

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) 2017/1989**z dnia 6 listopada 2017 r.****zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 12****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008 ⁽²⁾ przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.
- (2) W dniu 19 stycznia 2016 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała zmiany Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 12 *Podatek dochodowy*. Zmiany te mają na celu doprecyzowanie sposobu ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z instrumentami dłużnymi wycenianymi według wartości godziwej.
- (3) Konsultacje z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej potwierdziły, że zmiany MSR 12 spełniają kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (4) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.
- (5) RMSR jako datę wejścia w życie zmian MSR 12 wyznaczyła dzień 1 stycznia 2017 r. Aby zagwarantować pewność prawa dla emitentów i spójność z innymi standardami rachunkowości określonymi w rozporządzeniu (WE) nr 1126/2008, przepisy niniejszego rozporządzenia powinny zatem obowiązywać z mocą wsteczną.
- (6) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

*Artykuł 1*W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 12 *Podatek dochodowy* zmienia się zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia.*Artykuł 2*

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany, o których mowa w art. 1, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1 stycznia 2017 r. lub później.

*Artykuł 3*Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1).

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 6 listopada 2017 r.

W imieniu Komisji
Jean-Claude JUNCKER
Przewodniczący

ZAŁĄCZNIK

Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do niezrealizowanych strat

(Zmiany MSR 12)

Zmiany MSR 12 Podatek dochodowy

Paragraf 29 został zmieniony oraz dodano paragrafy 27A, 29A i 98G. Po paragrafie 26 dodano również przykład. Paragrafy 24, 26 pkt d), 27 i 28 nie zostały zmienione, ale włączono je dla ułatwienia orientacji.

Ujemne różnice przejściowe

24 W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych ujmuje się składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych. Wyjątek od tego przypadku pojawia się, gdy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:

- a) nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz
- b) nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 44, ujmuje się jednak w odniesieniu do ujemnych różnic przejściowych, które wiążą się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałami we wspólnych ustaleniach umownych.

...

26 Poniżej podane zostały przykłady ujemnych różnic przejściowych, które powodują powstanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

- a) ...
- d) niektóre składniki aktywów mogą być wykazywane w wartości godziwej lub mogą być przeszacowane bez przeprowadzenia równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20). Gdy wartość podatkowa jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, powstaje ujemna różnica przejściowa.

Przykład ilustrujący paragraf 26 pkt d)

Określenie ujemnej różnicy przejściowej na koniec roku 2:

Na początku roku 1 jednostka A dokonuje za kwotę 1 000 j.p. zakupu instrumentu dłużnego o wartości nominalnej wynoszącej 1 000 j.p., która jest płatna wraz z upływem terminu zapadalności za 5 lat, oraz o oprocentowaniu wynoszącym 2 %, które jest płatne na koniec każdego roku. Efektywna stopa procentowa wynosi 2 %. Instrument dłużny jest wyceniany według wartości godziwej.

Na koniec roku 2 wartość godziwa zmniejszyła się do 918 j.p. w wyniku wzrostu rynkowych stóp procentowych do 5 %. Prawdopodobne jest, że jednostka A zgromadzi wszystkie wynikające z umowy przepływy pieniężne, jeżeli utrzyma instrument dłużny w swoim posiadaniu.

Wszelkie zyski (straty) z tytułu instrumentu dłużnego podlegają opodatkowaniu (odliczeniu) wyłącznie wtedy, gdy zostaną zrealizowane. Zyski (straty) powstające z chwilą sprzedaży lub z upływem terminu zapadalności instrumentu dłużnego są do celów podatkowych obliczane jako różnica między otrzymaną kwotą a pierwotnym kosztem instrumentu dłużnego.

Odpowiednio wartość podatkową instrumentu dłużnego stanowi jego pierwotny koszt.

Różnica między wartością bilansową instrumentu dłużnego w sprawozdaniu finansowym jednostki A, wynoszącą 918 j.p., a jego wartością podatkową wynoszącą 1 000 j.p. prowadzi do powstania ujemnej różnicy przejściowej wynoszącej 82 j.p. na koniec roku 2 (zob. paragrafy 20 i 26 pkt d)), bez względu na to, czy jednostka A spodziewa się odzyskać wartość bilansową instrumentu dłużnego w drodze sprzedaży lub poprzez korzystanie z niego, tj. poprzez jego posiadanie oraz gromadzenie wynikających z umowy przepływów pieniężnych, lub w wyniku połączenia obu tych możliwości.

Jest tak dlatego, iż ujemne różnice przejściowe stanowią różnice między wartością bilansową składnika aktywów lub zobowiązań w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz jego wartością podatkową, które powodują powstanie kwot podlegających odliczeniu podatkowemu w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązań zostanie zrealizowana lub rozliczona (zob. paragraf 5). Jednostka A uzyskuje równowartość odliczenia dla wartości podatkowej składnika aktywów wynoszącej 1 000 j.p. w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) z chwilą sprzedaży lub z upływem terminu zapadalności.

- 27 Odwrócenie się ujemnych różnic przejściowych wywołuje odliczenia przy ustalaniu dochodu do opodatkowania w przyszłych okresach. Jednak z ekonomicznych korzyści w postaci obniżenia kwoty płatności podatkowej jednostka gospodarcza skorzysta jedynie pod warunkiem wypracowania wystarczająco dużego dochodu do opodatkowania, od którego ww. obniżka może być potrącona. Dlatego jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tylko wtedy, gdy prawdopodobne jest wypracowanie takiego dochodu do opodatkowania, który pozwoli na zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych.
- 27A Gdy jednostka dokonuje oceny, czy wypracowany zostanie taki dochód do opodatkowania, który pozwoli jej na zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych, rozpatruje ona, czy przepisy podatkowe nakładają ograniczenia co do źródeł dochodu do opodatkowania, względem którego może ona dokonywać odliczeń w związku z odwróceniem tych ujemnych różnic przejściowych. Jeżeli przepisy podatkowe nie nakładają takich ograniczeń, jednostka dokonuje oceny ujemnej różnicy przejściowej w połączeniu z jej wszystkimi pozostałymi ujemnymi różnicami przejściowymi. Jeżeli jednak przepisy podatkowe ograniczają wykorzystanie strat do odliczeń względem określonego rodzaju dochodu, ujemne różnice przejściowe ocenia się wyłącznie w połączeniu z innymi ujemnymi różnicami przejściowymi odpowiedniego rodzaju.
- 28 Uznaje się za prawdopodobne, że dochód do opodatkowania umożliwi jednostce gospodarczej zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych, jeżeli istnieją wystarczające dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płaconego na rzecz tej władzy podatkowej i tego samego podatnika, które według przewidywań odwrócą się:
- w tym samym okresie, w którym przewiduje się odwrócenie ujemnych różnic przejściowych; lub
 - w okresach, w których strata podatkowa wynikająca ze składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może zostać rozliczona z okresami poprzednimi lub przyszłymi.
- W takich okolicznościach składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w okresie, w którym powstała ujemna różnica przejściowa.
- 29 Jeśli dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i tego samego podatnika są niewystarczające, składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w stopniu, w którym:
- jest prawdopodobne, że dochód do opodatkowania jednostki gospodarczej dotyczący podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i do tego samego podatnika będzie wystarczający w tym samym okresie, w którym nastąpi odwrócenie ujemnych różnic przejściowych (lub w okresach, w których strata podatkowa wynikająca ze składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może zostać rozliczona z okresami poprzednimi lub przyszłymi). Oceniając, czy dochód do opodatkowania będzie w przyszłych okresach wystarczający, jednostka:
 - porównuje ujemne różnice przejściowe z przyszłym dochodem do opodatkowania, w którym nie uwzględnia się odliczeń podatkowych wynikających z odwrócenia tych ujemnych różnic przejściowych. Porównanie to pokazuje stopień, w jakim przyszły dochód do opodatkowania jest dla jednostki wystarczający do celów odliczenia kwot wynikających z odwrócenia tych ujemnych różnic przejściowych;
 - nie bierze pod uwagę kwot podlegających opodatkowaniu wynikających z ujemnych różnic przejściowych, których pojawienie się jest oczekiwane w przyszłych okresach, ponieważ do zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikającego z tych ujemnych różnic przejściowych, konieczne będzie wystąpienie w przyszłości dochodu do opodatkowania;
 - jednostka gospodarcza ma możliwość planowania płatności podatkowych i doprowadza to do powstania dochodu do opodatkowania w odpowiednich dla jednostki okresach.
- 29A Oszacowanie prawdopodobnego przyszłego dochodu do opodatkowania może uwzględniać zrealizowanie niektórych aktywów jednostki za więcej niż wynosi ich wartość bilansowa, jeżeli istnieją wystarczające dowody, że prawdopodobne jest dokonanie tego przez jednostkę. Przykładowo, jeżeli składnik aktywów jest wyceniany według wartości godziwej, jednostka rozpatruje, czy istnieją wystarczające dowody umożliwiające stwierdzenie, że prawdopodobne jest zrealizowanie składnika aktywów za więcej niż wynosi jego wartość bilansowa. Może tak być na przykład w sytuacji, gdy jednostka spodziewa się utrzymać w swoim posiadaniu instrument dłużny o stałym oprocentowaniu i otrzymywać wynikające z umowy przepływy pieniężne.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 98G Na podstawie dokumentu *Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do niezrealizowanych strat* (Zmiany MSR 12), opublikowanego w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 29 oraz dodano paragrafy 27A, 29A i przykład po paragrafie 26. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Jednakże, przy pierwszym zastosowaniu tej zmiany, zmiana początkowego kapitału własnego w najwcześniejszym okresie porównawczym może zostać ujęta w saldzie początkowym zysków zatrzymanych (lub, w stosownych przypadkach, w innym składniku kapitału) bez podziału zmiany między saldo początkowe zysków zatrzymanych i inne składniki kapitału własnego. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, ujawnia ten fakt.
-