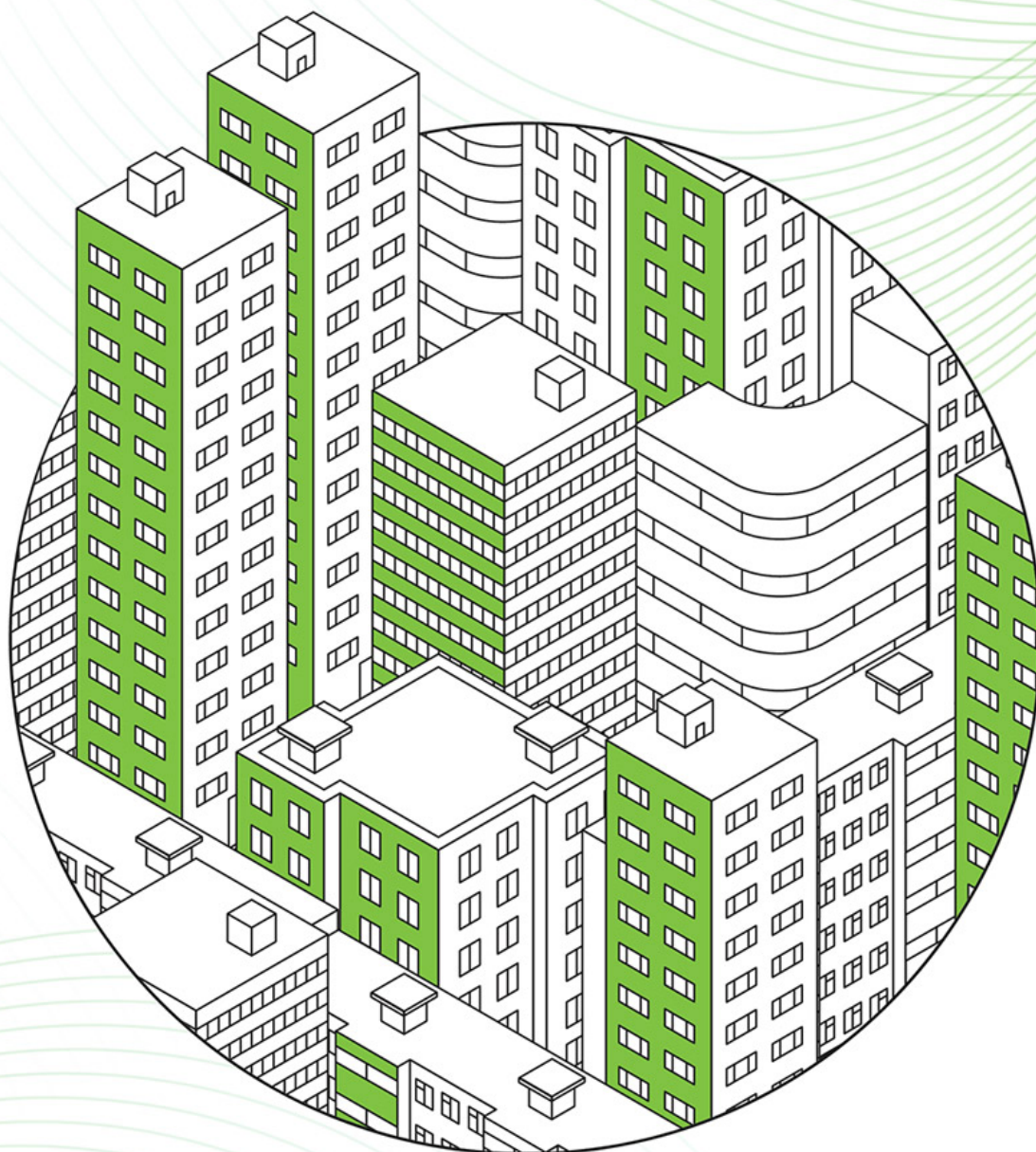


**Deloitte.**



16. edycja

**REal Knowledge Newsletter**

# Zagadnienie podatku odroczonego w sprawozdaniu finansowym Spółki nieruchomościowej

Wraz z końcem roku finansowego warto przyjrzeć się zagadnieniu podatku odroczonego, który jest ważnym tematem dla jednostek działających w branży nieruchomości ze względu na specyfikę jej działania, a co za tym idzie występowanie zdarzeń gospodarczych ujmowanych odmiennie dla celów księgowych i podatkowych.

Zasada ustalania podatku odroczonego jest regulowana ustawą o rachunkowości oraz Krajowym Standardem Rachunkowości 2 „Podatek dochodowy”.

W prawie międzynarodowym to zagadnienie opisuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12, „Podatek dochodowy”. Na wartość podatku dochodowego obciążającego wynik brutto składają się pozycje:

- podatek bieżący – wynikający z rozliczenia rocznego CIT, należny urzędowi skarbowemu (podatek fiskalny),

- odroczonego podatku dochodowego.

Podatek fiskalny (dochodowy bieżący) i podatek księgowy (odroczonego) stały się odrębnymi kategoriami w rachunkowości.

Podatek dochodowy naliczony za dany okres zgodnie z prawem podatkowym, którego podstawą naliczenia jest dochód podatkowy, wykazany w deklaracji

podatkowej lub zeznaniu podatkowym, stanowiący zobowiązanie podatkowe danego okresu jest nazywany podatkiem dochodowym bieżącym.

Podatek odroczonego to potencjalna kwota podatku dochodowego wynikająca ze zdarzeń gospodarczych okresu bieżącego, która będzie zapłacona lub potrącona w przyszłości. Celem stosowania podatku odroczonego jest ujęcie w księgach efektu podatkowego transakcji w tym samym okresie, w którym ujęta została dana transakcja. W rzeczywistości bowiem z powodu rozbieżności przepisów podatkowych i zasad księgowych obowiązek podatkowy powstaje często w innym okresie niż ten, w którym transakcja ujmowana jest z księgowego punktu widzenia.

Z regulacji wynika, że ustalanie podatku odroczonego odbywa się przy zastosowaniu tzw. podejścia bilansowego. Polega ono

na porównaniu wartości bilansowej z wartością podatkową poszczególnych składników aktywów oraz pasywów (zobowiązań), a wraz z tym ustaleniu różnic przejściowych. Są to takie przypadki przychodów i kosztów, które w momencie ujęcia bilansowego nie są kategoriami podatkowymi, ale po spełnieniu określonych warunków stają się nimi. Bilansowo wynikają one w głównej mierze z obowiązku stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości – memoriału, współmierności czy ostrożnej wyceny, które nie mają potwierdzenia w regulacjach podatkowych.

Wartość bilansową aktywów i pasywów na dzień bilansowy ustala się w oparciu o zasady rachunkowości.

Wartość bilansowa składnika aktywów odzwierciedla oczekiwane przez jednostkę korzyści związane z zasobem. Wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia

podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach) w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Taki sposób ustalania wartości podatkowej stosuje się do aktywów, z których korzyści są opodatkowane. Jeśli wyżej wymienione korzyści nie spowodują pomniejszenia podstawy obliczenia podatku dochodowego, wartość podatkowa takiego składnika aktywów będzie równa jego wartości bilansowej. Przytoczona sytuacja nie rodzi żadnych konsekwencji w odniesieniu do odroczonego podatku dochodowego.

Wartość bilansowa składnika zobowiązań reprezentuje kwotę oczekiwanego zmniejszenia przyszłych korzyści. Wartością podatkową pasywów jest ich wartość bilansowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach). Jeśli wskutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości powiększą podstawę opodatkowania.

Zgodnie z MSR 12 aktywa/rezerwy z tytułu podatku odroczonego są rozpoznawane w oparciu o różnice przejściowe. Różnice przejściowe są to różnice między wartością bilansową danego składnika aktywów lub zobowiązań jednostki a jego wartością podatkową. W sytuacji, gdy nie występują

różnice w podejściu podatkowym i księgowym co do ujęcia danej transakcji, tym samym nie występują różnice przejściowe i nie ma podstaw do tworzenia aktywów/rezerw z tytułu podatku odroczonego. Wyróżniamy następującą charakterystykę różnic przejściowych:

- dodatnie – zwiększające dochód podatkowy,
- ujemne - zmniejszające dochód podatkowy.

Dodatnie różnice przejściowe są to różnice pomiędzy bilansową a podatkową wartością aktywów i pasywów, które spowodują zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości. Będzie miało to miejsce wtedy, gdy wartość bilansowa składnika aktywów się zrealizuje bądź wartość bilansowa składnika pasywów będzie rozliczona. Ma to miejsce, gdy wartość bilansowa aktywów jest większa od wartości podatkowej aktywów oraz gdy wartość bilansowa pasywów jest mniejsza niż wartość podatkowa pasywów.

Ujemne różnice przejściowe, analogicznie, to różnice pomiędzy bilansową a podatkową wartością aktywów i pasywów, które w przyszłości spowodują zmniejszenie podstawy opodatkowania. Będzie miało to miejsce wtedy, gdy wartość bilansowa składnika aktywów się zrealizuje bądź wartość bilansowa składnika pasywów będzie rozliczona. Ma to miejsce, gdy wartość bilansowa aktywów jest mniejsza od wartości podatkowej aktywów oraz gdy wartość bilansowa pasywów jest większa niż wartość podatkowa pasywów.

W przypadku wystąpienia dodatnich różnic przejściowych jednostka jest zobowiązana do utworzenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Gdy występują ujemne różnice przejściowe jednostka tworzy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ponadto aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstają na skutek przeniesienia na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości wysokość rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego, obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego (tj. w przyszłości). Zgodnie z MSR 12 aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek podatkowych, które według przewidywań będą stosowane, gdy składnik aktywów zostanie zrealizowany lub rezerwa rozwiązana, przyjmując za podstawę stawki podatkowe (i przepisy podatkowe), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na koniec okresu sprawozdawczego.

Według aktualnego stanu prawnego podstawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 19%, mali podatnicy mogą skorzystać z obniżonej stawki 9%. W związku z tym małe jednostki stosujące obniżoną stawkę powinny dokonać analizy przyszłych zobowiązań podatkowych i stosowanej stawki w kolejnych latach,

gdy przejściowe różnice podatkowe będą się realizować. Ponadto aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego się nie dyskontuje.

Warto wspomnieć, że zgodnie z ustawą o rachunkowości, Spółka może skorzystać z uproszczenia polegającego na odstąpieniu od ustalania podatku odroczonego, jeśli jej dane za poprzedni rok obrotowy nie przekraczają dwóch spośród trzech wielkości w zakresie wartości sumy bilansowej, przychodów ze sprzedaży towarów/produktów i przychodów finansowych oraz średniorocznego zatrudnienia. W jednostkach, które nie korzystają ze zwolnienia w zakresie tworzenia aktywa/rezerwy z tytułu podatku odroczonego, warto przeanalizować przytoczone przykłady, będące często źródłem do kalkulacji wspomnianego podatku, a mianowicie:

### Wycena bilansowa a podatkowa nieruchomości inwestycyjnej

Zastosowany zarówno dla celów księgowych jak i podatkowych model wyceny według ceny nabycia/kosztu wytworzenia, może również być obszarem do powstania różnic przejściowych. Najczęściej spotykaną sytuacją jest ujęcie niezrealizowanych różnic kursowych od zobowiązań na dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania, które nie mogą być uznane za podatkową wartość nieruchomości. Według prawa podatkowego różnice kursowe będą uznane za podatkowe w momencie ich realizacji tj. zapłaty zobowiązania. Wobec czego w zależności

czy skapitalizowane niezrealizowane różnice kursowe będą dodatnie czy ujemne wartość podatkowa będzie wyższa bądź niższa od wartości początkowej inwestycji.

Inną sytuacją, która spowoduje powstanie różnicy pomiędzy wartością bilansową a podatkową nieruchomości będzie przyjęcie różnych stawek amortyzacyjnych dla celów bilansowych oraz podatkowych. Pod pozycją bilansową nieruchomości znajdziemy środki trwałe zaliczone do różnych grup według klasyfikacji środków trwałych. Nieruchomości w zależności od ich klasyfikacji, do celów bilansowych amortyzuje się przez okres ich przewidywanej ekonomicznej użyteczności, a do celów podatkowych amortyzuje się zgodnie z wykazem stawek zawartych w ustawie podatkowej w załączniku nr 1. Okresy ekonomicznej użyteczności mogą być krótsze, dłuższe lub zbieżne z okresami dla celów podatkowych. W obliczu wprowadzonych przez ustawodawcę przepisów ograniczających podatkowe odpisy amortyzacyjne dla budynków, faktu że grunty (co do zasady) nie podlegają amortyzacji, różnica przejściowa powstanie w przypadku zastosowania różnych stawek dla pozostałych środków trwałych składających się na nieruchomości, takich jak np. budowle i wyposażenie.

Na dzień bilansowy jednostki zobowiązane są do przeprowadzenia testów na trwałą utratę swoich aktywów, w tym nieruchomości. Jeżeli wartość księgową nieruchomości na dzień bilansowy jest wyższa niż przewidywane płynące z niej korzyści ekonomiczne, oznacza to, że całkowicie lub

częściowo utraciła ona zdolność do przyniesienia korzyści ekonomicznych jednostce. Dokonuje się wówczas odpowiedniego odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości sprowadzającego jego wartość bilansową do wartości realnej. Koszt z tytułu odpisu aktualizującego nie jest uznawany jako koszt uzyskania przychodu, wobec czego wartość bilansowa będzie różna od wartości podatkowej.

Wiele spółek nieruchomościowych zgodnie z polityką rachunkowości kwalifikuje swoje nieruchomości jako nieruchomości inwestycyjne wyceniane według wartości godziwej, które jednocześnie nie stanowią środków trwałych i nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych dla celów rachunkowych. Do 2022 r. inwestycje w budynek były uznawane za środki trwałe i amortyzowane według obowiązujących stawek wykazanych w załączniku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dla budynków ze stawką 2,5%). W związku z ograniczeniem od stycznia 2022 r. w spółkach nieruchomościowych wartości odpisów amortyzacyjnych dla środków trwałych zaliczanych do 1 grupy Klasyfikacji środków trwałych powstała wątpliwość czy ograniczenie dotyczy również spółek zaliczających nieruchomości do inwestycji. Urzędy skarbowe w wydawanych interpretacjach stały na stanowisku braku możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych w przypadku nieruchomości wycenianych w wartości godziwej. Na początku 2023 roku pojawiły się korzystne dla podatników wyroki WSA, które uznały, że nowa regulacja ograniczająca koszty amortyzacji

podatkowej jest nieprecyzyjna i wskazały, że wyłączenie amortyzacji podatkowej w przypadku nieruchomości inwestycyjnych nie powinno mieć zastosowania. Sprawa nie została jeszcze ostatecznie przesądzona w tym zakresie i wiele podmiotów stosuje podejście ostrożnościowe i nie zalicza odpisów amortyzacyjnych od budynku w koszty uzyskania przychodów.

W związku z powyższym wartość podatkowa nieruchomości odzwierciedla wartość początkową nieruchomości pomniejszoną o zakumulowane odpisy amortyzacyjne innych niż budynki, środków trwałych obliczone z uwzględnieniem stawek zawartych w załączniku nr 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wartość bilansowa określana jest przez wartość godziwą pochodzącą przeważnie z wyceny rzeczoznawcy.

Mając powyższe na uwadze, na dzień bilansowy w modelu wyceny według wartości godziwej powstanie różnica przejściowa, która spowoduje skalkulowanie aktywów lub rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

### **Okresy beczynszowe (ang. „rent free periods”)/ zachęty dla najemców (ang. fit-out) uwzględnione w umowach najmu**

Rozliczenie okresów beczynszowych czy wszelkich zachęt dla najemców (fit-out) musi być rozpoznawane liniowo przez okres trwania umowy i wobec tego jest

ujmowane jako rozliczenia międzyokresowe czynne. Istotną kwestią do uwzględnienia jest odmienne ujęcie rozliczeń z tytułu okresów beczynszowych według prawa podatkowego i bilansowego.

### **Kapitalizacja kosztów u dewelopera**

W przypadku kosztów kapitalizowanych na zapasach u dewelopera zdarzają się sytuacje, kiedy koszt skapitalizowany bilansowo staje się kosztem podatkowym w momencie poniesienia.

### **Straty podatkowe**

Specyfiką działalności deweloperskiej jest ponoszenie strat podatkowych w trakcie realizacji inwestycji, gdyż ewentualne zyski generowane są dopiero gdy inwestycja zostanie ukończona i następuje sprzedaż lokali/nieruchomości. Straty podatkowe mogą zostać rozliczone z osiągniętymi w przyszłości dochodami, dlatego też istnieje obowiązek utworzenia aktywa z tytułu podatku odroczonego od strat podatkowych. Spółki jednak muszą zachować ostrożność w ujmowaniu aktywa z tytułu strat, gdyż musi istnieć wysokie prawdopodobieństwo realizacji tego aktywa w przyszłości, czyli konieczne jest osiągnięcie w przyszłości dochodu pozwalającego na odliczenie strat od osiągniętego dochodu do opodatkowania.

Mając na uwadze powyższe przykłady widzimy, że kalkulacja podatku odroczonego jest niezwykle istotnym krokiem na drodze ustalenia ostatecznego wyniku

netto Spółki. Jak wspomniano na wstępie rola odroczonego podatku dochodowego jest kluczowa i daje niezwykle istotny walor informacyjny w ocenie sytuacji majątkowej i finansowej spółki.

Jeśli potrzebują Państwo pomocy w zakresie zidentyfikowania zdarzeń gospodarczych które będą stanowiły tytuł do kalkulacji podatku odroczonego nasz multidyscyplinarny zespół pozostaje w pełnej gotowości do współpracy. Posiadamy szerokie doświadczenie w zakresie praktycznych aspektów związanych z kalkulacją podatku odroczonego zarówno dla Spółek prowadzących księgi według ustawy o rachunkowości jak i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

### **Zapraszamy do kontaktu z autorkami artykułu:**

**Sylwia Toczyska**  
**Partner Associate, Head of Real Estate in Business Process Solutions**  
Deloitte Tax & Legal  
**Email:** stoczyska@deloittece.com

**Marta Klincewicz**  
**Senior Manager**  
**Business Process Solutions**  
Deloitte Tax & Legal  
**Email:** mklincewicz@deloittece.com

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, („DTTL”) i jej firm członkowskich oraz ich jednostek stowarzyszonych (zwanych łącznie „organizacją Deloitte”). DTTL (zwana również „Deloitte Global”), jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane są prawnie odrębnymi, niezależnymi podmiotami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne podmioty wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów. Więcej informacji można znaleźć na stronie: [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

Deloitte to marka używana przez około 415 000 specjalistów zatrudnionych w niezależnych firmach na całym świecie, współpracujących w toku świadczenia usług rewizji finansowej, atestacyjnych, doradztwa gospodarczego, finansowego, w zakresie zarządzania ryzykiem i podatkami oraz usług pokrewnych na rzecz wybranych klientów. Firmy te są członkami Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnej spółki z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji, zarejestrowanej w Anglii i Walii (zwanej „DTTL” lub „Deloitte Global”). DTTL, wyżej wymienione firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane tworzą „organizację Deloitte”. Każda firma członkowska DTTL wraz ze swoimi podmiotami powiązanymi świadczy usługi w określonych obszarach geograficznych i podlega przepisom prawa oraz regulacjom branżowym kraju lub krajów, na terenie których działa. Każda firma członkowska DTTL ma indywidualną strukturę organizacyjną, odpowiadającą przepisom prawnym, regulacjom, praktyce zwyczajowej i specyfice kraju prowadzenia działalności i może świadczyć usługi profesjonalne na jego terytorium za pośrednictwem swoich podmiotów powiązanych. Nie wszystkie firmy członkowskie DTTL i podmioty z nimi powiązane świadczą pełną gamę usług. Zgodnie z zasadami i regulacjami dotyczącymi rachunkowości budżetowej, pewne usługi mogą być niedostępne dla klientów korzystających z usług atestacyjnych. DTTL i wszystkie firmy członkowskie wraz ze swoimi podmiotami powiązanymi są prawnie odrębnymi, niezależnymi jednostkami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne jednostki wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. Organizacja Deloitte jest globalną siecią niezależnych firm, nie stanowi spółki cywilnej ani innego rodzaju podmiotu gospodarczego. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), globalna sieć jej firm członkowskich oraz jednostek z nimi powiązanych (zwanych łącznie „organizacją Deloitte”) nie świadczą za jej pośrednictwem profesjonalnych usług ani nie udzielają profesjonalnych porad. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań, które mogą mieć wpływ na finanse lub działalność firmy, należy skorzystać z porady specjalisty.

Nie składamy żadnych oświadczeń, nie udzielamy gwarancji ani nie podejmujemy zobowiązań (jawnych ani dorozumianych) dotyczących dokładności i kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji. DTTL, jej firmy członkowskie, podmioty z nimi powiązane, ich pracownicy oraz agenci nie ponoszą odpowiedzialności za straty lub szkody, wynikające bezpośrednio lub pośrednio z wykorzystania niniejszej publikacji. DTTL i jej firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne.