



Data: 04.01.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PODATEK ODROZCZONY W SPÓŁKACH KOMANDYTOWYCH

Zbliżający się okres sporządzania sprawozdań finansowych niesie dodatkowe obowiązki dla spółek komandytowych, nie tylko w zakresie kalkulacji bieżącego podatku dochodowego. Muszą one pamiętać o ujęciu w księgach rachunkowych odroczonego podatku dochodowego.

Rok 2021 przyniósł istotną zmianę dla spółek komandytowych, które w świetle obowiązujących przepisów stały się podatnikami CIT. Ustawodawca przewidział możliwość wyboru daty nabycia tego statusu. Znowelizowane przepisy obowiązują od 1 stycznia 2021 r., jednak spółka mogła zdecydować o odroczeniu stosowania nowych zasad od dnia 1 maja 2021 r.

SKĄD OBOWIĄZEK

Obowiązek kalkulacji podatku odroczonego wynika z faktu, że nie wszystkie operacje gospodarcze wpływają w tym samym okresie na wynik bilansowy i podatkowy jednostki. Przy kalkulacji podatku dochodowego rozróżnia się różnice trwałe i przejściowe. Różnica trwałe dotyczą przychodów i kosztów bilansowych, które ze względu na przepisy ustawy o podatku dochodowym nie są przychodami podlegającymi opodatkowaniu i kosztami uzyskania przychodów w bieżącym roku podatkowym, jak również nie staną się nimi w kolejnych okresach obrachunkowych. Są to różnice stałe, wynikające z odmiennych zasad bilansowych i podatkowych. Przykładami różnic trwałych są:

- zapłacone kary, grzywny i odszkodowania;
- amortyzacja samochodu osobowego o wartości powyżej 150 tys. zł;
- odsetki od zaległości podatkowych;
- wydatki i reprezentację.

Różnice przejściowe dotyczą rozbieżności pomiędzy przepisami bilansowymi i podatkowymi, mających charakter tymczasowy. Wyłączone w danym roku podatkowym przychody lub koszty bilansowe zostaną uznane za przychód lub koszt podatkowy w innych okresach sprawozdawczych. Przykładami różnic przejściowych są:

- naliczone odsetki od pożyczek, które zgodnie z przepisami podatkowymi uznawane są w momencie zapłaty;
- odpisy amortyzacyjne środków trwałych w przypadku stosowania odmiennych stawek amortyzacyjnych bilansowych i podatkowych;

- odpisy aktualizujące wartość należności, stanowiące koszt rachunkowy w momencie ich utworzenia, a podatkowy w momencie uprawdopodobnienia nieściągalności należności;

- rezerwy, stanowiące koszt bilansowy w momencie utworzenia, a koszt podatkowy w momencie ich realizacji i wykorzystania.

W wyniku identyfikacji różnic przejściowych aktywa i pasywa przyjmują odmienną wartość bilansową i podatkową, stanowiącą podstawę utworzenia odroczonego podatku dochodowego (rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego).

RÓŻNICE PRZEJŚCIOWE

W przypadku, gdy wartość bilansowa aktywów jest niższa od wartości podatkowej, a wartość bilansowa pasywów jest większa niż wartość podatkowa, powstają ujemne różnice przejściowe, w związku z którymi kalkulowane jest aktywo na odroczonego podatku dochodowego. Powyższe różnice spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania. Przykładem mogą być utworzone odpisy aktualizujące należności (wartość bilansowa

Iloczyn aktualnej stawki podatku dochodowego oraz różnicy przejściowej ustalonej pomiędzy wartością bilansową a podatkową aktywów i pasywów stanowi aktywa i rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

MOMENT KALKULACJI

Kalkulacja podatku odroczonego powinna być jedną z ostatnich czynności poprzedzających ustalenie ostatecznego wyniku finansowego jednostki. Wynika to z faktu, że oszacowanie aktywów i rezerwy na odroczonego podatku dochodowego wymaga prawidłowego ustalenia wartości bilansowej i podatkowej aktywów oraz pasywów.

Każda korekta wprowadzona do sprawozdania finansowego, mająca wpływ na wynik finansowy jednostki powinna zostać rozważona pod kątem ewentualnego wpływu na powstanie dodatnich bądź ujemnych różnic przejściowych

CZYJ OBOWIĄZEK

Obowiązek dotyczy przede wszystkim podmiotów posiadających status podatnika podatku dochodowego na bazie ustawy o podatku dochodowym, a więc spółek komandytowych od 2021 roku. Ustawodawca przewidział jednak zwolnienie dla mniejszych jednostek, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły dwóch z trzech określonych poniżej wielkości:

- 1) 25,5 mln zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 50 mln 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.

Jeśli ów warunek jest spełniony, jednostki mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

PORÓWNYWALNOŚĆ DANYCH FINANSOWYCH

W przypadku spółek komandytowych ujęcie odroczonego podatku dochodowego po raz pierwszy w księgach rachunkowych może istotnie wpłynąć na wynik finansowy za 2021 rok oraz zakłócić porównywalność danych ze sprawozdaniem finansowym sporządzonym na poprzedni dzień bilansowy. Z tego powodu zalecane jest zastosowanie retrospektywnego podejścia do danych porównawczych. Wiąże się to z koniecznością kalkulacji aktywa oraz rezerwy na odroczonego podatku dochodowego nie tylko na 31 grudnia 2021 r., ale również na poprzedni dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2020 r.

Ujęcie w księgach rachunkowych roku 2021 odroczonego podatku dochodowego skalkulowanego na poprzedni na 31 grudnia 2020 r. powinno wyglądać następująco:

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia 2020 r.:

Wn – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Ma – wynik finansowy lat ubiegłych

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia 2020 r.:

Ma – rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Wn – wynik finansowy lat ubiegłych

Konieczne jest ujęcie odroczonego podatku dochodowego na odpowiednich kontach w aktywach oraz w pasywach w korespondencji z pozycją „zysk (strata) z lat ubiegłych” w celu uniknięcia obciążenia wyniku finansowego za rok 2021 podatkiem odroczonym wyliczonym na 31 grudnia 2020 r. Wyliczone w taki sposób wartości należy zaprezentować w dodatkowej kolumnie bilansu oraz rachunku zysków i strat „przekształcone dane porównawcze na 31 grudnia 2020/za rok 2020”.

Następnie należy zidentyfikować ujemne oraz dodatnie różnice przejściowe na 31 grudnia 2021 r. oraz ustalić wartość aktywa oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec bieżącego roku obrotowego.

Księgowanie podatku odroczonego na 31 grudnia 2021 r. może przebiegać na dwa sposoby:

- wyksięgowanie aktywa oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustalonego na 31 grudnia 2020 r. oraz zaksięgowanie wartości na 31 grudnia 2021 r. w korespondencji z kontem podatku dochodowego w rachunku zysków i strat;
- zaksięgowanie wyłącznie zmiany, tj. zwiększenia lub zmniejszenia pozycji aktywów i rezerwy z tytułu podatku dochodowego pomiędzy stanem na koniec i początek roku.

W wyniku zastosowania retrospektywnego ujęcia podatku dochodowego na wynik finansowy 2021 roku wpływ będzie miała wyłącznie zmiana wartości aktywów oraz rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego pomiędzy 31 grudnia 2020 r. a 31 grudnia 2021 r.

W celu prawidłowej prezentacji danych porównawczych sprawozdanie finansowe powinno zawierać zarówno dane z zatwierdzonego sprawozdania finansowego na 31 grudnia 2020 r. oraz przekształcone dane porównawcze na 31 grudnia 2020 r.

Zgodnie z zapisami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 zalecana jest prezentacja przekształconych danych porównawczych za 2020 rok w formie dodatkowej kolumny w bilansie oraz rachunku zysków i strat.

DODATKOWE OBOWIĄZKI

Sprawozdania finansowe za rok obrotowy 2021 dla spółek komandytowych będą sporządzane w oparciu o znowelizowane przepisy dotyczące sposobu opodatkowania tej formy działalności. Wiąże się to zarówno z wprowadzeniem zmian w bieżącym prowadzeniu księgowości, sporządzaniu sprawozdań, jak i wprowadzeniem zmian w polityce rachunkowości.

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami ustawy spółka komandytowa, poza obciążeniem z tytułu podatku bieżącego, wykaże w księgach rachunkowych również podatek odroczony, jeśli przekroczy progi określone w ustawie o rachunkowości, uniemożliwiające zastosowanie odpowiednich uproszczeń.

Marcin Jarosz, biegły rewident, Associate Partner [we wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)
Grzegorz Mosór, biegły rewident, menedżer [we wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)

Komentarz eksperta – Therese Baginski, biegły rewident, Partner w Rödl & Partner :

To już kolejny rok kiedy specjaliści z Rödl & Partner towarzyszyli Państwu w procesie rachunkowego zamknięcia roku. Korzystając z doświadczenia zaprezentowaliśmy wybrane aspekty związane z finansowym zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego za rok 2021. W obliczu trwającej pandemii sporządzenie sprawozdania finansowego będzie wyjątkowo trudnym wyzwaniem. Na osobach odpowiedzialnych za przygotowanie danych ciąży z jednej strony obowiązek prawidłowego oszacowania i zaprezentowania wpływu pandemii na dane finansowe spółek. Z drugiej strony odchylenia od budżetów związane z szalejącymi cenami niektórych surowców lub nawet brakiem tych surowców są tak duże, że porównywalność danych w sprawozdaniu jest trudna do wytłumaczenia. Do tego dochodzi narastająca inflacja, wahania walutowe, braki kadrowe i zmieniające się prawo podatkowe. Mając na uwadze zamknięcie roku 2021 musimy myśleć o wszystkich zmianach podatkowych jakie czekają 1 stycznia 2022 r. Cykl kończymy artykułem na temat podatku odroczonego w spółkach komandytowych. Miniony rok był bowiem rokiem istotnych zmian dla tych spółek. Na mocy obowiązujących przepisów spółki komandytowe stały się podatnikami CIT. Znowelizowane przepisy obowiązują od 1 stycznia 2021 r., jednak spółki mogły zdecydować o odroczeniu stosowania nowych zasad od 1 maja 2021r. Ujęcie odroczonego podatku dochodowego po raz pierwszy w księgach rachunkowych tych właśnie spółek może istotnie wpłynąć na wynik finansowy za 2021 rok, a tym samym zakłócić porównywalność danych do lat ubiegłych. Warto więc poświęcić temu zagadnieniu nieco więcej czasu. W zakresie podatkowym należy pamiętać, że 31 grudnia 2021 r. dla wybranych podmiotów mijają terminy na opublikowanie informacji o realizowanej strategii podatkowej za 2020 rok i zawiadomienie naczelnika urzędu o adresie strony internetowej, na której ta informacja została zamieszczona. Z kolei wszyscy podatnicy zobowiązani do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych – której rok obrotowy jest równy kalendarzowemu – powinni do 31 grudnia 2021 r. złożyć informację o cenach transferowych (formularza TPR) oraz oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych. Nowy rok to również nowe wyzwania i szanse, ale przede wszystkim obowiązki dla służb finansowo-księgowych. To również konieczność dostosowania systemów księgowych do zmieniających się przepisów tzw. Polskiego Ładu. Mamy nadzieję, że przekazana wiedza, a w szczególności zaprezentowane przykłady księgowości, rozwieje szereg

Rödl & Partner

wątpliwości i pomoże sprawnie przejść przez proces zamknięcia roku obrotowego i rozpoczęcia nowego, a także uchroni przed nieprawidłowościami, które mogłyby rzutować na sytuację firmy.