

**Deloitte.**



16. edycja

**REal Knowledge Newsletter**

# Zmiany wynikające z pakietu Fit for 55 dla sektora nieruchomościowego - dlaczego redukcja emisji z budynków jest tak istotna?

Emisje związane z budynkami stanowią blisko 40% wszystkich emisji CO<sub>2</sub>. Szacuje się, że w okresie 2020-2050 powierzchnia użytkowanych budynków wzrośnie o 75%. Podobnie jak w pozostałych obszarach - również tutaj potrzeba podwyższenia ambicji celów redukcyjnych z well below 2°C na 1,5°C.

W Polsce oraz w całej Europie Środkowej istnieją wyzwania związane z efektywnością energetyczną budynków. Znacząca część budynków w Polsce (75%) nie jest efektywna, podobnie jak w całym regionie. Ponadto, ponad 85% budynków w Polsce zostało zbudowanych przed 2001 r., co stanowi dodatkowe wyzwanie w kontekście modernizacji i adaptacji do nowych standardów ekologicznych.

Transformacja obiektów publicznych oraz zabytkowych będzie szczególnie trudna. Istnieje również ryzyko osieroconych aktywów, które może prowadzić do obniżenia wartości nieruchomości. Jednakże już teraz obserwuje się wyższy popyt na budynki "zielone".

W najbliższym czasie zapowiada się wiele zmian dotyczących nowych standardów dla sektora nieruchomościowego. To nie tylko regulacje z pakietu Fit for 55, ale także wprowadzenie nowych wytycznych SBTi Buildings w drugim kwartale 2024 roku

także będzie miało istotne konsekwencje dla tego sektora. Wymagać one będą ustanowienia ambitnych celów redukcji emisji zarówno z etapu użytkowania, jak i emisji wbudowanych. Również kluczowe wymagania taksonomiczne narzucają wysokie standardy dla nowych budynków oraz procesów renowacji. Budynki zgodne z taksonomią muszą być bardziej energooszczędne oraz korzystać z materiałów zdolnych do obiegu zamkniętego (cyrkularnego). W przypadku renowacji musi nastąpić ograniczenie zapotrzebowania na energię pierwotną na poziomie nie mniejszym niż 30%.

Wdrożenie nowych wymogów wynikających z zapisów Fit for 55 może mieć jednak bezpośredni jak i pośredni istotny wpływ dla zarządzających budynkami. Redukcja emisji z budynków jest kluczowym celem, zważywszy na ich znaczący udział w emisji CO<sub>2</sub>. Regulacje wynikające z pakietu Fit for 55 wprowadzają szereg przepisów mających na celu zwiększenie efektywności energetycznej i ograniczenie emisyjności

budynków. Zgodnie z nowymi regulacjami, eliminacja paliw kopalnych z budynków stanie się koniecznością w ciągu najbliższych 5 lat, co może generować znaczne potrzeby kapitałowe dla właścicieli budynków, zwłaszcza między rokiem 2027 a 2030. Wynajmujący także mogą odczuć wzrost kosztów, co wymaga szczegółowej analizy wpływu na ich budżety i inwestycje w aktywa budynków.

## Jakie zmiany czekają sektor nieruchomościowy w związku z wprowadzeniem nowych regulacji proponowanych przez pakiet Fit for 55?

Nowe regulacje dotyczące nowych, jak i już istniejących budynków to: Nowy system handlu emisjami (ETS2) obejmujący budynki, transport drogowy i mały przemysł (rewizja dyrektywy ETS) – już zaadaptowana i obowiązująca od 2027 roku; Dyrektywa w sprawie charakterystyki energetycznej budynków (EPBD); Dyrektywa w sprawie efektywności energetycznej (EED);

Dyrektywa w sprawie odnawialnych źródeł energii (RED) oraz Dyrektywa w sprawie opodatkowania energii (ETD).

### Nowy system handlu emisjami

Zgodnie z najnowszymi przepisami dotyczącymi nowelizacji dyrektywy ETS, planowane jest wprowadzenie nowego systemu handlu emisjami (ETS2), obejmującego budynki, transport drogowy oraz mały przemysł. Nowy system, którego wejście w życie przewidziano na 2027 rok, skoncentrowany jest na podmiotach emitujących paliwa kopalne w sektorach nieobjętych obecnie unijnym systemem EU ETS.

Kluczowym aspektem implementacji jest wprowadzenie podwyżek cen paliw kopalnych, bez konieczności zakupu uprawnień ETS przez właścicieli budynków. System uwzględni również Rezerwę Stabilności Rynkowej (MSR), mającą na celu ograniczenie ryzyka gwałtownych wzrostów cen. W sytuacji podwojenia ceny, planowane jest uwolnienie dodatkowych 50 milionów pozwoleń, a przy potrojeniu - 150 milionów. Ponadto, w przypadku przekroczenia ceny pozwoleń 45 EUR (skorygowanej o inflację), przewiduje się dostarczenie dodatkowych 20 milionów pozwoleń. Brak jest ustalonego limitu cenowego, co otwiera możliwość przekroczenia 45 EUR, zwłaszcza w sytuacji istnienia wystarczającego popytu. Proponowany system zakłada podniesienie kosztów korzystania z paliw kopalnych w sektorze budownictwa, szczególnie w kontekście np. ogrzewania gazowego. Planowany termin wejścia w życie to 2027 rok, chyba że średnia cena gazu w okresie styczeń-czerwiec 2026

roku przekroczy 106 €/MWh, wtedy system zostanie uruchomiony w 2028 roku. W praktyce, taki scenariusz oznaczałby istotne podniesienie kosztów, podobne do tego obserwowanego w 2022 roku, mimo że obecnie ceny gazu na europejskim rynku ustabilizowały się poniżej 30 €/MWh.

### Dyrektywa w sprawie charakterystyki energetycznej budynków

Proponowane zmiany wprowadzone przez dyrektywę w sprawie charakterystyki energetycznej budynków (EPBD), która jest na etapie negocjacji trójstronnych, mają na celu rewolucję ekologiczną w sektorze budowlanym. Nowa dyrektywa proponuje wprowadzenie kilku nowych standardów, które pomogą w ocenie energetycznej budynków i pozwolą na kontrolę ich poziomu dostosowania do nowych regulacji. Pierwszy standard to standard budynków zeroemisyjnych (ZEB), który precyzyjnie określi maksymalne poziomy zużycia energii pierwotnej w zależności od strefy klimatycznej. Wprowadzenie tego standardu ma na celu zminimalizowanie emisji dwutlenku węgla i zwiększenie wykorzystania źródeł odnawialnych. Kolejnym standardem wprowadzanym przez dyrektywę będą minimalne standardy wydajności energetycznej (MEPS) przewidujące nowy system klasyfikacji budynków na poziomie UE, który zostanie wdrożony do 2025 roku. Budynki o zerowej emisji energii będą przypisane do najwyższej klasy (A), stanowiąc etykietę w krajowych certyfikatach energetycznych. Następna nowość to certyfikaty efektywności energetycznej (EPCs), które wprowadzą obowiązek posiadania certyfikatu

energetycznego w chwili sprzedaży lub wynajmu budynku, a także umieszczenie informacji o klasie energetycznej we wszystkich ogłoszeniach. Dyrektywa przewiduje także: wycofanie paliw kopalnych w systemach ogrzewania i chłodzenia, który dyrektywa zakłada do 2035 roku, z możliwością przedłużenia do 2040 roku w wyjątkowych przypadkach; wprowadzenie wykorzystania energii słonecznej w budynkach, która będzie promowana poprzez obowiązek instalacji paneli słonecznych na dachach nowych budynków publicznych i komercyjnych, a także istniejących budynków podczas znacznych remontów oraz automatyzację systemów kontroli budynków, która przewiduje niższe progi instalacji systemów automatyzacji w budynkach niemieszkalnych od 2030 roku, a także wprowadzenie obowiązku instalacji w nowych budynkach mieszkalnych od 2025 roku. Nowa regulacja przewiduje również rozbudowę infrastruktury ładowania w budynkach oraz rozbudowę infrastruktury ładowania dla samochodów elektrycznych i rowerów w budynkach, obejmując nowe obiekty i te przechodzące znaczne remonty.

### Dyrektywa w sprawie energii odnawialnej

Zmiany wynikające z dyrektywy w sprawie energii odnawialnej (RED) zakładają zwiększenie udziału energii odnawialnej w budynkach o co najmniej 49% do 2030 roku, przy jednoczesnym wprowadzeniu stopniowego wzrostu udziału energii odnawialnej dla ogrzewania i chłodzenia.

Dodatkowo przewiduje wprowadzenie prawnie wiążącego corocznego wzrostu udziału energii odnawialnej na poziomie krajowym wynoszącego 0,8% do 2026 roku, a następnie wyższego poziomu 1,1% od 2026 do 2030 roku. Również każde państwo członkowskie będzie miało indywidualnie określone dodatkowe wskaźniki wzrostu.

### Dyrektywa w sprawie efektywności energetycznej

Proponowana dyrektywa w sprawie efektywności energetycznej (EED) datowana na 2024 rok, wprowadza zobowiązanie do modernizacji co najmniej 3% łącznej powierzchni budynków publicznych rocznie. Modernizacje te muszą być zgodne ze standardem nearly zero-energy lub zero-emission. Stawka 3% obliczana jest na podstawie ogólnej powierzchni użytkowej budynków o łącznej powierzchni użytkowej przekraczającej 250 m<sup>2</sup>, które nie spełniają standardów zero-energy od 1 stycznia 2024 roku.

### Dyrektywa dotycząca opodatkowania energii

Dyrektywa dotycząca opodatkowania energii (ETD) aktualnie przechodzi przez proces negocjacji. Planuje się dostosowanie opodatkowania paliw w zależności od poziomu emisji, wraz z unijną zmianą stawek opodatkowania paliw do 2033 roku.

Podsumowując, nowe dyrektywy stawiają przed właścicielami budynków i instytucjami publicznymi ambitne cele związane z efektywnością energetyczną i redukcją emisji.

Regulacje często są szczegółowe i wymagające pod względem interpretacji. Choć wiele z nich jest wciąż w fazie negocjacji na poziomie ustawodawczym, to już dziś warto zapoznać się z proponowanymi wymaganiami i dostosować swoje cele zrównoważonego rozwoju, do proponowanych zmian. Kwestia implementacji przepisów do prawa krajowego to tylko kwestia czasu, ponieważ cele na 2030 rok Unia Europejska określiła jasno i będzie starała się, aby do tej daty było widać wyraźną różnicę w emisyjności budynków.

Wprowadzenie tych wymogów może być wyzwaniem, ale jednocześnie stwarza możliwość stworzenia bardziej zrównoważonego środowiska i bardziej efektywnego sektora budowlanego. Podróż ku zrównoważonemu rozwojowi już się rozpoczęła, a śledzenie najnowszych wymogów płynących z regulacji unijnych jest szansą na sprostanie wymogom i odpowiednie przygotowanie się do zbliżających się zmian.

### Zapraszamy do kontaktu z autorami artykułu:

**Marta Bijak-Haiduk**

**Partner, Head of Real Estate,**

Deloitte Legal

**Email:** mbijakhaiduk@deloittece.com

**Tomasz Gasiński**

**Director**

**Sustainability Consulting Central Europe**

Deloitte Risk Advisory

**Email:** tgasinski@deloittece.com

**Enrika Gawłowska-Nabożny**

**Associate, Real Estate,**

Deloitte Risk Advisory

**Email:** egawlowska@deloittece.com



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

16. edycja  
**REal Knowledge Newsletter**



# Obowiązkowe terminy w sferze podatku dochodowego od osób prawnych

Koniec marca wiąże się z upływem kilku obowiązkowych terminów w sferze podatku dochodowego od osób prawnych. Warto już teraz przygotować się do ich nadejścia i skompletować potrzebne dokumenty.

## **Deklaracje CIT-8 – czy termin na ich złożenie również w tym roku zostanie wydłużony?**

CIT-8 należy złożyć do końca trzeciego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Podatnicy, których rok podatkowy kończy się wraz z kalendarzowym, muszą złożyć deklaracje CIT o wysokości osiągniętego dochodu albo poniesionej straty (formularz CIT-8) do 1 kwietnia 2024 r., ponieważ 31 marca wypada w tym roku w niedzielę. Mimo, że w zeszłym roku termin ten został przedłużony o 3 miesiące, obecnie nie wydaje się, żeby taka sytuacja miała się powtórzyć, ale warto śledzić w tym zakresie komunikaty publikowane na stronie Ministerstwa Finansów, ponieważ wydłużenia terminów na złożenie deklaracji CIT-8 w ostatnich latach, pojawiały się dopiero w marcu (przykładowo w 2023 r. rozporządzenie w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób

prawnych zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw 21 marca 2023 r.). Na chwilę obecną nie ma jednak na stronie Ministerstwa żadnych informacji o trwających pracach nad przesunięciem tego terminu, dlatego nie należy zostawiać złożenia zeznania na ostatnią chwilę.

## **Podatek od przerzuconych dochodów – wymogi dokumentacyjne dla wykazania braku opodatkowania**

Podatek rozlicza się raz w roku i płaci razem z CIT-8, a więc do 1 kwietnia 2024 r. Są nim objęci podatnicy, którzy spełniają warunki wymienione w Ustawie o CIT. Warto pamiętać, że od 1 stycznia 2023 roku ciężar dowodzenia, że dany wydatek nie spełnia definicji przerzuconego dochodu spoczywa na podatniku dokonującym płatności do zagranicznych podmiotów powiązanych.

A zatem, jeśli efektem dokonanej analizy

regulacji jest wniosek, iż podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty podatku od przerzuconych dochodów z tej przyczyny, że nie spełnia któregośkolwiek z warunków wymienionych w ustawie, to wówczas polski podatnik powinien dołożyć należytej staranności, aby te okoliczności udokumentować, aby w razie potrzeby móc je przedstawić organom podatkowym w Polsce.

Dotyczy to w szczególności warunków odnoszących się do zagranicznego odbiorcy płatności (np. warunku udziału płatności pasywnych od polskich spółek powiązanych stanowiącego co najmniej 50% ogółu jego przychodów, transferu co najmniej 10% tych płatności do innego podmiotu, czy poziomu opodatkowania stawką równą lub wyższą niż 14,25%).

Fakty te można udokumentować np. poprzez uzyskanie oświadczeń od podmiotów zagranicznych w tym zakresie, jak i poprzez zgromadzenie stosownych dokumentów



(np. sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych itd.), pozwalających m.in. na weryfikację osiąganego progu przychodów, czy stosowanej stawki opodatkowania.

Kolejno, mając na uwadze, że obowiązek zapłaty podatku od przerzuconych dochodów nie ma zastosowania, gdy płatności pasywne są dokonywane na rzecz podmiotu powiązanego podlegającego opodatkowaniu od całości swoich dochodów oraz prowadzącego istotną rzeczywistą działalność gospodarczą (posiadającego substancję biznesową) w jednym z państw Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Warto zadbać o posiadanie dokumentów potwierdzających weryfikację tzw. substancji biznesowej zagranicznego odbiorcy płatności z UE lub EOG.

W przypadku, gdy dokonane płatności pasywne stanowią np. odsetki i ubiegaliśmy się w tym zakresie dla danego podmiotu o uzyskanie opinii o stosowaniu preferencji w podatku u źródła, to dokumentacja zebrana w tym procesie, jak i sama wydana opinia, może stanowić jeden ze sposobów udokumentowania prowadzenia tzw. istotnej działalności gospodarczej.

### **Reportowanie struktur udziałowych spółek nieruchomościowych - w przypadku zmian zachodzących w strukturach ważne jest odpowiednio wczesne pozyskanie informacji**

Rok 2024 to dla spółek nieruchomościowych kolejny rok, w którym muszą raportować swoje struktury właścicielskie. W związku z tym, do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego należy

pamiętać, aby przekazać informacje na formularzach:

- CIT-N1 – o podmiotach posiadających prawa do spółki nieruchomościowej (formularz składany przez spółki nieruchomościowe),
- CIT-N2 – o prawach do spółki nieruchomościowej oraz o podmiotach pośredniczących (formularz składany przez podatników).

Podmiot posiadający w spółce udziały musi zaraportować wszelkie ewentualne zmiany w swojej strukturze, jeśli miały miejsce względem wcześniejszego raportowania. Weryfikacji struktur należy dokonać na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej. W przypadku udziałowców zagranicznych odpowiednio wczesne konsultacje i pozyskanie niezbędnych informacji, w szczególności w przypadku zaistnienia zmian w strukturze udziałowej lub zmian danych identyfikacyjnych raportowanych podmiotów ma kluczowe znaczenie. Należy również pamiętać, że aby skutecznie złożyć informację CIT-N2, konieczne jest posiadanie polskiego numeru identyfikacji podatkowej (NIP) także przez zagranicznego podatnika, który taką informację jest obowiązany złożyć. Uzyskanie polskiego NIP dla zagranicznego podatnika często okazuje się długotrwałym procesem (z uwagi na konieczność przedłożenia wymaganych dokumentów oraz ich tłumaczeń przysięgłych na język polski), dlatego istotne jest, aby jak najwcześniej ta formalność została dopełniona.

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

**Maciej Mucha**

**Partner Associate**

Deloitte Tax

**Email:** [mamucha@deloittece.com](mailto:mamucha@deloittece.com)

16. edycja  
**REal Knowledge Newsletter**



# Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych

Od 1 stycznia 2024 r. nie ma zastosowania wprowadzone w rozporządzeniu z 2022 r. zwolnienie od stosowania nowego podatku minimalnego uregulowanego w ustawie o CIT. Podatek ten wynosi 10% podstawy opodatkowania i dotyczy podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy ponieśli stratę z działalności operacyjnej albo których próg rentowności (udział dochodów w przychodach) z działalności operacyjnej nie wyniósł więcej niż 2%. Warto nadmienić, że jest to już kolejna danina wycelowana w podatników, którzy nie wykazują dochodów lub wykazują je w minimalnej wysokości (dla podatników z sektora nieruchomości obowiązuje już od kilku lat podatek od przychodów z budynków, który ma de facto majątkowy charakter).

Lektura przepisu wprowadzającego omawiany podatek wiąże się z kilkoma trudnościami interpretacyjnymi, a pierwszą z nich jest już samo określenie, czy podmiot mu podlega. Wątpliwości budzi sposób obliczania kryterium straty i progu rentowności na poziomie 2%, przy którym bardzo wielu pozycji się nie uwzględnia, co powoduje konieczność przygotowania odrębnej kalkulacji. Ponadto, aby stwierdzić powstanie obowiązku zapłaty minimalnego CIT, po obliczeniu rentowności za dany rok należy zweryfikować poziom rentowności w trzech poprzednich latach podatkowych.

Poprawne wyliczenie podstawy opodatkowania również może przysparzać trudności. Co do zasady składa się na nią (i) 1,5% wartości przychodów innych niż przychody kapitałowe, (ii) kwota kosztów finansowania dłużnego poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych przekraczająca limit 30% podatkowej EBITDA oraz (iii) koszty związane z nabyciem m.in. usług doradczych czy

opłaty za korzystanie z praw autorskich lub pokrewnych praw majątkowych poniesione na rzecz podmiotów powiązanych w zakresie w jakim przekraczają limit PLN 3m + 5% podatkowej EBITDA. Poprawne obliczenie wskazanych wyżej wartości może generować dodatkowe koszty administracyjne i na pewno będzie czasochłonne. W tym celu ustawodawca przewidział uproszczone rozwiązanie dla podatników, ale ceną wyboru uproszczonego sposobu ustalania podstawy opodatkowania jest przyjęcie jej w wysokości 3% wartości osiągniętych przychodów.

Po raz pierwszy nowy podatek minimalny trzeba będzie rozliczyć w 2025 r. za rok podatkowy 2024. Należy pamiętać, że jest on równoległy do „zwykłego” CIT, a więc istnieje możliwość nałożenia się na siebie obu danin. Jeżeli jednak podatek dochodowy bieżący okaże się wyższy niż wyliczony minimalny, to zgodnie z przepisem, spółka nie będzie zobligowana do zapłaty podatku minimalnego, a jeśli będzie go płacić, to w kolejnych

trzech latach będzie mogła odliczać go od CIT. Pomimo tego, że pierwsze obowiązki w zakresie podatku minimalnego będą miały miejsce dopiero w 2025 r., aby uniknąć nieprzyjemnych zaskoczeń po zakończeniu roku podatkowego w naszej opinii należy podjąć próbę monitorowania tematu już na tym etapie.

**Zapraszamy do kontaktu z autorem artykułu:**

**Maciej Mucha**

**Partner Associate**

Deloitte Tax

**Email:** [mamucha@deloittece.com](mailto:mamucha@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.