

# Rachunkowość i podatki

Biuletyn 1/2017

---



## NADZÓR MERYTORYCZNY

**Anna Ławniczak**

**Biegły rewident**

**Dyrektor Departamentu Audytu**

**e-mail: [anna.lawniczak@uhy-pl.com](mailto:anna.lawniczak@uhy-pl.com)**



Doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie kierowała pracą zespołu przeprowadzającego badania i przeglądy sprawozdań finansowych. Posiada praktyczną wiedzę i bogate doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych zgodnie z Ustawą o Rachunkowości, jak i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR/MSSF). W trakcie swojej pracy zawodowej zajmowała się również sporządzaniem pakietów konsolidacyjnych oraz realizowaniem projektów Due Diligence.

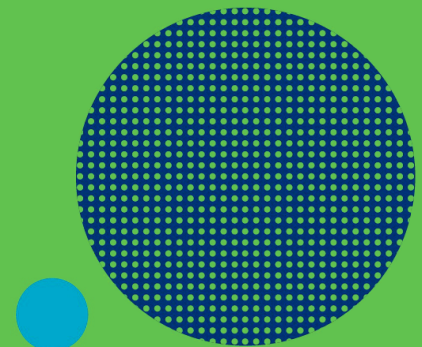
## JAK ROZLICZYĆ

### DŁUGOTERMINOWĄ USŁUGĘ

Miranda Szolc-Murawska

Starszy konsultant

e-mail: [miranda.szolc-murawska@uhy-pl.com](mailto:miranda.szolc-murawska@uhy-pl.com)



**Prawidłowe ujęcie kosztów i przychodów dotyczących niezakończonych na dzień bilansowy długoterminowych zleceń wg prawa bilansowego i podatkowego.**

**Prawo bilansowe a podatkowe odnośnie kontraktów długoterminowych.**

Cechą charakterystyczną kontraktów długoterminowych jest to, że termin ich rozpoczęcia oraz zakończenia przypada najczęściej w różnych okresach sprawozdawczych. Sytuacja ta rodzi wiele problemów, jeśli chodzi

o prawidłowe jej rozliczenie zarówno z księgowego, jak i podatkowego punktu widzenia. Według prawa bilansowego (zgodnie z artykułem 34a Ustawy o rachunkowości) przychody z wykonania niezakończonych usług, jeżeli okres jej realizacji jest dłuższy niż 6 miesięcy ustala się na dzień bilansowy w sposób proporcjonalny do stopnia zaawansowania prac.

Może on być mierzony na podstawie jednej z poniższych metod:

- jako udział kosztów poniesionych od początku obowiązywania umo-

wy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi;

- na podstawie liczby przepracowanych godzin bezpośrednich wykonania usługi;
- na podstawie obmiaru wykonanych prac;

bądź też inną wybraną przez jednostkę metodą, jeżeli przedstawi ona w wiarygodny sposób stopień zaawansowania usługi.

Przedstawiony wyżej sposób ujmo-

wania przychodów z kontraktu długoterminowego w sprawozdaniu finansowym **nie jest tożsamy z przychodem w świetle Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych**, na podstawie którego ustalana jest podstawa opodatkowania. Zgodnie z art. 12 ust. 3a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za datę powstania przychodu uważa się co do zasady dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury bądź uregulowania należności. Ustalone więc na potrzeby prawa bilansowego przychody będą stanowiły przychód na gruncie prawa podatkowego dopiero w chwili, gdy staną się kwotą wymagającą zapłaty (przychodem należnym).

Jeżeli chodzi o kwestię kosztów ponoszonych w ramach realizacji kontraktu długoterminowego, to w myśl art. 15 ust. 4 ustawy o podatku do-

chodowym od osób prawnych poniesione koszty należy każdorazowo przyporządkowywać do okresów, w których zgodnie z prawem podatkowym osiągnięto przychody. **Koszty związane z wykonaniem długoterminowej umowy są więc traktowane jako koszty uzyskania przychodu dopiero w momencie zarachowania przychodu.**

Różnice pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym dotyczące rozliczania kontraktów długoterminowych sprawiają, że przychody i koszty rachunkowe wobec przychodów i kosztów podatkowych bardzo często są przesunięte w czasie. Na te mające jedynie przejściowy charakter różnice, powinny być tworzone tzw. **aktywa i rezerwy na odroczone podatki dochodowe**. W wyniku tej operacji wartość podatku dochodowego zostaje doszacowana w związku ze zdarzeniami, które dopiero w następnym okresie sprawozdaw-

czym będą podlegały ujęciu w rozliczeniu podatkowym. Podejście to służy bezpośrednio realizacji zasady współmierności kosztów i przychodów. Podatek dochodowy jako kategorię kosztową należy odnieść do osiągniętego przychodu, którym w aspekcie podatku odroczonego jest przychód ujęty w ramach rozliczeń międzyokresowych czynnych. Zabieg ten przyczynia się do urealnienia wyniku finansowego, dzięki uwzględnieniu przesunięć jakie zachodzą pomiędzy przychodami i kosztami księgowymi oraz podatkowymi.

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego co do zasady tworzona jest w wysokości kwoty podatku dochodowego wymagającej zapłaty w przyszłości, w związku z pojawieniem się dodatnich różnic przejściowych (czyli takich, które w przyszłości spowodują zwiększenie podstawy opodatkowania).

## Warto zapamiętać

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego przedstawia się natomiast na poziomie kwoty, która w związku z wystąpieniem ujemnych różnic przejściowych, będzie w przyszłości podlegała odliczeniu od podatku dochodowego. Należy zaznaczyć, iż podatek odroczonego jest ustalany na podstawie wartości bilansowych aktywów i pasywów. W związku z rozliczaniem kontraktów długoterminowych mogą wystąpić cztery sytuacje, powodujące konieczność ustalenia podatku odroczonego:

1. koszty faktycznie poniesione są wyższe od szacowanych, w tym przypadku wartość księgowa aktywów przewyższa wartość podatkową i powstaje dodatnia różnica przejściowa;

$$K_{PN} > K_{SZ} \rightarrow (K_{PN} - K_{SZ}) \times \text{stawka podatku} = \text{rezerwa na odroczonego podatku dochodowego}$$

1. koszty faktycznie poniesione są niższe od kosztów szacowanych, w tym przypadku wartość księgowa pasywów przewyższa wartość podatkową i powstaje ujemna różnica przejściowa;

$$K_{PN} < K_{SZ} \rightarrow (K_{SZ} - K_{PN}) \times \text{stawka podatku} = \text{aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego}$$

3. przychody zafakturowane są wyższe od szacowanych, w tym przypadku wartość księgowa pasywów przewyższa wartość podatkową i powstaje ujemna różnica przejściowa;

$$P_{ZF} > P_{SZ} \rightarrow (P_{ZF} - P_{SZ}) \times \text{stawka podatku} = \text{aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego}$$

4. przychody szacowane są wyższe niż zafakturowane, w tym przypadku wartość księgowa aktywów przewyższa wartość podatkową i powstaje dodatnia różnica przejściowa;

## PRZYKŁAD

Przedsiębiorstwo X zajmujące się wytwarzaniem oprogramowania w ramach umowy z dnia 20 sierpnia 2015 zobowiązało się do stworzenia i wdrożenia do końca marca 2016 roku programu dotyczącego rejestru czasu pracowników. Cenę programu wraz z jego wdrożeniem ustalono na 200.000 zł, a koszty związane z kontraktem oszacowano na poziomie 80.000 zł. Zgodnie z wystawionymi fakturami VAT należność za część usługi zrealizowaną do końca 2015 wynosi 90.000 zł. Koszty rzeczywiście poniesione w związku z realizacją projektu do końca 2015 roku wyniosły 50.000 zł. Stopień realizacji kontraktu jednostka ustaliła korzystając z metody kosztowej.

### Ujęcie kontraktu w sprawozdaniu finansowym za 2015 rok:

Przychody - 125.000 zł ( $50.000 / 80.000 \times 200.000$ )

Koszty - 50.000 zł

Dodatnia różnica przejściowa – 35.000 zł ( $125.000 - 90.000$ )

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 6.650 zł ( $35.000 \times 19\%$ )

### Rozliczenie na potrzeby podatku dochodowego:

Przychody – 90.000 zł

Koszty – 36.000 zł ( $80.000 / 200.000 \times 90.000$ )

Ujemna różnica kursowa – 14.000 zł ( $50.000 - 36.000$ )

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 2.660 zł ( $14.000 \times 19\%$ )

Aktywa i rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy ująć łącznie (ponieważ dotyczą tego samego kontraktu), w związku z czym ujęta w sprawozdaniu finansowym za 2014 r. rezerwa na odroczonego podatku dochodowego wynosi 3.990 zł ( $6.650 - 2.660$ ).

Miranda Szolc-Murawska

## KARNETY SPORTOWE DLA PRACOWNIKÓW- WYBRANE ASPEKTY

Anna Faszczowy

Starszy konsultant

e-mail: [anna.faszczowy@uhy-pl.com](mailto:anna.faszczowy@uhy-pl.com)

Obecnie nie jest rzadkością, że pracownicy otrzymują od swoich pracodawców nie tylko wynagrodzenie za pracę, ale także inne różnego rodzaju świadczenia.

Do takich zalicza się także karnety sportowe umożliwiające dostęp do obiektów sportowo-rekreacyjnych oraz dostęp do różnego rodzaju zajęć sportowych.

Karnety mogą być finansowane ze środków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych (ZFSŚ), jak i ze środków obrotowych pracodawcy.

## Obowiązek wykazania VAT należnego

W sytuacji, gdy karnety sportowe dla pracowników są finansowane ze środków ZFŚS to ich przekazanie pracownikom nie powoduje obowiązku wykazania VAT należnego (zgodnie z ustawą z dnia 4 marca 1994r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 111)). Natomiast, gdy są one finansowane ze środków obrotowych pracodawcy powstaje obowiązek wykazania VAT należnego, ponieważ zgodnie z ustawą o VAT odpłatnym świadczeniem usług powodującym powstanie wykazania VAT należnego uważa się m. in. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste pracowników podatnika, w tym byłych pracowników (...) oraz wszelkie nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika (art. 8 ust. 2 pkt 2) oraz sytuacje, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi (art. 8 ust. 2a).

W przypadku, gdy pracodawca przekazuje pracownikom karnety sportowe, których zakup został częściowo sfinansowany przez pracodawcę (z jego środków obrotowych), a częściowo przez pracowników, opodatkowaniu VAT podlega tylko ta część karnetu, która została sfinansowana przez pracowników.

### Przychód pracownika z tytułu otrzymania karnetu sportowego

Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się wszelkiego rodzaju świadczenia otrzymane od pracodawcy w związku z tym stosunkiem. Są to

zarówno wynagrodzenie zasadnicze, jak i świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika oraz wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.



*Gdy wartość karnetów sportowych dla pracownika sfinansowana jest ze środków ZFŚS jest ona zwolniona od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PDOF (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm.).*



Natomiast w przypadku finansowania karnetów sportowych ze środków obrotowych pracodawcy ich wartość będzie podlegała opodatkowaniu. Jeżeli karnety zostały w całości sfinansowane ze środków pracodawcy za wartość uzyskanego z tego tytułu przychodu uznaje się cenę zakupu karnetów. Natomiast w przypadku finansowania karnetu w części przez pracodawcę, a w części przez pracownika przychodem będzie różnica między ceną zakupu karnetu a odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Wartość przychodu uzyskanego przez pracownika z tytułu karnetów sportowych, pracodawca dolicza pracownikowi do uzyskanego przez niego w danym miesiącu wynagrodzenia ze stosunku pracy. Od łącznej kwoty następnie oblicza, pobiera i odprowadza zaliczkę na podatek dochodo-

wy, zgodnie z zasadami przewidzianymi dla opodatkowania przychodów ze stosunku pracy.

### Składki ZUS

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla pracownika stanowią przychody uzyskane przez niego ze stosunku pracy. Podobnie jest w przypadku składek na ubezpieczenie zdrowotne. Jednak niektóre przychody ze stosunku pracy mogą korzystać ze zwolnienia z oskładkowania.

Zgodnie z Rozporządzeniem ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe podstawy wymiaru składek nie stanowią świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (§ 2 ust. 1 pkt 19). Zatem, jeżeli karnety sportowe są finansowane ze środków ZFŚS ich wartość jest zwolniona z oskładkowania.

Natomiast, gdy dofinansowanie do karnetów sportowych zostanie przekazane ze środków obrotowych pracodawcy, to uzyskany z tego tytułu przychód pracownika zasadniczo podlega oskładkowaniu. Wyjątkiem są sytuacje, w których pracownicy płacą za karnety w części, a pozostałą część finansuje pracodawca oraz dofinansowanie do tych karnetów wynika ze zbiorowych układów pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu (zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 26 w/w rozporządzenia).

### Ewidencja w księgach rachunkowych

Wydatki na dofinansowanie karnetów sportowych dla pracowników,



dokonane ze środków obrotowych pracodawcy, obciążają koszty działalności operacyjnej jednostki i mogą być ewidencjonowane na koncie 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”. Z kolei kwota odpowiadająca wartości karnetu, którą pracownik ma zwrócić pracodawcy, może zostać ujęta na koncie

24-3 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

W przypadku, gdy kwotę tę pracodawca potrąca z wynagrodzenia pracownika kwotę tę można przeksięgować:

WN konto 23-0 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń”

MA konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

W przypadku dofinansowania ze środków ZFŚŚ dokonuje się księgowania na koncie 85 „Fundusze specjalne” (w analityce: ZFŚŚ).

## PRZYKŁAD

W styczniu br. spółka kupiła karnety sportowe dla 30 pracowników. Faktura opiewała na kwotę 3.690 zł brutto ( w tym VAT naliczony 690 zł - przyjęto opodatkowanie wg stawki 23%). 40% karnetów było sfinansowane ze środków obrotowych pracodawcy w kwocie 1.476 zł, natomiast pozostała część w kwocie 2.214 zł została sfinansowana przez pracowników (kwotę potrącono z wynagrodzeń).

### 1. Faktura zakupu karnetów sportowych:

#### a) kwota netto:

WN „Rozliczenie zakupu” 3.000 zł

#### b) podlegający odliczeniu VAT naliczony:

WN „VAT naliczony” 690 zł

#### c) kwota brutto:

MA „Rozrachunki z dostawcami” 3.690 zł

### 2. Rozliczenia zakupu karnetów:

#### a) w części finansowanej przez pracodawcę ze środków obrotowych (netto 3.000 zł x 40%):

WN „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” 1.200 zł

#### b) w części finansowanej przez pracowników (netto 3.000 zł x 60%):

WN „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 1.800 zł

#### c) cała wartość karnetów (netto):

MA „Rozliczenie zakupu” 3.000 zł

### 3. VAT należny od przekazanych pracownikom karnetów [(2.214x23):123]

WN „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 414 zł

MA „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” 414 zł

### 4. Uregulowanie zobowiązania na rzecz sprzedawcy karnetów sportowych

WN „Rozrachunki z dostawcami” 3.690 zł

MA „ Rachunek bieżący” 3.690 zł

### 5. Potrącenie należności za karnety z wynagrodzeń pracowników (1.800 zł +414 zł)

WN „ Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” 2.214 zł

MA „ Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 2.214 zł

## SCHEMAT KSIĘGOWAŃ

## Rozliczenie zakupu

1a) 3 000,00	3 000,00 (2c)
--------------	---------------

## Vat naliczony

1b) 690,00	
------------	--

Rozrachunki  
z dostawcami

4) 3 690,00	3 690,00 (1c)
-------------	---------------

Ubezpieczenia społeczne  
i inne świadczenia

2a) 1 200,00	
--------------	--

Pozostałe rozrachunki  
z pracownikami

2b) 1 800,00	2 214,00 (5)
3) 414,00	

Rozrachunki  
z urzędem skarbowym

	414,00 (3)
--	------------

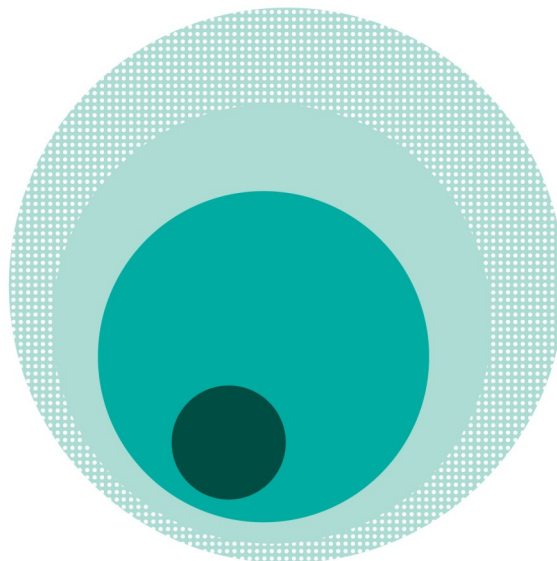
## Rachunek bieżący

Sp)	X	3 690,00 (4)
-----	---	--------------

Rozrachunki z pracownikami  
z tytułu wynagrodzeń

5) 2 214,00	
-------------	--

Anna Faszczowy



## NADZÓR MERYTORYCZNY

**Edyta Krzywańska**

**Associate Partner**

**Doradca podatkowy**

**e-mail: edyta.krzywańska@uhy-pl.com**



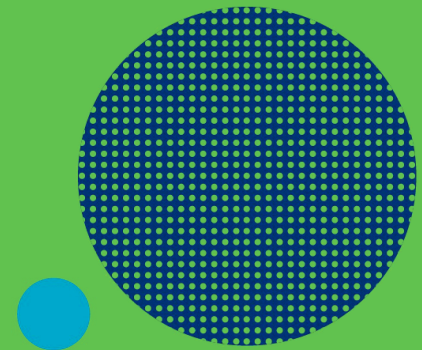
Doradca podatkowy, prawnik; absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Karierę zawodową rozpoczęła w dziale doradztwa podatkowego jednej z czołowych spółek doradztwa podatkowego w kraju. Specjalizuje się w problematyce dotyczącej kontroli podatkowej, prowadzenia postępowań podatkowych oraz sądowno-administracyjnych w zakresie podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług. Autorka licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego.

## DOKUMENTACJA PODATKOWA W ŚWIELE NOWYCH PRZEPISÓW

**Natalia Dębowska**

**Młodszy konsultant podatkowy**

**e-mail: natalia.debowska@uhy-pl.com**



**Od 1 stycznia 2017 r. weszły w życie nowe regulacje dotyczące obowiązku dokumentowania transakcji zawartych pomiędzy podmiotami powiązаныmi.**

Szybki rozwój gospodarki i przedsiębiorstw międzynarodowych spowodowały, iż dotychczasowe przepisy wprowadzone ponad 15 lat temu wymagały nowelizacji, gdyż dokumentacja podatkowa przestała spełniać swoje kluczowe funkcje, stając się wyłącznie obowiązkiem administracyjnym.

Jak dotąd dokumentację podatkową musiał przygotowywać każdy podatnik, który przeprowadził transakcję lub transakcje z podmiotem powiązany, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym, łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza progi określone zgodnie z art. 9a ust. 2 CIT (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 851).

Następstwem niedopełnienia obowiązku dokumentacyjnego w zakre-

sie cen transferowych jest ryzyko wysokich sankcji, m.in. możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności osobistej na gruncie kodeksu karnoskarbowego, jak również poprzez doszacowanie dochodu i opodatkowanie go 50% stawką sankcyjną przez organy skarbowe.

Z roku na rok zauważalny jest wzrost liczby postępowań kontrolnych w zakresie cen transferowych, o czym świadczą statystyki z przeprowadzanych kontroli – w 2014 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 139



kontroli podatkowych dotyczących cen transferowych, rok później - 236, a w 2016 r. - 376. Ponadto, z danych Ministerstwa Finansów wynika, iż w 2016 roku organy kontroli skarbowej w ramach zakończonych postępowań doszacowały dochód przedsiębiorstw w zakresie transakcji z podmiotami powiązаныmi na 657 mln zł (3,5 krotnie więcej niż za trzy wcześniejsze lata) i wymierzyły podatek o wartości 166 mln zł. Powyższe dane, jednoznacznie dowodzą o znacznym zwiększeniu zainteresowania administracji skarbowej tym obszarem. Trend ten z pewnością będzie się utrzymywać, w szczególności, że władze skarbowe wciąż poszerzają swoją wiedzę i dysponują coraz bogatszym zapleczem zarówno personalnym, jak i technicznym.

Nowelizacja ustawy miała na celu dostosowanie polskich przepisów do regulacji międzynarodowych wypracowanych w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), celem ujednoczenia wymogów dotyczących dokumentacji podatkowej. Ponadto, wpływ na zmianę przepisów miały również końcowe uwagi i wnioski Prezesa Najwyższej Izby Kontroli zawarte w jego Informacji z dnia 20 kwietnia 2015 r. o wynikach kontroli nadzoru organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Nowelizacja ustawy wprowadza, niewystępującą wcześniej w polskich przepisach, trzystopniową koncepcję podziału obowiązku dokumentacyjnego. Nie każdy podatnik będzie jednak zobowiązany do sporządzania wszystkich trzech rodzajów dokumentacji.

**Od 1 stycznia br. obowiązek dokumentacyjny uzależniony jest od rozmiaru prowadzonej działalności gospodarczej, którą określa się w opar-**

**ciu o przychody lub koszty (w rozumieniu przepisów o rachunkowości) osiągnięte przez podatnika w roku poprzedzającym rok podatkowy oraz istotności transakcji określanej na podstawie wartościowych progów transakcji.**

Zgodnie z nowelizacją przepisów (art. 9a ust. 1 CIT), od 2017 roku dokumentacja podatkowa może składać się z następujących elementów:

- **dokumentacji na poziomie lokalnym (tzw. local file)**, do sporządzania której zobowiązani będą podatnicy, których przychody lub koszty przekroczyły w poprzednim roku podatkowym równowartość 2 mln EURO;
- **dokumentacji grupowej (tzw. master file)**, która obowiązuje podatników, których przychody lub koszty w poprzednim roku podatkowym przekroczyły równowartość 20 mln EURO;
- **raportów według krajów (tzw. contry-by-country reporting)**, dotyczących podmiotów krajowych, które w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości są jednostkami dominującymi, konsolidującymi swoje sprawozdanie finansowe, posiadają poza granicami Polski zakład zagraniczny lub jedną i więcej jednostek zależnych oraz w myśl tej ustawy nie spełniają kryteriów jednostki zależnej, oraz ich skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku podatkowym kwotę 750 mln EURO.

Ponadto, podatników, których przychody lub koszty przekroczyły w poprzednim roku podatkowym równowartość 10 mln EURO ustawodawca zobowiązał do sporządzania analizy

danych porównawczych (tzw. benchmarking study) i sprawozdania w sprawie transakcji i innych zdarzeń z podmiotami powiązаныmi (deklaracja CIT-TP).

#### ***Dokumentacja lokalna (local file)***

Dokumentacja lokalna jest podstawową częścią dokumentacji podatkowej, do której sporządzenia zobowiązany jest każdy podatnik, który podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu w zakresie transakcji i innych zdarzeń mających istotny wpływ na dochód (stratę), realizowanych z podmiotami powiązаныmi. Zgodnie z nowelizacją, dokumentacja powinna zawierać opis istotnych transakcji lub innych zdarzeń dokonywanych pomiędzy podatnikiem bądź spółką niebędącą osobą prawną i podmiotami z nimi powiązаныmi.

W zakresie **opisu transakcji** zgodnie z art. 9a ust. 2b pkt 1 ustawy CIT należy uwzględnić:

- a) rodzaj i przedmiot dokumentowanych transakcji lub innych zdarzeń;
- b) dane finansowe (w tym również przepływy pieniężne) dotyczące transakcji lub innego zdarzenia;
- c) dane identyfikujące podmioty powiązane;
- d) opis przebiegu transakcji lub innych zdarzeń w tym funkcji wykonywanych przez podatnika;
- e) wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu/straty podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru i algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód/stratę podatnika.

Należy przy tym zaznaczyć, że zgodnie z art. 9a ust 8 ustawy CIT, Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres informacji, które mają zostać uwzględnione w dokumentacji local file, w celu ułatwienia podatnikom sporządzenia poprawnej dokumentacji podatkowej, uwzględniając wytyczne OECD. Na chwilę obecną w sejmie znajduje się projekt takiego rozporządzenia (projekt rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z dnia 2 listopada 2016 r). Zgodnie z projektem rozporządzenia:

- dane finansowe powinny uwzględniać wartość transakcji lub innych zdarzeń między podatnikiem a podmiotami powiązаныmi w danym roku podatkowym, wynikających z umowy lub innego dokumentu, wystawionych i otrzymanych faktur oraz dokonanych płatności w tym zakresie, odrębnie dla każdej kategorii transakcji lub innych zdarzeń, wraz z podziałem na państwa lub terytoria;
- w zakresie danych identyfikujących podmioty, uwzględnić należy nazwy podmiotów powiązanych wraz z informacją o formie prawnej prowadzenia działalności, danych adresowych obejmujących kraj, miasto, ulicę, numer domu i lokalu wraz z adresem strony internetowej, numerów identyfikacji podatkowej podmiotów oraz informację o rodzaju powiązań (zgodnie z art. 11 ust. 1 lub ust. 4 ustawy);
- opis przebiegu transakcji lub innych zdarzeń powinien uwzględniać informacje za dany rok podat-

kowy, wraz z wyjaśnieniami czy transakcja lub inne zdarzenie jest powiązane z inną transakcją lub innym zdarzeniem, jak również wskazanie zmian, jakie zaszły w tym zakresie w stosunku do poprzedniego roku podatkowego w odniesieniu do wykonywanych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka, a w szczególności w związku z restrukturyzacją działalności firm oraz transferu wartości niematerialnych.

Oprócz opisu transakcji, przedstawić należy również opis pozostałych danych dotyczących podatnika. Zgodnie z art. 9a ust. 2b pkt 4 należy uwzględnić:

- a) opis danych finansowych podatnika wraz z danymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego (jeżeli podmiot podlega obowiązkowi jego sporządzenia);
- b) informacje o podatniku, w tym również określenie struktury organizacyjnej i zarządczej, przedmiotu i zakresu działalności, informacje o realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy restrukturyzacji (rozumianych jako przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów, ryzyk, mających wpływ na dochód/stratę podatnika), a także informacje o otoczeniu konkurencyjnym.

Ponadto, podatnik zobowiązany jest również do załączenia innych istotnych dokumentów, w szczególności umów związanych z transakcją lub innym zdarzeniem, umowę spółki, umowy wspólnego przedsięwzięcia oraz porozumienia w sprawach podatku docho-

dowego, zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska.

Podkreślić należy, iż dokumentacja podatkowa dotycząca kontynuowanych w kolejnym roku podatkowym transakcji lub innych zdarzeń, podlega okresowemu przeglądowi i aktualizacji, przynajmniej raz w roku, przed dniem upływu terminu określonego dla złożenia zeznania podatkowego za kolejne lata.

Reasumując, zmiany wprowadzone przez ustawodawcę w zakresie dokumentacji local file nie są znaczące. Istotna większość nowych obowiązków dokumentacyjnych, mimo iż do tej pory nie była wymagana, była często zawierana przez podatników podczas sporządzania dokumentacji podatkowej. Oprócz informacji dotyczących obowiązku uzasadnienia wyboru metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika oraz algorytmu kalkulacji, zawarcie nowych elementów w dokumentacji podatkowej nie powinno przysparzać problemów podatnikom.

#### ***Analiza danych porównawczych (tzw. benchmarking)***

Za najistotniejszą z wprowadzonych zmian dotyczących dokumentacji lokalnej wskazać należy zobligowanie podatników, do opracowywania opisu analizy danych porównawczych (tzw. benchmarkingu). Obowiązek ten będzie spoczywał na podatnikach:

- których przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych, przekraczały w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 mln EURO, albo

- posiadających udział w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu przepisów o rachunkowości równowartość 10 mln EURO.

Nowelizacja ustawy, definiuje analizę danych porównawczych jako „opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach [...] wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń” (art. 9a ust. 2b pkt 2 CIT). Zgodnie z art. 9a ust. 2c znowelizowanej ustawy w analizie powinny znajdować się dane porównywalne o podmiotach mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, jeżeli dane są dostępne dla podatnika. W sytuacji, gdy nie jest możliwe dokonanie analizy porównywalności, ani w wariacie porównania wewnętrznego, ani zewnętrznego, ze względu na brak danych porównawczych do jej przeprowadzenia, ustawodawca wymaga od podatnika załączenia do dokumentacji podatkowej opisu zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązаныmi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Do końca 2016 roku, obowiązek związany z analizą danych porównawczych ciążył na organach podatkowych lub organach kontroli skarbowej podczas ewentualnej kontroli, a co za tym idzie to organ udowodniał, że ceny przyjęte w transakcjach z podmiotem powiązаныm są nierynkowe. Nowelizacja ustawy przeniosła ciężar związany z analizą danych porównawczych na podatnika. Niemniej jednak wielu podatników podczas

sporządzania dokumentacji podatkowej dokonywało analiz porównawczych, gdyż stanowiło to skuteczne narzędzie do ograniczenia ryzyka podatkowego z zakresu cen transferowych.

Efektom tzw. **benchmarkingu** przeprowadzonego przez podatnika powinno być potwierdzenie, że stosowane przez podmioty powiązane ceny zostały ustalone na poziomie rynkowym, który zostałyby zaakceptowane przez podmioty niepowiązane w porównywalnych transakcjach na podobnych rynkach.

Tak jak w przypadku dokumentacji local file, szczegółowy zakres informacji, jakie należy uwzględnić w analizie danych porównawczych, powinien zostać określony w rozporządzeniu wykonawczym. Aktualnie projekt rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 2 listopada 2016 r., wskazuje następujące elementy:

- informacje która strona transakcji lub zdarzenia będzie analizowana, jeżeli wymaga tego zastosowanie metody kalkulacji dochodów (straty), wraz z uzasadnieniem wyboru analizowanej strony (stron),
- istotne założenia będące podstawą analizy danych porównawczych, m.in. cech charakterystycznych przedmiotu transakcji (dóbr, usług lub innych świadczeń), przebiegu transakcji lub innego zdarzenia, warunków porównywalnych transakcji lub innych zdarzeń oraz warunków istniejących na porównywalnych rynkach w takim stopniu, w jakim różnice między tymi warunkami mogą wpływać na jego wartość rynkową, czy stosowanej strategii gospodar-

czej, gdy wpływała ona na wartość transakcji,

- uzasadnienie ewentualnego zastosowania wieloletnich (lub pochodzących z jednego roku) danych na temat warunków relacji między podmiotami niezależnymi,
- dane porównawcze dotyczące operacji gospodarczych z podmiotami niezależnymi lub pomiędzy podmiotami niezależnymi, które zostały wykorzystane (lub odrzucone z powodu braku porównywalności) do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty), w tym również sposobu pozyskiwania wskazanych informacji oraz źródła tych informacji,
- informacje finansowe lub wskaźniki finansowe wykorzystywane w metodzie kalkulacji dochodów lub straty, wraz z opisem ewentualnego wykorzystania miar statystycznych; w tym również opis powodów dla których warunki transakcji lub innego zdarzenia nie różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Ponadto, podatnik zobowiązany jest także podać informacje na temat zastosowanych korekt eliminujących istotne efekty różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami je zawierającymi.

Zasadniczą kwestią w analizie benchmarkingowej jest dobór porównywalnych transakcji w taki sposób, aby żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami (lub pomiędzy podmiotami je zawierającymi) nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę lub marżę przedmiotu transakcji, a rezultaty

przeprowadzanej analizy oddawały w sposób rzetelny i prawdziwy charakter transakcji. Analizę można przeprowadzić bazując na dwóch rodzajach danych:

- zewnątrznych - poprzez porównanie warunków ustalonych w transakcji kontrolowanej, z warunkami ustalonymi przez podmioty niezależne, w porównywalnych transakcjach zawieranych na porównywalnych rynkach;
- wewnętrznych – poprzez porównanie warunków ustalonych w transakcji kontrolowanej, z warunkami wewnętrznymi analogicznych transakcji z innymi podmiotami.

Porównanie wewnętrzne jest łatwiejsze, ze względu na dostępność informacji dotyczących transakcji porównywanych, jednakże w tym zakresie szczególnie istotne jest właściwe ich przeanalizowanie pod kątem porównywalności i właściwe określenie występujących w nich różnic. W przypadku, gdy różnice są istotne, wówczas należy je wskazać i uzasadnić brak możliwości zastosowania tej metody.

Analiza porównawcza podlega aktualizacji co najmniej raz na 3 lata. Aczkolwiek zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany.

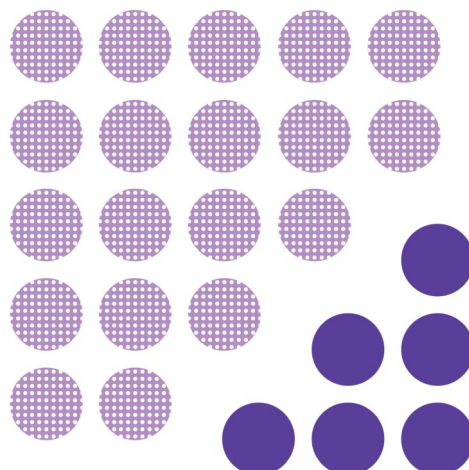
Wprowadzenie opisywanych zmian w zakresie dokumentacji podatkowej oraz analizy danych porównawczych, wynikało w szczególności z wadliwości przepisów, które spostrzeżono w trakcie przeprowadzanych kontroli. Zamierzeniem ustawodawcy było uniemożliwienie podatnikowi przygotowywania dokumentacji ex post w sposób pobieżny i doraźny oraz zobligowanie go do sporządzania dokumentacji podatkowych w sposób rzetelny, odpowiadający realnemu przebiegowi transakcji.

Nowelizacja wprowadza zmiany, stanowiące rewolucję w obszarze cen transferowych, rozszerzając obowiązki podatników w zakresie sporządzania dokumentacji podatkowych, rodząc zarazem dodatkowe trudności z ich przygotowywaniem. W związku z po-

wyższym, pomimo, iż dokumentacje przygotowywane w oparciu o nowe przepisy powinny zostać sporządzone do dnia złożenia zeznań podatkowych za 2017 r. (tj. dopiero w 2018 r.), to **czas ten jest dobrą okazją do uporządkowania spraw związanych z przygotowywaniem dokumentacji cen transferowych czy przygotowania wewnętrznych procedur przekazywania informacji**, co z pewnością ułatwi prace związane ze sporządzaniem dokumentacji podatkowych.

Ponadto, pragniemy zarekomendować nową stronę Ministerstwa Finansów (<http://www.finanse.mf.gov.pl/pl/cit/ceny-transferowe1>) poświęconą zagadnieniom cen transferowych, którą uruchomiono w związku z co raz większym zainteresowaniem tematem cen transferowych. Na stronie znaleźć można między innymi wyjaśnienia i komunikaty, odwołania do krajowych aktów prawnych w zakresie cen transferowych oraz wytycznych międzynarodowych, jak również podstawowe informacje dotyczące sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Natalia Dębowska



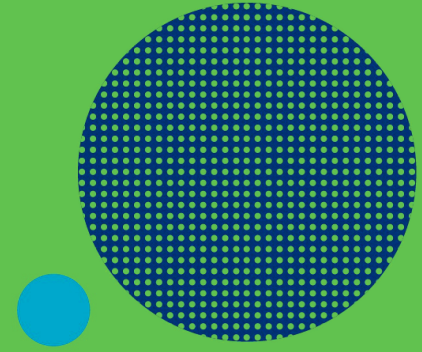


## USTALENIE REZYDENCJI PODATKOWEJ JAKO OBOWIĄZEK PŁATNIKA

Michał Pieróg

Młodszy konsultant podatkowy

e-mail: [michal.pierog@uhy-pl.com](mailto:michal.pierog@uhy-pl.com)



### I. Obowiązki płatnika

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2015 r. w sprawie określenia niektórych wzorców oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1998) z dniem 1 stycznia 2016 r. uległy zmianie wzory oświadczeń, deklaracji i innych informacji wystawianych przez płatników. Najistotniejsza zmiana dotyczyła wzoru informacji o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-11, przygotowywanej przez płatników m.in. dla pracowników.

W formularzu PIT-11 płatnik zobowiązany jest obecnie wskazać **rodzaj obowiązku podatkowego podatnika**, co oznacza konieczność określenia, czy podatnik którego dotyczy informacja, podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (tj. posiada w Polsce status rezydenta podatkowego) czy też ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (status nierezydenta podatkowego). Powyższa zmiana oznacza w praktyce nało-

żenie na płatników dodatkowych obowiązków, polegających na konieczności przeprowadzenia szerszej analizy sytuacji podatkowej pracowników celem zweryfikowania statusu rezydencji podatkowej podatnika.

O ile w przypadku obywateli polskich zamieszkujących na terytorium kraju jest to zadanie z reguły proste, to w przypadku cudzoziemców płatnicy mogą napotykać szereg trudności. Należy jednak przy tym wyjaśnić, że nie jest to jedyna podstawa, z której wynika konieczność ustalenia rezydencji podatnika - może ona wynikać również z przewidzianego ustawą o PIT różnego sposobu opodatkowania danej kategorii przychodów. Tytułem przykładu można podać ryczałtową formę poboru podatku od usług wykonywanych przez cudzoziemców na podstawie umowy cywilnoprawnej.<sup>1</sup>

### II. Proces ustalania rezydencji podatkowej – przesłanka „centrum interesów życiowych”

Płatnik zobowiązany jest, stosownie do kryteriów wynikających z **art. 3**

**ust. 1a ustawy o PIT**, ustalić, czy dany podatnik posiada w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) oraz czy pobyt podatnika w Polsce przekracza 183 dni w roku podatkowym.

Spełnienie którejkolwiek z powyższych przesłanek jest wystarczające do uznania, że podatnik powinien zostać zidentyfikowany jako podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (tj. posiadający – dla celów podatkowych - miejsce zamieszkania na terytorium Polski).

Badanie czy podatnik posiada w Polsce centrum interesów życiowych jest szczególnie istotne w przypadku, gdy **nie przebywa** na terenie Polski ponad 183 dni w roku podatkowym bądź też nie jest w stanie wykazać tego faktu. Wówczas to przesłanka „**centrum interesów życiowych**” staje się wyłączną okolicznością umożliwiającą zaklasyfikowanie danego podatnika jako polskiego rezydenta podatkowego.

<sup>1</sup> Zob. art. 29 ust. 1 pkt 1) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ustalenie (bądź wykluczenie) polskiej rezydencji podatkowej podatnika może być istotne dla płatnika, gdyż może spowodować, iż pobór podatku będzie odbywał się według skali podatkowej (na zasadach ogólnych) lub w formie ryczałtu w wysokości 20% od przychodów (jak w przypadku nie-rezydentów będących zleceniobiorcami - art. 29 ust. 1 ustawy o PIT). Rezydencja podatkowa wpływa zatem w ww. sytuacji bezpośrednio na tytuł (zaliczka lub zryczałtowany podatek) oraz wysokość wpłat wnoszonych przez płatnika, wskazywanych następnie w formularzu PIT-11.

Poprzestanie jednakże na samych kryteriach z art. 3 ust. 1a ustawy o PIT może okazać się niewystarczające – ten sam podatnik może być jednocześnie uznany za rezydenta innego państwa (zgodnie z przepisami prawa wewnętrznego danego państwa).

W przypadku zaistnienia tzw. konfliktu rezydencji może okazać się koniecznym wykonanie dodatkowej analizy przepisów dotyczących zasad jego rozstrzygnięcia, wynikających z zawartych przez Polskę umów międzynarodowych dotyczących unikania podwójnego opodatkowania. W takich przypadkach przesłanka „ośrodka interesów życiowych” nabiera jeszcze większego znaczenia, gdyż stanowi pierwszą przesłankę rozstrzygającą w przypadku konfliktu rezydencji.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwem, przy badaniu przesłanki „centrum

interesów życiowych” należy brać pod uwagę takie okoliczności jak: związki osobiste i ekonomiczne osoby z danym państwem, wśród których są więzi rodzinne, towarzyskie, zatrudnienie, działalność: polityczną, kulturalną i wszelką inną działalność; miejsce wykonywania działalności gospodarczej i miejsce, z którego osoba zarządza swoim mieniem.<sup>2</sup>

Ponadto w orzecznictwie akcentuje się również okoliczność miejsca, w którym trwale koncentruje się życie rodzinne podatnika tzw. „ognisko domowe”.<sup>3</sup> Już pobieżna analiza wskazanych okoliczności prowadzi do wniosku, że badanie przesłanki „centrum interesów życiowych” jest procesem pracochłonnym, a jego przeprowadzenie często może nie dawać jednoznacznego rezultatu np. z powodu obiektywnie ograniczonej dostępności do informacji o podatniku, mnogości relewantnych czynników czy oporu pracownika przed ujawnieniem swojej sytuacji rodzinnej bądź materialnej.

## II. Praktyka pobierania oświadczeń

Z powodów zarysowanych powyżej część płatników rozpoczęła praktykę pobierania oświadczeń od cudzoziemców, w których deklarowane jest posiadanie przez nich „centrum interesów życiowych” na terenie Polski. Stosowanie takiego rozwiązania jakkolwiek znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych

wydawanych przez organy podatkowe<sup>4</sup>, to nie jest jednak w pełni pozbawione ryzyka podatkowego. Podkreślić należy, że interpretacje te nie odnoszą się do treści oświadczeń, a w każdym przypadku organ je wydający przyjmuje założenie, iż składane oświadczenia są rzetelne (tj. zgodne z prawdą).

Praktyka pobierania tego rodzaju oświadczeń nie może prowadzić do faktycznego zrzucania przez płatnika na podatnika odpowiedzialności za ustalenie jego sytuacji podatkowej. W szczególności, pobranie oświadczenia nie zwalnia płatnika z obowiązku samodzielnego ustalenia rezydencji podatkowej podatnika w oparciu o dostępne informacje, nawet jeśli oznacza to poleganie w głównej mierze na informacjach przekazanych przez podatnika.

Dopiero w sytuacji gdy przedstawione przez podatnika dane, niedające się zweryfikować w zakresie możliwości płatnika, lecz dające podstawę do ustalenia rezydencji podatkowej okazałyby się nierzetelne, należałoby rozważyć wyłączenie odpowiedzialności płatnika na podstawie art. 30 § 5 Ordynacji Podatkowej.

Natomiast w przypadku gdy całościowo ocena przedstawionych przez podatnika informacji nie daje jednoznacznej odpowiedzi w zakresie możliwości uznania, że „centrum interesów” danej osoby znajduje się na terenie Polski (zakładając ciągle, że po-

2 Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Op 164/09.

3 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 października 2010 r. I SA/Bd 702/10

4 Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2015 r. (nr ILPB1/4511-1-1284/15-2/AK), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 30 grudnia 2010 r. nr IBPBII/1/415-796/10/HK oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 kwietnia 2016 r. (nr ITPB4/4511-106/16/KW).

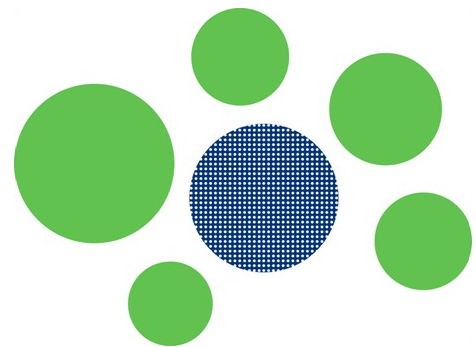


datnik przebywa krócej niż 183 dni w roku podatkowym w Polsce), prawidłowym postępowaniem wydaje się zastosowanie prośby do podatnika o przedłożenie polskiego **certyfikatu rezydencji podatkowej**. Przy braku uzyskania stosownego certyfikatu uzasad-

nionym jest przyjęcie przez płatnika, że podatnik nie jest polskim rezydentem podatkowym, w związku z czym uzasadnionym jest np. stosowanie wspomnianego ryczałtowego poboru podatku.

Michał Pieróg

## Konferencja dla Organów Zarządzających w Jednostkach Zainteresowania Publicznego



BUDYNEK ATRIUM TOWER  
WARSZAWA, AL. JANA PAWŁA II 25

29 MARCA 2017

Konferencja adresowana jest do **Organów Zarządzających Jednostek Zainteresowania Publicznego**, w tym **Członków Zarządu, Rad Nadzorczych, Komitetów Audytu**, a także **Dyrektorów Finansowych**. Głównym tematem konferencji jest przedstawienie planowanych zmian, jakie przewiduje ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym dla JZP oraz członków organów zarządzających JZP.

### Wśród głównych zagadnień konferencji:

- Projektowane zmiany w UOBR – kary, sankcje i nowe obowiązki organów zarządzających
- CSR oraz nowe obowiązki prawne związane z ujawnianiem informacji niefinansowych
- Zmiany przepisów dotyczących cen transferowych obowiązujących od 1 stycznia 2017 r.
- Nowe regulacje dotyczące obowiązków informacyjnych spółek giełdowych
- Współpraca z biegłym rewidentem
- Panel dyskusyjny na temat wpływu projektowanych zmian w UOBR, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym na JZP i organy zarządzające JZP.

→ Szczegółowy [program konferencji](#).

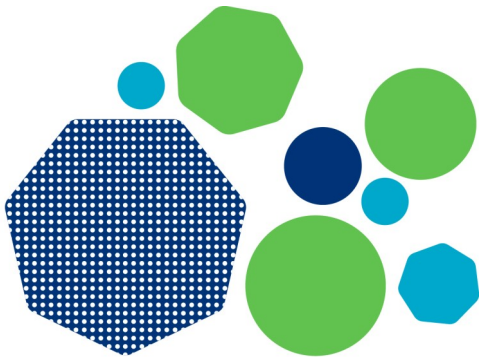
Udział w konferencji jest bezpłatny, jednak w związku z **ograniczoną ilością miejsc** konieczne jest wcześniejsze zgłoszenie uczestnictwa poprzez wypełnienie [formularza zgłoszeniowego](#) do dnia **10.03.2017 r.**

### KONTAKT

Justyna Wyrzykowska

Tel. kom. +48 881 312 615

Email [justyna.wyrzykowska@uhy-pl.com](mailto:justyna.wyrzykowska@uhy-pl.com)



---

## LET US HELP YOU ACHIEVE FURTHER BUSINESS SUCCESS

### UHY ECA S.A.

ul. Moniuszki 50  
31-523 Kraków

Tel. +48 12 417 78 00

Email [biuro@uhy-pl.com](mailto:biuro@uhy-pl.com)

Web [www.uhy-pl.com](http://www.uhy-pl.com)



### Kontakt

Magdalena Hańczak

Email [magdalena.hanczak@uhy-pl.com](mailto:magdalena.hanczak@uhy-pl.com)

### Nadzór merytoryczny

Anna Ławniczak

Edyta Krzywańska

Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia będące następstwem decyzji podjętych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy zasięgnięcie porady u naszych ekspertów.

---

UHY ECA S.A. (the "Firm") is a member of Urbach Hacker Young International Limited, UK company, and forms part of the international UHY network of legally independent accounting and consulting firms. UHY is the brand name for the UHY international network. The services described herein are provided by the Firm and not by UHY or any other member firm of UHY. Neither UHY nor any member of UHY has any liability for services provided by other members."

© 2017 UHY ECA S.A.