



# Frontiers in tax

**Polish edition**

Marzec 2017

---

**W tym numerze:**

Rzeczywistość post-BEPS – na co trzeba się przygotować?

Ekonomiczne uzasadnienie przeprowadzonych transakcji zyskuje na znaczeniu

Wątpliwości związane z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści uzyskanych przed jej wejściem w życie

Ulga B+R – nowelizacja przepisów bez rozstrzygnięcia wątpliwości

KPMG.pl



# W tym numerze

<b>Wstęp</b>	<b>4</b>
<b>Rzeczywistość post-BEPS – na co trzeba się przygotować?</b>	<b>5</b>
<b>Ekonomiczne uzasadnienie przeprowadzonych transakcji zyskuje na znaczeniu</b>	<b>12</b>
<b>Wątpliwości związane z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści uzyskanych przed jej wejściem w życie</b>	<b>15</b>
<b>Ulga B+R – nowelizacja przepisów bez rozstrzygnięcia wątpliwości</b>	<b>19</b>
<b>Publikacje KPMG</b>	<b>25</b>
<b>Kontakty</b>	<b>26</b>



# Wstęp



**Anna Sińczuk**  
partner w zespole podatków  
międzynarodowych  
dział doradztwa podatkowego  
KPMG w Polsce

Ostatnie dwa lata w polskim prawie podatkowym to okres licznych zmian. Efektem wzmożonej aktywności ustawodawcy jest niska ocena stabilności prawa podatkowego wyrażona przez przedsiębiorców w tegorocznym badaniu KPMG dotyczącym polskiego systemu podatkowego. Wydaje się, że wobec dynamicznie zmieniających się modeli biznesowych oraz form transakcji, a także ze względu na znaczną gospodarczą rolę prawa podatkowego, nie należy spodziewać się istotnej poprawy i nadzwyczajnej stabilności polskiego systemu podatkowego.

Można natomiast i należy postulować, aby planowane zmiany były odpowiednio wcześniej dyskutowane i komunikowane przedsiębiorcom oraz publikowane w ostatecznej formie. Rozczarowanie zbyt późnym informowaniem o planowanych zmianach przedsiębiorcy wyrazili, wystawiając bardzo niską notę w tym obszarze.

W Polsce wykształciła się kultura prawna w myśl której, co do zasady, zmiany w zakresie podatku dochodowego publikowane są do końca listopada z datą wejścia w życie od nadchodzącego stycznia. Oznacza

to w praktyce, że przedsiębiorca ma tylko miesiąc na zapoznanie się z ostatecznym kształtem zmian oraz przygotowanie się do ich stosowania. O ile dawniej wystarczające było, aby doświadczony główny księgowy przyswoił sobie zmiany, o tyle dziś systemy księgowo-podatkowe są w znacznym stopniu zintegrowane i zautomatyzowane. W konsekwencji niemal każda zmiana przepisów prawa podatkowego może wymagać przeprowadzenia projektu wdrożeniowego z udziałem zewnętrznych doradców podatkowych, doradców IT oraz licznych ekspertów wewnętrznych danej firmy, aby przedyskutować przede wszystkim możliwe uproszczenia oraz konieczność uzyskania stosownych interpretacji podatkowych.

W niniejszym numerze magazynu *Frontiers in tax* przybliżymy Państwu niektóre z ostatnio wprowadzanych zmian do prawa podatkowego, sprawiających częste trudności przedsiębiorcom. Polecam również obserwowanie prac OECD i UE, dzięki czemu można poznać z wyprzedzeniem kierunki i przyczyny wprowadzanych zmian w przepisach.

Życzę Państwu przyjemnej lektury.

# Rzeczywistość post-BEPS - na co trzeba się przygotować?

**Dużym wyzwaniem dla polskich podatników jest dostosowywanie się do licznych w ostatnim czasie zmian w prawie podatkowym. Warto zwrócić uwagę, że zarówno wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zmiany w cenach transferowych, jak i raportowanie w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego są pochodną pakietu anti-BEPS opublikowanego w październiku 2015 r. przez OECD/G20. Znajomość rozwiązań wypracowanych na forum międzynarodowym, ułatwi podatnikom stosowanie nowych regulacji, gdy zostaną implementowane do polskiego prawa.**



Polscy podatnicy mierzą się w ostatnich latach z licznymi zmianami prawa podatkowego. Warto zdawać sobie sprawę, że zarówno wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jak i zmiany w cenach transferowych, a nawet Jednolity Plik Kontrolny są pochodną pakietu anti-BEPS opublikowanego w październiku 2015 r. przez OECD/G20. Im szybciej zapoznamy się z pracami na forum międzynarodowym, tym łatwiej będzie nam je wdrożyć, gdy już znajdą się w polskim prawie.

Na forum OECD/G20 zakładano dobrowolność poszczególnych państw co do zakresu przystąpienia do realizacji pakietu anti-BEPS i sposobu jego wdrożenia krajowego. Polska należy do awangardy państw intensywnie wdrażających rozwiązania anti-BEPS i w latach 2014-2017 przeprowadziła szereg zmian w prawie podatkowym, mających na celu uszczelnienie polskiego systemu podatkowego zarówno w ujęciu krajowym, jak i międzynarodowym. Podobnie intensywnymi działaniami zareagowała na pakiet anti-BEPS Komisja Europejska, proponując Dyrektywę ATAD oraz szereg innych działań.

Mając na uwadze szeroki zakres prac przeprowadzonych w kontekście BEPS oraz liczbę krajów (ponad 100), biorących udział w ich wdrażaniu do prawodawstw krajowych, już dziś można skonstatować, że Plan Działań BEPS wywarł fundamentalny wpływ na międzynarodowe prawo podatkowe i zapoczątkował nową rzeczywistość podatkową post-BEPS. Przyjrzyjmy się zatem agencji OECD/G20 i UE w kształtującym się świecie post-BEPS oraz temu, jakich zmian w polskim prawie podatkowym możemy się jeszcze spodziewać.

#### Nowa umowa wielostronna

24 listopada 2016 r. ponad 100 krajów zakończyło negocjacje nad wielostronną umową (ang. *multilateral instrument*, dalej: MLI), mającą na celu jednoczesne zastosowanie pakietu anti-BEPS do ponad 2 000 dwustronnych umów o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu (dalej: UPO) zawartych przez państwa uczestniczące, w tym przez Polskę. Po wejściu w życie MLI konieczne będzie zadanie między innymi następujących pytań zanim

zastosujemy wyłączenie bądź obniżoną stawkę z UPO:

- Czy przeważający cel transakcji (*the principal purpose test*) był niepodatkowy?
- Czy w drugim państwie dochód / majątek podlega opodatkowaniu, czy dochodzi do podwójnego nieopodatkowania?
- Czy minimum 25% udziałów w spółce zależnej było posiadanych przez przynajmniej rok przed zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku u źródła do dywidend?
- Czy dystrybutor (polska spółka / oddział) odgrywa wiodącą rolę (ang. *the principal role*) w zawieraniu umów sprzedaży, nawet jeśli ich faktycznie nie zawiera, ani nie ma pełnomocnictw do negocjacji na rzecz zagranicznego podmiotu?
- Jaki jest faktyczny zakres działań sprzedażowych polskiej spółki zależnej posiadanej w minimum 50% na rzecz podmiotu zagranicznego?





Warto odnotować, że do polskiej ustawy o podatku dochodowym wprowadzono od tego roku definicję rzeczywistego właściciela, która wymusi badanie przez polskich podatników, na czyją rzecz dokonują wypłaty przed zastosowaniem zwolnienia z podatku u źródła dla wypłacanych odsetek i należności licencyjnych.

Ponadto w przypadku zaistnienia podwójnego opodatkowania zwiększą się możliwości porozumienia między organami podatkowymi z korzyścią dla podatnika w wyniku upowszechniającego się arbitrażu bądź wzajemnego porozumiewania się (tzw. MAP).

Zmiany proponowane w MLI nierzadko prezentowane są w kilku alternatywnych opcjach, z możliwością zastosowania przez jedno państwo różnych wariantów do poszczególnych umów UPO. Oznacza to, że na ten moment nie mamy wiedzy, na które rozwiązania i w których umowach UPO zdecyduje się Polska. Czas na notyfikowanie szczegółów wybranych opcji, wariantów i nawet zakresu ich stosowania bądź niestosowania w wybranych umowach dwustronnych Polska i inne kraje otrzymały do czerwca 2017 r. i do tego czasu należy uzbroić się w cierpliwość. Niemniej już teraz warto przeanalizować swoje

transakcje i model biznesowy pod kątem konieczności śledzenia celów transakcji, faktycznych efektów podatkowych w drugiej jurysdykcji oraz możliwości minimalizowania ryzyk związanych z odmową zastosowania preferencji UPO w danym przypadku.

W kontekście powyższego warto odnotować, że do polskiej ustawy o podatku dochodowym wprowadzono od tego roku definicję rzeczywistego właściciela, która wymusi badanie przez polskich podatników, na czyją rzecz dokonują wypłaty przed zastosowaniem zwolnienia z podatku u źródła dla wypłacanych odsetek i należności licencyjnych. Treść pozyskiwanych oświadczeń od odbiorców płatności musi zostać odpowiednio dostosowana.

Należy także odnotować zmianę w Ordynacji podatkowej, która umożliwi organom podatkowym doręczenie upoważnienia do kontroli osobie faktycznie kierującej zakładem (PE),



co może nasuwać chęć zintensyfikowania działań kontrolnych wobec nieujawnionych zakładów działających w Polsce.

### Działania UE

W lipcu 2016 r. przyjęto w UE dyrektywę przeciwko unikaniu opodatkowania (ATAD) z terminem implementacji zaproponowanych standardów minimum na grudzień 2018 r. Niemniej Polska już wdrożyła większość jej założeń, wprowadzając regulacje CFC, ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania oraz zmieniając przepisy dot. cienkiej kapitalizacji. Dyrektywa przewiduje ponadto wprowadzenie tzw. *exit tax*, czyli podatku płaconego przy restrukturyzacji wiążącej się z przeniesieniem funkcji, aktywów i/ lub ryzyk zagranicę. Ministerstwo Finansów jest jednak zdania, że ogólne przepisy dot. cen transferowych w Polsce adresują już tę problematykę. Pozostaje zatem Polsce wdrożenie tzw. klauzuli *switch-over* oraz unijnej odpowiedzi na struktury hybrydowe. W tej drugiej sprawie chodzi o wprowadzenie regulacji uniemożliwiających odliczenie tej samej płatności w dwóch krajach, bądź o konieczność uwzględnienia w przychodach otrzymanej płatności (np. dywidendy), gdy w drugim kraju stanowi ona koszt podatkowy. Ponadto UE pracuje obecnie nad dyrektywą ATAD-2, aby zaadresować rozwiązania hybrydowe z udziałem państw trzecich oraz stałych zakładów (PE). ECOFIN właśnie osiągnęła porozumienie i przyjęła projekt, ale założone wdrożenie ATAD-2 od 2020 r. wydaje się trudne do osiągnięcia. Ponadto impas osiągnęły wznowione prace nad dyrektywą CCCTB ustanawiającą w uproszeniu wspólny podatek CIT w UE. Prace ruszyły po kilkuletniej przerwie pod szyldem dyrektywa w sprawie wprowadzenia wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw (CCTB), eliminującym „C” w zakresie konsolidacji podstawy opodatkowania. Mimo tego uproszczenia projektu

dalsze prace nie uzyskały akceptacji m.in. Holandii. Kolejnym novum w ramach UE miał być okrojony raport CbC, podlegający szerokiej publikacji, obok wymogu udostępniania poufnego pełnego raportu CbC do wiedzy organów podatkowych. Również ten projekt, tzw. *public CbC*, jest opóźniony, ale ze względu na jego istotność dla biznesu należy bacznie przyglądać się rozwojowi wydarzeń.

Warto na koniec zwrócić uwagę, że w efekcie Dyrektywy 2015/2376 od 2017 r. państwa członkowskie UE zaczęły automatycznie wymieniać się 1-, 2- oraz wielostronnymi APA, interpretacjami podatkowymi o zakresie transgranicznym dot. istnienia zakładu czy dot. podstawy amortyzacji składnika majątku nabytego od powiązanej spółki zagranicznej. W praktyce może to oznaczać dla polskich podatników wymagające kontrole podatkowe spowodowane lepszą wymianą informacji między organami podatkowymi w ramach UE, a także zwiększającą się wiedzą i transgranicznym doświadczeniem polskiego fiskusa.

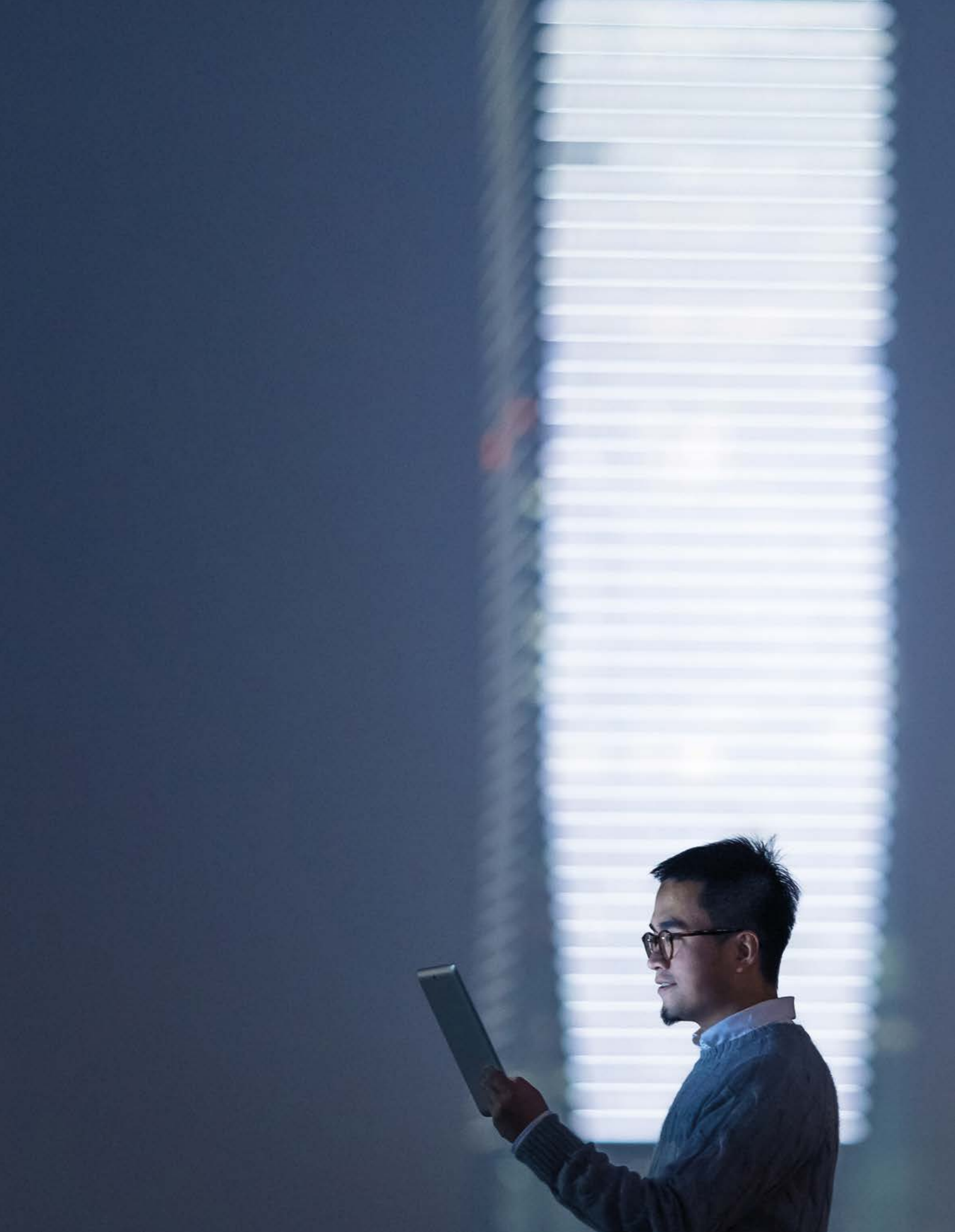
## Podsumowanie

Podsumowując efekty prac OECD/ G20 i UE, rzeczywistość post-BEPS zmusi polskich podatników do gromadzenia wiedzy o drugiej stronie transakcji transgranicznej, sposobu jej opodatkowania w drugiej jurysdykcji, a także wymusi konieczność wymieniać się interpretacjami podatkowymi w ramach grup kapitałowych i wazenia ich wpływu na poszczególne plany i modele biznesowe. W najbliższym czasie polscy podatnicy będą musieli także nauczyć się korzystać z UPO po zmianach spodziewanych w czerwcu 2017 r.

Obecnie obserwujemy pełną koncentrację podatników na dokumentacji cen transferowych, co jest zrozumiałe ze względu na skalę zmian. Warto jednak i w tym zakresie przyrzeć się możliwościom ograniczenia obowiązków dokumentacyjnych bądź poprzez powołanie grupy podatkowej, bądź analizę innych wyłączeń obowiązku sporządzania takiej dokumentacji.



**dr Joanna Koronkiewicz**  
starszy menedżer  
w zespole podatków  
międzynarodowych



# Ekonomiczne uzasadnienie przeprowadzonych transakcji zyskuje na znaczeniu

**W ostatnim okresie w sposób istotny zmieniło się w Polsce otoczenie prawnopodatkowe w zakresie przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera właściwe przygotowanie się podatników na okoliczność kontroli oraz weryfikacja dokonywanych transakcji pod kątem ich motywów gospodarczych.**

Wskutek wdrożenia do systemu podatkowego szeregu rekomendacji anti-BEPS w chwili obecnej można wyróżnić następujące instrumenty (klauzule) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w Polsce:

1. klauzula ogólna (tzw. GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*), stanowiąca część Ordynacji podatkowej;
  2. klauzule szczególne w ustawach podatkowych, uzależniające uzyskanie określonych preferencji od spełnienia dodatkowych warunków. Wśród klauzul szczególnych wskazać należy zwłaszcza:
- klauzulę (test) uzasadnienia ekonomicznego dla reorganizacji spółek, zawartą w art. 10 ust. 4 i ust. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop), zgodnie z którą transakcje połączeń lub podziałów spółek, a także wymiany udziałów mogą korzystać z przywileju neutralności podatkowej jedynie wówczas, gdy są przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a nie

wyłącznie bądź głównie w celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania;

- klauzula (test) uzasadnienia ekonomicznego dla dywidend, ujęta w art. 22c updop, zgodnie z którą nie stosuje się zwolnienia z podatku, jeśli wypłata dywidendy jest związana z czynnościami, mającymi głównie na celu uzyskanie tegoż zwolnienia, a dokonane w tym celu czynności nie były zrealizowane z uzasadnionych przyczyn gospodarczych.

#### **Klauzula ogólna a klauzule szczególne**

Na gruncie klauzuli ogólnej możliwość osiągnięcia korzyści podatkowych została wprost uzależniona od tego, czy podatnik działał w sposób racjonalny czy też sztuczny, tj. oderwany od realiów ekonomicznych prowadzonej działalności. Aby ocenić „sztuczność” dokonywanych transakcji Minister Finansów powinien mieć na uwadze przede wszystkim nieuzasadnione dzielenie operacji gospodarczych, nieumotywowane ekonomicznie angażowanie pośredniczących spółek celowych czy

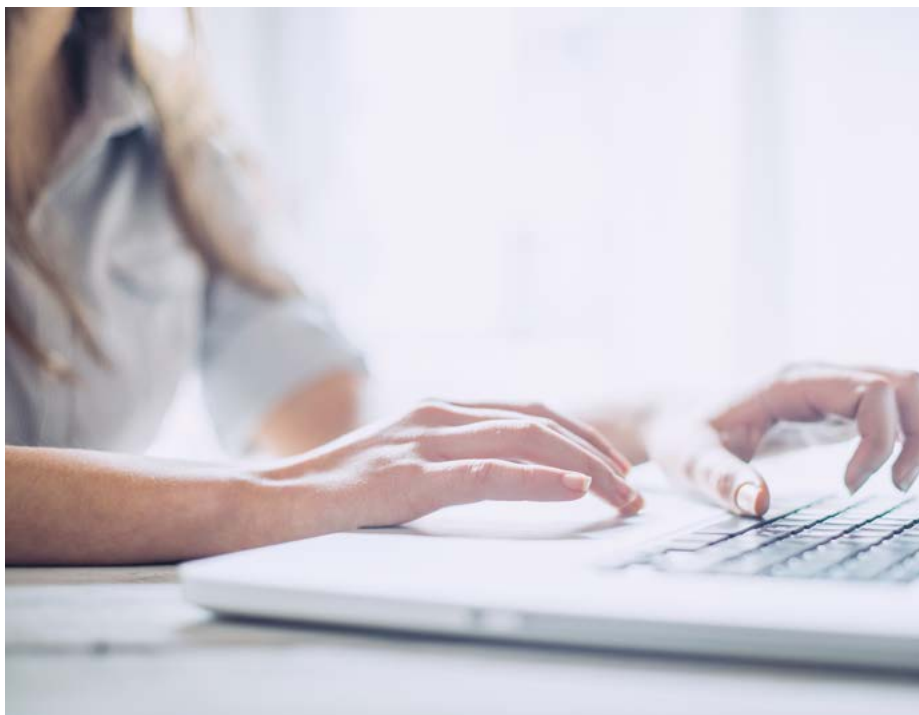
podejmowanie ryzyka gospodarczego nieproporcjonalnego do oczekiwanych korzyści niepodatkowych.

Na podobnej zasadzie istnienia przesłanek ekonomicznych oparte są preferencyjne zasady opodatkowania połączeń spółek oraz wymiany udziałów w ramach UE / EOG. Warto przy tym zauważyć, iż wskutek ostatniej nowelizacji updop ciężar wykazania uzasadnionych motywów biznesowych spoczywa na podatniku z uwagi na domniemanie, iż brak takich przyczyn wskazuje na unikanie / uchylanie się od opodatkowania jako główny cel jego działań.

W tę linię wpisuje się także wprowadzony od 2016 r. dodatkowy warunek (test), od którego spełnienia uzależnione jest zwolnienie z podatku dywidend wypłacanych lub otrzymywanych przez polskie spółki. W przypadku uznania, że wypłata dywidendy była związana z czynnościami dokonanymi bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a uzyskanie zwolnienia przyniosło dodatkowe korzyści podatkowe poza wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania, to dywidenda powinna zostać opodatkowana – nawet, gdy zachowane są wszystkie przesłanki formalne wymagane dla zwolnienia. W praktyce oznacza to wprowadzenie kryterium tzw. substancji biznesowej dla spółek-matek oraz spółek zależnych względem polskich podmiotów, które odpowiednio wypłacają albo otrzymują dywidendy. Polscy podatnicy powinni być w stanie uzasadnić biznesową potrzebę wprowadzenia do swojej struktury grupowej spółek, z którymi wiąże się nieopodatkowane przepływy dywidendowe.

#### **Jak dokumentować transakcje pod kątem biznesowym?**

Z powyższych zmian w polskim ustawodawstwie podatkowym można na ten moment wyciągnąć kilka wniosków. Po pierwsze, należy przypuszczać, że w znacznie większym stopniu niż miało to miejsce do tej pory



# Z powyższych zmian w polskim ustawodawstwie podatkowym można na ten moment wyciągnąć kilka wniosków. Po pierwsze, należy przypuszczać, że w znacznie większym stopniu niż miało to miejsce do tej pory nacisk organów podatkowych zostanie położony na faktyczne motywy działań podatników, a nie jedynie na zgodność z literą prawa.

nacisk organów podatkowych zostanie położony na faktyczne motywy działań podatników, a nie jedynie na zgodność z literą prawa. Prowadzić to może do istotnej zmiany w sposobie przeprowadzania kontroli podatkowych i oceny skutków czynności podatników – kontrolowane mogą być nie tylko fakty i związane z nimi skutki prawne, ale także intencje i motywy postępowania podatnika.

Po drugie, z uwagi na bezpośredni związek między uzasadnieniem biznesowym transakcji, a ich skutkami podatkowymi, warto, aby podatnicy posiadali stosowną dokumentację w celu wykazania, iż ich działania były przede wszystkim umotywowane ekonomicznie. Należy pamiętać, że sam fakt uzyskania preferencji podatkowej nie powinien automatycznie prowadzić do podważenia celowości gospodarczej przeprowadzonej transakcji. Ponieważ na chwilę obecną Ministerstwo Finansów nie opublikowało wytycznych co do zawartości takiej dokumentacji, rozsądnym działaniem wydaje się zgromadzenie wszelkich istniejących dokumentów wewnętrznych oraz ewentualnych analiz zewnętrznych, wskazujących na przesłanki ekonomiczne przeprowadzanych transakcji. Przydatna może być przy tym analiza scenariuszy realistycznie dostępnych dla podatnika w danych okolicznościach wskazująca, iż wybrana alternatywa była najbardziej zasadna biznesowo.

Postępując się przykładem powszechnej praktyki konsolidowania struktury prawnej po akwizycji, w świetle nowych wymogów należałoby wykazać uzasadnienie ekonomiczne dla wybranego wariantu. Zazwyczaj istnieje kilka sposobów na poakwizycyjne uproszczenie struktury (połączenie zwykłe lub odwrotne, sprzedaż majątku lub jego wydanie w ramach likwidacji), a każdy z nich wiąże się z innymi konsekwencjami podatkowymi. W takiej sytuacji, celem wymaganej obecnie analizy byłoby uzasadnienie wyboru konkretnej ścieżki konsolidacyjnej, uwzględniając całokształt planów biznesowych i towarzyszących działaniom rozliczeń podatkowych.

## **Ochrona prawna podatnika w obliczu kontroli**

Należy zwrócić uwagę, że faktyczna przewaga motywów ekonomicznych nad podatkowymi w konkretnym przypadku nie może zostać potwierdzona interpretacją indywidualną. Jediną ścieżką uzyskania ochrony prawnej jest obecnie wystąpienie do Ministra Finansów o tzw. opinię zabezpieczającą, co wiąże się jednak z kosztownym i czasochłonnym postępowaniem, którego wynik jest trudny do przewidzenia. Niepewność prawną potęguje także możliwość utraty mocy ochronnej przez interpretacje podatkowe uzyskane przed dniem 1 lipca 2016 r., jeżeli

potwierdzone na ich gruncie korzyści podatkowe są nadal osiągnane.

Na podstawie ogłaszanych priorytetowych kierunków kontroli skarbowej należy zakładać, że weryfikacja biznesowych przesłanek dla przedsięwzięć podejmowanych przez podatników może szczególnie dotyczyć wewnątrzgrupowych przekształceń (np. połączeń, podziałów, zmian w strukturze własnościowej, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych) oraz przenoszenia wysokocennych aktywów pomiędzy podmiotami powiązаныmi, zwłaszcza jeśli tym działaniom towarzyszyły lub towarzyszą określone korzyści podatkowe. Na ten moment trudno natomiast powiedzieć, czy organy podatkowe będą starały się podważać finansowo-ekonomiczne uzasadnienia prezentowane przez podatników, czy poprzestaną na badaniu, czy takie uzasadnienie w ogóle zostało przedstawione. Przedwczesne byłoby również wyrokowanie co do skali aktywności sądów administracyjnych w wyznaczaniu granic podważania słuszności decyzji biznesowych podatników przez organy podatkowe.

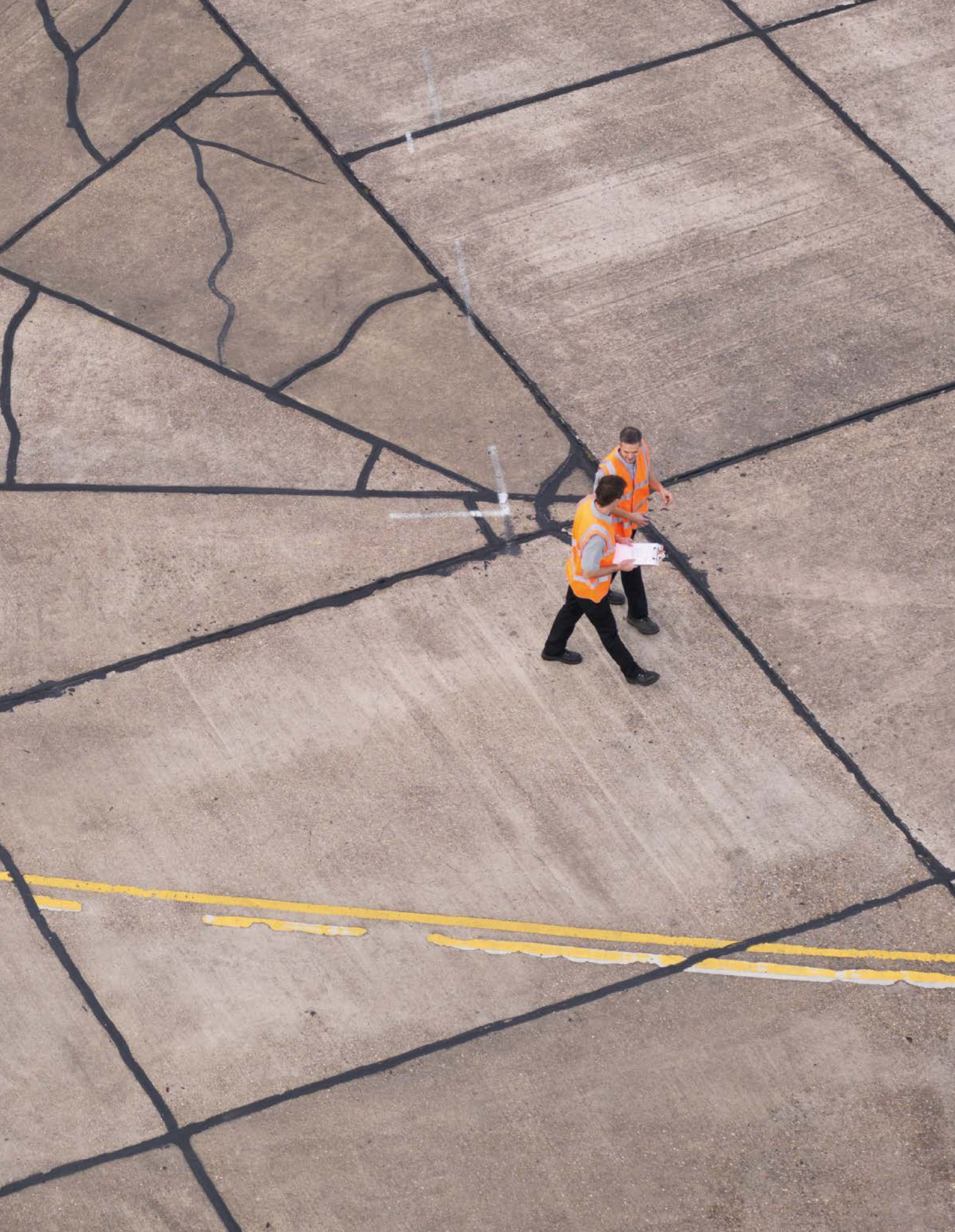


**Tomasz Lewicki**, starszy menedżer w zespole podatków międzynarodowych

# Wątpliwości związane z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści uzyskanych przed jej wejściem w życie

**Ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzoną do Ordynacji podatkowej stosuje się do korzyści podatkowej uzyskanej po 15 lipca 2016 r. Pomimo tego, że Ordynacja podatkowa definiuje korzyść podatkową, istnieją poważne wątpliwości związane ze stosowaniem klauzuli do stanów faktycznych ukształtowanych przed jej wejściem w życie, których skutki podatkowe występują również po 15 lipca 2016 r.**





## Zakres obowiązywania klauzuli

Ustawa wprowadzająca klauzulę w swojej pierwotnej wersji skierowanej do prac parlamentarnych zawierała przepis przejściowy, zgodnie z którym przepisy ustawy miały znaleźć zastosowanie jedynie do czynności, które zostałyby wykonane po jej wejściu w życie.

Zmiana przepisu przejściowego w trakcie prac legislacyjnych zmodyfikowała zakres czasowy zastosowania klauzuli. Zmiana ta została uzasadniona jako mająca na celu rozwiązanie problemów interpretacyjnych związanych z ustaleniem momentu dokonania konkretnej czynności, jednak w praktyce okazuje się być źródłem wielu wątpliwości. Możliwa jest bowiem sytuacja, że choć dana czynność została dokonana przed 15 lipca 2016 r., to jej skutki podatkowe (korzyści) będą występować już po tej dacie i w związku z tym teoretycznie możliwe będzie zastosowanie do nich klauzuli. Jednak czy stosowanie klauzuli jest w takiej sytuacji uzasadnione?

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że jedną z podstawowych zasad prawa jest zasada demokratycznego państwa prawa, a z niej wynika kategoryczny zakaz działania prawa wstecz. Działanie nowego prawa wstecz występuje, gdy nowo wprowadzone prawo wiąże pewne skutki ze zdarzeniem, które miało miejsce w przeszłości i którego główny skutek wystąpił już w przeszłości. Innymi słowy z retroakcją mamy do czynienia wówczas, gdy nowe prawo zmienia skutki prawne czynności już zakończonych, co do których istniało usprawiedliwione przekonanie, że ich skutki nie ulegną już zmianie.

Z drugiej strony, dopuszczalne jest retrospektywne działanie prawa, które występuje wówczas, gdy ustawodawca działaniem nowych przepisów obejmuje stosunki prawne, które co prawda powstały przed zmianą prawa, ale które trwają nadal w czasie, gdy obowiązuje już nowe prawo.

W praktyce ocena, czy w danym przypadku może dojść do niedopuszczalnego retroaktywnego działania prawa może sprawiać trudności. Pomocne w tym zakresie może być posłużenie się koncepcją zamkniętego stanu faktycznego. Można przyjąć, że w sytuacji, w której wszystkie elementy stanu faktycznego nastąpiły przed dniem wejścia w życie klauzuli, to ich konsekwencje podatkowe nie powinny być oceniane przez pryzmat klauzuli. Skutkiem takiej oceny mogłoby być bowiem naruszenie konstytucyjnych zasad prawa, poza powołaną już wcześniej zasadą niedziałania prawa wstecz, również zasad: ochrony praw słusznie nabytych oraz ochrony interesów w toku.

Zatem przy ocenie ryzyka zastosowania klauzuli należy przede wszystkim mieć na względzie zakaz działania prawa wstecz. **Klauzula nie powinna być stosowana do czynności, których główny skutek podatkowy wystąpił przed 15 lipca 2016 r.** Jednocześnie nie sposób abstrahować od ustalenia, kiedy w ogóle wystąpiła „korzyść podatkowa”, a przede wszystkim czy wystąpiła ona po 15 lipca 2016 r.

### Sytuacje budzące wątpliwości

Wśród sytuacji, których ocena z perspektywy klauzuli może rodzić wątpliwości, można wskazać m.in.:

1. Rozliczenie strat podatkowych powstałych przed 15 lipca 2016 r.
2. Amortyzację składników majątkowych o wartości początkowej ustalonej przed 15 lipca 2016 r.
3. Wypłatę dywidendy przez zagraniczną spółkę będącą elementem struktury optymalizacyjnej utworzonej przed 15 lipca 2016 r.

### Rozliczenie strat podatkowych powstałych przed 15 lipca 2016 r.

Już samo powstanie straty stanowi korzyść podatkową (w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej). Zatem jeśli w 2015 r. powstała strata podatkowa w wyniku „sztucznej” transakcji, to rozliczenie tej straty w 2017 r. nie

Działanie nowego prawa wstecz występuje, gdy nowo wprowadzone prawo wiąże pewne skutki ze zdarzeniem, które miało miejsce w przeszłości i którego główny skutek wystąpił już w przeszłości.

powinno być badane pod kątem klauzuli w oparciu o zarzut obniżenia zobowiązania podatkowego po 1 lipca 2016 r. W przeciwnym wypadku musielibyśmy mówić o powstaniu kolejnej „korzyści” z tego samego zdarzenia / transakcji, a taka wykładnia nie znajduje oparcia ani w logice, ani literze omawianych przepisów.

Ponadto podważanie możliwości rozliczenia straty w kolejnych latach podatkowych stanowiłoby przykład niedozwolonego konstytucyjnie, retroaktywnego stosowania prawa do w pełni ukształtowanego i zamkniętego stanu faktycznego.

#### **Amortyzacja składników majątkowych o wartości początkowej ustalonej przed 15 lipca 2016 r.**

Bardziej skomplikowana, ale równie doniosła w skutkach, jest ocena możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej składników majątkowych, przyjętych do używania przed 15 lipca 2016 r. w wyniku „sztucznej” transakcji.

Ponownie należy zauważyć, że w takiej sytuacji stan faktyczny jest zamknięty i zaistniał przed wejściem w życie

klauzuli. Odpisy amortyzacyjne nie stanowią samoistnego uprawnienia, a jedynie techniczny mechanizm prowadzący do zachowania współmierności przychodów i kosztów w rachunku podatkowym. W takiej sytuacji stosowanie klauzuli mogłoby zostać ocenione jako stosowanie klauzuli do ukształtowanego i zamkniętego stanu faktycznego, a zatem stanowiłoby w istocie retroaktywne działanie nowego prawa, które jest w świetle zasad konstytucyjnych, niedopuszczalne.

#### **Wyplata dywidendy przez zagraniczną spółkę będącą elementem struktury optymalizacyjnej utworzonej przed 15 lipca 2016 r.**

Inaczej można natomiast ocenić sytuację, w której korzyść podatkowa zostaje osiągnięta już po wejściu w życie klauzuli i wynika ze zdarzenia, które jest jedynie konsekwencją działań podjętych w przeszłości. W sytuacji, gdy zagraniczna spółka będąca elementem struktury optymalizacyjnej ukształtowanej przed 15 lipca 2016 r. wypłaca dywidendę, możliwe teoretycznie jest zastosowanie klauzuli (abstrahując

od możliwości zastosowania innych mechanizmów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania). W takiej bowiem sytuacji nie mamy do czynienia z zamkniętym stanem faktycznym, który wystąpił przed wejściem w życie klauzuli. Należy podkreślić, że ten przykład jako jedyny znalazł się w uzasadnieniu poprawki zmieniającej zakres czasowy działania klauzuli, a zatem intencją ustawodawcy wydaje się stosowanie klauzuli tylko do tego rodzaju przypadków.

#### **Podsumowanie**

Mając na uwadze przepisy wprowadzające klauzulę ogólną, należy za każdym razem ocenić, czy do danej korzyści podatkowej wynikającej z czynności podjętej przed dniem 15 lipca 2016 r., omawiana klauzula znajdzie zastosowanie. W tym kontekście kluczowe jest posłużenie się koncepcją zamkniętego stanu faktycznego i przyjęcie, że ewentualne korzyści podatkowe, które wystąpiły lub wystąpią po 15 lipca 2016 r., lecz są pochodną zdarzeń (zamkniętych stanów faktycznych) zaistniałych przed 15 lipca 2016 r. nie powinny zostać podważone na podstawie klauzuli.



**Wojciech Majkowski**  
starszy menedżer  
w zespole podatków  
międzynarodowych



**Michał Mrozik**  
menedżer  
w zespole podatków  
międzynarodowych



**Marcin Michna**  
konsultant  
w zespole podatków  
międzynarodowych

# Ulga B+R - nowelizacja przepisów bez rozstrzygnięcia wątpliwości

**Nowelizacja ustawy o CIT z dniem 1 stycznia 2017 r. znacząco uatrakcyjniła ulgę na prace badawczo-rozwojowe (B+R). Podniesione zostały procentowe progi odliczenia, co oznacza, że przedsiębiorcy prowadzący tego rodzaju prace będą mogli jeszcze bardziej obniżyć płacone podatki. Mimo korzystnych zmian, nowelizacja przepisów w zakresie ulgi B+R nie rozwiązała istniejących od początku jej funkcjonowania wątpliwości.**



## Wynagrodzenia pracowników a ewidencja czasu pracy

Pierwszym bardzo istotnym problemem jest kwestia uznania za koszt kwalifikowany wynagrodzeń wraz z narzutami dotyczącymi pracowników zatrudnionych „w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej”. Ustawa nie precyzuje, jak należy rozumieć wyrażenie „zatrudnienie w celu” i nie odnosi się w żaden sposób do kwestii pracowników czasowo zajmujących się pracami B+R.

Stosując podstawowe zasady interpretacji przepisów, czyli wykładnię językową oraz celowościową, za pracowników zatrudnionych „w celu” realizacji działalności B+R należy uznać takich pracowników, którzy obiektywnie mogą przyczynić się do prowadzenia prac B+R. Stąd, jeśli w zakresie obowiązków pracowników pozostaje praca w obszarze B+R oraz w myśl zawartych umów o pracę / wytycznych wewnętrznych lub innych dokumentów, pozostaje uczestnictwo w prowadzonych pracach B+R, osoby takie mogą zostać uznane za zatrudnione w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej.

Największe kontrowersje budzi kwestia pracowników zatrudnionych „w celu” realizacji prac B+R, ale niepoświęcających 100% swojego czasu na realizację tych prac sensu stricto. W ostatnim czasie dominuje pogląd prezentowany przez organy podatkowe, zgodnie z którym

wynagrodzenia oraz narzuty dot. takich pracowników mogą być kosztem kwalifikowanym tylko w części, w jakiej odpowiadają czasowi poświęconemu na prace B+R na podstawie prowadzonej ewidencji czasu pracy. W naszej ocenie, takie podejście organów jest sprzeczne z brzmieniem i celem przepisów dot. ulgi na prace B+R. Należy bowiem podkreślić, że w ustawie o CIT zawarto wymóg aby pracownicy byli jedynie zatrudnieni „w celu” realizacji działalności B+R. Z przepisów ustawy o CIT nie wynika, aby za pracowników zatrudnionych „w celu” należało uznawać tylko tych pracowników, którzy w ramach swoich obowiązków zawodowych poświęcają 100% swojego czasu na realizację prac B+R.

Przepisy dot. ulgi B+R nie zawierają również wymogu prowadzenia ewidencji czasu pracy, a jedynie wskazują na wyodrębnienie kosztów w ramach ewidencji rachunkowej oraz ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. W ramach wspomnianych ewidencji nie mamy do czynienia z ewidencją czasu czy też podziału na wynagrodzenie za prace B+R i inne. Narzucenie więc dodatkowego wymogu nie miałoby umocowania w obowiązujących przepisach i jednocześnie byłoby sprzeczne z ich celem.

Wymóg ewidencji czasu pracy całkowicie odbiega od realiów prowadzenia działalności gospodarczej oraz faktu, że dla prawidłowego

Z przepisów ustawy o CIT nie wynika, aby za pracowników zatrudnionych „w celu” należało uznawać tylko tych pracowników, którzy w ramach swoich obowiązków zawodowych poświęcają 100% swojego czasu na realizację prac B+R.

funkcjonowania przedsiębiorstwa konieczna jest współpraca pracowników działów B+R z innymi działami, np. działem sprzedaży. Sporadyczna / częściowa współpraca z innymi działami nie zmienia faktu, że pracownicy pozostaną zatrudnieni „w celu” realizacji działalności B+R, a głównym przedmiotem ich obowiązków służbowych będzie nadal działalność B+R. Dział B+R nie funkcjonuje bowiem w oderwaniu od pozostałej działalności danego podmiotu gospodarczego, a prawidłowa współpraca z innymi działami jest warunkiem koniecznym skutecznej realizacji zadań B+R. W związku z tym można twierdzić, że nie tylko żądanie ewidencji czasu pracy nie ma uzasadnienia, ale nawet dodatkowe / poboczne czynności wykonywane przez pracowników zatrudnionych w celu realizacji prac badawczo-rozwojowych należy kwalifikować jako działalność B+R sensu largo, objętą ulgą.

Końcowo należy wskazać, że prezentowany przez organy podatkowe pogląd co do konieczności dodatkowej ewidencji czasu pracy jest sprzeczny z celem wprowadzania mechanizmów ulg i preferencji wspierających działalność badawczo-rozwojową, w tym ulgi na prace B+R. Należy szczególnie podkreślić, że w projekcie zakładającym intensyfikację instrumentów stanowiących wsparcie dla podmiotów prowadzących działalność badawczo-rozwojową wprost wskazywano, że rozwijany system wsparcia podatkowego dla przedsiębiorców, którego elementem jest ulga B+R, ma na celu premiowanie działalności innowacyjnej. Tworzenie dodatkowych obostrzeń oraz obowiązków administracyjno-ewidencyjnych byłoby niewątpliwie z takim celem sprzeczne.

#### **Moment ujęcia kosztu kwalifikowanego do ulgi B+R**

Dla prawidłowej kalkulacji ulgi B+R kluczowe jest ustalenie, który moment jest właściwy dla ujęcia kosztu kwalifikowanego do tej ulgi za dany rok podatkowy – moment poniesienia



wydatku (zapłaty) czy moment ujęcia wydatku jako koszt uzyskania przychodu. Przepis nie precyzuje jak należy postępować, z jednej strony posługując się określeniem „koszty uzyskania przychodu”, a z drugiej stwierdzając, że koszty kwalifikowane powinny być „poniesione”. Organy podatkowe nie wypracowały dotychczas jednolitego podejścia.

Zgodnie ze stanowiskiem Izby Skarbowych w Katowicach i Warszawie, momentem ujęcia kosztów kwalifikowanych na potrzeby ulgi B+R jest moment poniesienia wydatku (zapłaty), a zatem nie jest istotne, kiedy (w jakiej dacie) taki koszt zostanie ujęty jako koszt uzyskania przychodów.

Z kolei zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów

zaprezentowanym w Dzienniku Gazecie Prawnej<sup>1</sup> decydujące znaczenie ma moment ujęcia wydatku w kosztach uzyskania przychodów.

Powyższe wątpliwości nabierają znaczenia w sytuacji, gdy moment poniesienia wydatku (zapłaty) oraz moment ujęcia wydatku jako kosztu uzyskania przychodu dotyczą różnych lat podatkowych, np. w przypadku wynagrodzenia wypłacanego na przełomie lat. Kwestia ta powinno być doprecyzowana przez ustawodawcę, bądź zostać objęta interpretacją ogólną.

#### **Ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne (nie) tylko od jednostek naukowych**

W ostatnim czasie organy podatkowe zmieniły stanowisko w sprawie kwalifikowania ekspertyz, opinii,

usług doradczych i równorzędnych. Zgodnie z obecnie prezentowaną linią koszty takie mogą stanowić koszt kwalifikowany na potrzeby ulgi B+R wyłącznie w przypadku nabycia ich od jednostek naukowych.

Trudno zgodzić się jednak z taką interpretacją przepisu, która wydaje się być sprzeczna zarówno z gramatyczną konstrukcją art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT, jak i z celem wprowadzenia tego przepisu. Przepis ten, w szczególności poprzez użycie łącznika „a także”, wskazuje, że konieczność otrzymania świadczenia na podstawie umowy z jednostką naukową dotyczy tylko i wyłącznie wyników badań naukowych. Natomiast wydatki z tytułu pozyskania ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, które zostały poniesione na potrzeby prowadzonej







działalności badawczo-rozwojowej również mogą stanowić koszty kwalifikowane na potrzeby ulgi B+R, nawet jeżeli wskazane ekspertyzy, opinie czy usługi nie zostały nabyte od jednostek naukowych. Taka interpretacja jest zgodna z celem omawianego przepisu oraz charakterem działalności badawczo-rozwojowej, w ramach której ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne pozyskiwane są częstokroć od podmiotów zewnętrznych niebędących jednostkami naukowymi.

### Podsumowanie

Podsumowując, nowelizacja ustawy o CIT w zakresie ulgi B+R oraz zapowiadane przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego dalsze prace nad zwiększeniem ulgi zasługują na aprobatę. Jednakże istniejące wątpliwości w kluczowych dla stosowania ulgi kwestiach powinny być rozstrzygnięte na poziomie ustawowym, bądź zostać objęte interpretacją ogólną. W przeciwnym wypadku stan niepewności prawnej będzie trwał przynajmniej do momentu rozstrzygnięcia wątpliwości przez sądy, co może wpłynąć niekorzystnie na zakres stosowania ulgi B+R w praktyce.

<sup>1</sup> Stanowisko Ministerstwa Finansów zaprezentowane w Dzienniku Gazecie Prawnej z dnia 30 listopada 2016 r. w artykule pt. „Jest ulga, tylko nie wiadomo, kiedy z niej korzystać”.



**Michał Niżnik**  
dyrektor w zespole podatków międzynarodowych



**Michał Klimczak**  
menedżer w dziale doradztwa podatkowego, biuro we Wrocławiu



**Arkadiusz Kalicki**  
asystent menedżer w zespole podatków międzynarodowych

# 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.**



## Rynek dóbr luksusowych w Polsce. Edycja 2016

Siódma edycja publikacji KPMG o rynku luksusu w Polsce. Motywem przewodnim tegorocznej edycji raportu jest analiza poszczególnych segmentów w obrębie rynku dóbr luksusowych, która uzupełniona została o wyniki badania konsumentów oraz wypowiedzi ekspertów z branży. W raporcie przedstawione zostały wyniki badania przeprowadzonego na grupie 354 respondentów w październiku 2016 roku przy wykorzystaniu metody wywiadów internetowych. Analiza ta została uzupełniona o wypowiedzi specjalistów z analizowanych w raporcie segmentów.



## The 10% profit opportunity

Raport powstał na podstawie badania przeprowadzonego wśród 200 przedstawicieli kierownictwa wyższego szczebla firm z Wielkiej Brytanii. Respondenci reprezentowali największe przedsiębiorstwa z różnych sektorów, w tym m.in. dóbr i usług przemysłowych, motoryzacyjnego, dóbr konsumpcyjnych oraz usług biznesowych. Badanie zostało przeprowadzone w celu weryfikacji podejścia firm do obszaru kształtowania cen swoich produktów.



## Property Lending Barometer 2016

Raport został opracowany na podstawie odpowiedzi udzielonych przez blisko 100 instytucji finansowych działających w sektorze nieruchomości w 21 krajach Europy. Przedstawiciele wiodących instytucji finansowych przedstawili podczas pogłębionych wywiadów swoje opinie na temat kluczowych kwestii związanych z kredytowaniem nieruchomości. Uwzględnione w badaniu gospodarki podzielono na kategorie: dominujące gospodarki (Niemcy, Wielka Brytania, Włochy, Hiszpania), ustabilizowane (Polska, Austria, Czechy, Słowacja, Szwecja, Belgia, Holandia) i pozostałe – mniej ustabilizowane (Bułgaria, Chorwacja, Cypr, Węgry, Irlandia, Rumunia, Rosja, Serbia, Słowenia i Turcja).



## Empowered for the future: Insurance reinvented

Raport KPMG International pt. „Empowered for the future: Insurance reinvented” powstał na podstawie badania, które objęło 70 dyrektorów zarządzających w branży ubezpieczeniowej z całego świata. Respondenci pochodzili z Europy (48%), obu Ameryk (33%) oraz regionu Azji i Pacyfiku (19%). Analiza łączy ze sobą wyniki badania ze spostrzeżeniami globalnej sieci ekspertów ubezpieczeniowych KPMG, opiniami ekspertów branżowych i specjalistów zajmujących się transformacjami biznesu.



## Branża motoryzacyjna. Edycja Q4/2016

Edycja Q4/2016 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

Celem badania było poznanie specyfiki działalności firm rodzinnych – problemów, jakie napotykają, zmian, których oczekują, oraz strategii, które wdrażają w swoich przedsiębiorstwach. „Barometr firm rodzinnych” w Europie przeprowadzono metodą wywiadów internetowych (CAWI, ang. Computer Assisted Web Interview). „Barometr firm rodzinnych” w Europie przeprowadzono metodą wywiadów internetowych w dniach 1 maja – 30 lipca 2016 roku. Zebrano 900 odpowiedzi, z czego 139 pochodziło z Polski. Polska edycja publikacji powstaje we współpracy z Inicjatywą Firm Rodzinnych.

# Kontakt



## **Anna Sińczuk**

**partner w zespole podatków międzynarodowych, dział doradztwa podatkowego w KPMG w Polsce**

**T:** +48 22 528 11 92  
**E:** asinczuk@kpmg.pl



## **Michał Niżnik**

**dyrektor w zespole podatków międzynarodowych, dział doradztwa podatkowego w KPMG w Polsce**

**T:** +48 22 528 13 77  
**E:** mniznik@kpmg.pl

**Interesujesz się podatkami?  
SPRAWDŹ:**



[kpmg.com/pl/podatki](http://kpmg.com/pl/podatki)  
[kpmg.com/pl/taxalerts](http://kpmg.com/pl/taxalerts)  
[kpmg.com/pl/frontiersintax](http://kpmg.com/pl/frontiersintax)  
[kpmg.com/pl/ppt](http://kpmg.com/pl/ppt)  
[kpmg.com/pl/globaltaxapp](http://kpmg.com/pl/globaltaxapp)  
[abcplatkina.pl](http://abcplatkina.pl)  
[taxownik.pl](http://taxownik.pl)

**Znajdź nas:**[youtube.com/kpmgpoland](https://www.youtube.com/kpmgpoland)[facebook.com/kpmgpoland](https://www.facebook.com/kpmgpoland)[twitter.com/kpmgpoland](https://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.com/pl/app](https://kpmg.com/pl/app)[itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership](https://itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership)[itunes.com/apps/KPMGGlobalTax](https://itunes.com/apps/KPMGGlobalTax)[itunes.com/apps/KPMGPolandCareer](https://itunes.com/apps/KPMGPolandCareer)**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](mailto: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](mailto:krakow@kpmg.pl)

**Poznań**

ul. Roosevelta 18  
60-829 Poznań  
**T:** +48 61 845 46 00  
**F:** +48 61 845 46 01  
**E:** [poznan@kpmg.pl](mailto:poznan@kpmg.pl)

**Wrocław**

ul. Bema 2  
50-265 Wrocław  
**T:** +48 71 370 49 00  
**F:** +48 71 370 49 01  
**E:** [wroclaw@kpmg.pl](mailto: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](mailto:gdansk@kpmg.pl)

**Katowice**

ul. Francuska 34  
40-028 Katowice  
**T:** +48 32 778 88 00  
**F:** +48 32 778 88 10  
**E:** [katowice@kpmg.pl](mailto:katowice@kpmg.pl)

**Łódź**

al. Piłsudskiego 22  
90-051 Łódź  
**T:** +48 42 232 77 00  
**F:** +48 42 232 77 01  
**E:** [lodz@kpmg.pl](mailto:lodz@kpmg.pl)

© 2017 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.

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**