

Rödl & Partner

Echo



Data: 17.02.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

ZASADY USTALANIA AKTYWÓW I REZERW Z TYTUŁU ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Przejściowe różnice pomiędzy wartością księgową aktywów i pasywów, a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową, wiążą się z obowiązkiem ustalania podatku odroczonego i jego prezentacją w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Obowiązek ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego dotyczy wyłącznie jednostek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, czyli osób prawnych oraz spółek komandytowo-akcyjnych sporządzających roczne zeznanie podatkowe CIT-8. Nie wszystkie jednostki będące podatnikami CIT będą zobowiązane do kalkulacji podatku odroczonego. Zgodnie z art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości (dalej: uor), jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,

2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,

3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty

– mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Innymi słowy, prawo do odstąpienia od ustalania podatku odroczonego zostało przyznane jednostkom małym (a tym samym również jednostkom mikro). Z uprawnienia tego nie mogą jednak skorzystać jednostki wymienione w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 uor, są to, m.in. jednostki organizacyjne działające na podstawie Prawa bankowego, krajowe instytucje płatnicze, instytucje pieniądza elektronicznego.

UWAGA!

Decyzja o skorzystaniu z prawa do odstąpienia od ustalania podatku odroczonego powinna zostać podjęta z uwzględnieniem zasady istotności.

Jednostki mogą stosować uproszczenia przewidziane w ustawie o rachunkowości pod warunkiem, że nie zniekształca to obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego.

WARTOŚĆ PODATKOWA

Wartością podatkową aktywów jest kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich korzyści ekonomicznych w przyszłości. Jeżeli uzyskanie korzyści ekonomicznych nie wiąże się ze zmniejszeniem podstawy opodatkowania, wówczas wartość podatkowa aktywów jest ich wartością księgową.

PRZYKŁAD 1

W grudniu 2018 r. jednostka nabyła budynek o wartości początkowej 1 mln zł. Dla celów bilansowych przyjęto amortyzację liniową, przy założeniu 35-letniego okresu użytkowania. Natomiast przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) przewidują amortyzację budynku według metody liniowej z zastosowaniem stawki 2,5 proc.

Wartość bilansowa budynku na 31 grudnia 2019 r. wynosi 971 428,57 zł.

Wartość podatkowa budynku na 31 grudnia 2019 r. wynosi 975 000,00 zł.

Wartością podatkową jest kwota, która w przyszłości będzie stanowić odpisy amortyzacyjne środka trwałego, czyli pomniejszy podstawę opodatkowania.

Wartością podatkową pasywów jest ich wartość księgowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego.

PRZYKŁAD 2

Jednostka zaciągnęła pożyczkę w wysokości 10 000 zł, której jeszcze nie zaczęła spłacać.

Naliczone odsetki od pożyczki wynoszą 500 zł.

Wartość bilansowa pożyczki wynosi 10 500 zł.

Wartość podatkowa pożyczki wynosi 10 000 zł.

Naliczone, a niezapłacone odsetki nie stanowią kosztu uzyskania przychodu na moment ujęcia w księgach, będą nim dopiero w momencie ich spłaty.

KALKULACJA AKTYWÓW I REZERW

Aktywa z tytułu podatku odroczonego ustala się na koniec roku obrotowego według poniższego wzoru:

$$\text{aktywa} = \text{wartość ujemnych różnic przejściowych} \times \text{stawka podatku dochodowego}$$

ujemne różnice przejściowe powstają:

- dla aktywów: jeżeli ich wartość bilansowa < wartość podatkowa

- dla pasywów: jeżeli ich wartość bilansowa > wartość podatkowa

Posługując się danymi jednostki z przykładu nr 1, widzimy że w związku z zastosowaniem odmiennych stawek amortyzacji budynku dla celów bilansowych i podatkowych, powstaje ujemna różnica przejściowa:

- wartość bilansowa (971 428,57 zł) < wartość podatkowa (975 000 zł)

Ujemna różnica przejściowa wynosi 3 571,43 zł, w związku z czym przyjmując stawkę podatku CIT 19 proc. aktywa z tytułu podatku odroczonego wynoszą 678,57 zł.

Rezerwy z tytułu podatku odroczonego ustala się w następujący sposób:

rezerwa = wartość dodatnich różnic przejściowych x stawka podatku dochodowego

Dodatnia wartość różnic przejściowych powstaje:

- dla aktywów: jeżeli ich wartość bilansowa > wartość podatkowa

- dla pasywów: jeżeli ich wartość bilansowa < wartość podatkowa

PRZYKŁAD 3

W 2017 r. jednostka zakupiła środek trwały o wartości 9000 zł. Dla celów podatkowych środek ten został zamortyzowany jednorazowo w miesiącu przyjęcia do użytkowania, natomiast dla celów bilansowych jest amortyzowany przez okres ekonomicznej użyteczności. Jego wartość księgowa na 31 grudnia 2019 r. wynosi 8000 zł, natomiast wartość podatkowa wynosi 0 zł. W związku z powyższym powstaje dodatnia różnica przejściowa w wysokości 8000 zł, a rezerwa z tytułu podatku odroczonego wynosi 1520 zł.

Wysokość rezerwy i aktywów ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego.

NOWELIZACJA PRZEPISÓW

Nieujęte w aktywach lub zobowiązaniach, wynikające z przeszłych zdarzeń prawa i obowiązki, zmniejszające lub zwiększające podstawę opodatkowania w przyszłości, stanowią ujemne lub dodatnie różnice przejściowe w kwocie, w której spowodują, odpowiednio – zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości.

Warto zwrócić uwagę na nowe kategorie różnic przejściowych, które mogą powstać w wyniku nowelizacji przepisów podatkowych, a są nimi:

- koszty finansowania dłużnego, o których mowa w art. 15c ustawy o CIT,

- koszty niektórych usług niematerialnych poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (art. 15e ustawy o CIT) w części przekraczającej limity określone w ustawie.

Kwota tych kosztów, nieodliczona w danym roku podatkowym, podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w rozliczeniach za kolejne 5 lat podatkowych, w ramach obowiązujących w danym roku limitów. W sytuacji, gdy jednostka nie przewiduje możliwości odliczenia tych kosztów to od powstałej różnicy przejściowej, zgodnie z zasadą ostrożności, nie powinna tworzyć aktywów na podatek odroczony. Może się to wydarzyć w sytuacji, gdy kwota kosztów finansowania dłużnego lub kosztów usług niematerialnych jest zbyt wysoka w stosunku do obowiązujących limitów lub gdy jednostka nie osiągnie w następnych 5 latach dochodu podatkowego umożliwiającego ich odliczenie.

STRATA PODATKOWA

W przypadku powstania straty podatkowej możliwej do odliczenia w przyszłości, jednostka może utworzyć aktywa na podatek odroczony od tej straty. Zgodnie z art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy o CIT o wysokość straty można obniżyć dochód uzyskany z tego samego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, jednak kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50 proc. wysokości tej straty. Od 1 stycznia 2019 r. podatnik może jednorazowo obniżyć dochód o kwotę straty nieprzekraczającą 5 mln zł w jednym z najbliższych, kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych (art 7 ust. 5 pkt 2 ustawy o CIT). Możliwość jednorazowego odliczenia straty dotyczy wyłącznie strat powstałych w roku podatkowym rozpoczynającym się od 1 stycznia 2019 r. i w latach późniejszych.

UWAGA!

Ujęciu w aktywach na podatek odroczony podlegają tylko te straty, których prawdopodobieństwo odliczenia w kolejnych okresach jest wysokie. Jeżeli w przyszłych latach jest niskie, zgodnie z zasadą ostrożności należy odstąpić od ustalania aktywów od strat podatkowych.

Może się zdarzyć, że jednostka założyła, że dokona odliczenia straty w przyszłych latach podatkowych i utworzyła aktywa na podatek odroczony z tego tytułu. Natomiast na dzień bilansowy następnego roku, po przeprowadzeniu testu na utratę wartości aktywów jednostka stwierdziła, że prawdopodobieństwo jej odliczenia w całości lub w części jest niskie. W takiej sytuacji, zobowiązana jest utworzyć odpis aktualizujący wartość tych aktywów.

Aktywa z tytułu podatku odroczonego wykazuje się w bilansie w pozycji „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (A.V.1), a rezerwy w pozycji „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (B.I.1). Natomiast różnica pomiędzy aktywami, a rezerwą na podatek odroczony prezentowana jest w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy”.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (w tym również sprawozdania skonsolidowanego) przedstawiając przyjętą przez jednostkę politykę rachunkowości omawia się również zasady dotyczące ustalania i prezentacji podatku dochodowego. Wyjaśnia się m.in. czy przyjęto zasadę kompensowania czy niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W dodatkowych informacjach i objaśnieniach podaje się niektóre informacje dotyczące odroczonego podatku dochodowego, m.in. dane o stanie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym.

AGNIESZKA JURCIMIERSKA-PAWLIK KSIĘGOWA W [RÖDL & PARTNER](#)

Jednostki duże, będące podatnikami CIT zobowiązane są do ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. Jednostki małe i mikro (z wyjątkami określonymi w ustawie o rachunkowości) mają prawo odstąpienia od tego obowiązku. Przyczyną kalkulacji podatku odroczonego są przejściowe różnice pomiędzy wartością bilansową aktywów i pasywów, a ich wartością podatkową. Szczególnym tytułem uprawniającym do zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości (a tym samym do utworzenia aktywów na podatek odroczonego) jest nieodliczona strata podatkowa, która może być ujęta w kalkulacji podatku odroczonego pod warunkiem, że jednostka przewiduje w przyszłych latach osiągnięcie dochodu podatkowego umożliwiającego jej odliczenie.