

ZARZĄDZANIE FIRMA

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Współpraca pomiędzy działem finansowym a doradcami podatkowymi może być ważnym ogniwem minimalizacji ryzyka błędów w rozliczeniach, które mogłyby mieć negatywny wpływ na wynik finansowy firmy.

ANNA SIROCKA
BARBARA DRÓŻDZ

Zarządzanie firmą to złożony proces, który zwłaszcza w większych przedsiębiorstwach wymaga codziennego nadzorowania operacji biznesowych i czuwania nad odpowiednim kształtowaniem polityki rachunkowej oraz podatkowej. Jednym z elementów, który ma istotny wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa, jest zaś składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W praktyce rozliczenie aktywów z tytułu podatku odroczonego może determinować możliwość wypłaty zysku dla akcjonariuszy. Aktywa z tytułu podatku dochodowego efektywnie powiększają zysk netto w danym roku, który stanowi podstawę do wypłaty dywidendy, a jego rozliczenie w kolejnych latach może ten zysk zmniejszyć. Jego prawidłowe ustalenie zależy zaś od wielu kwestii, dla których kluczowa może okazać się współpraca między działami księgowymi i podatkowymi.

Podstawowe definicje

Podstawową regulacją w polskim prawie, która odnosi się do rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest art. 37 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tym przepisem kierownik przy ocenie, czy powstała rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego jest podatnikiem, w związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów, a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się zatem w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy jego obliczenia oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia, ustalonej przy uwzględnieniu zasady ostrożności.

Źródłem aktywów z tytułu odroczonego podatku mogą być również niewymienione wprost w ustawie o rachunkowości niewykorzystane ulgi podatkowe, na co wskazuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (dalej KSR 2) i Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12 „Podatek dochodowy” (dalej MSR 12).

Analiza samej definicji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z użyciem o rachunkowości wskazuje, że kluczem ona nacisk głównie na dwie kwestie. Pierwsza to



Anna Sirocka
blęta rewidentka,
partnerka w dziale audytu EY



Barbara Drózd
doradczyni podatkowa,
starsza menedżerka w dziale doradztwa podatkowego EY

konieczność stosowania tzw. zasady ostrożności. Wymaga ona, żeby rozpoznawać aktywa z tytułu odroczonego podatku wtedy, gdy prawdopodobnym jest wygenerowanie przez dany podmiot takiego dochodu podatkowego, który pozwoli na wykorzystanie ujemnych aktywów. Konkretnie chodzi o zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie historycznych strat podatkowych czy wykorzystanie nierozliczonych w danym roku ulg podatkowych.

Na pierwszy rzut oka taki wógnóg wydaje się dość ogólnikowy i dający pewną swobodę w podejmowaniu decyzji o ujmowaniu tego rodzaju aktywów. Jest to jednak założenie błędne. Bo choć sama ustawa o rachunkowości nie określa konkretnych zasad w tym zakresie, to już zarówno KSR 2 jak i MSR 12 określają szczegółowo, czym należy się kierować przy ocenie, czy przyszłe dochody podatkowe będą wystarczające do rozliczenia tych aktywów. W praktyce więc zarząd, dyrektor finansowy czy główna księgowa nie mają swobody w określaniu przesłanek utworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Dodatkowe wytyczne

Unormowania dotyczące regulacji ostrożnościowych zawarte w KSR 2 i w MSR 12 wskazują, że w pierwszej kolejności należy zbadać, czy dany podmiot posiada wystarczające dodatnie różnice przejściowe, które zgodnie z przewidywaniami odwrócą się w tym samym okresie lub okresach co aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli ten test wypadnie negatywnie, to w kolejnym kroku trzeba rozważyć, czy osiągnięcie dochodu lub podstawy opodatkowania pozwalających na rozliczenie aktywów lub wyższego dochodu jest bardziej prawdopodobne, niż osiągnięcie dochodu na niższym poziomie. W tym przypadku wytyczne jakimi należy się kierować przy ustalaniu prawdopodobieństwa osiągnięcia odpowiednio wysokiego dochodu krajowego czy wynikają wprost z KSR 2. Na prawdopodobieństwo to wskazują m.in.:

- osiągnięcie w ostatnich 3 latach odpowiednio wysokiego dochodu oraz zysku netto, ale pod warunkiem, że istniejące zmniejszenia ich wysokości w przyszłości nie są oczekiwane;
- podpisane umów, których realizacja spowoduje uzyskanie dochodu w kwocie pozwalającej na potrącenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- prognozy finansowe, sporządzone w sposób pozwalający na stwierdzenie wiarygodności zawartych w nich danych i z zastrzeżeniem, że moc tego dowodu zależy od tego, czy historycznie taki budżet był przygotowywany i w jakim stopniu został on zrealizowany.

W praktyce poniesienie strat podatkowych lub rachunkowych w którymkolwiek z ostatnich 3 lat, czy niewydanie, że mogą się pojawić są ważnym sygnałem świadczącym o małym prawdopodobieństwie osiągnięcia dochodu. Ponadto jak niewyrażenie odliczeń z tytułu strat podatkowych, co do których prawo do odliczenia zostało utracone w ostatnich 5 latach.

Analizując rozwiązania dotyczące krajowego i międzynarodowego standardu rachunkowości nie można też tracić z pola widzenia różnic jakie między nimi występują. Z punktu widzenia standardu krajowego zapewnienie kompletności wymaga, żeby aktywa zostały ujęte w pełnej wysokości. Z tym zastrzeżeniem, że jeśli przewidywany dochód w przyszłych okresach nie pozwala na rozliczenie takich aktywów, to należy dokonać odpisu aktualizującego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Natomiast według międzynarodowego standardu rachunkowości aktywa powinny od początku być ujęte w takiej wysokości, co do której jest prawdopodobne, że zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania.

W praktyce obie metody sprowadzają się zazwyczaj ostatecznie do tej samej wartości. Niemniej ścieżka doświadczenia nie jest różna. Dlatego w zależności od tego czy jednostka stosuje krajowe czy międzynarodowe standardy, powinna trzymać się przewidzianych w nich odpowied-

nych wytycznych co do zasad ostrożnościowych. Świadczy to również o tym, że zarządzający przedsiębiorstwem nie mogą dowolnie ocenić i zignorować dowodami na potwierdzenie ujęcia jako składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jakiejś straty wygenerowanej w danym roku. Trzeba sprawdzić, czy spełnia ona konkretne przesłanki ze stosowanego standardu.

Znajomość przepisów podatkowych

Drugim bardzo ważnym obszarem w kontekście definicji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest jego odliczalność w przyszłych okresach. Przy czym wydaje się on być jeszcze bardziej wymagający niż praktyczne stosowanie odpowiednich zasad ostrożnościowych. A to dlatego, że ustalenie, czy możliwe jest odliczenie danych pozycji od podatku dochodowego w przyszłych okresach wymaga znajomości właściwych przepisów podatkowych. Nie jest to tylko ogólna dyrektywa wynikająca z tego, że podatki trzeba rozliczać zgodnie z prawem. Taki wymóg wynika wprost z KSR 2, zgodnie z którym określenie wartości podatkowej aktywów obowiązuje ich prawidłowości w aktwach i zobowiązaniach nie jest możliwe bez znajomości przepisów podatkowych. Zatem choć efekty podatkowe transakcji są ujmowane zgodnie z zasadami rachunkowości, to ich prawidłowe ustalenie i wycena nie jest możliwa bez znajomości właściwych przepisów podatkowych.

Inaczej mówiąc - w procesie przygotowania do badania i kalkulacji danego składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie można poprzestać tylko na analizie finansowej pod kątem zgodności z przepisami rachunkowymi czy stosowanymi standardami rachunkowości. Żeby wylizyć daną pozycję z analizy finansowej pod kątem zgodności z przepisami rachunkowymi czy stosowanymi standardami rachunkowości, nie wystarczy sprawdzić, czy przyjęte założenia są zgodne z prawem podatkowym.

Różne poziomy ryzyka podatkowego

W tym kontekście można wyróżnić dwa rodzaje pozycji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Pierwsza grupa to takie, które co do zasady są na tyle jasne, że nie wymagają szczególnie skomplikowanej wykładni podatkowej. Pozycje, które można ująć w księgach rachunkowych bez konieczności pogłębionej analizy to m.in. te dotyczące obniżonych stawek amortyzacji, naliczonych a niespłaconych odsetek od zaciągniętego finansowania,

niezrealizowanych ujemnych różnic kursowych czy utworzonych rezerw np. na odprawy emerytalne, nagrody jubileuszowe, przyszłe zobowiązania.

Na drugiej liście są zagadnienia, które wymagają pogłębionej analizy pod kątem podatkowym. Można do nich zaliczyć przede wszystkim limitowane koszty usług niematerialnych, zwolnienia strefowe czy większość ulg podatkowych m.in. na działalność B+R.

Przy czym warto zauważyć, że wspomniane limitowanie kosztów przy usługach niematerialnych obowiązywało w latach 2018-2021. Ustawodawca wycofał się z niego, ale pozwala zaliczać do kosztów podatkowych limitowane koszty usług niematerialnych, tj. w okresie 2022-2026. Niemniej w ujęciu historycznym prawidłowo limitowaniu kosztów niematerialnych z okresu, kiedy podatnicy mieli taki obowiązek może rzutować na bieżące czy przyszłe rozliczenia podatkowe, a w konsekwencji na wynik finansowy. Wiele firm w czasie obowiązywania ograniczenia stosowało bowiem bardzo ostrożnie i limitowało znaczne wartości usług niematerialnych. To podejście w świetle najnowszych orzecznictwa sądów administracyjnych okazało się błędne. Niemniej zaliczenie ich do kategorii aktywów na temat wiąże się z ryzykiem. Jeśli bowiem organ podatkowy w trakcie kontroli stwierdzi, że dana kategoria nie była objęta historycznym limitowaniem to konieczne jest uwzględnienie kosztów w rozliczeniu. W tym kontekście warto pamiętać, że mimo iż przepisy w tym zakresie obowiązują od wielu lat, to nadal pojawiają się wątpliwości czym są prace rozwojowe, jak wyodrębnić działalność R+D, czy nie może być zaliczona do kosztów podatkowych w latach 2022-2026, a powinna być historycznie kosztem w roku, w którym taki wydatek był limitowany.

To jeszcze dobitniej pokazuje, że przy analizie realizowalności aktywów pod kątem podatkowym nierzadko konieczne jest uwzględnienie tylko zmieniających się warunków biznesowych, ale także otoczenia podatkowego. Niezbędne jest nie tylko określenie weryfikowanie metodologii kalkulacji np. ulg podatkowych, ale także dostosowanie rozliczeń podatkowych do aktualnych przepisów oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. I tu znów, że nie wystarczy sprawdzić, czy przyjęte założenia są zgodne z prawem podatkowym.

Inym obszarem wymagającym szczególnej uwagi w kontekście prawidłowego stosowania przepisów podatkowych są zwolnienia z tytułu działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (SSE) oraz na podstawie decyzji o realizacji nowej inwestycji w ramach Polskiej Strefy Inwestycji (PSI). Wynika to m.in. z faktu, że w wyniku zmian wprowadzonych tzw. Polskim Łądem pojawiło się wiele wątpliwości podatkowych. Przede wszystkim od 1 stycznia 2022 r. usankcjonowano tzw. podej-

ście projektowe, w myśl którego zwolnienia podatkowe, przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu (art. 17 ust. 4 ustawy o CIT). Regulacja ta jest szczególnie problematyczna w inwestycjach brownfield, tj. w sytuacji, kiedy podatnik decyduje się na rozbudowę istniejącego zakładu. Wylądanie pogłębiona analiza podatkowa takiego zagadnienia może rozstrzygnąć, czy w danej sytuacji można nadal powoływać na treść interpretacji ogólnej z 25 października 2019 r. (Df5.8201.10.2019), wydanej przed wejściem w życie Polskiego Łądu, czy jednak trzeba uprzednio wydatki w pracochłonne, a czasami wręcz nie-możliwe, rozdzielenie przychodów i kosztów pomiędzy nową i starą inwestycję.

Warto też przywołać cieszącą się coraz większym zainteresowaniem ulgę B+R, która pozwala na odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków zaliczonych do tzw. kosztów kwalifikacyjnych. Jeżeli podatnik nie odliczył wszystkich kosztów kwalifikowanych w danym roku może odliczyć w kolejnych 6 latach podatkowych, co powoduje, że pojawia się konieczność rozwiązania, czy powstały aktywa z tytułu podatku odroczonego. W tym kontekście warto pamiętać, że mimo iż przepisy w tym zakresie obowiązują od wielu lat, to nadal pojawiają się wątpliwości czym są prace rozwojowe, jak wyodrębnić działalność R+D, czy nie może być zaliczona do kosztów podatkowych w latach 2022-2026, a powinna być historycznie kosztem w roku, w którym taki wydatek był limitowany.

Współpraca ma znaczenie

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego to istotny element sprawozdania finansowego. A jego prawidłowe ustalenie wymaga nie tylko znajomości przepisów rachunkowych, ale również podatkowych. Współpraca pomiędzy działem finansowym a doradcami podatkowymi jest zatem ważnym elementem minimalizacji ryzyka błędów w tym obszarze. Zarządzający firmą powinni więc zwracać szczególną uwagę na te kwestie. Dobrym rozwiązaniem jest wdrożenie stałej lub okresowej współpracy między działami finansowym i podatkowym. To powinno zapewnić stabilność finansową i prawidłowe rozliczenia podatkowe przedsiębiorstwa. /o