



Frontiers in tax

Polish edition

Czerwiec 2018

W tym numerze:

- Pewność prawa a wątpliwości interpretacyjne
- Jak liczyć EBITDA?
- Niedostateczna kapitalizacja a leasing finansowy
- Czy wkłady gotówkowe są opodatkowane CIT
- Problemy interpretacyjne w dokumentacji cen transferowych
- Benchmark dla refaktur

KPMG.pl





W tym numerze

Wstęp	4
Pewność prawa a wątpliwości interpretacyjne	5
Jak liczyć EBITDA?	10
Niedostateczna kapitalizacja a leasing finansowy	13
Czy wkłady gotówkowe są opodatkowane CIT	18
Problemy interpretacyjne w dokumentacji cen transferowych	21
Benchmark dla refaktur	26
Publikacje KPMG	29
Kontakty	30



Wstęp



Mirosław Michna

Partner

Szef biura KPMG w Krakowie
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce

Nowelizacje przepisów podatkowych zwłaszcza te, które wprowadzają zmiany fundamentalne w systemie podatkowym wywołują zrozumiałe zainteresowanie zarówno wśród doradców podatkowych jak i ich klientów. Powodują one konieczność dostosowania się czasem do zupełnie nowych pojęć i instytucji, te zaś wywołują z reguły problemy związane z ich prawidłową interpretacją. Nie zawsze bowiem w trakcie procesu legislacyjnego udaje się w sposób wystarczająco jasny i zrozumiały przekazać istotę pomysłu związanego ze zmianą systemu fiskalnego, zwłaszcza jeśli zmiany dokonywane są pod presją czasu lub mają charakter implementacji regulacji międzynarodowych.

Tak niewątpliwie stało się również z nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Bieżący numer magazynu Frontiers in Tax zawiera omówienie wybranych kontrowersji pojawiających się w praktyce stosowania znówelizowanych przepisów ustaw o podatku dochodowym w tym między innymi regulacji w zakresie niedostatecznej kapitalizacji, wkładów do spółek czy też zagadnień związanych z transfer pricing.

Mam nadzieję, że przedstawione zagadnienia pomogą Państwu w ocenie swoich obowiązków podatkowych oraz konsekwencji jakie z nich płyną.

Pewność prawa a wątpliwości interpretacyjne

Tematem, który szczególnie mocno przewija się przy przedstawianiu zmian w podatkach dochodowych począwszy od 1 stycznia 2018 r., jest kwestia precyzji i jasności nowych regulacji.



Cel wprowadzenia przynajmniej części regulacji został wprost wyrażony w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz osób prawnych. Można je podzielić na kilka grup:

A. Zmiany „uszczelniające” system podatkowy

Ten cel jest wskazywany jako cel zasadniczy nowelizacji. Jego uzasadnieniem jest zwalczanie możliwości zmniejszania opodatkowania poprzez wybór metody przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności. W ocenie projektodawców, wynikająca z art. 84 Konstytucji zasada powszechności opodatkowania nie pozwala na stosowanie różnych zasad opodatkowania w odniesieniu do zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku. Poza tym nie można dopuszczać do sytuacji, w której tylko duże podmioty mające „do wykazania” potencjalnie duży podatek korzystałyby z możliwości korzystnego podatkowo kształtowania swojej sytuacji gospodarczej. Na

koniec projektodawcy dodają, że zwiększone wpływy z tytułu podatku dochodowego od podatników, którzy dotychczas zaniżali swój wynik podatkowy, dadzą możliwość pełniejszej realizacji prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej.

B. Zmiany wprowadzające dyrektywę Rady z 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

W tym zakresie powoływano konieczność implementacji przepisów Dyrektywy, której celem jest zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw korporacyjnych tak, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Tym co ma doprowadzić do osiągnięcia tego celu ma być wprowadzenie przez ustawodawstwa Unii Europejskiej rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej.



W ocenie projektodawców, wynikająca z art. 84 Konstytucji zasada powszechności opodatkowania nie pozwala na stosowanie różnych zasad opodatkowania w odniesieniu do zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku.

Wprowadzenie powyższych zasad w przepisach ustaw podatkowych jest elementem polityki podatkowej państwa i należy do jego prerogatyw. Należy zwrócić jednak uwagę, że niezależnie od intencji ustawodawcy, zabezpieczone powinny zostać również prawa podatnika wynikające z norm konstytucyjnych. W szczególności chodzi o zasadę poprawnej legislacji (określoności regulacji prawnych). W wypadku prawa podatkowego zasady te sprecyzowane zostały w art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny¹.

Z tej perspektywy wskazać należy co najmniej kilka przykładowych kwestii, które mogą spowodować, że podatnicy nie będą mieli pewności co do adekwatnego brzmienia przepisów podatkowych.

1. Brak legalnej definicji części odsetkowej leasingu jako elementu kosztów finansowania dłużnego oraz zagranicznej spółki kontrolowanej w tym braku rozgraniczenia na

gruncie ustawowym pojęć leasingu operacyjnego i finansowego. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji legalnej leasingu, definicja taka znajduje się tylko w KSR nr 5 [regulacje krajowe] oraz MSR 17 (regulacje unijne). W sposób oczywisty prowadzi to do problemów związanych z ujmowaniem przez podatników do kosztów podatkowych kosztów odsetkowej części raty leasingu operacyjnego (w ujęciu podatkowym).

2. Brak spójności w zakresie art. 12 ust. 1 pkt. 7 CIT, gdzie literalne brzmienie przepisu wskazuje, że transakcja polegająca na wnoszeniu wkładów gotówkowych do spółki podlegałaby opodatkowaniu. Aby rozwiązać wątpliwości w tym zakresie przygotowany jest projekt ustawy nowelizacyjnej (obecnie na etapie Komitetu Stałego Rady Ministrów). Zgodnie z tym projektem doprecyzowany przepis stanowi, że wnoszenie do spółek i spółdzielni wkładów pieniężnych nie podlega jednak opodatkowaniu. Obecnie jedynie interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 2 marca 2018 r., wskazuje, że ww. przepis (w wersji sprzed planowanej nowelizacji) nie obejmuje swoim zakresem przypadków wnoszenia wkładów pieniężnych do spółki lub spółdzielni.

3. Nieprecyzyjna regulacja art. 15ca CIT. Sposób sformułowania przepisu przez ustawodawcę prowadzi do sytuacji, gdzie przepis ten w obecnym, literalnie rozumianym brzmieniu, dotyczy wyłącznie przypadków, gdzie koszty finansowania dłużnego przewyższają wartość finansowania dłużnego ustalonego wedle rynkowej zdolności kredytowej, czyli sytuacji gdzie odsetki za dany rok są wyższe od zadłużenia za ten sam okres. Jest więc przygotowywana kolejna nowelizacja art. 15ca, polegająca na wyłączeniu z kosztów podatkowych kosztu odsetkowego finansowania, przekraczającego rynkową zdolność kredytową danego podatnika.



Mirosław Michna
partner w dziale doradztwa podatkowego, szef biura w Krakowie

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011r. sygn.. P 33/09



Jak liczyć EBITDA?

Do końca roku 2017 polscy podatnicy interesowali się zagadnieniem EBITDA (z ang. *earnings before interests, tax, depreciation and amortization*) głównie w zakresie w jakim miało to związek z wycenami przedsiębiorstw lub wysokocennych aktywów. Z dniem 1 stycznia 2018 r. termin ten zrobił niesamowitą karierę podatkową w związku z implementowaniem przez Polskę części przepisów tzw. Dyrektywy ATA (Dyrektywa Rady Unii Europejskiej 2016/1164 z 12 lipca 2016 r., dalej: „ATAD”).

Zgodnie z tą Dyrektywą Państwa Członkowskie zostały zobligowane do wprowadzenia mechanizmu ograniczenia w zakresie możliwości zaliczania do kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego (szczegółowy sposób implementacji opisany zostanie w artykule pt. "Niedostateczna kapitalizacja a leasing finansowy") w oparciu o mechanizm EBITDA.

Implementacja polskich przepisów dokonana została nowelizacją ustawy CIT, która weszła w życie 1 stycznia 2018 r. Ta niezwykle obszerna nowelizacja wprowadziła również liczne inne zmiany, w tym ograniczenie w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na usługi i wartości niematerialne (art. 15e Ustawy CIT). W tym właśnie miejscu polski ustawodawca pokusił się o wprowadzenie kolejnego limitu kosztów bazującego o mechanizm EBITDA, przy czym tym razem zrobił to z własnej woli, a nie w wyniku implementacji regulacji Wspólnotowych.

W skrócie, opisując obie regulacje dotyczące limitowania kosztów, polscy podatnicy mogą na dotychczasowych zasadach zaliczać do kosztów podatkowych wydatki na każdą z powyższych grup kosztów do wysokości 3 mln PLN. Powyżej tej kwoty zobligowani są oni do wyłączenia z kosztów wydatków przekraczających – 5% EBITDA w przypadku usług i wartości o charakterze niematerialnym i 30% w przypadku kosztów finansowania dłużnego. Problematyczne okazało się jednak to, iż dla obu tych kategorii kosztowych wprowadzone zostały odrębne sposoby liczenia tejże EBITDA.

W przypadku kosztów finansowania dłużnego mechanizm ten polega na skorygowaniu dochodu podatkowego o amortyzację oraz przychody i koszty finansowania dłużnego (zgodnie z ustawową definicją zawartą w art. 15c ust. 12 Ustawy CIT).

Z kolei w przypadku usług i wartości o charakterze niematerialnym EBITDA kalkulowana jest jako dochód podatkowy skorygowany o amortyzację oraz przychody i koszty odsetkowe. Różnica pozornie niewielka, jednak ustawa CIT zawiera legalną definicję kosztów finansowania dłużnego i jest ona znacznie szersza od pojęcia przychodów i kosztów odsetkowych.

Automatycznie powoduje to zatem, iż podstawa kalkulacji limitu obu kosztów jest inna. Trudno znaleźć uzasadnienie dla takiej sytuacji, zwłaszcza iż cel obu przepisów jest zasadniczo identyczny (ograniczenie kosztów podatkowych) a mechanizm liczenia (poza wskazaną różnicą) identyczny.

Konsekwencją zatem powyższego jest nieprzewidziany raczej wzrost poziomu komplikacji rozliczeń podatkowych poprzez konieczność prowadzenia dwóch równoległych kalkulacji EBITDA podatkowej.

Niestety nie jest to koniec komplikacji – w przypadku EBITDA kalkulowanej dla celów kosztów finansowania dłużnego nie można zapomnieć o dość szerokich przepisach przejściowych. Zgodnie z nimi, w trakcie roku 2018 do odsetek od kredytów i pożyczek udzielonych przed końcem roku 2017 nie stosuje się znowelizowanych przepisów (a konkretnie art. 15c). Poza bez wątpienia zamierzonym celem jakim było zapewnienie *vacatio legis* w odniesieniu do „starych pożyczek”, okazuje się, iż przepis ten ingeruje w sam mechanizm kalkulacji EBITDA. Brak stosowania art. 15c do „starych pożyczek” powoduje również, że odsetki od nich nie powinny być uwzględniane w kalkulacji EBITDA do końca roku 2018.

Warto wskazać, że interesujące jest dlaczego podobnego mechanizmu nie przewidziano w przypadku leasingów – też przecież limitowanych (vide ponownie "Niedostateczna kapitalizacja a leasing finansowy"). O ile bowiem nowe regulacje zostały odroczone

W przypadku EBITDA ustalanej dla celów usług o charakterze niematerialnym konsekwentnie dochód podatkowy powinien być korygowany jedynie o odsetki.



w odniesieniu do „odsetek”, to samo nie zostało zastosowane dla leasingów, a przecież firmy leasingowe nie zostały uznane za przedsiębiorstwa finansowe zwolnione ze stosowania limitacji dotyczącej kosztów finansowania dłużnego (dyskryminacja i asymetria regulacji).

Wracając jednak do *clue* – sytuacja kiedy to przepisy przejściowe wyłączają stosowanie nowych ograniczeń kosztów finansowania dłużnego do „starych pożyczek”, tylko pogłębia różnicę w kalkulacji obu współczynników EBITDA w roku 2018 i dalece je komplikuje. W przypadku EBITDA dla celów kosztów finansowania dłużnego dochód podatkowy powinien być korygowany o koszty i przychody finansowania dłużnego, ale uwzględniające jedynie odsetki od pożyczek lub kredytów udzielonych w roku 2018 (odsetki od starszych pożyczek i kredytów nie są limitowane nowymi przepisami jak i nie są uwzględniane w kalkulacji EBITDA). W przypadku EBITDA ustalonej dla celów usług o charakterze niematerialnym konsekwentnie dochód podatkowy powinien być korygowany jedynie o odsetki. Tu jednak rodzi się kolejne pytanie – czy

w kalkulacji EBITDA dla celów usług niematerialnych należy wyłączyć wszystkie odsetki czy też uwzględnić limity ich potrącalności wynikające z przepisów o niedostatecznej kapitalizacji stosowanych dla pożyczek i kredytów udzielonych przed rokiem 2018.

Powyższe zagadnienia będą stanowiły duży problem w rozliczeniach podatkowych i to nie tylko ze względu na wyjątkowy poziom skomplikowania, ale też różne możliwości interpretowania przepisów. O ile bowiem do interpretacji sposobu kalkulacji EBITDA dla celów kosztów finansowania dłużnego uwzględniane będzie musiało być orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, tak dla EBITDA dla celów usług i wartości o charakterze niematerialnym nie będzie to miało miejsca. Jak uczy doświadczenie – czas raczej rzadko usuwa wątpliwości interpretacyjne, bo życie rodzi przypadki absolutnie nie przewidziane zarówno przez ustawodawcę jak i najlepszych nawet ekspertów.

Trudno zatem zrozumieć dlaczego ustawodawca nie pokusił się o jedną definicję EBITDA – taką samą dla

kosztów finansowania dłużnego i usług i wartości niematerialnych. Takie rozwiązanie nie tylko ułatwiłoby życie podatnikom (a pewnie i organom skarbowym) ale także mogłoby posłużyć dalszym uproszczeniom, jak choćby zastąpienie anachronicznych ograniczeń możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych amortyzacji od samochodów osobowych w oparciu o abstrakcyjną kwotę 20 tys. EUR.

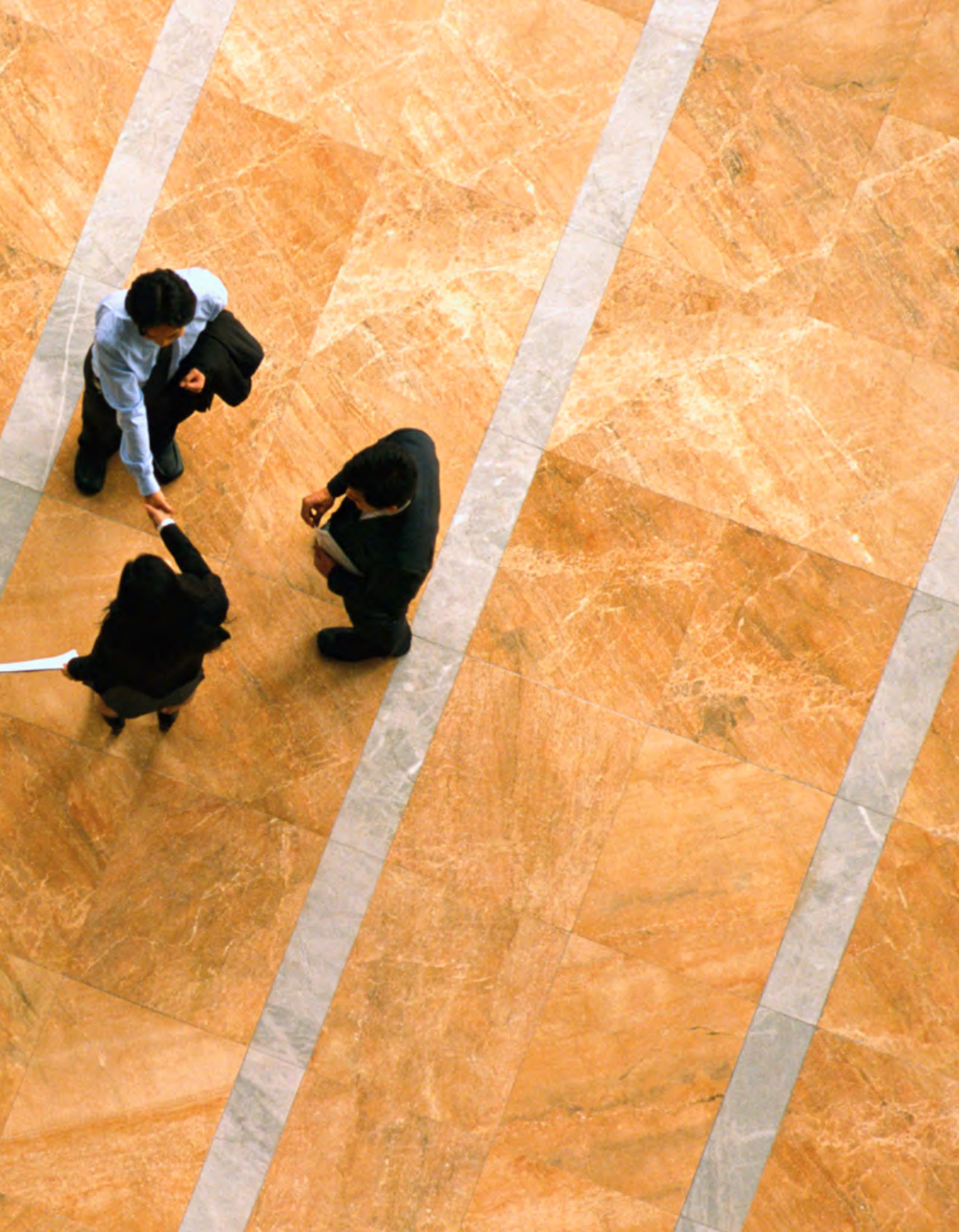


Paweł Podsiedlik

starszy menedżer w dziale doradztwa podatkowego, biuro w Krakowie

Niedostateczna kapitalizacja a leasing finansowy

Nowe regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT), obowiązujące od dnia 1 stycznia 2018 r., poważnie ograniczyły możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego.



Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów oraz istniejącego pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami sporu zachodzą wątpliwości co do tego, czy w zakresie kosztów finansowania dłużnego można mówić o zastosowaniu przedmiotowego ograniczenia do leasingu operacyjnego, tak samo jak leasingu finansowego. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) w wydanej dnia 17 kwietnia 2018 r. interpretacji indywidualnej (sygn. 0111-KDIB1-1.4010.86.2018.1.BK) stwierdził, że przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji mają zastosowanie do wszystkich rodzajów umów leasingu.

Niedostateczna kapitalizacja – zakres wyłączeń

Od 1 stycznia 2018 r. na podstawie art. 15c ust. 1 ustawy CIT, podatnicy są co do zasady obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej ich nadwyżka przewyższa 30% „EBITDA”, tj. 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów, pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej

i prawnej. Powyższe ograniczenie nie ma zastosowania do kosztów finansowania dłużnego w wysokości nieprzekraczającej 3 mln zł.

Z kolei definicja kosztów finansowania dłużnego uwzględniona została w art. 15c ust. 12 ustawy CIT. Przepis ten niezwykle szeroko ujmuje pojęcie kosztów finansowania dłużnego, jako wszelkich kosztów związanych z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym także od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych. Ustawodawca wprowadził przykładowe wyliczenie takich kosztów jak np.: odsetki, prowizje, premie czy też część odsetkową raty leasingowej.

Należy podkreślić, że pojęcie „części odsetkowej raty leasingowej” nie zostało wprost użyte w żadnych innych przepisach ustawy CIT, z wyjątkiem przepisów o niedostatecznej kapitalizacji. Trudno zatem jednoznacznie stwierdzić czy pojęcie zarówno „części odsetkowej” jak i „leasingu” należy rozpatrywać w rozumieniu podatkowym czy rachunkowym (czy też w inny sposób).

Dyrektywa ATAD

W związku z powyższym, w celu znalezienia poprawnej interpretacji powyższego zagadnienia, należy sięgnąć do Dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2016/1164 z 12 lipca 2016 r., (Dyrektywa ATAD), której głównym założeniem jest przeciwdziałanie praktykom unikania

opodatkowania poprzez ograniczenie możliwości odliczania nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego.

Dyrektywa, w art. 2 ust. 1 wprowadza definicję „kosztów finansowania zewnętrznego”. Pojęcie to na gruncie dyrektywy rozumiane jest bardzo szeroko. Oznacza ono bowiem wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania. Omawiana definicja posługuje się pojęciem „elementu odsetkowego finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego”. Jednakże i w tym wypadku Dyrektywa nie precyzuje czy leasing finansowy należy rozpatrywać w ujęciu podatkowym, czy też rachunkowym.

Przepisy w zakresie kosztów finansowania zewnętrznego budzą wiele wątpliwości zarówno na szczeblu unijnym, jak i w zakresie ich ujęcia w ramach przepisów krajowych.

Mając bowiem na uwadze przepisy Dyrektywy, należy zauważyć, że w świetle przepisu wprowadzającego definicję kosztów finansowania zewnętrznego konieczne jest aby wymienione w niej kategorie były zgodne z krajowymi przepisami prawa krajowego. Jednakże, pomimo iż powszechnie przyjmuje się, że art. 17f ustawy CIT dotyczy leasingu finansowego, to nie wprowadza on, podobnie jak cała ustawa, jednoznacznej definicji tego pojęcia.

Przepisy w zakresie kosztów finansowania zewnętrznego budzą wiele wątpliwości zarówno na szczeblu unijnym, jak i w zakresie ich ujęcia w ramach przepisów krajowych.

Zakres ograniczenia

Kwestia zakresu obowiązywania pojęcia finansowania dłużnego ujętego w art. 15c ustawy CIT, w kontekście opłat ponoszonych z tytułu podatkowego leasingu operacyjnego, stała się przedmiotem interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 17 kwietnia b.r.

W wydanej interpretacji organ argumentował, że przepis art. 15c ust. 12 ustawy CIT dotyczący kosztów finansowania dłużnego oraz równoważne im ekonomicznie przychody określone w art. 15c ust. 13 ustawy CIT nie wskazują jednego rodzaju leasingu, do którego się wprost odnoszą. Ponadto, zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, również brak istnienia ustawowej definicji pojęć leasingu finansowego i operacyjnego przemawia za tym, aby przepisy w zakresie limitacji nadwyżki kosztów finansowania dłużnego dotyczyły obu rodzajów leasingu.

Skutki dla podatników

W przypadku leasingu finansowego w ujęciu bilansowym, a podatkowo leasingu operacyjnego, dochodzi zazwyczaj do fakturowania przez finansującego opłaty podstawowej w ramach jednej pozycji. Jednakże w takiej sytuacji finansujący powinien wyodrębnić z opłaty leasingowej odpowiednio:

- część kapitałową – stanowiącą spłatę zobowiązania pierwotnie ujętego w księgach,
- część odsetkową – odpowiadającą kosztom finansowym leasingowanego składnika majątku.

W sytuacji, gdy na otrzymanej fakturze od firmy leasingowej nie widnieje powyższy podział, wówczas korzystający w celu uzyskania stałej, okresowej stopy zwrotu z niespłaconego salda zobowiązania dokonuje alokacji kosztów finansowych leasingu z zastosowaniem jednej z trzech możliwych metod opisanych szerzej w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5.

Wskazany przez Dyrektora KIS w przytoczonej interpretacji pogląd skutkuje koniecznością uwzględnienia kosztów odsetkowej części raty podatkowego leasingu operacyjnego w kosztach uzyskania przychodu i ich potencjalnym, częściowym wyłączeniem.

Mając na uwadze brak legalnej definicji w przepisach Dyrektywy w zakresie „elementu odsetkowego finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego” oraz dokonaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretację przepisów krajowych w zakresie niedostatecznej kapitalizacji oraz regulacji odnoszących się do leasingu (tj. leasingu operacyjnego i finansowego), nie sposób na obecną chwilę jednoznacznie określić jaka linia orzecznicza zostanie przyjęta przez sądy administracyjne w niniejszej sprawie. W związku z powyższym, to na barkach podatników spoczywa obowiązek dokonywania bieżącego przeglądu umów leasingu w ujęciu zarówno podatkowym jak i rachunkowym.



Katarzyna Gargul

konsultant w dziale doradztwa podatkowego, biuro w Krakowie





Czy wkłady gotówkowe są opodatkowane CIT

Dzień 1 stycznia 2018 r. dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych wiązał się z koniecznością oswojenia się z wieloma zasadniczymi zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT), które w znowelizowanym kształcie – co najmniej do końca tego roku – będą determinować sposób rozliczeń w ramach tego podatku.

Obok planowanych i sygnalizowanych przez Ministerstwo Finansów zmian, konsekwentnie od dnia pierwszej publikacji projektu ustawy nowelizującej pojawiły się też takie, których wprowadzenie pierwotnie nie było planowane. Taki stan rzeczy uznać należy za szczególnie niepożądany, nie tylko w kontekście stosowania przepisów prawa przez podatników, ale także z perspektywy zagadnienia jakości stanowionego prawa, które w pewnych obszarach nakłada na obywateli określone obowiązki i z tego powodu nie powinno wprowadzać w błąd.

Jedną ze zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą ustawy o podatkach dochodowych z dnia 27 października 2017 r. była modyfikacja w zakresie regulacji odnoszących się do kwestii opodatkowania wkładów pieniężnych do spółek i spółdzielni.

Wątpliwości związane z literalną treścią art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy CIT

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT, w przypadku wnoszenia wkładów do spółek / spółdzielni przychodem podlegającym opodatkowaniu jest wartość tego wkładu określona w umowie spółki, statucie lub innym dokumencie, nie niższa od wartości rynkowej wkładu (jeżeli wartość określona przez podatnika jest niższa niż wartość rynkowa przedmiotu wkładu albo wartość ta nie została określona w statucie, umowie albo innym podobnym dokumencie, przychodem jest wartość rynkowa określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego). Zmiana przywołanego powyżej przepisu motywowana była podjęciem przez ustawodawcę decyzji o objęciu działaniem tzw. małej klauzuli antyabuzywnej zasad opodatkowania aportów przedsiębiorstw oraz zorganizowanych części przedsiębiorstw (ZCP). W aktualnym stanie prawnym (od dnia 1 stycznia

2018 r.) aporty przedsiębiorstw lub ZCP stanowią transakcje neutralne podatkowo wyłącznie jeżeli ich dokonanie nastąpi z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. O ile w tym zakresie ustawodawcy udało się osiągnąć zamierzony cel, to pojawiły się także dodatkowe wątpliwości związane z tym, czy dodatkową konsekwencją polegającą na dodaniu klauzuli uzasadnienia ekonomicznego dla aportu przedsiębiorstwa lub ZCP było również doprowadzenie do sytuacji, w której przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem CIT byłaby wartość wkładu gotówkowego wniesionego do spółki lub spółdzielni.

Niezależnie od okoliczności, dopuszczalność generowania przez wkłady gotówkowe przychodu podatkowego już samo w sobie jest niepoprawne, to literalna treść przepisu w istocie pozwala na taki wniosek. Przepis po nowelizacji z dnia 27 października 2017 r. nie różnicuje bowiem zasad opodatkowania wkładów w zależności od ich przedmiotu. Nie posługuje się również pojęciem aportu, które w nomenklaturze prawa handlowego oznacza wyłącznie wkłady niepieniężne.

Konsekwencje podatkowe nowelizacji przepisów

Przyjęcie za prawidłowe stwierdzenia, że wartość wkładu gotówkowego stanowi przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem CIT rodziłoby daleko idące implikacje. Należy bowiem zauważyć, że z uwagi na brak korespondujących zmian w przepisach dotyczących zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów, osiągnięty w związku z wniesieniem wkładu gotówkowego przychód, odmiennie niż w przypadku aportów, nie podlegałby pomniejszeniu o koszty uzyskania przychodów – koszty w postaci wydatków na objęcie udziałów (akcji) mogłyby podlegać rozliczeniu dopiero w momencie ich odpłatnego zbycia. Kolejną konsekwencją wskazanej powyżej interpretacji art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy CIT byłaby również odmienna kwalifikacja przychodu powstałego w związku z wniesieniem wkładu do spółki lub spółdzielni w zależności od jego przedmiotu: w przypadku aportów przychód ten podlegałby kwalifikacji do przychodów z zysków kapitałowych, w przypadku zaś wkładów gotówkowych przychód ten stanowiłby przychód z tzw. działalności operacyjnej (przychody inne niż kapitałowe).



Przyjęcie za
prawidłowe
stwierdzenia, że
wartość wkładu
gotówkowego
stanowi
przychód
podlegający
opodatkowaniu
podatkiem CIT
rodziłoby daleko
idące implikacje.

Resort finansów dokonuje sprostowania

Ilość i charakter rozbieżności w obszarze opodatkowania na gruncie ustawy CIT czynności wniesienia wkładu jakie wiązałyby się z uznaniem, że wkłady gotówkowe do spółek i spółdzielni podlegają opodatkowaniu podatkiem CIT, od początku pozwalał na wzbudzenie podejrzeń, że tak daleko idące zmiany w treści art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT nie były planowane przez Ministerstwo Finansów. Pierwszym dobitnym sygnałem potwierdzającym te przypuszczenia był opracowany jeszcze przed wejściem w życie ustawy nowelizującej projekt ustawy zmieniającej m.in. ustawę nowelizującą ustawy CIT i PIT z dnia 27 października 2017 r. (tj. projekt z dnia 30 listopada 2017 r.), którego celem było m.in. przywrócenie stanu, w którym przepis stanowiący o opodatkowaniu wkładów obejmuje wyłączenie aporty. Finalnie, z uwagi na fakt, że projekt ustawy zmieniającej ustawę nowelizującą nie został do chwili obecnej przyjęty przez Parlament, co tym samym pozostawia pewne wątpliwości co do kwestii opodatkowania wkładów gotówkowych podatkiem CIT, do rozwiania wszelkich wątpliwości we wskazanym zakresie zmuszony został Minister Finansów, który w interpretacji ogólnej wydanej dnia 2 marca 2018 r. odniósł się do niniejszej kwestii.

Uwzględniając stanowisko Ministra Finansów wyrażone we wskazanej interpretacji ogólnej, z punktu widzenia praktyki i stosowania prawa, zagadnienie niepodlegania opodatkowaniu podatkiem CIT wkładów gotówkowych do spółek i spółdzielni można uznać za definitywnie rozstrzygnięte. Minister Finansów potwierdził, że art. 12 ust. 1 pkt. 7 nie obejmuje swoim zakresem przypadków wnoszenia wkładów pieniężnych do spółek lub spółdzielni. W ocenie resortu finansów zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą z dnia 27 października 2017 r. miały na celu jedynie

opodatkowanie możliwego dochodu skutkującego przeniesieniem własności danego składnika majątku podatnika. Ponadto, jak wskazał Minister Finansów, w uzasadnieniu projektu nowelizacji brak było fragmentu wskazującego na zamiar resortu co do objęcia opodatkowaniem CIT wkładów gotówkowych.

Ochrona interesu podatników

Opisana sytuacja nieco odmienniej ocenie będzie jednak podlegać z perspektywy zasad pewności prawa oraz poprawności legislacyjnej. Stanowi ona bowiem ewidentny dowód na to, że nowelizacja nie została przygotowana w sposób sumienny i z dbałością o interesy podatnika, który z całą pewnością nie powinien być obarczany odpowiedzialnością za rozstrzygnięcie, które z wprowadzonych zmian były planowane, a które w ustawie „zdarzyły się” przypadkowo. Jednoznacznie negatywnie o jakości stanowionego prawa podatkowego należy wypowiedzieć się w przypadku gdy procedurę legislacyjną przechodzi ustawa, której efektem jest faktyczne, nieuzasadnione i niezaplanowane zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników podatku CIT i PIT (symetryczne zmiany w podatku PIT nie były bowiem przedmiotem zmian).



Anna Tynieć

starszy konsultant w dziale doradztwa podatkowego, biuro w Krakowie

Problemy interpretacyjne w dokumentacji cen transferowych

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 marca 2018 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków z zakresu dokumentacji podatkowej, termin na sporządzenie dokumentacji cen transferowych, złożenie oświadczenia o jej sporządzeniu oraz dołączenie do zeznania podatkowego za rok podatkowy uproszczonego sprawozdania CIT-TP został wydłużony do końca września.





Pomimo, że prace nad przygotowaniem i wywiązaniem się z obowiązku dokumentacyjnego w obszarze cen transferowych są w większości w zaawansowanym stadium prac, to nie można przy tym zapominać, że wiele kwestii w tym obszarze nadal podlega dyskusji. Ministerstwo Finansów podjęło już próbę ich zbiorczego wyjaśnienia na mocy interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2018 r. Wydaje się przy tym, że największe emocje podatników wzbudzają wyjaśnienia organów podatkowych odnoszące się do kwestii jednorodności transakcji.

Na podstawie art. 9a ust. 1d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT) za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, a zatem te, które podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu uznaje się transakcje i inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50 tys. euro.

Jak rozumieć pojęcie "jednorodności transakcji"?

Jednakże w przepisach ustawy CIT jak i Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 września 2017 r. nie wyjaśniono co oznacza pojęcie: „transakcje i inne zdarzenia jednego rodzaju” oraz w jaki sposób podatnicy powinni sumować wartość

przeprowadzonych transakcji (i) odrębnie dla każdego kontrahenta z uwzględnieniem ustawowego limitu (ii) czy też może w sposób sumaryczny.

Przedmiotowa kwestia wielokrotnie była przedmiotem zainteresowania ze strony Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS), który w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych wiele razy stawał po stronie podatników. Przykładowo należy tutaj wskazać na wydane przez Dyrektora KIS interpretacje indywidualne z dnia: 11 grudnia 2017 r. (nr 0111-KDIB1-3.4010.325.2017.2.APO), 14 grudnia 2017 r. (nr 0111-KDIB1-2.4010.391.2017.1.ANK), 19 grudnia 2017 r. (nr 0115-KDIT2-3.4010.288.2017.1.KP), 20 grudnia 2017 r. (nr 0111-KDIB1-3.4010.447.2017.1.MST) oraz 29 grudnia 2017 r. (nr 0111-KDIB1-1.4010.156.2017.1.SG), gdzie organ podatkowy stwierdza jednoznacznie, że ustawowy limit transakcji i innych zdarzeń jednego rodzaju należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązany.

Jednakże, jak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2018 r., podmiot gospodarczy, który przeprowadza transakcje jednego rodzaju na analogicznych warunkach z różnymi podmiotami powiązany powoduje, że transakcja ta w dalszym ciągu ma

Podatnicy, którzy otrzymali interpretację indywidualną w swojej sprawie i stosowali się do niej, tracą wynikającą z niej ochronę.



jednorodząjowy charakter. Tym samym Minister Finansów jasno podkreśla, że przepisy ustaw podatkowych w żaden sposób nie stanowią o konieczności ustalania progu dokumentacyjnego osobno dla każdego podmiotu powiązanego.

Utrata mocy ochronnej interpretacji indywidualnych

W związku z powyższym podatnicy, którzy otrzymali interpretację indywidualną w swojej sprawie i stosowali się do niej, tracą wynikającą z niej ochronę. Zgodnie bowiem z art. 14k Ordynacji podatkowej, interpretacja chroni tylko do czasu zmiany bądź stwierdzenia jej wygaśnięcia. Jest niemal pewne, że wielu podatników, którzy dzięki

interpretacji indywidualnych Dyrektora KIS otrzymało ochronę może zostać jej wkrótce pozbawiona na mocy decyzji stwierdzającej jej wygaśnięcie. Zauważalna jest wzmożona aktywność organu podatkowego w zakresie uchylania interpretacji indywidualnych odnoszących się do problemu jednorodząjowości transakcji.

Tak zdecydowana zmiana linii interpretacyjnej organów podatkowych nasuwa pytania co do zasadności występowania z wnioskiem o ochronę na mocy interpretacji podatkowych, a także pozwala na poczynienie pewnych przemyśleń związanych ogólnie z sensem posługiwania się nimi na linii podatnik – organ podatkowy.



Katarzyna Gargul
konsultant w dziale doradztwa podatkowego, biuro w Krakowie





Benchmark dla refaktur

Jak wynika z interpretacji indywidualnej z dnia 2 marca 2018 r. wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS), podatnicy nie będą zwolnieni z obowiązku sporządzenia analizy danych porównawczych w przypadku tzw. refaktury. Zdaniem organu interpretacyjnego, użycie pomiędzy podmiotami powiązаныmi takiej samej ceny jaka została ustalona pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi, nie determinuje jej rynkowego poziomu.

Obowiązek sporządzenia analizy danych porównawczych w stosunku do transakcji zawartych w 2017 r. dotyczy podatników, których przychody lub koszty w poprzednim roku podatkowym przekroczyły równowartość 10 mln euro. Próg wartościowy dla jednej transakcji objętej obowiązkowym sporządzeniem analizy danych porównawczych wynosi 90 tys. euro i wzrasta o 5 tys. euro z każdym dodatkowym 1 mln euro przychodu lub kosztu osiągniętego przez podatników w roku poprzednim. Kryteria, na podstawie których ustalany jest próg wartościowy dla jednej transakcji objętej obowiązkowym dokumentacyjnym zostały precyzyjnie określone w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 24 stycznia 2018 r. Minister określił w niej, iż transakcje jednego rodzaju zawierane na analogicznych

warunkach z różnymi podmiotami podlegają sumowaniu względem obowiązujących progów wartościowych transakcji objętej obowiązkowym dokumentacyjnym.

Refaktura nie oznacza automatycznie, że ustalona cena była ceną rynkową

W interpretacji indywidualnej Dyrektor KIS wskazał, iż obowiązek sporządzenia analizy porównawczej w odniesieniu do wybranych kategorii „transakcji” ma na celu ustalenie czy ceny stosowane przy nabyciu towarów lub usługi zostały ustalone zgodnie z warunkami, jakie w porównywalnych okolicznościach ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Tym samym nabycie towaru lub usługi od podmiotu niepowiązanego i późniejsze jego



W interpretacji indywidualnej Dyrektor KIS wskazał, iż obowiązek sporządzenia analizy porównawczej w odniesieniu do wybranych kategorii „transakcji” ma na celu ustalenie czy ceny stosowane przy nabyciu towarów lub usługi zostały ustalone zgodnie z warunkami, jakie w porównywalnych okolicznościach ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

zbycie bez narzucenia marży spełnia przesłanki „transakcji” i podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu. Konsekwentnie zatem Dyrektor KIS twierdzi, że samo wykorzystanie takiej samej ceny jaka zastosowana została między podmiotami niezależnymi nie oznacza automatycznie, iż ustalona cena pomiędzy kontrahentami powiązany była ceną rynkową. Ponadto podmiot refakturowujący koszt usługi może pełnić wiele innych funkcji związanych z przedmiotową transakcją, takich jak prowadzenie negocjacji handlowych czy obsługa kontraktów. W takim przypadku przeniesienie na podmiot powiązany jedynie kosztów nabycia określonej usługi może prowadzić do wniosku, iż w analogicznej, porównywalnej sytuacji podmiot niepowiązany zachowałby się inaczej.

Wątpliwości co do podwójnego obowiązku dokumentacyjnego i sposobu wykonania benchmarku

Warto zwrócić uwagę, iż Dyrektor KIS w wydanej interpretacji w żaden sposób nie odniósł się do argumentu podatnika o wytycznych OECD w zakresie dostosowania potrzeby dokumentacyjnej do kosztów i obciążeń administracyjnych podatnika.

Jednym z obligatoryjnych elementów dokumentacji podatkowej jest bowiem wskazanie metody i sposobu kalkulacji przychodu wraz z uzasadnieniem jej wyboru. Wyjaśnienie przez podatnika zasadności stosowania refaktury kosztów oraz okoliczności, które wpłynęły na brak narzucenia marży, następuje więc już na etapie dokumentacji podatkowej. Brak odpowiedzi na taki argument ze strony organu wskazuje, iż wcześniejsza analiza rynkowego poziomu refaktury kosztów na etapie dokumentacji nie zwalnia podatnika z pogłębionej analizy transakcji na etapie analizy porównawczej.

Wątpliwości budzi również kwestia technicznego wykonania analizy rynkowości w odniesieniu do transakcji refakturowanej. W ocenie naszych ekspertów popartej odpowiedzią uzyskaną z rąk przedstawicieli Ministerstwa Finansów w trakcie Forum Cen Transferowych z dnia 12 kwietnia 2018 r., najbardziej adekwatnym sposobem sporządzenia dokumentacji cen transferowych w niniejszym zakresie jest przygotowanie opisu zgodności warunków transakcji lub innych zdarzeń z warunkami jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.



Anna Owsieńska
konsultant w dziale doradztwa podatkowego, biuro w Krakowie

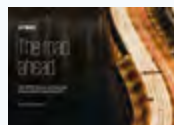
Publikacje KPMG

Analizy i raporty KPMG tworzone są dzięki wiedzy i doświadczeniu naszych ekspertów. Publikacje te podejmują problemy istotne dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce i na świecie.



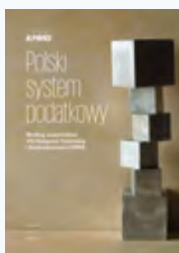
Zniesienie limitu składek ZUS z perspektywy firm działających w Polsce

Raport powstał na podstawie badania zrealizowanego na próbie 201 firm działających w Polsce. Badanie zostało zrealizowane na przełomie stycznia i lutego 2018 r., metodą CATI (ang. *Computer-Assisted Web Interview*) wśród osób odpowiedzialnych za finanse firmy. W badaniu wzięły udział firmy z kapitałem polskim (88%), zagranicznym (9%) i mieszanym (3%). Celem badania było poznanie opinii przedsiębiorstw działających w Polsce w różnych branżach na temat wpływu zniesienia limitu składek ZUS na prowadzoną przez nich działalność.



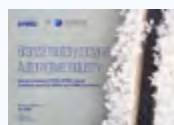
The road ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017

Raport został opracowany na podstawie odpowiedzi udzielonych przez specjalistów z 49 firm członkowskich KPMG, którzy dokonali przeglądu rocznych raportów finansowych i dotyczących odpowiedzialności korporacyjnej z największych 100 przedsiębiorstw, według przychodów, w swoich krajach i regionach. Źródła badawcze obejmowały PDF i drukowane raporty, a także treści internetowe publikowane między 1 lipca 2016 r. a 30 czerwca 2017 r.



Polski system podatkowy wg uczestników VIII Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG

Raport zawiera wyniki badania dotyczącego systemu podatkowego w Polsce przeprowadzonego 9 stycznia 2018 r. wśród uczestników VIII Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, tj. przedstawicieli kadry zarządzającej, dyrektorów finansowych, głównych księgowych oraz szefów sprawozdawczości finansowej i controllingu. Badanie miało na celu poznanie oceny polskiego systemu podatkowego z punktu widzenia kadry najwyższego szczebla przedsiębiorstw z różnych branż z całej Polski. Na pytania odpowiedziało 191 osób.



Branża motoryzacyjna, Edycja Q1/2018

Raport należy do serii raportów kwartalnych, których celem jest przedstawienie bieżących trendów w branży motoryzacyjnej w Polsce, rozumianej zarówno jako rynek motoryzacyjny, jak i produkcja przemysłowa oraz motoryzacyjne usługi finansowe. Analiza oparta jest o najnowsze dostępne dane rejestracyjne, statystyczne i rynkowe. Publikacja jest wspólnym przedsięwzięciem Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego oraz KPMG w Polsce.



Barometr firm rodzinnych. Optymistycznie naprzód

Raport jest szóstą edycją badania przeprowadzonego przez KPMG w wybranych krajach Europy, a polskie firmy rodzinne wzięły udział w badaniu już po raz piąty. Raport został opracowany na podstawie wyników wywiadów internetowych (CAWI), przeprowadzonych w okresie maj-sierpień 2017 roku. Raport skupia się na kompleksowej analizie sytuacji biznesów rodzinnych, ich planów na przyszłość, priorytetów oraz wyzwań, z którymi muszą się zmagać na co dzień.



Barometr cyberbezpieczeństwa. Cyberatak zjawiskiem powszechnym

Raport powstał na podstawie badania zrealizowanego na próbie 101 firm. Badanie zostało zrealizowane metodą CATI (ang. *Computer-Assisted Web Interview*) wśród osób odpowiedzialnych za bezpieczeństwo IT (członków zarządu, dyrektorów ds. bezpieczeństwa, prezesów, dyrektorów IT lub innych osób odpowiedzialnych za ten obszar). Badanie zostało zrealizowane na przełomie listopada i grudnia 2017 roku przez firmę Norstat Polska.

Kontakt



Mirosław Michna

Partner
Szef biura KPMG w Krakowie
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce
T: +48 12 424 94 09
E: mmichna@kpmg.pl



Mariusz Szlachta

Partner
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce, biuro w Krakowie
T: +48 12 424 94 05
E: mslachta@kpmg.pl



Łukasz Piwowarczyk

Dyrektor
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce, biuro w Krakowie
T: + 48 12 424 94 51
E: lpiwowarczyk@kpmg.pl

Interesujesz się podatkami?
SPRAWDŹ:



kpmg.com/pl/podatki
kpmg.com/pl/taxalerts
kpmg.com/pl/frontiersintax
kpmg.com/pl/ppt
kpmg.com/pl/globaltaxapp
abcplatnika.pl
taxownik.pl

Znajdź nas:

[youtube.com/kpmgpoland](https://www.youtube.com/kpmgpoland)

[facebook.com/kpmgpoland](https://www.facebook.com/kpmgpoland)

twitter.com/kpmgpoland

[linkedin.com/company/kpmg_poland](https://www.linkedin.com/company/kpmg_poland)

[instagram.com/kpmgpoland](https://www.instagram.com/kpmgpoland)

[pinterest.com/kpmgpoland](https://www.pinterest.com/kpmgpoland)



KPMG Poland

Biura KPMG w Polsce

Warszawa

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
T: +48 22 528 11 00
F: +48 22 528 10 09
E: kpmg@kpmg.pl

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
T: +48 12 424 94 00
F: +48 12 424 94 01
E: krakow@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
T: +48 61 845 46 00
F: +48 61 845 46 01
E: poznan@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
T: +48 71 370 49 00
F: +48 71 370 49 01
E: wroclaw@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13A
80-219 Gdańsk
T: +48 58 772 95 00
F: +48 58 772 95 01
E: gdansk@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
T: +48 32 778 88 00
F: +48 32 778 88 10
E: katowice@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
F: +48 42 232 77 01
E: lodz@kpmg.pl

© 2018 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wydrukowano w Polsce.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

kpmg.pl