

Warszawa, 10 lipca 2017 r.

## **Komunikat UKNF w sprawie wpływu przepisów o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania na sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych**

W związku z wejściem w życie przepisów wprowadzających klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>1</sup> (art. 119a i n. Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>), Urząd Komisji Nadzoru Finansowego (dalej: UKNF) pragnie zwrócić uwagę na możliwy wpływ zastosowania klauzuli na obowiązki informacyjne emitentów w zakresie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz sprawozdań finansowych emitentów.

W wyniku implementacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, organy skarbowe mogą zakwestionować skutki transakcji przeprowadzonych przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Taka sytuacja może mieć miejsce m.in. w przypadkach transakcji przeprowadzonych zgodnie ze schematami opisanymi w ostrzeżeniach opublikowanych przez Ministerstwo Finansów dotyczących wybranych praktyk agresywnej optymalizacji podatkowej. W szczególności UKNF pragnie zwrócić uwagę na kwestię ujęcia, w wyniku takich transakcji, wartości firmy podlegającej amortyzacji podatkowej<sup>3</sup>. Z powodu odmienności obowiązujących zasad rachunkowości i prawa podatkowego, może wystąpić różnica między bilansową a podatkową wartością firmy, co skutkuje ujęciem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Stwierdzenie, w wyniku kontroli podatkowej, zaistnienia zjawiska unikania opodatkowania skutkuje brakiem możliwości amortyzacji wartości firmy dla celów podatkowych, co rodzi konsekwencje dla ujęcia i wyceny aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach finansowych emitentów.

UKNF zwraca uwagę na obowiązek zamieszczania w raportach okresowych emitentów informacji o zdarzeniach związanych ze stwierdzeniem przez organy skarbowe stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej oraz na obowiązek sporządzania raportów w sposób prawdziwy i rzetelny, co wynika z par. 3 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie informacji bieżących i okresowych.<sup>4</sup> Podobnie przepisy o rachunkowości wymagają rzetelnego przedstawiania sytuacji danej jednostki w jej sprawozdaniach finansowych, w szczególności art. 4 ust. 1-1b Ustawy o rachunkowości<sup>5</sup> oraz par. 15 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846) wprowadzająca Dział IIIa Ordynacji podatkowej „Przeciwdziałanie unikania opodatkowania”

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.)

<sup>3</sup> Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy (nr 002/17) z 22 maja 2017, opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (j.t. Dz. U. z 2014 r. poz. 133, z późn. zm.)

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047, z późn. zm.)

Z uwagi na szerokie zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej<sup>6</sup> przez emitentów papierów wartościowych, UKNF podkreśla znaczenie wymogów MSR 12 „Podatek dochodowy” dotyczących ujęcia oraz wyceny aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zgodnie z treścią MSR 12, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy wyceniać z zastosowaniem przepisów podatkowych, które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na koniec okresu sprawozdawczego (por. MSR 12 par. 47). UKNF przypomina, że ww. przepisy o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie od 15 lipca 2016 r. W rezultacie wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może ulec zmianie, m.in. z powodu ponownej oceny możliwości realizacji tych aktywów. Należy podkreślić, że wynikający z powyższego podatek odroczony ujmuje się w zyskach lub stratach z wyjątkiem pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny (por. MSR 12 par. 60). Ponadto, składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego ujmuje się do wysokości, do której prawdopodobne jest, że osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych (por. MSR 12 par. 24).

Poza wymogami dotyczącymi ujęcia i wyceny, sporządzający sprawozdanie finansowe podlega również obowiązkom w zakresie ujawnień odnośnie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającym z MSR 12. W skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach finansowych emitentów należy ujawniać m.in. kwoty aktywów z tytułu podatku odroczonego ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz kwoty przychodów z tytułu odroczonego podatku lub obciążeń z tytułu odroczonego podatku ujętych w zyskach lub stratach, w odniesieniu do każdej różnicy przejściowej za każdy prezentowany okres (MSR 12 par. 81 lit. g) pkt i-ii). Ponadto ujawnieniu podlegają również kwoty ujemnych różnic przejściowych w związku z którymi nie ujęto aktywów z tytułu podatku odroczonego (MSR 12 par. 81 lit. e).

UKNF przypomina również o wymogu ujawniania subiektywnych ocen dokonanych przez kierownictwo w procesie stosowania zasad (polityki) rachunkowości jednostki. Jeśli podmioty objęte skonsolidowanymi sprawozdaniem finansowymi i sprawozdaniem finansowym emitentów uczestniczą w transakcjach mających na celu optymalizowanie obciążeń podatkowych, konieczna może się okazać ocena (osąd) takich transakcji pod kątem przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W konsekwencji taka ocena ma wpływ na decyzje o ewentualnym ujęciu i wycenie aktywów z tytułu podatku odroczonego, które mogą w sposób istotny determinować łączną wartość aktywów i wynik finansowy w sprawozdaniach finansowych. Zgodnie z par. 122 MSR 1 subiektywne oceny należy ujawniać w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF.

W przypadku emitentów sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z polskimi zasadami rachunkowości, UKNF zwraca uwagę na konieczność stosowania odpowiednich, do

---

<sup>6</sup> Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej

wyżej opisanych, wymogów zawartych w Ustawie o rachunkowości i Rozporządzeniu w sprawie sprawozdań finansowych według polskich zasad rachunkowości<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości (j.t. Dz. U. z 2014 r. poz. 300, z późn. zm.)