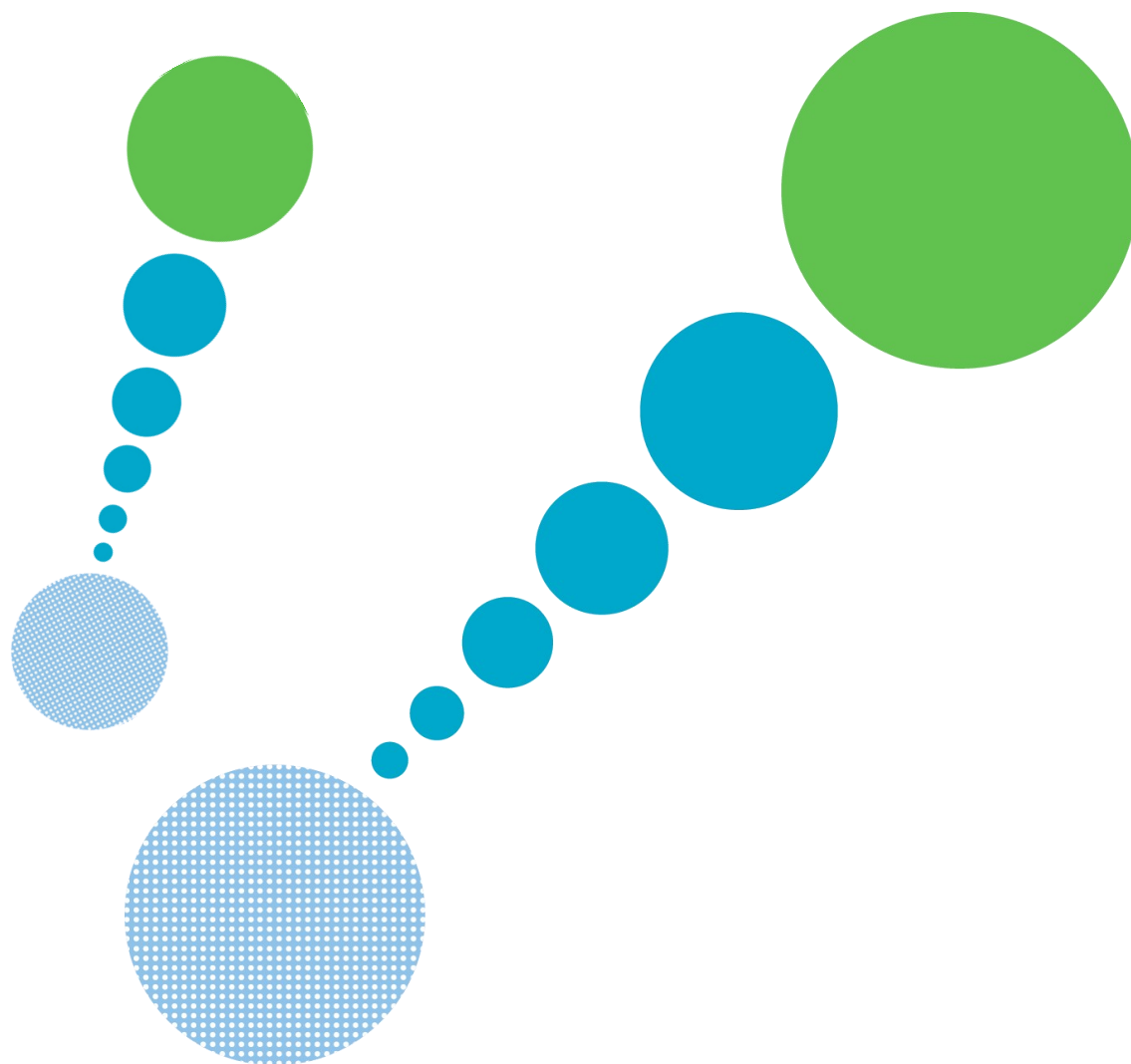


Rachunkowość i podatki

Biuletyn 2/2017



NADZÓR MERYTORYCZNY

Piotr Woźniak
Partner Zarządzający
ACCA, Biegły rewident
e-mail: piotr.wozniak@uhy-pl.com

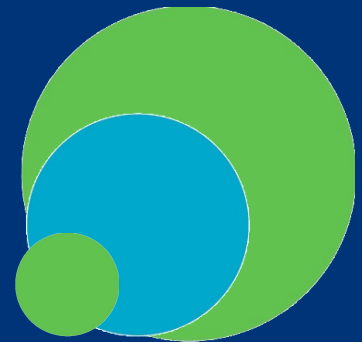


Doświadczenie zdobywał w międzynarodowej firmie audytorskiej, gdzie zajmował się przeprowadzaniem badań i przeglądów sprawozdań finansowych. Posiada praktyczną wiedzę i bogate doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych, sporządzania pakietów konsolidacyjnych, przekształceń sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF i HGB oraz realizacji zleceń due diligence i wyceny przedsiębiorstw. Specjalizuje się w obsłudze rynków kapitałowych.

Obecnie zarządza Grupą UHY ECA, między innymi sprawując nadzór nad departamentem audytu. Aktywność zawodową rozwija nie tylko poprzez kierowanie pionem usług audytorskich, ale również poprzez prowadzone szkolenia, artykuły i publikacje z zakresu rachunkowości.

KRAJOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI NR 11 „ŚRODKI TRWAŁE”

Marta Putek
Starszy konsultant
e-mail: marta.putek@uhy-pl.com



W dniu 29 maja 2017 roku weszła w życie uchwała Komitetu Standardów Rachunkowości z 3 kwietnia 2017 r.

Tym samym został wprowadzony Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”.

Określa on zasady uznawania, wyceny oraz ujmowania środków trwałych, jak również środków trwałych w budowie w księgach rachunko-

wych podmiotów.

Warto podkreślić, iż standard ma zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych **po raz pierwszy za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r.**

Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 ma na celu wsparcie w stosowaniu obowiązujących przepisów. Dotyczy przede wszystkim ustawy o rachunkowości w zakresie dotyczą-

cym środków trwałych, a w szczególności zapewnieni jednolitość rozwiązań stosowanych przez podmioty w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym tego składnika aktywów.

Standard kompleksowo wyjaśnia zagadnienie środków trwałych oraz porusza kwestię inwentaryzacji środków trwałych oraz sposób dokumen-

tacji obrotu tymi środkami trwałymi. W standardzie zawartych jest również wiele przykładów, które dotyczą nakładów na środki trwałe w trakcie ich budowy oraz wykorzystywania, przykłady związane z ulepszeniami oraz bieżącą eksploatacją aktywów.

Poruszony jest również temat dokonywania odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych oraz zasady prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym.

Rozwiązanie jakie przedstawiono w standardzie jest zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami zawartymi w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości, w szczególności z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

Istnieje kilka różnic między polskim a międzynarodowym ustawodawstwem. Wśród nich można wymienić te, które określa polski standard:

- a. dopuszcza on możliwość wyceny środków trwałych w wartości przeszacowanej tylko i wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów,
- b. wprowadza kategorie takie jak:
 - części składowe (pkt 4.17 KSR nr 11),
 - części dodatkowe (pkt 4.19),
 - części peryferyjne (pkt 4.20),
 które nie stanowią komponentów, o których mowa w MSR 16,
- c. nie przewiduje, aby w wartości początkowej środka trwałego zostały ujęte koszty przyszłej rekułtywacji, w którym znajduje się środek trwały oraz inne koszty, które są konieczne do poniesienia w związku z likwidacją środka trwałego,

- d. polski standard nie zakłada możliwości zmiany metody amortyzacji środka trwałego w trakcie jego użytkowania,
- e. nie przewiduje możliwości stosowania odrębnych metod lub stawek amortyzacji dla części wchodzących w skład tego samego środka trwałego, nawet w momencie gdy stanowią one komponenty w rozumieniu MSR 16. Standard przewiduje tylko możliwość ustalenia takiej stawki i metody amortyzacji, która bierze pod uwagę i uwzględnia różny okres ekonomicznej użyteczności, jak również różny sposób konsumowania korzyści ekonomicznych z części składowych, części dodatkowych i części peryferyjnych danego środka trwałego,
- f. polski standard przewiduje możliwość ujęcia w wartości początkowej kosztów związanych z finansowaniem zobowiązaniami, także innymi niż popularne kredyty i pożyczki, zaciągniętymi w celu pozyskania danego środka trwałego oraz różnic kursowych (dodatnich lub ujemnych) wynikających z zobowiązań powstałych w walutach obcych zaciągniętych na ten cel, nie ograniczając ich jedynie do różnic kursowych uznawanych za korektę stóp procentowych,
- g. standard zakłada również, że przekwalifikowanie składnika aktywów z nieruchomości zaliczanych wcześniej do inwestycji, zwanych dalej „nieruchomościami inwestycyjnymi”, do środków trwałych może nastąpić jedynie w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, z zastrzeżeniem okoliczności które są wskazane w pkt.

6.26b i 6.26c,

- h. nie przewiduje on możliwości rozliczenia z kapitałem własnym skutków związanych z przeszacowaniem środków trwałych na moment ich przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, w sytuacji, gdy nieruchomości inwestycyjna wyceniana jest w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej,
- i. nie przewiduje wyłączenia ze środków trwałych obiektów, które są przeznaczone do sprzedaży lub do zwrotu właścicielom,
- j. dopuszcza odmienny zakres ujawnień informacji dotyczących środków trwałych.

KSR nr 11 nie stosuje się do inwentarza żywego oraz sadów i plantacji (aktywów biologicznych). Nie porusza również zagadnień związanych z zamianą jednego środka trwałego na inny środek trwały oraz wniesienia środka trwałego (środków trwałych) w formie aportu.

Warto podkreślić, iż standard nawiązuje do zasady istotności, która została wprowadzona do ustawy o rachunkowości nowelizacją z 2015 roku.

Definicja istotności wg ustawy o rachunkowości

Zgodnie z art.4 ustawy jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w ust. 1.4a. Stosując przepisy ustawy, jednostka kieruje się zasadą istotności. Informacje wykazywane w sprawoz-

daniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne.

Jak definiować dolną granicę wartości środka trwałego, czyli jego wartość istotną?

Podmiot może zastosować uproszczenia w uznawaniu składnika aktywów za środek trwały ze względu na nieistotną jednostkową wartość początkową. Wśród przykładów jakie wskazuje standard, które są nieistotne w wartości początkowej, wymienia się wyposażenie restauracji, biura, zakup komple-

tu rusztowań rurowych.

Standard wskazuje również, że jednostka może określić kilka poziomów istotności dla jednostkowej wartości początkowej środków trwałych, w zależności od ich kategorii, która warunkuje odmienne zasady ich uznawania oraz ujmowania w ewidencji bilansowej lub pozabilansowej. Podmiot może również określić wartość istotną dla jednorazowych, zbiorczych zakupów jednorodnych składników środków trwałych o nieistotnej jednostkowej wartości początkowej w celu zapewnienia ochrony majątku jednostki lub rozliczenia w czasie wartości początkowej tych składników majątku w koszty.

W niektórych kwestiach dotyczących zasad uznawania, wyceny, ujmowania i prezentacji środków trwałych, jednostka dokonując wyboru stosowanych zasad (polityki) rachunkowości uwzględni postanowienia innych KSR,

w tym w szczególności:

- a. KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”,
- b. KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”,
- c. KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”,
- d. KSR nr 7 „Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”,
- e. KSR nr 8 „Działalność deweloperska”,
- f. KSR nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane i usługi”.

Marta Putek

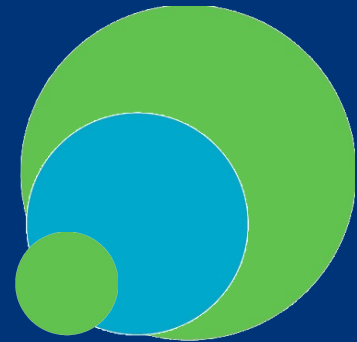


HANDEL UŻYWANYMI SAMOCHODAMI JAK UJAĆ W KSIĘGACH FAKTURĘ VAT-MARŻA?

Maciej Chwalisz

Starszy konsultant

e-mail: maciej.chwalisz@uhy-pl.com



Problem:

Spółka zamierza prowadzić działalność z zakresu handlu używanymi samochodami. Pragnie kupować używane samochody od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i następnie sprzedawać je naszym Klientom.

W jaki sposób powinna ująć w księgach zakup oraz sprzedaż wystawiając fakturę VAT-marża?

Zakup używanych towarów od osoby fizycznej

Nie ulega wątpliwości, że każde nabycie towarów musi znaleźć odzwierciedlenie w księgach rachunkowych.

Jeśli Spółka zamierza kupować samochody od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, odpowiednim rozwiązaniem będzie zawarcie umowy sprzedaży, gdyż osoba sprzedająca nie ma możliwości wystawiania faktury. Skutkiem zawarcia umowy sprzedaży z osobą fizyczną będzie obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 2% wartości przedmiotu zawartej w umowie. Obowiązek ten, zgodnie z art. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, ciąży **na kupującym**.



Warto jednak zaznaczyć, że zapłacony podatek od czynności cywilnoprawnych w ewidencji księgowej nie będzie kosztem, lecz podniesie wartość zakupionego samochodu.



Stanowi o tym art. 28 ust. 1 oraz 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym pozycje zapasów należy wycenić w cenie nabycia, rozumianej jako cenę zakupu należną sprzedawcy bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, powiększoną m.in. o obciążenia o charakterze publicznoprawnym, które są bezpośrednio związane z wprowadzeniem skład-

nika aktywów do obrotu. Inaczej mówiąc koszt podatku od czynności cywilnoprawnych można „aktywować na zapasach”, przypisując w systemie magazynowym jego wartość odpowiedniemu samochodowi.

PRZYKŁAD

Zakupiono używany samochód na podstawie umowy sprzedaży za cenę 30.000,00 PLN.

Wartość podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi zatem 600,00 PLN. W przypadku umowy sprzedaży nie występuje podatek od towarów i usług.

Ujęcie w księgach

1. Zakup samochodu na podstawie umowy sprzedaży na podstawie dokumentu PK.
2. Przyjęcie samochodu na magazyn dokumentem PZ.
3. Naliczenie podatku od czynności cywilnoprawnych.

→ **Schemat księgowania na str. 6**

SCHEMAT KSIĘGOWAŃ

Rozliczenie zakupu	Rozrachunki z dostawcami
1) 30 000,00	30 000,00 (2)
2) 30 000,00	30 000,00 (1)
3) 600,00	
Towary	Zobowiązania publicznoprawne
2) 30 000,00	600,00 (3)
3) 600,00	

Sprzedaż używanych towarów

W przypadku sprzedaży uprzednio zakupionego, używanego samochodu przepisy ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawy o VAT) dają przedsiębiorcy dwie możliwości co do formy jej opodatkowania tym podatkiem:

1. Zasady ogólne; zgodnie z art. 120 ust. 14 ustawy o VAT podatnik ma możliwość opodatkowania sprzedaży używanego samochodu podatkiem VAT na zasadach ogólnych (wystawiając dokument sprzedaży – Fakturę VAT), jednak nie będą one omawiane w niniejszym artykule.
2. Opodatkowanie marży na sprzedaży; jest to druga możliwość, jaką przewiduje ustawa o VAT. Zgodnie z art. 120, ust. 4 poprzez marżę należy rozumieć różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia. W takim przypadku sprzedawca zobowiązany jest wystawić dokument sprzedaży – fakturę VAT-

marża, która musi zawierać następujące elementy ¹:

- a. datę wystawienia;
- b. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- c. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- d. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;
- e. numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;
- f. datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapła-

ty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

- g. nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- h. miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- i. kwotę należności ogółem;
- j. w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:
 - obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1, lub
 - w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – wyrazi "metoda kasowa";
- k. w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 - wyraz "samofakturowanie".

¹ Art. 106e, ust. 3 ustawy o VAT.

Faktura VAT-marża dla towarów używanych musi ponadto zawierać adnotację „**procedura marży – towary używane**”.

Powyższe oznacza, że w przypadku opodatkowania marży sprzedający będzie zobowiązany odprowadzić mniejszą kwotę podatku VAT należnego, niż w przypadku zasad ogólnych, dla których przepisy art. 29a ustawy o VAT określają podstawę opodatkowania jako kwotę całkowitej sprzedaży.

Należy jednak zauważyć, że w przypadku opodatkowania marży sprzedający nie ma możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego, wynikającego z faktur zakupu.

Z punktu widzenia przedstawionego stanu faktycznego w celu optymalizacji podatkowej racjonalna jest sprzedaż na podstawie faktury VAT-marża, ponieważ przy zakupie nie powstaje podatek VAT naliczony, który na zasadach ogólnych mógłby obniżyć podatek VAT należny od sprzedaży.

Obliczanie kwoty podatku VAT od marży

Jak wspomniano wcześniej, opodatkowaniu podlega kwota marży rozumianej jako różnica pomiędzy kwotą sprzedaży, a kwotą nabycia towaru. Powstaje zatem pytanie, w jaki sposób prawidłowo obliczyć wartość podatku należnego Urzędowi Skarbo-

wemu przy określonej kwocie sprzedaży widniejącej na fakturze VAT-marża?

W pierwszej kolejności należy wyliczyć wartość marży, czyli różnicę między kwotą sprzedaży, a kwotą nabycia. Powstaje w ten sposób marża brutto, czyli marża netto wraz z podatkiem VAT. W celu wyliczenia prawidłowej wysokości podatku VAT, którą należy odprowadzić do Urzędu Skarbowego konieczne jest obliczenie różnicy między marżą brutto a marżą netto.

PRZYKŁAD c.d.

Dokonano sprzedaży używanego samochodu, który uprzednio zakupiono za kwotę 30.000,00 PLN na podstawie umowy sprzedaży.

Po zakupie odprowadzono także podatek od czynności cywilnoprawnych w wysokości 600,00 PLN. Wystawiono fakturę VAT-marża na kwotę 50.000,00 PLN.

Tabela 1. Opracowanie pomocnicze przy założeniu stawki VAT 23% *

Lp.	Wyszczególnienie (obliczenie)	Wartość
1	Kwota sprzedaży	50 000,00 zł
2	Kwota nabycia	30 000,00 zł
3	Marża brutto (1-2)	20 000,00 zł
4	Marża netto (3/1,23)	16 260,16 zł
5	VAT (3-4)	3 739,84 zł
6	Przychód ze sprzedaży (1-5)	46 260,16 zł

*opracowanie własne autora

SCHEMAT KSIĘGOWAŃ

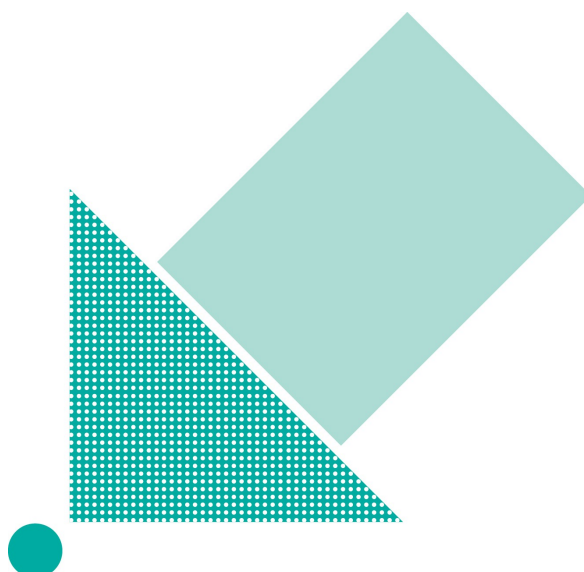
1. Sprzedaż samochodu na podstawie faktury VAT-marża.
2. Wydanie z magazynu sprzedanego samochodu (dokument WZ).

Przychody ze sprzedaży towarów		Rozrachunki z odbiorcami	
	46 260,16 (1)	1) 50 000,00	

Towary		Rozrachunki z tytułu VAT należnego	
Sp) 30 600,00	30 600,00 2)		3 739,84 1)

Wartość sprzedanych towarów	
2) 30 600,00	

Maciej Chwalisz



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.

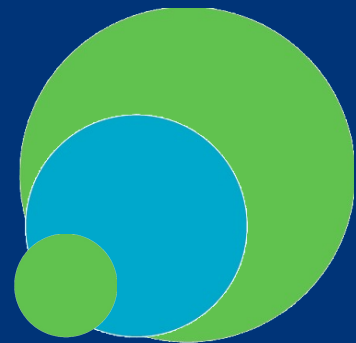
Specjalizuje się w problematyce dotyczącej kontroli podatkowej, prowadzenia postępowań podatkowych oraz sądownoadministracyjnych w zakresie podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług. Autorka licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego.

RAPORTY CbC — NOWE OBOWIĄZKI DLA PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

Katarzyna Gawłowska

Starszy konsultant podatkowy

e-mail: katarzyna.gawlowska@uhy-pl.com



Według szacunków Komisji Europejskiej, w wyniku unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, państwa członkowskie Unii Europejskiej tracą rocznie 50-70 mld euro.

Rezultatem walki z tym zjawiskiem było podpisanie w dniu **27 stycznia 2016 r. porozumienia wielostronnego (Multilateral Competent Authority Agreement, dalej również MCAA)**, dotyczącego automatycznej wymiany

informacji podatkowych przez 31 państw OECD, w tym Polskę.

W efekcie zawartego porozumienia, państwa członkowskie, które podpisały MCAA, dostosowują dotychczasowe obowiązujące lokalnie przepisy do rekomendowanych przez OECD międzynarodowych rozwiązań, które mają na celu zwiększenie przejrzystości działania podmiotów wielonarodowych, a także stanowiąc będą narzędzie do identyfikacji potencjalnie wąt-

pliwych struktur, tworzonych przez grupy podmiotów powiązanych, skierowanych na unikanie opodatkowania, a tym samym identyfikowanie i typowanie podatników, u których należy przeprowadzić kontrolę.

W związku z zawarciem powyższego porozumienia, dnia **4 kwietnia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. poz. 648, dalej: Ustawa)**. Jak wspo-

mniano wyżej, Ustawa ma na celu implementowanie do polskiego prawa przepisów obowiązujących w Unii Europejskiej, a tym samym ujednoczenie regulacji prawnych w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania oraz uregulowanie w jednym akcie kwestii związanych z wymianą informacji podatkowych.

Jednym z założeń wskazanej wyżej Ustawy jest składanie przez podatników raportów **CbC (Country-by-Country Report)** oraz **powiadomień do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej** zawierających informacje o grupie podmiotów (grupie kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości i spełniającej określone w Ustawie kryteria), zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Ustawa ta jest niejako doprecyzowaniem i rozszerzeniem już istniejących przepisów, zawartych w art. 27 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 poz. 18-88, **dalej: ustawa o CIT**). Dotychczas do składania raportów CbC zobowiązane były podmioty krajowe, które spełniały łącznie następujące warunki:

- były jednostką dominującą oraz nie spełniały kryteriów jednostki zależnej, w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości,
- były jednostką konsolidującą sprawozdanie finansowe w rozumieniu przepisów o rachunkowości,
- posiadały poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład lub jedną lub więcej jednostek zależnych w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości,

- ich skonsolidowane przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz poza jej terytorium, przekroczyły w poprzednim roku podatkowym równowartość 750 000 000 euro.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. rozszerza powyższy krąg podmiotów zobligowanych do składania raportu CbC.

Zgodnie z nową regulacją do przedkładania formularza CbC zobowiązane będą także polskie jednostki zależne oraz podmioty posiadające zakład w Polsce, w sytuacji gdy nie wyznaczono innego podmiotu z grupy do złożenia raportu CbC i jednocześnie:

- jednostka dominująca tej grupy podmiotów nie ma obowiązku przekazania tego raportu, lub
- organy państwa jednostki dominującej nie są stroną MCAA, lub
- jurysdykcja podatkowa jednostki dominującej zawiesiła automatyczną wymianę informacji podatkowych.

Jeśli polska spółka zależna nie otrzyma od jednostki dominującej danych wymaganych w raporcie CbC, przekazuje dane, którymi dysponuje, oraz powiadamia o zaistniałej sytuacji w powyższym raporcie.

Podstawowe elementy jakie powinien zawierać raport CbC określone zostały w art. 87 ust. 1 Ustawy. Zgodnie ze wskazanym artykułem informacja o grupie podmiotów powinna zawierać:

1. dane identyfikacyjne jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów;
2. informacje dotyczące wielkości osiągniętych przychodów, zrealizowanego zysku (straty) przed opo-

datkowaniem, zapłaconego podatku dochodowego, należnego podatku dochodowego, kapitału podstawowego, niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, liczby pracowników, aktywów rzeczowych (trwałych i obrotowych), innych niż środki pieniężne i ich ekwiwalenty, rodzaju działalności jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów – z podziałem na państwa lub terytoria;

3. dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 1 i 2.

Celem doprecyzowania „wzór” formularza CbC został określony w drodze **Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełnienia (dalej: Rozporządzenie)**. Na jego podstawie „informacja o grupie podmiotów” powinna uwzględniać przede wszystkim:

- cel złożenia informacji o grupie podmiotów;
- wskazanie sprawozdawczego roku obrotowego;
- nazwę grupy podmiotów;
- informację o walucie, w której wyrażone są kwoty ujęte w powyższej informacji;
- nazwę jednostki raportującej oraz wskazanie czy jest to jednostka dominująca, czy jednostka wyznaczona przez grupę kapitałową, zgodnie z art. 84 ust. 4 Ustawy, czy też inna jednostka składająca informację na zasadzie art. 84 ust. 1 Ustawy;

- dane identyfikacyjne jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów (dane powinny obejmować: nazwę, numer identyfikacji podatkowej, dokładny adres siedziby, w tym wskazanie państwa lub terytorium, wskazanie państwa lub terytorium rezydencji podatkowej, wskazanie miejsca utworzenia albo rejestracji);
- informację o głównych rodzajach działalności gospodarczej jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów (informacja ma być przedstawiona według podziału na wymienione rodzaje działalności);
- dane dotyczące działalności prowadzonej przez jednostki wchodzące w skład grupy podmiotów (dane powinny obejmować osiągnięte przychody, z podziałem na przychody osiągnięte od podmiotów zależnych i niezależnych zrealizowany zysk (strata) przed opodatkowaniem, rzeczywiście zapłacony i niezwrócony podatek dochodowy, w tym podatki u źródła, sumę kapitału podstawowego (zakładowego), zysk z lat ubiegłych, liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, sumę wartości księgowych aktywów rzeczowych netto (trwałych i obrotowych);
- dodatkowe informacje lub wyjaśnienia, obejmujące między innymi:
 - a.informację o źródle danych wykorzystanych do wypełnienia informacji o grupie podmiotów,
 - b.informację o wykorzystanym średnim kursie walutowym

- c.informację o rodzaju działalności gospodarczej jednostki wchodzącej w skład grupy podmiotów
- d.informację o nieprzekazaniu danych przez jednostkę dominującą
- e.przedstawione w sposób zwycięży inne informacje i wyjaśnienia, pomocne przy interpretacji danych zawartych w informacji o grupie podmiotów

Wyżej wskazane dane mają być przedstawiane zgodnie z informacjami zawartymi w załączniku do Rozporządzenia.

Regulacje dotyczące formularzy CbC dla jednostek dominujących obowiązują dla roku sprawozdawczego, który **rozpoczął się po 31 grudnia 2015 r., ale przed 1 stycznia 2017 r.**, natomiast sam formularz należy złożyć **w terminie 12 miesięcy od końca roku sprawozdawczego** (oznacza to, że w przypadku gdy rok sprawozdawczy pokrywa się z rokiem kalendarzowym formularz należy złożyć do końca 2017 r.).

Dla polskich podmiotów zależnych, które do przedkładania powyższego formularza zostały zobligowane dopiero na podstawie Ustawy z dnia 9 marca 2017 r. (brak takiego obowiązku w ustawie o CIT) obowiązek ten zaistniał dopiero dla roku rozpoczynającego się po 31 grudnia 2016 r. (w przypadku, gdy rok sprawozdawczy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, formularz CbC za 2017 r. powinien zostać złożony do końca 2018 r.). Należy również podkreślić, że formularz CbC należy złożyć do szefa KAS za pomocą środków komunikacji elektronicznej.



Dodatkowo Ustawa nakłada na podatników nowy obowiązek, związany ze złożeniem „powiadomienia”, informującego szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że są jednostką zobowiązaną do złożenia raportu CbC lub wskazującego inną spółkę odpowiedzialną za złożenie raportu CbC wraz z podaniem państwa lub terytorium, w którym zostanie on złożony.



Powiadomienie, o którym mowa powyżej powinno zostać przedłożone **najpóźniej w ostatnim dniu sprawozdawczego roku obrotowego grupy** (wobec tego, jeżeli rok ten pokrywa się z rokiem kalendarzowym powiadomienie za rok 2017 powinno zostać złożone do końca 2017 r.).

Należy mieć jednak na uwadze fakt, że ustawodawca nałożył na podatników ten obowiązek już za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2015 r., nie później jednak niż przed 1 stycznia 2017 r. Czas na złożenie powiadomienia za ten rok został „przedłużony” do 10 miesięcy od końca tego roku obrotowego (czyli dla roku zgodnego

z rokiem kalendarzowym powiadomienie za rok 2016 powinno zostać złożone do końca października 2017 r.).

Za niewywiązanie się z powyższych obowiązków – nie złożenie formularza CbC lub nie przekazanie powiadomienia – Szef KAS, w drodze decyzji, może nałożyć na podatnika karę pieniężną w wysokości do 1 mln zł (kwota ta będzie uzależniona od rodzaju i zakresu naruszenia, dotychczasowej działalności jednostki oraz jej możliwości finansowych).

Dodatkowo, **Ustawa wprowadza zmianę do kodeksu karnego skarbowego ustalając karę grzywny w wysokości do 240 stawek dziennych** (w 2017 r. do 6 mln 400 tys. zł) za składanie w formularzu CbC nieprawdziwych informacji o grupie podmiotów. Odpowiedzialność karną skarbową w tym zakresie ponosić będzie osoba fizyczna działająca w imieniu lub interesie jednostki składającej formularz CbC.

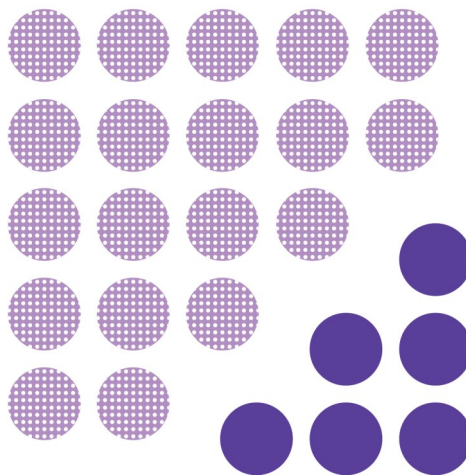
Co więcej, Parlament Europejski na początku lutego opublikował projekt rezolucji zmieniający dotychczasową

dyrektywę w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały. Jest więc bardzo prawdopodobne, że wysokie dotychczas kryterium przychodów (750 mln Euro) ulegnie zmniejszeniu, rozszerzając tym samym zakres podmiotów objętych obowiązkiem raportowania (w tym momencie obowiązek ten nie dotyczy około 90 procent przedsiębiorstw wielonarodowych).

Projekt rezolucji Parlamentu Europejskiego zakłada rozszerzenie zakresu podmiotów objętych obowiązkiem raportowania również na jednostki dominujące dużych grup (grupy spełniające minimum dwa kryteria: suma bilansowa 20 mln Euro, przychody netto ze sprzedaży 40 mln Euro, zatrudnionych ponad 250 osób) oraz na duże jednostki (analogiczne kryteria jak przy dużych grupach). Zmiana przepisów w tym kierunku znacznie rozszerzy krąg podmiotów, które będą zobowiązane do składania powyższych informacji.

Powyższe przepisy implikują dla podatników nowe obowiązki i problemy. Rozszerzają bowiem krąg podmiotów odpowiedzialnych za składanie raportów CbC, a także nakładają na podmioty, które nie są zobowiązane do składania tych raportów, nowy obowiązek w postaci konieczności składania powiadomień do Szefa KAS. Zmiany te są szczególnie istotne dla spółek zależnych, gdyż obowiązek złożenia powiadomienia do Szefa KAS za rok obrotowy 2016 (zgodny z rokiem kalendarzowym) dla tych podmiotów upływa z końcem października 2017 r.

Katarzyna Gawłowska

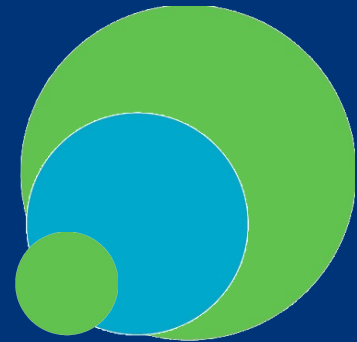


ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKA ZARZĄDU ZA DŁUGI PODATKOWE SPÓŁKI Z O.O.

Jakub Lepiarz

Konsultant podatkowy

e-mail: jakub.lepiarz@uhy-pl.com



Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, obok spółki akcyjnej, jest jednym z dwóch typów spółek prawa handlowego posiadających osobowość prawną i prowadzącą działalność gospodarczą na własne ryzyko.

Jako osoba prawna, spółka z o.o. działa przez powołane do tego celu organy, które w myśl przepisów prawa cywilnego składają za spółkę oświadczenia woli. W celu zapewnienia pewności obrotu gospodarczego prawodawca wprowadził ustawowe reguły odpowiedzialności osób zarządzających osobami prawnymi za zobowiązania wobec swoich partnerów handlowych.

Oprócz zasad odpowiedzialności za zobowiązania spółki z o.o. wobec pozostałych podmiotów gospodarczych, uregulowanych w art. 299 Kodeksu spółek handlowych¹, został wprowadzony również osobny reżim prawny, dotyczący zasad odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe kierowanych przez nich podmiotów. Oznacza to, że w niektórych przypadkach człon-

kowie zarządu spółki z o.o. mogą być pociągnięci do odpowiedzialności majątkowej za zobowiązania podatkowe spółki.

Przesłanki zaistnienia odpowiedzialności członków zarządu

Art. 116 § 1 Ordynacji Podatkowej² wskazuje kiedy i w jakich okolicznościach członkowie organu zarządzającego spółki odpowiadają solidarnie i całym swoim majątkiem. Zgodnie z przywołanym przepisem za zaległości podatkowe m.in. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

- a. nie wykazał, że:
 - we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu

o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie Prawo restrukturyzacyjne, albo

- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
- b. nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Analizowany przepis wskazuje zatem dwojakiego rodzaju przesłanki zaistnienia odpowiedzialności członków zarządu. Po pierwsze **musi dojść do spełnienia przesłanki pozytywnej**, zgodnie z którą, aby w ogóle można było pociągnąć członka zarządu do odpowiedzialności za dług podatkowy spółki, konieczne jest uprzednie prowadzenie egzekucji z majątku samego podatnika (spółki). **Pozostałe przesłanki o charakterze negatywnym** informują, w jaki sposób członek zarządu może z kolei uwolnić się od powstałej odpowiedzialności.

W pierwszej kolejności należy wskazać na pewien problem praktyczny, jaki powstał w odniesieniu do

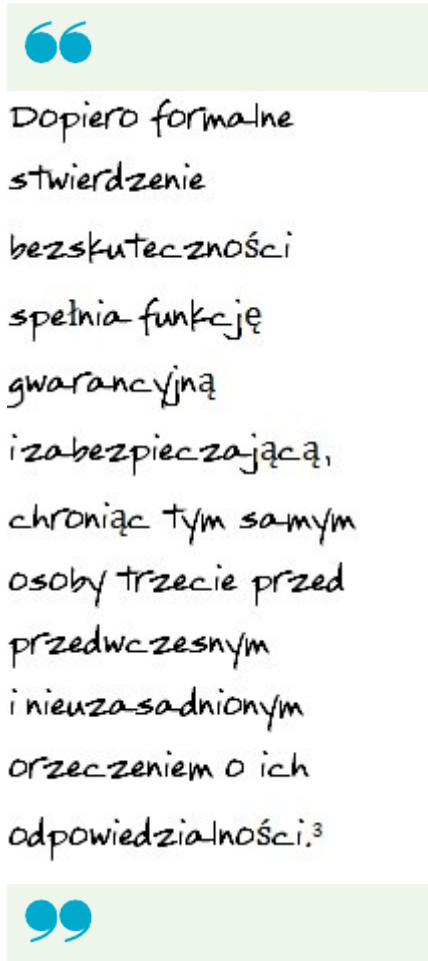
¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1578 ze zm.) – dalej jako „KSH”.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) - dalej jako „OP”.

art. 116 § 1 OP w części dotyczącej uprzedniej egzekucji wierzytelności z majątku spółki. Spór dotyczył sposobu w jaki organ podatkowy może wykazać bezskuteczność egzekucji, stanowiącą warunek konieczny powstania odpowiedzialności członka zarządu. W tym zakresie wykształciły się dwa przeciwstawne poglądy, co doprowadziło do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W myśl pierwszego poglądu **bezskuteczność egzekucji wymaga formalnego jej stwierdzenia, po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego..** Przedstawiciele tego stanowiska wskazywali na brak w prawie podatkowym i innych aktach normatywnych definicji bezskuteczności egzekucji i podnosili w związku z tym konieczność odwołania się w tym zakresie do języka potocznego, gdzie pojęcie to związane jest z przymusowym ściąganiem należności. Wiąże się to z obowiązkiem formalnego wszczęcia i prowadzenia egzekucji na podstawie przepisów kodeksu postępowania cywilnego lub ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz formalnego stwierdzenia jej bezskuteczności. Wówczas dopiero zachodzi pewność, że nie wystąpi żadna możliwość zaspokojenia wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki. Wskazywano przy tym na wyjątkowość instytucji jaką jest odpowiedzialność osób trzecich, przejawiającą się w odpowiedzialności za cudzy dług, a wydanie decyzji o ich odpowiedzialności co do zasady nie uwalnia dłużni-

ka pierwotnego (podatnika) od odpowiedzialności.



Pogląd przeciwstawny oparty został o stanowisko wypracowane przez judykaturę i doktrynę na gruncie art. 299 § 1 KSH, zgodnie z którym, odpowiedzialność subsydiarna członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o. z kodeksu spółek może być ustalana na podstawie każdego dowodu bezskuteczności egzekucji wobec spółki. Zwolennicy tego poglądu na gruncie prawa podatkowego wskazują jednocześnie, iż wymóg formalnego stwierdzenia bezskuteczności egzekucji nie znajduje

oparcia w obowiązującym prawie, a organy podatkowe mogą ją wykazać za pomocą wszystkich obiektywnych dowodów, wskazujących, że spółka nie posiada majątku, z którego można by zaspokoić wierzytelność Skarbu Państwa.⁴

Powyższy spór zakończony został w wyniku podjęcia przez Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały siedmiu sędziów w dniu 8 grudnia 2008 r.⁵ Sąd stwierdził, że, stwierdzenie przez organ podatkowy bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 OP, powinno być dokonane po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego, a samo stwierdzenie bezskuteczności egzekucji można ustalić na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu. Zdaniem Sądu odmienny pogląd prowadziłyby do rozstrzygnięcia, że stan ten mógłby być stwierdzony tylko ściśle określonymi środkami dowodowymi właściwymi dla postępowania egzekucyjnego czy postępowania upadłościowego, a to z kolei powodowałoby nieuzasadnioną przewlekłość postępowania i możliwość jego obstrukcji ze strony uczestników.

Analizowany przepis wskazuje również przesłanki negatywne dotyczące obowiązków sygnalizacyjnych zarządu. I tak, **aktywowanie odpowiedzialności członka zarządu** następuje jedynie w przypadku, gdy we właściwym czasie nie złożył wniosku o upadłość lub gdy nie zostało w terminie wszczęte postępowanie restrukturyzacyjne. Aby członek zarządu mógł uniknąć odpo-

³ M. Jasińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za podmioty prowadzące działalność gospodarczą*, CH Beck, Warszawa 2015, s. 238 i n.

⁴ S. Marciniak, *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych (art. 116 ordynacji podatkowej)*, www.lex.pl, 01.05.2017.

⁵ Sygn. II FPS 6/08, *Legalis*.

wiedzialności, wystarczy że podniesie, że we właściwym czasie złożono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie restrukturyzacyjne. Co niezwykle istotne, warunkiem koniecznym uwolnienia się od odpowiedzialności jest, aby wniosek o ogłoszenie upadłości został rozpoznany. **A contrario, nie jest wystarczający sam fakt złożenia wniosku, tylko jak wskazuje przepis, musi dojść do jego zgłoszenia.** Stanowisko takie potwierdza m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 5 lutego 2009 r.⁶ W kwestii postępowania restrukturyzacyjnego przyjmuje się, że co do zasady musi ono z kolei zostać faktycznie wszczęte. Samo złożenie wniosku o jego wszczęcie nie jest wystarczającą przesłanką uwolnienia się od odpowiedzialności przez członka zarządu spółki z o.o.⁷ Dodatkowo, **dla wyłączenia odpowiedzialności członków zarządu nie ma znaczenia, przez kogo zostało zgłoszone żądanie ogłoszenia upadłości.** Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 stycznia 2010 r.⁸ art. 116 OP wymaga jedynie terminowości wniosku, a nie odnosi się w ogóle do kwestii podmiotu faktycznie składającego wniosek.

Ustawodawca wskazuje również na kwestię winy członka zarządu. Jeśli wskazane wyżej obowiązki sygnalizacyjne nie zostały przez niego wykonane w sposób zawiniony, wówczas co do zasady, może on zwolnić się od przedmiotowej odpowiedzialności.

W wyroku z 26 lutego 2009 (I FSK 14-82/07) NSA stwierdził, że jako kryte-

rium w tym zakresie powinno się przyjmując **obiektywny miernik staranności**, jakiej można wymagać od strony należącej do dbającej o swoje interesy. Członek organu zarządzającego powinien zatem udowodnić, stosownymi środkami dowodowymi, że w pełnieniu swojej funkcji w spółce działał w sposób staranny i że uchybienie obowiązkowi nie było od niego zależne.



Członek zarządu nie będzie ponosił winy za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacji, w której w okresie pełnienia przez niego tej funkcji nie zachodziły przesłanki ogłoszenia upadłości spółki.



Pogorszenie się kondycji finansowej, które to uzasadniałoby zgłoszenie przedmiotowego wniosku w okresie, w którym dana osoba przestała być

członkiem zarządu, nie będzie miało zdaniem Sądu wpływu na ewentualne pociągnięcie do odpowiedzialności tej osoby za zaległości podatkowe spółki (wyrok NSA z 20 listopada 2003, III SA 110/02).

Kolejną przesłanką negatywną jest **możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez wskazanie mienia, z którego wierzyciel podatkowy może zaspokoić swoje roszczenie.** Wskazanie mienia spółki z o.o., z którego egzekucja umożliwi wierzycielowi podatkowemu zaspokojenie znacznej części zaległości podatkowych, również pozwala członkowi zarządu uwolnić się od odpowiedzialności. Prawodawca nie wskazuje, co należy rozumieć przez zaspokojenie w znacznej części, pozostawiając to do rozstrzygnięcia orzecznictwu sądowemu i doktrynie. Przyjęte w analizowanej materii rozwiązanie należy uznać za wysoce kontrowersyjne, w szczególności że dotyczy ono kwestii wyjątku od zasady ogólnej odpowiedzialności osobistej za zobowiązania podatkowe. Wydaje się, że ustawodawca podatkowy nie powinien w tym przypadku pozostawiać zbyt dużej swobody interpretacyjnej.

W wyroku z 16 czerwca 2009 (III SA/GI 1512/08) WSA w Gliwicach stwierdził, że **członek zarządu zobowiązany jest do wskazania takiego mienia, które umożliwiłoby zaspokojenie długu podatkowego**, a nie wskazania składników majątkowych o jakiegokolwiek wartości. Zatem podanie spisu należności przysługujących spółce od dłużników nie czyni zadość wymogowi

⁶ Sygn. I SA/Po 651/08, Legalis.

⁷ M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej*, www.zimmerman.com.p006C.

⁸ Sygn. I FSK 2030/08, Legalis.

art. 116 § 1 pkt 2 OP, tj. wskazania mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych. Należy w tym miejscu wskazać, że zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych, **ciężar udowodnienia przesłanek negatywnych pociągnięcia do odpowiedzialności obciąża członków zarządu**. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 lipca 2009 r.⁹ „konstrukcja art. 116 § 1 OP (...) determinuje ocenę, że ciężar dowodu istnienia negatywnych przesłanek przeniesienia odpowiedzialności obciąża zainteresowanego członka zarządu”.

Legitymacja bierna

Z brzmienia art. 116 OP wynika, że jedynymi osobami legitymowanymi biernie do ponoszenia odpowiedzialności są członkowie zarządu spółki, którzy piastują lub piastowali stanowiska w zarządzie spółki w okresie, w którym doszło do powstania zobowiązania podatkowego. Podstawową przesłanką zatem do pociągnięcia członka zarządu do odpowiedzialności za długi podatkowe spółki jest wykazanie, że dana osoba była członkiem organu zarządzającego w momencie powstania konkretnej zaległości publicznoprawnej. Należy przy tym zaznaczyć, że dowody którymi strony postępowania mogą się przy tym posługiwać nie zostały skatalogowane, a zatem każdy prawnie dopuszczalny dowód powinien zostać brany pod uwagę przy ustalaniu legitymacji członka zarządu.

Podstawowym dokumentem poświadczającym uczestnictwo w zarządzie spółki jest co do zasady Krajowy Rejestr Sądowy, co do którego funkcjonuje domniemanie, że wpisy zawarte w KRS są prawdziwe i w sposób rzetelny oddają rzeczywisty stan rzeczy. Należy jednak mieć na uwadze, że zgodnie z art. 201 § 4 KSH **członek zarządu jest powoływany i odwoływany uchwałą wspólników**. Dopiero podjęta uchwała wspólników może być podstawą do dokonania wpisu w KRS, który co do zasady ma charakter deklaratoryjny. Jak zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 lipca 2005 r.¹⁰ „z mocy wyraźnego przepisu art. 201 § 4 KSH członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest powoływany i odwoływany uchwałą wspólników; wpis zmian w składzie osobowym zarządu w rejestrze sądowym ma tylko charakter deklaratoryjny. Domniemywa się, że wpis w Krajowym Rejestrze Sądowym jest prawdziwy lecz jest to domniemanie wzruszalne.”

Powyższe implikuje fakt, zgodnie z którym **odpowiedzialność członka zarządu za długi spółki może sięgać okresu sprzed wpisu do KRS**, tj. od momentu podjęcia uchwały wspólników do okresu sprzed wykreślenia członka zarządu z rejestru (w wypadku odwołania członka zarządu, złożenia rezygnacji lub wygaśnięcia mandatu). W przypadku sytuacji, w której dojdzie do powstania zobowiązania podatkowego i następnie nieuregulowania go przez kolejne zarządy, wówczas może dojść do rozszerzenia kręgu pod-

miotów odpowiedzialnych za dług podatkowy. Jak trafnie wskazuje M. Jasińska¹¹ „(...) członek zarządu spółki z o.o. odpowiada za jej zaległości podatkowe także wówczas, gdy w przewidzianym terminie po objęciu obowiązków nie złożył stosownego wniosku uwalniającego go od odpowiedzialności, a powinien był to uczynić skoro uzyskał wiedzę o wystąpieniu ku temu przesłanek z uwagi na sytuację majątkową spółki.”

Dla odpowiedzialności członka zarządu, w trybie art. 116 OP, istotne jest, czy dana osoba w chwili powstania zaległości podatkowej, była członkiem zarządu, a bez znaczenia pozostaje to, w jaki sposób wypełniała swoje obowiązki. Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 23 kwietnia 2009 r.¹² art. 116 § 2 OP jedynie doprecyzowuje czasowe granice odpowiedzialności, a nie zawęża jej zakres do tych członków zarządu, którzy faktycznie pełnili swoje funkcje. Zgodnie z orzecznictwem sądowym ani urlop macierzyński, ani wychowawczy nie uwolni członka zarządu od odpowiedzialności za powstałe w tym czasie zaległości podatkowe spółki, jeżeli nie złoży on za ten okres mandatu (tak m.in. WSA w Olsztynie w wyroku z 10 marca 2010, I SA/OI 44-46/10). Sądy administracyjne wskazują również, że w przypadku uczestnictwa osoby w licznych zarządach nie można skutecznie powoływać się na brak realnego wpływu na podejmowanie przezeń decyzji (wyroki WSA w Olsztynie z 27 października 2010, I SA/OI 583-84/10, 591-603/10).

Jakub Lepiarz

⁹ Sygn. II FSK 371/08, *Legalis*.

¹⁰ Sygn. V CK 839/04, *Legalis*.

¹¹ M. Jasińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za podmioty prowadzące działalność gospodarczą*, CH Beck, Warszawa 2015, s. 236.

¹² Sygn. III SA/GI 1109/08, *Legalis*.



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

Web www.uhy-pl.com



Kontakt

Magdalena Hańczak

Email magdalena.hanczak@uhy-pl.com

Nadzór merytoryczny

Piotr Woźniak

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.