której mowa w pkt 13 Załącznika nr 4 do ustawy, musi być obiektem, którego charakterystycznym elementem jest długość. Kontenerowa stacja transformatorowa nie odpowiada tej charakterystyce.

Nie można również zgodzić się z poglądem, że opisane we wniosku o interpretację kontenerowe stacje transformatorowe są niezbędne do funkcjonowania całej sieci elektroenergetycznej. Stacje transformatorowe przy farmach fotowoltaicznych służą przekształceniu prądu wytwarzanego na farmie tak, aby jego charakterystyka odpowiadała wymaganiom określonej sieci. Nie oznacza to jednak, że transformator jest niezbędny dla samej sieci. Stanowi on element farmy fotowoltaicznej, którego brak wpływa zasadniczo na farmę fotowoltaiczną, a nie na sieć jako taką.

Sprawa stanowi w istocie kontynuację sporów, które toczyły się w poprzednim stanie prawnym, tj. do końca 2024 r. Duża nowelizacja obowiązująca od 2025 r. nie rozstrzygnęła definitywnie problemu kwalifikacji obiektów kontenerowych. Z jednej strony zostały one wprost wymienione jako budowle. Z drugiej – często spełniają przesłanki definicji budynku, ponieważ posiadają fundamenty, przegrody budowlane i dach, a ustawa przewiduje pierwszeństwo kwalifikacji obiektu jako budynku. Przedmiotem sporów pozostaje także kwestia opodatkowania urządzeń znajdujących się wewnątrz kontenerów. Organy próbują kwalifikować je jako elementy sieci, mimo że nie są one niezbędne do funkcjonowania sieci elektroenergetycznej – odłączenie transformatora wpływa zasadniczo na jego

użytkownika, a nie na sieć jako taką. Ponadto przy odrębnym traktowaniu kontenera i urządzeń należy uwzględnić wymóg wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych, którego same transformatory nie spełniają.



PIOTR NOWOSIELSKI
doradca podatkowy
w Paczuski Taudul

ROZDZIAŁ II

WYBÓR ORZECZEŃ

**SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH
ORAZ TSUE**

II. WYBÓR ORZECZEŃ

Diety pudełkowe należy kwalifikować do działu PKWiU 56 „Usługi związane z wyżywieniem” i opodatkować stawką 8% VAT,

wyrok NSA z 26 czerwca 2026 r., sygn. I FSK 292/25



Dostawę tzw. diet pudełkowych, stanowiących świadczenie kompleksowe, czyli dostawę towarów w postaci gotowych posiłków zbilansowanych według potrzeb danego klienta wraz z ich dostawą do niego, której to dostawie towarzyszy szereg usług dodatkowych, które nie mają jednak charakteru dominującego, skutkującego uznaniem tego świadczenia za usługę restauracyjną lub cateringową – należy zakwalifikować do działu PKWiU 56 „Usługi związane z wyżywieniem”. Tym samym diety pudełkowe podlegają opodatkowaniu stawką 8% VAT.

Skutki podatkowe po stronie przychodów i kosztów uzyskania przychodu utraty towarów na skutek oszustwa i zawarcia umowy z podmiotem podszywającym się pod kontrahenta,

wyrok NSA z 26 czerwca 2026 r., sygn. II FSK 838/25



W sytuacji, gdy spółka padła ofiarą przestępstwa oszustwa polegającego na wyłudzeniu towaru przez nieustaloną osobę podszywającą się pod organ zagranicznego kontrahenta, po stronie spółki nie powstaje przychód należny w rozumieniu art. 12 ust. 3 ustawy CIT. Skoro tożsamość sprawcy pozostaje nieznana, a rzekomy kontrahent skutecznie zaprzeczył zawarciu umowy i odbiorowi towaru, brak jest podmiotu, od którego spółka mogłaby prawnie i skutecznie żądać spełnienia świadczenia. Przychód należny musi wiązać się z istniejącą i wymagalną wierzytelnością, a nie samym faktem wystawienia faktury dokumentującej czynność bezumowną.

Fakt, że do planowanego uzyskania przychodu ostatecznie nie doszło wskutek przestępstwa, nie pozbawia spółki prawa do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Koszty te mogą jednak obejmować wyłącznie faktycznie poniesione wydatki na nabycie lub wytworzenie utraconych towarów, a nie hipotetyczny, utracony zysk z niedosłej transakcji.

Kwota odszkodowania z ubezpieczenia OC wypłacona przez ubezpieczyciela bezpośrednio na rzecz poszkodowanego kontrahenta spółki nie stanowi dla niej przychodu podatkowego,

wyrok NSA z 25 czerwca 2026 r., sygn. II FSK 1019/23



Kwota odszkodowania z ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej (OC) wypłacona przez ubezpieczyciela bezpośrednio na rzecz poszkodowanego kontrahenta spółki nie stanowi przychodu podatkowego dla ubezpieczonego podatnika w świetle art. 12 ust. 1 ustawy CIT. Wypłata ta ma charakter wyłącznie kompensacyjny, realizuje odpowiedzialność in solidum i w perspektywie całościowego rachunku ekonomicznego nie prowadzi do powstania po stronie spółki jakiegokolwiek trwałego, definitywnego przysporzenia majątkowego ani zwiększenia jego aktywów. Techniczny sposób likwidacji szkody (bezpośredni przelew do poszkodowanego) oraz chronologia zdarzeń pozostają bez wpływu na brak obowiązku podatkowego w CIT.

Kwestia stosowania art. 16j ust. 2 pkt 1 ustawy CIT w przypadku, gdy pojazdy, będące przedmiotem leasingu, są jednocześnie wynajmowane przez spółkę jej klientom,

wyrok NSA z 25 czerwca 2026 r., sygn. II FSK 581/23



Udostępnianie pojazdów najemcom przez leasingobiorcę w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej stanowi ich „wykorzystywanie” przez tego leasingobiorcę w rozumieniu art. 16j ust. 2 pkt 1 ustawy CIT. Fakt, że przed wykupem z leasingu pojazdy były fizycznie używane przez podmioty trzecie (najemców), nie nadaje im statusu „używanych środków trwałych” po stronie leasingobiorcy, jeżeli on sam również wykorzystywał je ekonomicznie w tym okresie. Warunkiem zastosowania indywidualnej stawki amortyzacji jest wyłączne wykorzystywanie środka trwałego przed jego nabyciem przez podmiot inny niż podatnik.

Kwestia zwolnienia z VAT usług organizatora emisji akcji i obligacji oraz agenta płatniczego,

wyrok NSA z 19 czerwca 2026 r., sygn. I FSK 1468/23



Usługi organizatora emisji opisane we wniosku generalnie zmierzały dopiero do stworzenia instrumentu finansowego i miały charakter przygotowawczy. A zatem, nie wpisywały się w zakres zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy VAT. Szereg usług wchodzących w skład usługi organizatora emisji akcji i obligacji nie tworzy też świadczenia kompleksowego. Zgodnie z orzecznictwem TSUE nie jest bowiem wystarczające dla uznania kilku świadczeń za świadczenie jednolite wskazanie, iż ich wykonanie zmierza do osiągnięcia jednego celu (rezultatu) – emisji obligacji/akcji. Należy bowiem odróżnić wspólny cel szeregu świadczeń od świadczenia jednolitego – „stopionych” kilku świadczeń.

Zwolnienie zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT obejmuje wszelkiego rodzaju transakcje płatnicze, przekazy, transfery i inne wymienione tam usługi, w tym usługi pośrednictwa w tych usługach. Świadczone usługi w ramach usługi agenta płatniczego mają analogiczny charakter do czynności wykonywanych przez bank, który dokonuje przelewów. Usługi agenta płatniczego posiadają istotne cechy transakcji płatniczej. W ramach tej usługi spółka pośredniczy w wypłacie świadczeń pieniężnych na rzecz inwestorów i w związku z tym wpływa na zmianę sytuacji prawnej oraz finansowej stron. W efekcie wykonania usługi środki pieniężne od emitenta są przekazywane na rzecz inwestorów, w związku z posiadaniem przez nich papierów wartościowych. Wpływ na sytuację prawną i finansową stron jest więc taki, że emitent przekazuje własne środki pieniężne, natomiast inwestor je otrzymuje. A zatem, usługi agenta płatniczego korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT.

Ulgę B+R stosuje PGK obliczająca podstawę opodatkowania, a nie poszczególne spółki wchodzące w skład PGK,

wyrok NSA z 18 czerwca 2026 r., sygn. II FSK 1006/23



Z literalnej treści przepisów art. 18d, art. 18 i art. 7a ustawy CIT nie da się wyprowadzić wniosku, że spółki wchodzące w skład PGK muszą obliczyć oprócz swoich dochodów, także podstawę opodatkowania. Owszem spółki te obliczają swój dochód zgodnie z ogólnymi zasadami, natomiast nie można zgodzić się z twierdzeniem, że obliczają one też podstawę opodatkowania. Ulgę B+R odliczana jest od podstawy opodatkowania, a tę podstawę opodatkowania w tym przypadku ustala tylko i wyłącznie PGK. Skoro przepis dotyczący ulgi odsyła do art. 18, a art. 18 ustawy CIT stanowi o określeniu podstawy opodatkowania w oparciu o dochód obliczony zgodnie z art. 7a ustawy CIT odnoszącym się do PGK to oznacza, że ustawodawca przewidział, że ulga B+R będzie należna dla PGK, a nie dla poszczególnych spółek, które do tej PGK należą.

Kwalifikacja na gruncie VAT posiłków sprzedawanych jako tzw. dieta pudełkowa (dieta WEGE),

wyrok NSA z 12 czerwca 2026 r., sygn. I FSK 1561/25



Świadczenie polegające na przygotowaniu i dostarczaniu tzw. diety pudełkowej (dieta WEGE) stanowi usługę związaną z wyżywieniem, o której mowa w dziale 56 PKWiU, podlegającą opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 8%. Istotną z punktu widzenia przeciętnego konsumenta wartością dodaną tego świadczenia – odróżniającą je od nabycia gotowych produktów w marketach spożywczych – jest eksperckie skomponowanie diety według ściśle określonych parametrów, takich jak kaloryczność czy specyfika użytych składników. Usługi te, zwalniające klienta z konieczności samodzielnego selekcjonowania produktów oraz kontrolowania bilansu energetycznego, mają charakter przeważający i determinują kwalifikację całego świadczenia jako usługi towarzyszącej dostawie posiłków.

Przepisy ustawy VAT odwołujące się do klasyfikacji PKWiU są zgodne z Konstytucją RP. Okoliczność, że usługi związane z wyżywieniem ujęte w dziale 56 PKWiU nie zostały zdefiniowane bezpośrednio w treści przepisów prawa podatkowego, nie stanowi determinanta dla uznania ich za sprzeczne z ustawą zasadniczą, w szczególności w kontekście specyfiki unijnego systemu podatku od wartości dodanej.

Działalność spółki dominującej polegająca na systematycznym udzielaniu pożyczek spółkom zależnym nie stanowi transakcji o charakterze pomocniczym w rozumieniu art. 90 ust. 6 pkt 2 ustawy VAT,

wyrok WSA w Warszawie z 18 czerwca 2026 r., sygn. III SA/Wa 610/26



Działalność spółki dominującej polegająca na systematycznym udzielaniu pożyczek spółkom zależnym w ramach przyjętego modelu biznesowego i struktury grupy kapitałowej nie stanowi transakcji o charakterze pomocniczym (sporadycznym) w rozumieniu art. 90 ust. 6 pkt 2 ustawy VAT. Okoliczność, że aktywność ta stanowi element ekspansji rynkowej w podstawowej branży spółki, nie zmienia faktu, że finansowanie podmiotów zależnych stało się stałym, strukturalnym składnikiem jej działalności gospodarczej. W konsekwencji obrót z tytułu odsetek od tych pożyczek podlega uwzględnieniu w kalkulacji proporcji odliczenia podatku naliczonego, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy VAT.

Kwestia oceny czy jednorazowa sprzedaż nieruchomości przez fundację niekomercyjną podlega opodatkowaniu VAT,

wyrok WSA we Wrocławiu z 18 czerwca 2026 r., sygn. I SA/Wr 93/26



Jednorazowa wymuszona ekonomicznie sprzedaż nieruchomości przez fundację niekomercyjną, w warunkach braku implementacji art. 12 Dyrektywy 112 przez państwo członkowskie, sytuuje ją poza zakresem przedmiotowym oraz podmiotowym opodatkowania VAT. Innymi słowy fundacja nie jest podatnikiem VAT, a czynność ta nie może wchodzić w zakres sfery VAT. Ponadto brak prawa do odliczenia podatku na etapach wstępnych i objęcie tej transakcji podatkiem naruszałoby nie tylko fundamentalną zasadę systemu VAT, czyli zasadę neutralności, ale także zasadę proporcjonalności, gdyż opodatkowanie takiej transakcji prowadziłoby do przekształcenia podatku od konsumpcji w podatek obciążający substancję majątku podmiotu realizującego cele społecznie użyteczne.

Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, które podlegały wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów spółki dominującej w latach podatkowych poprzedzających utworzenie PGK,

wyrok WSA w Warszawie z 17 czerwca 2026 r., sygn. III SA/Wa 2817/25



Na podstawie art. 15c ust. 18 ustawy CIT przyjąć należy, iż powstała w przyszłości PGK będzie uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, które podlegały wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów spółki dominującej w latach podatkowych poprzedzających utworzenie PGK i które nie zostały uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów w kolejnych latach podatkowych przez spółkę dominującą do momentu utworzenia PGK, z uwzględnieniem obowiązujących limitów i okresu zgodnie z art. 15c ust. 18 ustawy CIT. Gdyby intencją ustawodawcy było wprowadzenie ograniczenia stosowania art. 15c ust. 18 ustawy CIT do opisanej sytuacji, to – zakładając racjonalność prawodawcy – wprowadziłby wprost regulację zakazującą „ukosztowania” na poziomie PGK wyłączonych przed jej powstaniem kosztów finansowania dłużnego.

Kwestia opodatkowania stałego zakładu przy restrukturyzacji w świetle przepisów Dyrektywy 2009/133/WE – pytanie prejudycjalne do TSUE,

postanowienie WSA w Gliwicach z 22 czerwca 2026 r., sygn. I SA/GI 1179/25



Czy art. 10 ust. 1 w związku z art. 2 lit. d w związku z motywem drugim Dyrektywy 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U.UE.L.2009.310.34, dalej jako „Dyrektywa 2009/133/WE”) w zw. z art. 63 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 roku – Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 roku Nr C 326 s. 1 i nast., dalej jako „TFUE”) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które nie przewidują zrzeczenia się przez państwo członkowskie prawa do opodatkowania stałego zakładu znajdującego się w tym państwie, w przypadku gdy aktywa przekazane w ramach łączenia, podziału, podziału przez wydzielenie lub wnoszenia aktywów obejmują stały zakład spółki przekazującej, który znajduje się w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie spółki przekazującej.

Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze będzie twierdząca: Czy art. 288 akapit trzeci TFUE oraz zasady pierwszeństwa i skuteczności prawa Unii, a także lojalnej współpracy, należy interpretować w ten sposób, że ocena bezpośredniej skuteczności obowiązku z art. 10 Dyrektywy 2009/133/WE, oraz obowiązków odstąpienia od stosowania sprzecznych z nimi przepisów krajowych spoczywają wyłącznie na sądach krajowych, czy również na organach administracyjnych (podatkowych).

ROZDZIAŁ III

WYBÓR INTER- PRETACJI PODATKOWYCH

III. WYBÓR INTERPRETACJI

Stosowanie UPO w przypadku nieobjęcia marynarzy będących polskimi rezydentami podatkowymi ograniczonym obowiązkiem podatkowym za granicą,

interpretacja ogólna MF z 18 czerwca 2026 r., sygn. DD4.8201.2.2026



Przepisy art. 14 ust. 3 oraz art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej UPO znajdują zastosowanie do opodatkowania dochodów marynarzy będących polskimi rezydentami podatkowymi, jeżeli łącznie zostały spełnione przesłanki zawarte w art. 14 ust. 3 tej UPO, tj. praca najemna była wykonywana na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo. Okoliczność, że podatnik nie podlega w Norwegii opodatkowaniu, na skutek nieobjęcia go ograniczonym obowiązkiem podatkowym na mocy prawa wewnętrznego Norwegii, nie stanowi samodzielnej przesłanki do odmowy zastosowania przepisów tej konwencji. Zasada ta obowiązuje również w sytuacji, gdy zastosowanie ma metoda unikania podwójnego opodatkowania zawarta w art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej UPO, w brzmieniu obowiązującym po dniu 31 grudnia 2020 r.

Choć zagadnienie budzące wątpliwości interpretacyjne zostało omówione na przykładzie polsko-norweskiej UPO, wyrażone w niniejszej interpretacji ogólnej zasady wykładni UPO znajdują odpowiednie zastosowanie do postanowień innych UPO, których stroną jest Polska. W szczególności dotyczy to zasady, zgodnie z którą okoliczność niepodlegania przez podatnika ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie źródła dochodu lub brak zapłaty podatku w tym państwie nie stanowi samodzielnej przesłanki do odmowy zastosowania UPO ani wynikającej z niej metody unikania podwójnego opodatkowania.

Kwestia ujęcia korekty przychodów z tytułu rzeczywistego rozliczenia usług szacunkowych,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 24 czerwca 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.197.2026.2.AW



Ze stanu faktycznego wynika, że w trakcie okresu rozliczeniowego wystawiane są faktury ryczałtowe oparte na szacunku. Po zakończeniu okresu rozliczeniowego następuje rozliczenie rzeczywistej wartości usług. Dopiero wtedy powstaje podstawa do wystawienia faktury korygującej zwiększającej albo faktury korygującej zmniejszającej. Taka korekta jest skutkiem nowych okoliczności ujawnionych po zakończeniu roku, a nie błędu w pierwotnych rozliczeniach. Faktura korygująca wystawiona w następnym roku podatkowym za usługi wykonane w poprzednim okresie rozliczeniowym, której wystawienie nie jest skutkiem błędu rachunkowego ani innej oczywistej omyłki, zwiększa albo zmniejsza przychody podatkowe roku podatkowego w okresie, w którym dokonano rzeczywistej kalkulacji wynagrodzenia i wystawiono tę fakturę korygującą, a nie przychody roku podatkowego, którego dotyczyły pierwotnie wykonane usługi.

Mając powyższe na względzie, w sytuacji przedstawionej we wniosku przyczyną korekty nie jest błąd rachunkowy ani inna oczywista omyłka. W przedmiotowej sprawie wystawienie faktury jest następstwem dokonanego rozliczenia pomiędzy spółką a klientem na uzgodnionych wcześniej warunkach. Zatem korekta przychodu w przedstawionym we wniosku opisie sprawy nie wynika z błędu, czy też oczywistej omyłki, stąd korekta ta winna zostać rozliczona „na bieżąco”, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiono fakturę korygującą. Nie jest prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym faktura korygująca wystawiona w kolejnym roku podatkowym powinna zwiększać albo zmniejszać przychody roku podatkowego, za który uprzednio wystawiane były faktury ryczałtowe.

Faktura korygująca wystawiona w następnym roku podatkowym za usługi wykonane w poprzednim okresie rozliczeniowym zwiększa albo zmniejsza przychody roku podatkowego w okresie, w którym nastąpiła rzeczywista kalkulacja i wystawienie faktury korygującej.

Rozpoznanie przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w CIT w przypadku bezpłatnego uzyskania oświadczenia patronackiego,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 czerwca 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.207.2026.2.MF



Z wniosku wynika, że spółka uzyskała konkretną korzyść (tzw. oświadczenia patronackie), polegającą na zabezpieczeniu kredytu zaciągniętego przez spółkę w niemieckim banku. Korzyść tę spółka uzyskała bezpłatnie, bowiem nie jest przewidziane jakiejkolwiek wynagrodzenie za wystawienie i pozostawienie w mocy przedmiotowego oświadczenia patronackiego. Kluczowym w powyższej sprawie jest fakt, iż patron zobowiązuje się w określonych okolicznościach do spełnienia świadczenia na rzecz banku, jeżeli zaistnieją wskazane w oświadczeniu przesłanki.

Z opisu sprawy wynika, iż głównym zobowiązaniem patrona jest dążenie do takiego zarządzania i nadzoru, aby spółka była w stanie samodzielnie wypełniać zobowiązania wobec banku. Dalsze zobowiązanie patrona może również polegać na spłacie przez patrona na rzecz banku zobowiązań spółki. Taka gotowość posiada swoją wartość, o czym najlepiej świadczy fakt, iż istnieją instytucje finansowe, które świadczą odpłatnie tego typu usługi.

W konsekwencji należy uznać, że w przedstawionym stanie faktycznym występują wszystkie przesłanki do uznania otrzymanego przez spółkę oświadczenia patronackiego jako nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, co skutkuje powstaniem przychodu z tego tytułu. Każdy rodzaj zabezpieczenia wykonania zobowiązań spółki, w związku z którymi spółka nie ponosi żadnych kosztów, stanowi bowiem korzyść mającą konkretny wymiar finansowy. Sposób określania wartości takiego przychodu normuje art. 12 ust. 6 ustawy CIT. W przedmiotowej sytuacji, wartość ww. świadczenia należy więc wycenić na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia, zgodnie z art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy CIT. W odniesieniu natomiast do momentu rozpoznania przychodu z tytułu ww. nieodpłatnych świadczeń wskazać należy, iż powstaje on w dacie jego otrzymania, co literalnie wynika z treści art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

Tym samym w przedmiotowej sprawie zasadne jest wykazanie przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia jednorazowo w momencie jego otrzymania, tj. w roku podatkowym, w którym nieodpłatne oświadczenie patronackie zostało podmiotowi udzielone. Jednocześnie brak jest podstaw do „rozliczania” przychodu z tego tytułu przez cały okres obowiązywania umowy (proporcjonalnie do okresu trwania zabezpieczenia w poszczególnych okresach rozliczeniowych), gdyż obowiązujące

przepisy omawianej ustawy podatkowej nie przewidują takiej możliwości. Tym samym, spółka nie będzie zobowiązana do wykazywania przychodów z ww. tytułu w kolejnych latach podatkowych, w których zabezpieczenia kredytowe nadal są wiążące. W konsekwencji, spółka zobowiązana będzie do rozpoznania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia jednorazowo w momencie uzyskania oświadczenia patronackiego.

Ustalenie czy transakcje realizowane przez spółkę w związku z wykonywaniem i rozliczaniem kontraktu terminowego zawartego ze spółką dominującą mają charakter pomocniczy w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19 czerwca 2026 r., sygn. 0113-KD IPT1-2.4012.370.2026.2.KT



Jak wynika z okoliczności sprawy, transakcje w ramach zawartego kontraktu terminowego stanowią działalność planowaną i wbudowują się w schemat podstawowej działalności spółki w zakresie sprzedaży energii elektrycznej. Z założenia nie mają one stanowić czynności przypadkowej, incydentalnej, lecz jeden z rodzajów prowadzonej przez spółkę działalności, która zgodnie z opisem sprawy ma służyć ograniczeniu ryzyka zmiany cen energii elektrycznej, na które spółka jest narażona w związku ze swoją działalnością podstawową. Wykonywane przez spółkę transakcje w ramach zawartego kontraktu terminowego będą służyć zabezpieczeniu cen energii elektrycznej. Nie będą miały one charakteru czynności pomocniczych. Transakcje te będą podejmowane w sposób zamierzony, celowy i powtarzalny.

W konsekwencji nie znajdzie do nich zastosowania art. 90 ust. 6 ustawy VAT. Oznacza to, że przy obliczaniu proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy VAT, spółka będzie zobowiązana uwzględnić obrót uzyskany z tytułu tych transakcji. W rezultacie, ustalając proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy VAT spółka powinna uwzględnić w rocznym obrocie również obrót z tytułu transakcji służących zabezpieczeniu cen energii elektrycznej. Transakcje realizowane przez spółkę w ramach kontraktu terminowego nie będą stanowić bowiem transakcji finansowych o charakterze pomocniczym w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT.

Zasady korzystania z ulgi na ekspansję na gruncie CIT,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19 czerwca 2026 r., sygn. 0111-KD IB1-3.4010.211.2026.1.MBD



Spółka wytwarza rzecz (produkt) w postaci wyrobów (...). Wytworzyć produkt oznacza jego wyprodukowanie, a więc przeprowadzenie jego etapów produkcji od początku do końca. Zatem, skoro tworzone przez spółkę produkty stanowią rzeczy o charakterze materialnym, wytwarzane są przez spółkę samodzielnie w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej, spółka ponosi pełne ryzyko gospodarcze związane z ich opracowaniem i produkcją, to w związku z tym, opisane we wniosku produkty stanowią „produkty” w rozumieniu art. 18eb ust. 2 ustawy CIT.

Koszty targów, tj.: opłata za uczestnictwo w targach, koszty wynajęcia powierzchni wystawienniczej, koszty zaprojektowania i budowy stoiska (przykładowo, materiały wykończeniowe, materiały elektryczne, tekstylia, dekoracje itp.), koszty przygotowania/zakupu materiałów reklamowych prezentowanych na stoisku/przekazywanych potencjalnym klientom (przykładowo: banery, rollupy, katalogi, ulotki, tabliczki), koszty obsługi stoiska (koszty zakupu mediów niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania stoiska, czy też koszty zakupu lub wypożyczenia sprzętu), koszty biletów lotniczych pracowników spółki biorących udział w targach, koszty zakwaterowania i wyżywienia pracowników spółki biorących udział w targach, koszty diet należnych pracownikom spółki za czas uczestnictwa w targach, koszty wytworzenia egzemplarzy (próbek) produktów, które mają być prezentowane na targach, koszty transportu egzemplarzy (próbek) produktów, elementów stoiska spółki oraz materiałów reklamowych na targi, koszty załadunku, wyładunku i zabezpieczenia na czas transportu egzemplarzy (próbek) produktów transportowanych na targi, koszty utylizacji egzemplarzy (próbek) produktów prezentowanych na targach, mogą zostać zaliczone do kosztów wymienionych w art. 18eb ust. 7 pkt 1 ustawy CIT. Przepis art. 18eb ust. 7 pkt 1 ustawy CIT, uznaje za koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów tylko koszty uczestnictwa w targach polegające na organizacji miejsca wystawowego, zakupie biletów lotniczych oraz koszty zakwaterowania i wyżywienia pracowników. Zakres tego przepisu nie obejmuje innych kosztów oprócz tych, które zostały w nim wyraźnie wskazane. Zatem, koszty niewymienione wprost w przywołanej regulacji i przeznaczone na realizację działań mających pośredni związek z wydatkami w nim wymienionymi, nie podlegają/nie będą podlegać odliczeniu w ramach ulgi na ekspansję.

Ponoszone przez spółkę koszty zakupu przestrzeni reklamowych w mediach branżowych oraz serwisach internetowych, przygotowanie i rozwój strony internetowej, publikacje prasowe o charakterze informacyjnym i promocyjnym, a także wydatki na opracowanie, przygotowanie oraz dystrybucję materiałów marketingowych, takich jak broszury, katalogi informacyjne, ulotki czy materiały prezentacyjne dotyczące oferowanych produktów, uprawniają spółkę do odliczenia jako koszty wymienione w art. 18eb ust. 7 pkt 2 ustawy CIT, tj. koszty działań promocyjno-informacyjnych, w tym zakupu przestrzeni reklamowych, przygotowania strony internetowej, publikacji prasowych, broszur, katalogów informacyjnych i ulotek, dotyczących produktów.

Koszty związane z dostosowaniem opakowań produktów do indywidualnych wymagań kontrahentów, w szczególności zagranicznych, obejmujące m.in. opracowanie projektów graficznych opakowań i etykiet, produkcję oraz druk etykiet, a także przygotowanie nowych lub zmodyfikowanych opakowań jednostkowych i zbiorczych, zgodnych z oczekiwaniami odbiorców, jak również koszty tłumaczeń treści umieszczanych na opakowaniach (w tym instrukcji, oznaczeń oraz informacji wymaganych przepisami lokalnymi), stanowią koszty, o których mowa w art. 18eb ust. 7 pkt 3 ustawy CIT. Czynności te są bowiem podejmowane z inicjatywy kontrahenta.

Ponoszone przez spółkę koszty przygotowania dokumentacji niezbędnej do wprowadzenia produktów do obrotu oraz ich sprzedaży na rynkach krajowych i zagranicznych, tj. wydatki związane z procesem certyfikacji produktów, w tym opłaty za uzyskanie wymaganych certyfikatów i atestów, potwierdzających zgodność wyrobów z obowiązującymi normami oraz przepisami prawa właściwymi dla danego rynku, koszty związane z rejestracją znaków towarowych, mające na celu ochronę oferowanych produktów oraz budowanie rozpoznawalności marki na nowych rynkach zbytu, jak również koszty przygotowania i tłumaczenia dokumentacji technicznej, w tym dokumentów wymaganych w procesach rejestracyjnych i certyfikacyjnych, zgodnie z regulacjami obowiązującymi w poszczególnych krajach, spółka może zaliczyć do kosztów wymienionych w art. 18eb ust. 7 pkt 4 ustawy CIT, jako koszty przygotowania dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produktów, w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów oraz rejestracji znaków towarowych. Spółka ponosząc ww. koszty przygotowuje (gromadzi) dokumentację, która pozwoli jej na sprzedaż poszczególnych produktów, co uzasadnia możliwość dokonania odliczenia ww. wydatków na podstawie powołanego przepisu.

Wymienione przez spółkę wydatki związane z uzyskaniem certyfikacji dla całego zakładu produkcyjnego spółki, w tym w szczególności wdrożenia, utrzymania oraz audytów systemów zarządzania jakością i zgodnością wymaganych dla tego typu działalności (m.in. GMP, ISO, HACCP), a także koszty związane z dostosowaniem zakładu do wymogów regulacyjnych właściwych dla poszczegól-

nych kategorii produktów i rynków docelowych, jak również wydatki na przeprowadzenie audytów wstępnych, nadzorczych oraz recertyfikacyjnych, jak również koszty dostosowania infrastruktury technicznej, pomieszczeń produkcyjnych, linii technologicznych, walidacji procesów oraz procedur operacyjnych do wymogów wynikających z przepisów prawa oraz standardów branżowych, koszty usług doradczych, walidacyjnych i szkoleniowych związanych z przygotowaniem zakładu do spełnienia wymogów regulacyjnych, a także zapewnieniem zgodności działalności spółki z wymaganiami organów nadzorczych i jednostek certyfikujących, zarówno na rynku krajowym, jak i zagranicznym, nie można zaliczyć do kosztów wymienionych w art. 18eb ust. 7 pkt 4 ustawy CIT, jako koszty przygotowania dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produktów, w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów oraz rejestracji znaków towarowych. Koszty certyfikacji zakładu nie mieszczą się w żadnej z kategorii kosztów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT.

Ponoszone przez spółkę koszty związane z przygotowaniem dokumentacji niezbędnej do udziału w postępowaniach przetargowych oraz składania ofert handlowych na rzecz potencjalnych kontrahentów, w tym podmiotów krajowych i zagranicznych, obejmujące w szczególności opracowanie dokumentacji formalnej i technicznej, przygotowanie ofert cenowych, opisów produktów, specyfikacji oraz innych materiałów wymaganych przez organizatorów postępowań lub potencjalnych klientów oraz koszty tłumaczeń dokumentacji przetargowej i ofertowej, dostosowania jej do wymogów danego rynku lub konkretnego kontrahenta, a także koszty związane z przygotowaniem wymaganych załączników, oświadczeń oraz dokumentów potwierdzających spełnienie określonych warunków udziału w postępowaniu, spółka może zaliczyć do kosztów wymienionych w art. 18eb ust. 7 pkt 5 ustawy CIT, jako koszty przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu składania ofert innym podmiotom.

W celu ustalenia spełnienia przez spółkę przesłanki, o której mowa w art. 18eb ust. 4 ustawy CIT, tj. osiągnięcia przychodów ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju, wystarczające jest, aby spółka w ciągu 2 kolejno następujących lat podatkowych licząc od roku podatkowego, w którym poniosła koszty zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, osiągnęła jakiekolwiek przychody ze sprzedaży produktów, które nie były dotychczas przez nią oferowane w danym kraju. Ustawodawca w art. 18eb ust. 4 ustawy CIT, nie wprowadza żadnego wymogu odnoszącego się do wysokości osiągniętych przychodów. Przepis posługuje się zwrotem „osiągnął przychody”, bez jakiegokolwiek odniesienia do ich poziomu, udziału procentowego, progu minimalnego czy dynamiki wzrostu. W konsekwencji, w świetle literalnej wykładni, warunek ten należy rozumieć jako spełniony już w momencie wystąpienia pierwszego przychodu ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju.

Wymóg dwuletniego wzrostu przychodów należy uznać za spełniony w sytuacji, gdy przyrost przychodów względem dnia odniesienia (ostatniego dnia roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia wydatków uprawniających do pomniejszenia podstawy opodatkowania w związku z zastosowaniem ulgi) nastąpi choćby w jednym z wyznaczonych treścią przepisu art. 18eb ust. 4 ustawy CIT, dwóch lat podatkowych.

Wpłata pieniężna otrzymana przez gminę od inwestorów w związku z realizacją przebudowy/budowy dróg publicznych podlega opodatkowaniu VAT,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 17 czerwca 2026 r., sygn. 0113-KD IPT1-2.4012.456.2026.1.KT



Z uwagi na treść art. 16 ustawy o drogach publicznych w okolicznościach niniejszej sprawy, otrzymane od inwestorów wpłaty na dokonanie przebudowy/budowy dróg publicznych stanowią wynagro-

dzenie za zwolnienie ich z obowiązku przebudowy odcinków dróg publicznych. Wpłata świadczenia pieniężnego nie jest dobrowolna, lecz wynika z ustawowego obowiązku, który ciąży na inwestorach na podstawie ww. art. 16 ust. 1 ustawy o drogach publicznych. Gmina zawiera w takim przypadku z inwestorami pisemne umowy cywilnoprawne, w których określana jest dobrowolna i bezzwrotna partycypacja finansowa inwestorów w realizowanej przez gminę inwestycji drogowej. Zatem część kosztów związanych z realizacją inwestycji drogowej zostanie sfinansowana ze środków przekazanych gminie przez inwestorów.

Zatem wpłaty przekazywane przez inwestorów, zgodnie z art. 16 ust. 2 ustawy o drogach publicznych, zwalniają inwestorów z obowiązku przeprowadzenia tej inwestycji we własnym zakresie, do czego zobowiązuje ich art. 16 ust. 1 ustawy o drogach publicznych. Zgodnie bowiem z powyższym przepisem, to inwestorzy są zobowiązani do dokonania przebudowy/budowy dróg publicznych, jeśli dokonują inwestycji niedrogowej. Realizacja inwestycji niedrogowej wiąże się z koniecznością dostosowania sieci dróg gminnych do zmieniającego się natężenia ruchu i konieczności przeniesienia obciążeń wynikających z generowanego ruchu kołowego. Gmina natomiast, w zamian za świadczenie pieniężne o ściśle określonej wysokości, zwalnia inwestorów z tego obowiązku.

Inwestycja drogowa, której realizacja wynika i jest ściśle związana z realizacją inwestycji niedrogowej, jest realizowana przez gminę. Zatem skoro gmina wykonuje określone czynności polegające na przebudowie/budowie dróg publicznych, wyręczając w tym inwestorów, i na podstawie zawartej umowy otrzymuje na ten cel określone środki pieniężne od inwestorów, to tym samym gmina świadczy usługi na ich rzecz, przejmując ich obowiązki. Z kolei inwestorzy nie zrealizują ww. czynności we własnym zakresie, do czego są zobowiązani na podstawie przepisów ustawy o drogach publicznych, lecz to gmina zastępuje inwestorów w tych działaniach. Zatem w odniesieniu do tych usług gmina nie działa jako organ władzy publicznej i w konsekwencji nie może skorzystać z wyłączenia, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy VAT.

W analizowanym przypadku gmina działa w roli podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT, a ww. czynności – jako usługi zdefiniowane w art. 8 ust. 1 ustawy VAT – podlegają opodatkowaniu VAT. W konsekwencji należy stwierdzić, że otrzymane przez gminę od inwestorów wpłaty za „zwolnienie” inwestorów z obowiązku przebudowy/budowy dróg publicznych, stanowią wynagrodzenie za odpłatne świadczenie przez gminę usług na rzecz inwestorów, które podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy VAT. Podsumowując, pobierana przez gminę od inwestorów wpłata pieniężna na realizację zadania inwestycyjnego (budowy/przebudowy drogi) podlega opodatkowaniu VAT.

Kwestia powstania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8c oraz art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT w przypadku połączenia odwrotnego,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 czerwca 2026 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.173.2026.2.ED



W ramach planowanego połączenia spółka przejmująca obejmie udziały własne, które następnie zostaną wydane w ramach połączenia do wspólnika spółki przejmowanej. Tym samym, w przypadku połączenia odwrotnego bez podwyższenia kapitału zakładowego, spółka przejmująca nie dokona emisji nowych udziałów, natomiast wyda wspólnikowi spółki przejmowanej istniejące udziały własne (objęte w wyniku połączenia).

Zatem skoro w związku z powyższym połączeniem odwrotnym, ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia wartość rynkowa majątku spółki przejmującej nie będzie przewyższała wartości emi-

syjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych, to przeprowadzenie ww. połączenia nie będzie skutkowało koniecznością rozpoznania przychodu podatkowego po stronie spółki przejmującej na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT. Ponadto, ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia wartość rynkowa majątku spółki przejmowanej otrzymanego przez spółkę przejmującą nie przewyższy wartości emisyjnej udziałów przydzielonych udziałowcom spółki przejmowanej. Wartości te będą sobie równe. Zatem, przeprowadzenie połączenia nie będzie skutkowało powstaniem przychodu podatkowego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT, ponieważ wartość emisyjna udziałów przyznanych wspólnikowi spółki przejmowanej będzie równa wartości rynkowej majątku spółki przejmowanej otrzymanego przez spółkę przejmującą. A zatem, za „wartość emisyjną” udziałów przydzielonych przez spółkę przejmującą udziałowcom spółki przejmowanej w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT należy uznać wartość rynkową majątku spółki przejmowanej.

Z art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy CIT wynika, że wartość przychodu na skutek połączenia powinna zostać określona jako ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego otrzymanego przez spółkę przejmującą w części przewyższającej wartość przyjętą dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników. Przychodem po stronie spółki przejmującej może więc być ewentualna nadwyżka wartości majątku ponad wartość przyjętą dla celów podatkowych składników tego majątku. Niemniej jednak, art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy CIT stosuje się z uwzględnieniem przepisu art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy CIT, który wskazuje warunki wyłączenia z przychodu. Do przychodów nie zalicza się ewentualnej nadwyżki wartości rynkowej majątku, jeżeli zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy CIT.

W analizowanej sprawie przesłanki te będą spełnione, bowiem jak wynika z uzupełnienia wniosku, spółka przejmująca przyjmie dla celów podatkowych wartość składników majątkowych spółki przejmowanej, nabytych w wyniku połączenia, w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych spółki przejmowanej oraz składniki majątku nabyte przez spółkę przejmującą wskutek połączenia zostaną przypisane przez spółkę przejmującą do działalności prowadzonej przez spółkę przejmującą na terytorium Polski. Zatem, należy stwierdzić, że w analizowanej sytuacji połączenie nie będzie skutkowało powstaniem przychodu po stronie spółki przejmującej na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8c w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy CIT. Tym samym, po stronie spółki przejmującej w wyniku połączenia odwrotnego ze spółką przejmowaną nie powstanie przychód na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8c oraz art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT.

Kwestia składania zeznań CIT-8 w sytuacji połączenia spółek,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 czerwca 2026 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.186.2026.1.ANK



W wyniku połączenia przez przejęcie, spółka zależna zostanie przejęta przez spółkę dominującą, która pozostanie podmiotem kontynuującym działalność, natomiast spółka zależna zostanie wykreślona z rejestru przedsiębiorców KRS. Połączenie będzie rozliczane metodą łączenia udziałów oraz nie spowoduje powstania nowej jednostki, zastosowanie w sprawie ma art. 12 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości, który w tym przypadku dopuszcza możliwość niezamykania ksiąg rachunkowych jednostki przejmowanej. Zgodnie z powyższym na dzień planowanego połączenia nie zostaną zamknięte księgi rachunkowe spółki zależnej.

Zatem biorąc pod uwagę, iż na dzień połączenia rok podatkowy spółki przejmowanej (spółki zależnej) nie zostanie zakończony, a równocześnie po dniu połączenia spółka przejmowana utraci status podatnika na gruncie ustawy CIT, należy zgodzić się, że w przypadku połączenia przez przejęcie spółki zależnej przez spółkę dominującą, rozliczanego metodą łączenia udziałów, przy braku za-

mnienia ksiąg rachunkowych spółki zależnej, spółka przejmująca powinna ująć przychody i koszty spółki przejmowanej osiągnięte w okresie od dnia 1 stycznia 2026 r. do dnia połączenia, tj. do dnia 1 listopada 2026 r., w swoim zeznaniu CIT8 za rok podatkowy obejmujący dzień połączenia, tj. za rok podatkowy trwający od dnia 1 listopada 2026 r. do dnia 31 października 2027 r. Spółka przejmowana nie będzie zobowiązana do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy CIT za rok podatkowy, w którym nastąpi połączenie.

Z uwagi na sukcesję na gruncie prawa podatkowego przewidzianą w art. 93 § 1 pkt 1 oraz § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, z dniem połączenia w prawa i obowiązki spółki przejmowanej, w tym obowiązek złożenia zeznania podatkowego o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym, wstąpi spółka przejmująca. W konsekwencji, prawidłowe jest również stanowisko, że w ww. okolicznościach ani spółka przejmowana, ani spółka przejmująca, nie są zobowiązane do złożenia odrębnego zeznania CIT8 za okres od dnia 1 stycznia 2026 r. do dnia 1 listopada 2026 r.

Brak opodatkowania VAT wzajemnych rozliczeń salda przez franczyzobiorcę. Określenie podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów dokonywanej po cenie uwzględniającej rabat,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 czerwca 2026 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.404.2026.1.KT



Pomiędzy wnioskodawcą (franczyzobiorcą) i franczyzodawcą, z którym wnioskodawca realizuje/ będzie realizował wspólne przedsięwzięcie promocyjne brak jest/ będzie świadczenia wzajemnego, w zamian za wykonanie którego wypłacane jest/ będzie wynagrodzenie. Przedstawione działania stanowią/ będą stanowić jedynie wkład poszczególnych uczestników w realizację całego programu lojalnościowego, dokonywany przede wszystkim we własnym interesie i na swoją rzecz, nie zaś usługę, której beneficjentem jest/ będzie franczyzodawca uczestniczący w programie lojalnościowym. Kwoty otrzymane przez franczyzodawcę uczestniczącego w programie lojalnościowym z tytułu rozliczania sald nie stanowią/ nie będą stanowić zatem wynagrodzenia za dostarczenie towarów lub wykonanie usług.

Celem współdziałania jest/ będzie uzyskanie poprzez oddzielne, lecz skoordynowane i wspólne działania uczestników programu lojalnościowego, określonego rezultatu, o korzystnym dla nich wymiarze ekonomicznym. Działan takich dla celów podatku VAT nie można oceniać jednostkowo, lecz z uwzględnieniem ich charakteru jako działania złożonego i wspólnego, tworzącego w aspekcie gospodarczym jedną całość, którego końcowym efektem, jak w niniejszej sprawie, jest/ będzie zachęcenie jak największej ilości wspólnych klientów partnerów do dokonania zakupów towarów. Z opisu sprawy nie wynika natomiast, aby pomiędzy wnioskodawcą i franczyzodawcą dochodziło do przekazania ekonomicznego władztwa nad towarami. Jednocześnie rozliczenia sald poszczególnych uczestników programu nie spełniają/ nie będą spełniać przesłanek pozwalających uznać je za świadczenie usług. Zatem, rozliczenia dokonywane pomiędzy wnioskodawcą i franczyzodawcą w związku ze wspólnym przedsięwzięciem promocyjnym nie stanowią/ nie będą stanowić wynagrodzenia za dostawę towarów ani świadczenia usług, o których mowa w art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy VAT i nie podlegają/ nie będą podlegały opodatkowaniu w świetle postanowień ustawy VAT.

Stosowanie znacznych upustów cenowych/rabatów jest niedopuszczalne w zakresie, w jakim ma ono służyć tzw. obejściu przepisów prawa i uniknięciu opodatkowania tej czynności. Tak więc każdy zastosowany upust/rabat powinien być uzasadniony ekonomicznie i prowadzić w końcowym efekcie do osiągnięcia celu, jaki został wytyczony dla działalności gospodarczej, tj. zarobku. W analizowanej sprawie nie ma/ nie będzie miał zastosowania art. 32 ustawy VAT, gdyż – jak wynika z wniosku

– Program lojalnościowy jest otwarty dla nieograniczonego grona klientów, jego uczestnikiem może być każda osoba fizyczna, która zainstaluje aplikację i zarejestruje w niej konto, nie są/nie będą to osoby powiązane w jakikolwiek sposób ze spółką. Celem programu i wprowadzenia aplikacji jest/będzie w szczególności wzrost liczby nowych klientów i utrzymanie dotychczasowej bazy klientów, wzrost częstotliwości zakupów i wartości koszyka zakupowego, zwiększenie rozpoznawalności marki poprzez rozwój zaawansowanej aplikacji mobilnej połączonej z tradycyjnym punktowym programem lojalnościowym.

W świetle tak przedstawionych okoliczności, podstawą opodatkowania dla towarów sprzedawanych po cenie promocyjnej za 1 gr, zgodnie z art. 29a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 6 pkt 1 oraz art. 29a ust. 7 pkt 2 ustawy VAT jest/będzie wszystko, co stanowi zapłatę, którą wnioskodawca otrzyma/będzie otrzymywać od nabywcy z tytułu sprzedaży towaru, pomniejszone o kwotę podatku VAT. Podsumowując, wnioskodawca może/będzie mógł za podstawę opodatkowania przyjąć rzeczywistą kwotę należną z tytułu sprzedaży promocyjnej, a więc przykładowo 1 gr, która jest/będzie ustaloną ceną sprzedaży w ramach dostaw promocyjnych.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z wydatków poniesionych w ramach realizacji przedsięwzięcia i wniesieniu przez gminę aportu do spółki komunalnej w postaci budowli odwiertu,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 czerwca 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.320.2026.2.AA



Z opisu sprawy wynika, że w przypadku, gdy prace geologiczne zakończą się sukcesem i powstanie ujęcie wód termalnych o wydajności pozwalającej na wykorzystanie go dla celów ciepłowniczych, gmina zamierza wykorzystać go do celów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wówczas gmina wniesie wkład niepieniężny (aport) do miejskiej spółki z o.o. w postaci budowli odwiertu, celem prowadzenia działalności gospodarczej – wytwarzanie ciepła. Aport zostanie wniesiony do spółki niezwłocznie po zakończeniu prac geologicznych i ocenie wydajności ujęcia wód geotermalnych. Okres pomiędzy zakończeniem prac, a wniesieniem budowli odwiertu do spółki, celem kontynuacji procesu inwestycyjnego i włączenia odwiertu do miejskiego systemu ciepłowniczego, nie przekroczy 2 lat. Przekazanie inwestycji aportem zostanie zrealizowane w ciągu dwóch lat od zakończenia prac. Zatem należy uznać, że nie została wypełniona przesłanka wskazana w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT.

Aby dostawa budynku, budowli lub ich części korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy VAT, muszą być spełnione łącznie dwa warunki określone w tym przepisie. Dla ustalenia, czy wniesienie aportem budowli odwiertu do spółki będzie mogło korzystać ze zwolnienia z VAT na podstawie ww. przepisu, należy rozstrzygnąć, czy będzie przysługiwało gminie prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków ponoszonych na jej wytworzenie.

W analizowanej sprawie warunki, o których mowa w art. 86 ust. 1 ustawy VAT będą spełnione. Gmina jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT oraz realizuje inwestycję z zamiarem wykorzystania jej do celów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W szczególności gmina planuje przekazanie jej efektów (w postaci budowli odwiertu) aportem na rzecz spółki, a za tę czynność otrzyma udziały. Oznacza to, że powstała budowla będzie wykorzystywana do czynności opodatkowanych VAT.

Zatem – zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy VAT – będzie gminie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług w związku z realizacją przed-

sięwzięcia polegającego na wykonaniu otworu geotermalnego. Tym samym nie będzie spełniony warunek określony w art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. a ustawy VAT.

Aby skorzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy VAT, muszą być spełnione dwie przesłanki łącznie. Skoro jedna z nich – brak prawa do odliczenia przy wytworzeniu budowli – nie jest spełniona, to transakcja wniesienia aportem budowli odwiertu do spółki nie będzie mogła korzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy. W odniesieniu do aportu budowli odwiertu do spółki nie znajdzie zastosowania również zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT.

W konsekwencji, skoro nie można zastosować żadnego z przewidzianych zwolnień od podatku VAT do czynności wniesienia aportem budowli odwiertu do miejskiej spółki z o.o., czynność ta będzie podlegała opodatkowaniu przy zastosowaniu właściwej stawki VAT jako odpłatna dostawa towarów. Tym samym, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy VAT gminie będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku VAT należnego o kwoty podatku VAT naliczonego wynikającego z wydatków poniesionych w ramach realizacji przedsięwzięcia w przypadku pozytywnego wyniku przedsięwzięcia i wniesieniu przez gminę wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki komunalnej w postaci budowli odwiertu. Prawo do odliczenia będzie przysługiwało, jeśli nie zaistnieją przesłanki negatywne wynikające z art. 88 ustawy VAT.

Skutki podatkowe na gruncie VAT zawarcia umowy kolizyjnej,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 3 czerwca 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.271.2026.1.APR



Działanie spółki polegające na wyrażeniu zgody na przebudowę odcinka sieci gazowej (stanowiącej majątek spółki) i współdziałaniu w dokonywaniu przez inwestora usunięcia kolizji obiektu (w szczególności przygotowanie warunków technicznych usunięcia kolizji sieci gazociągowej, nadzorowanie wykonywania usunięcia kolizji oraz dostosowywanie pracy sieci do potrzeb dokonywanego usunięcia kolizji, weryfikację dokumentacji przygotowanej przez inwestora), zgodnie z umową kolizyjną zawartą pomiędzy spółką a inwestorem, za które należy się jej od inwestora wynagrodzenie w kwocie równej sumie netto nakładów poniesionych przez inwestora na usunięcie kolizji, wypełnia przesłanki uznania tej czynności za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT. Kompensata należności, którymi spółka obciąża inwestora za „działania na majątku spółki”, jest w istocie formą zapłaty określonego w pieniądzu wynagrodzenia za tolerowanie czynności (czyli zobowiązanie się spółki do akceptacji uzgodnień zawartych w umowie) oraz współdziałanie spółki w dokonywaniu przez inwestora usunięcia kolizji obiektu. Inwestor bowiem uzyskuje korzyści z tytułu umownego zobowiązania się spółki do tolerowania prac przeprowadzanych przez inwestora na urządzeniach gazowych spółki oraz współdziałania spółki w dokonywaniu przez inwestora usunięcia kolizji obiektu – inwestor ma możliwość prowadzenia inwestycji, co jest głównym celem zawarcia umowy kolizyjnej.

W konsekwencji, istnieje bezpośredni związek pomiędzy wykonanym przez spółkę świadczeniem określanym jako „działanie na majątku spółki”, a należnym wynagrodzeniem. Pomiedzy podmiotami zostaje zawarta umowa, w ramach której jedna ze stron (spółka) zobowiązuje się do tolerowania czynności poprzez zgodę na działania inwestora w zakresie przebudowy odcinka sieci gazowej oraz współdziałania w dokonywaniu przez inwestora usunięcia kolizji obiektu, a druga strona (inwestor) jest beneficjentem usługi, za którą należy się spółce od tego inwestora wynagrodzenie w kwocie równej sumie netto nakładów poniesionych przez inwestora na usunięcie kolizji. Zatem w opisaney sytuacji będziemy mieli do czynienia z odpłatnym świadczeniem usługi przez spółkę na rzecz inwestora, która będzie podlegała opodatkowaniu VAT na podstawie art. 8 ust. 1 w zw.

z art. 5 ust. 1 ustawy VAT. Zatem, świadczenie określane jako „działanie na majątku spółki” realizowane przez spółkę na rzecz inwestora na podstawie umowy kolizyjnej będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

W analizowanej sprawie nie zaistnieją przesłanki wyłączające prawo do odliczenia podatku naliczonego przewidziane w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy VAT, gdyż świadczenie spółki, określone jako „działanie na majątku spółki”, realizowane przez nią na rzecz inwestora na podstawie umowy kolizyjnej będzie opodatkowane VAT. Jednocześnie opisane wyżej świadczenie nie zostało przez ustawodawcę wymienione wśród usług zwolnionych od podatku, w konsekwencji będzie ono podlegać opodatkowaniu VAT według właściwej stawki VAT. Zatem, spełnione będą – wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy VAT – przesłanki warunkujące prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury dokumentującej świadczenie określone jako „działanie na majątku spółki”, gdyż zgodnie ze wskazaniem świadczenie to będzie przez inwestora wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT i nie zaistnieją wyłączenia, o których mowa w art. 88 ustawy VAT. W konsekwencji inwestorowi będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury dokumentującej świadczenie określone jako „działanie na majątku spółki”. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym będzie wyższa niż kwota podatku należnego, Inwestor będzie uprawniony do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy VAT.

Pomimo że w ramach realizacji umowy kolizyjnej dojdzie do przeniesienia na spółkę własności nakładów oraz nowo wybudowanych urządzeń, czynności wykonywanych przez inwestora nie można utożsamiać z dostawą towarów w rozumieniu art. 7 ustawy VAT. Istotą świadczenia realizowanego przez inwestora jest bowiem wykonanie kompleksowych działań prowadzących do usunięcia kolizji infrastrukturalnej oraz zapewnienia prawidłowego funkcjonowania sieci gazowej spółki. Co istotne, świadczenie realizowane przez inwestora ma charakter odpłatny. Inwestor wykonuje na rzecz spółki kompleksowe czynności składające się na usunięcie kolizji, za które przysługuje mu wynagrodzenie odpowiadające wartości wykonanych prac (nakładów poniesionych na usunięcie kolizji), ustalone zgodnie z postanowieniami umowy kolizyjnej. Świadczenie to jest wykonywane w ramach stosunku zobowiązaniowego, w którym spółka realizuje na rzecz inwestora odrębne świadczenie określone jako „działanie na majątku spółki”, za które również przysługuje jej wynagrodzenie. Strony dokumentują wykonane przez siebie świadczenia odrębnymi fakturami VAT, a następnie dokonują kompensaty wzajemnych wierzytelności. Potrącenie wierzytelności stanowi wyłącznie sposób rozliczenia należnych wynagrodzeń i nie wpływa na kwalifikację czynności wykonywanych przez inwestora jako odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT. W rezultacie należy uznać, że czynności wykonywane przez inwestora w ramach realizacji umowy kolizyjnej będą stanowiły odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT.

Usunięcie kolizji dotyczy sprawnego i funkcjonującego odcinka sieci gazowej wykorzystywanego przez spółkę do realizacji działalności gospodarczej polegającej na dystrybucji gazu do odbiorców końcowych. Przebudowana infrastruktura po zakończeniu prac nadal będzie służyła wykonywaniu przez spółkę czynności opodatkowanych VAT. Co ważne, usunięcie kolizji nie doprowadzi do zmiany przeznaczenia infrastruktury gazowej ani do wykorzystania jej do działalności niepodlegającej opodatkowaniu. Celem realizowanych prac jest zapewnienie dalszego funkcjonowania sieci dystrybucyjnej oraz utrzymanie możliwości wykonywania przez spółkę działalności opodatkowanej. W analizowanej sprawie istnieje zatem bezpośredni i rzeczywisty związek pomiędzy usługami nabywanymi od inwestora a działalnością opodatkowaną prowadzoną przez spółkę. Ponadto w sprawie nie występują również przesłanki negatywne określone w art. 88 ustawy VAT, które wyłączałyby możliwość odliczenia podatku naliczonego. Zatem, w analizowanej sprawie spełnione będą – wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy VAT – przesłanki warunkujące prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez inwestora dokumentującej świadczenie polegające na „usunięciu kolizji”, gdyż świadczenie to będzie przez spółkę wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT i nie zaistnieją wyłączenia, o których mowa w art. 88 ustawy VAT. W konsekwencji spółce będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego

wynikającego z faktury wystawionej przez inwestora dokumentującej świadczenie polegające na „usunięciu kolizji”. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym będzie wyższa niż kwota podatku należnego, spółka będzie uprawniona do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy VAT.

Zasady opodatkowania VAT opłat dodatkowych przy wynajmie samochodów,

interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 czerwca 2026 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.217.2026.1.JM



Opłaty wymienione w umowach, tj. opłaty 2-4: tj. opłaty pobierane w następstwie szkody całkowitej lub kradzieży pojazdu; opłaty pobierane w następstwie niedopełnienia obowiązków ciążących na klientach wynikających z umowy (pranie brudnej tapicerki, odbiór niezwróconego pojazdu spoza miejsca wskazanego w umowie najmu, niedozwolone przemieszczenie pojazdu poza granice Polski, demontaż, zamiana części lub dokonanie przeróbki wynajmowanego pojazdu bez zgody spółki); inne opłaty dodatkowe oraz opłaty za sprząatanie lub uzupełnienie paliwa oraz dodatkowe czynności – nie stanowią kary umownej czy też odszkodowania, lecz stanowią wynagrodzenie za świadczenie przez spółkę usługi najmu pojazdu.

W rozpatrywanej sprawie pomiędzy spółką a najemcą pojazdu dochodzi do nawiązania stosunku prawnego w oparciu o zawartą umowę najmu pojazdu. Spółka udostępnia pojazd najemcy, a najemca uiszcza należność za najem pojazdu. Ponadto najemca pojazdu jest zobowiązany do użytkowania pojazdu w sposób określony w umowie. W przypadku naruszenia przez klientów postanowień umowy, w szczególności polegających na nieprawidłowym użytkowaniu pojazdu, czy niewywiązaniu się z obowiązków umownych związanych ze zwrotem pojazdu spółka uzgadnia z klientami opłaty, których obowiązek zapłaty powstaje w wyniku konkretnych zdarzeń. Zatem w analizowanej sprawie główny warunek dotyczący istnienia świadczeń wzajemnych zostanie spełniony.

Uiszczenie należności za najem pojazdu oraz, stosownie do okoliczności, kwoty odpowiadającej opłacie pobieranej z tytułu korzystania przez najemcę z pojazdu niezgodnie z umową stanowi bowiem wynagrodzenie za najem pojazdu. Najemca, który uiszcza powyższą opłatę, skorzystał z pojazdu, a wysokość tej dodatkowej opłaty wynika z tego, że warunki zaakceptowane przez danego najemcę zostaną spełnione. W związku z tym łączna kwota, jaką najemca pojazdu zobowiąże się zapłacić w zamian za świadczoną przez spółkę usługę najmu pojazdu – w stosownych przypadkach wraz z dodatkową opłatą pobieraną z tytułu korzystania przez najemcę z pojazdu niezgodnie z umową – stanowi warunki, na jakich faktycznie skorzysta on z pojazdu, będącego przedmiotem umowy najmu.

W rezultacie powyższa opłata dodatkowa ma bezpośredni związek z usługą najmu pojazdu i w konsekwencji należy ją uznać za integralną część całkowitej kwoty, którą najemca zobowiąże się zapłacić spółce, decydując się na najem pojazdu. Ponadto, pobranie opłaty dodatkowej nie jest możliwe, gdy wcześniej nie zostanie wykonana usługa najmu pojazdu, zatem obowiązek zapłaty opłaty dodatkowej za użytkowanie pojazdu w sposób niezgodny z umową stanowi jeden z warunków skorzystania z usługi najmu pojazdu. W konsekwencji, ww. opłaty oraz opłata za usługę najmu pojazdu są ze sobą powiązane i łącznie stanowią wynagrodzenie za świadczenie usług – opodatkowane VAT. Bez znaczenia staje się także fakt, że nakładana na najemców pojazdów opłata dodatkowa stanowi rekompensatę ponoszonych przez spółkę dodatkowych kosztów powstałych na skutek niezgodnego z umową użytkowania pojazdu. Bowiem dla zakwalifikowania transakcji jako transakcji dokonanej odpłatnie bez znaczenia jest wysokość świadczenia wzajemnego, w szczególności okoliczność, czy jest ona równa kosztom poniesionym przez podatnika w związku ze świadczeniem usługi, czy też od nich wyższa lub niższa. Taka okoliczność nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy

dokonanym świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Tym samym, opłaty takie jak opłaty 2-4, opłaty za sprzątnięcie lub uzupełnienie paliwa oraz dodatkowe czynności, stanowią wynagrodzenie z tytułu wykonywania przez spółkę czynności podlegających opodatkowaniu VAT, tj. usług najmu pojazdu. W konsekwencji, ww. opłaty podlegają opodatkowaniu VAT, a tym samym stanowią podstawę opodatkowania VAT.

W przypadku opłaty 1 pobieranej w następstwie naruszenia przepisów prawa (mandat) nie zachodzi żaden związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy usługą najmu a kosztem opłaty 1, tj. mandat nałożony przez instytucje krajowe lub zagraniczne w związku z korzystaniem z pojazdu – nie stanowi ona zatem elementu usługi najmu. Opłata ta nie stanowi wynagrodzenia z tytułu wykonywanej na rzecz korzystającego jakiegokolwiek innej usługi towarzyszącej usłudze najmu pojazdu. W tej sytuacji, rzeczywistym beneficjentem udostępnienia danych użytkownika nie jest korzystający z pojazdu, a organy ścigania i organy administracji. W konsekwencji, świadczącym usługi jest wynajmujący, natomiast jej odbiorcą – organy ścigania, a nie najemca pojazdu.

Stąd też nie można pobierania opłaty 1, tj. mandatu nałożonego przez instytucje krajowe lub zagraniczne w związku z korzystaniem z pojazdu traktować jako elementu wynagrodzenia należnego w zamian za świadczoną przez spółkę usługę najmu, która podlega opodatkowaniu VAT. W tym zakresie nie znajdzie zastosowania art. 29a ust. 6 w zw. z ust. 1 ustawy VAT. Koszt tej opłaty nie stanowi kosztów dodatkowych, o których mowa w art. 29a ust. 6 ustawy VAT. W konsekwencji obciążenie przez spółkę klienta (najemcy pojazdu) opłatą dodatkową za mandat nałożony przez instytucje krajowe lub zagraniczne w związku z korzystaniem z pojazdu nie spełnia dyspozycji art. 7 bądź art. 8 ustawy VAT, a zatem nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. W związku z powyższym opłata 1, tj. mandat nałożony przez instytucje krajowe lub zagraniczne oraz inne wymagane czynności wobec właściwego organu w związku z korzystaniem z pojazdu, nie podlega opodatkowaniu VAT, tym samym nie stanowi podstawy opodatkowania VAT.



PACZUSKI TAUDUL



PATRYCJA LUTAK

tel. +48 519 898 310

patrycja.lutak@ptpodatki.pl



MAGDALENA CHOCHOŁEK

tel. +48 797 197 435

magdalena.chocholek@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