

Rödl & Partner

Echo



Data: 8.11.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PODATEK ODRO CZONY – RÓŻNICE OD ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Podatek odroczony występuje w sytuacji, kiedy w jednostce przychody lub koszty rozpoznaje się do celów bilansowych i podatkowych w różnych okresach.

Obliczanie i ujmowanie w księgach podatku odroczonego ma na celu uwzględnienie w księgach oraz sprawozdaniu finansowym jednostki pełnego efektu transakcji, bez względu na moment jej opodatkowania podatkiem dochodowym.

Podatek odroczony, czyli aktywo i rezerwa z tytułu podatku odroczonego tworzone są od różnic przejściowych, odpowiednio od różnic ujemnych i dodatnich. Warto pamiętać, że od różnic trwałych, czyli takich, gdzie nie nastąpi w przyszłości realizacja korzyści podatkowej podatku odroczonego nie liczymy.

W praktyce zawodu biegłego rewidenta widzimy, że jednostki czasem mają problemy w tym obszarze, w szczególności dotyczące identyfikowania różnic dla środków trwałych. Dlatego dalej prezentujemy zestawienie najczęściej występujących sytuacji, podczas których mogą powstać różnice pomiędzy wartością bilansową i podatkową środków trwałych.

Zanim jednak przedstawimy zestawienie, w pierwszym kroku należy zrozumieć czym w ogóle są te wartości.

Wartość bilansowa to w praktyce wartość wykazana w bilansie spółki. Dla środków trwałych będzie to:

Wartość początkowa środka trwałego do celów bilansowych	– minus	Dotychczasowe umorzenie według stawek do celów biznesowych	– minus	Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości	=	Wartość bilansowa środka trwałego
---	------------	--	------------	---	---	-----------------------------------

Wartość podatkowa środka trwałego to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy podatku dochodowego w przyszłości.

Wartość początkowa środka trwałego do celów podatkowych	– minus	Dotychczasowe umorzenie według stawek do celów podatkowych	=	Wartość podatkowa środka trwałego
---	------------	--	---	-----------------------------------

W praktyce gospodarczej dla wielu środków trwałych wartość bilansowa i podatkowa środka trwałego będą takie same. Jednak jeśli będą różne trzeba te różnice rozpoznać.

Wartość bilansowa	>	Wartość podatkowa	Różnica dodatnia	Rezerwa na podatek odroczony
Wartość bilansowa		Wartość podatkowa	Różnica ujemna	Aktywo z tytułu podatku odroczonego

Najczęściej występujące różnice pomiędzy wartością bilansową i podatkową środków trwałych:

Różnica	Przyczyna
Różne stawki amortyzacyjne stosowane do celów bilansowych i podatkowych.	Środki trwałe do celów bilansowych amortyzuje się przez okres ich przewidywanej ekonomicznej użyteczności. Środki trwałe do celów podatkowych amortyzuje się zgodnie z wykazem stawek zawartych w ustawach podatkowych. Okresy ekonomicznej użyteczności mogą być krótsze, dłuższe lub zbieżne ze stawkami podatkowymi.
Różne wartości początkowe do celów bilansowych i podatkowych.	Przepisy o rachunkowości oraz podatkowe w dużej mierze są spójne w zakresie określania wartości początkowej środków trwałych. Jeśli jednak takie wystąpią spowodują, że podstawa odpisów amortyzacyjnych może być różna. Często spotykaną sytuacją są różnice kursowe z wyceny zobowiązań inwestycyjnych na dzień przyjęcia środków trwałych do użytkowania.
Utworzenie odpisu aktualizującego wartość aktywów.	Odpisy w tytule trwałej utraty wartości wynikające z przepisów o rachunkowości aktywów nie stanowią kosztu podatkowego.
Leasing spełniający warunki aktywowania do celów bilansowych, a podatkowo operacyjny.	Jednostki są zobowiązane do aktywowania środków trwałych przyjętych do używania na podstawie umów leasingu lub podobnej spełniających warunki zawarte w art. 3 ust 4 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z przepisami podatkowymi umowy wskazane powyżej mogą być traktowane jako leasing operacyjny lub najem, a więc koszty podatkowe będą stanowiły płacone raty leasingowe, opłaty najmu, a nie amortyzacja jak w przypadku zasad bilansowych.
Inwestycje w nieruchomości wyceniane w wartości godziwej.	Jednostka może podjąć decyzję o wycenie inwestycji w nieruchomości do celów bilansowych według wartości godziwej. Ujęcie takiej wyceny w księgach nie będzie miało skutków podatkowych. Takie inwestycje podatkowo są nadal środkiem trwałym podlegającym amortyzacji.
Środki trwałe finansowane dotacją.	Środki trwałe, które zostały sfinansowane dotacją podlegają bilansowo amortyzacji na zasadach ogólnych, jednak do celów podatkowych amortyzacja takich środków nie stanowi kosztu podatkowego.
Grunty, użytkowanie wieczyste.	Grunty nie podlegają amortyzacji zarówno do celów bilansowych jak podatkowych. Prawo użytkowania wieczystego podlega amortyzacji do celów bilansowych jednak podatkowo nie to koszt niestanowiący kosztu uzyskania przychodu.

PRZYKŁAD 1

Różne stawki amortyzacyjne stosowane do celów bilansowych i podatkowych

Spółka zakupiła maszynę do produkcji w cenie 200 000 zł. Okres ekonomicznej użyteczności szacowany na podstawie wcześniejszych doświadczeń z tą grupą środków trwałych to 12 lat. Spółka do celów

podatkowych stosuje stawki wynikające z załącznika do ustawy podatkowej. Stawka ta wynosi 7 proc. Wyliczenie podstawy podatku odroczonego po czterech latach użytkowania:

Wartość bilansowa:

$$200\,000\text{ zł} - (200\,000\text{ zł}/12\text{ lat} \times 4\text{ lata}) = 133\,333\text{ zł}$$

Wartość podatkowa:

$$200\,000\text{ zł} - (200\,000\text{ zł} \times 7\text{ proc.} \times 4\text{ lata}) = 144\,000\text{ zł}$$

Różnica między wartością bilansową i podatkową środków trwałych:

$$133\,333\text{ zł} - 144\,000\text{ zł} = -10\,667 - \text{różnica ujemna}$$

Aktywo z tytułu podatku odroczonego:

$$10\,667\text{ zł} \times 19\text{ proc.} = 2026\text{ zł}$$

PRZYKŁAD 2

Różne wartości początkowe do celów bilansowych i podatkowych

Spółka wybudowała halę produkcyjną, budowa była sfinansowana kredytem w walucie obcej. Na dzień przyjęcia hali do użytkowania obliczono różnice kursowe ujemne z wyceny kredytu w kwocie 300 000 zł. Wartość pozostałych nakładów na halę to 1 200 000 zł. stawka amortyzacji do celów bilansowych i podatkowych jest taka sama i wynosi 2,5 proc. Wyliczenie podstawy podatku odroczonego po czterech latach użytkowania:

$$\text{Wartość początkowa hali do celów bilansowych: } 1\,200\,000\text{ zł} + 300\,000\text{ zł} = 1\,500\,000\text{ zł}$$

$$\text{Wartość początkowa hali do celów podatkowych: } 1\,200\,000\text{ zł}$$

Wartość bilansowa:

$$1\,500\,000\text{ zł} - (1\,500\,000\text{ zł} \times 2,5\text{ proc.} \times 4\text{ lata}) = 1\,350\,000\text{ zł}$$

Wartość podatkowa:

$$1\,200\,000\text{ zł} - (1\,200\,000\text{ zł} \times 2,5\text{ proc.} \times 4\text{ lata}) = 1\,080\,000\text{ zł}$$

Różnica między wartością bilansową i podatkową środków trwałych:

$$1\,350\,000\text{ zł} - 1\,080\,000\text{ zł} = 270\,000\text{ zł} - \text{różnica dodatnia}$$

Rezerwa z tytułu podatku odroczonego:

$$270\,000\text{ zł} \times 19\text{ proc.} = 51\,300\text{ zł}$$

PRZYKŁAD 3

Utworzenie odpisu aktualizującego wartość aktywów

Spółka w związku ze zmianą siedziby zaprzestała korzystania z hali produkcyjnej znajdującej się w poprzedniej lokalizacji spółki. Wartość początkowa hali to 4 000 000 zł, a dotychczasowe umorzenie 700 000 zł. Stosowane stawki amortyzacji do celów bilansowych i podatkowych są takie same. Spółka planuje sprzedać budynek, w związku z tym zleciła wycenę rzeczoznawcy i otrzymała wycenę na kwotę

2 700 000 zł. Szacowane koszty sprzedaży to 200 000 zł. W związku z tym spółka utworzyła odpis aktualizujący.

Wartość odpisu:

Wartość księgowa – (wartość z wyceny – koszty sprzedaży):

$$(4\,000\,000\text{ zł} - 700\,000\text{ zł}) - (2\,700\,000\text{ zł} - 200\,000\text{ zł}) = 3\,300\,000\text{ zł} - 2\,500\,000\text{ zł} = 800\,000\text{ zł}$$

Wartość bilansowa (wartość księgowa minus odpis aktualizujący):

$$3\,300\,000\text{ zł} - 800\,000\text{ zł} = 2\,500\,000\text{ zł}$$

Wartość podatkowa:

$$4\,000\,000\text{ zł} - 700\,000\text{ zł} = 3\,300\,000\text{ zł}$$

Różnica między wartością bilansową i podatkową środków trwałych:

$$2\,500\,000\text{ zł} - 3\,300\,000\text{ zł} = -800\,000\text{ zł} - \text{różnica ujemna}$$

Aktywo z tytułu podatku odroczonego:

$$800\,000 \times 19\text{ proc.} = 152\,000\text{ zł}$$

PRZYKŁAD 4

Leasing spełniający warunki aktywowania do celów bilansowych, a podatkowo operacyjny

Spółka ujęła w księgach środek trwały użytkowany na podstawie umowy leasingu. Umowa do celów podatkowych jest traktowana jako leasing operacyjny. Na dzień bilansowy w księgach widnieją poniższe wartości:

Wartość początkowa środka trwałego: 100 000 zł

Dotychczasowe umorzenie: 40 000 zł

Wartość zobowiązania leasingowego: 40 000 zł

Wartość bilansowa środka trwałego: $100\,000\text{ zł} - 40\,000\text{ zł} = 60\,000\text{ zł}$

Wartość podatkowa środka trwałego: 0

Różnica między wartością bilansową i podatkową środków trwałych: $60\,000\text{ zł} - 0 = 60\,000\text{ zł}$ – różnica dodatnia

Rezerwa z tytułu podatku odroczonego: $60\,000\text{ zł} \times 19\text{ proc.} = 11\,400\text{ zł}$

Wartość bilansowa zobowiązania z tytułu leasingu: 40 000 zł

Wartość podatkowa zobowiązania z tytułu leasingu: 0

Różnica między wartością bilansową i podatkową zobowiązania: $40\,000\text{ zł} - 0 = 40\,000\text{ zł}$ – różnica ujemna

Aktywo z tytułu podatku odroczonego: $40\,000\text{ zł} \times 19\text{ proc.} = 7600\text{ zł}$

Wpływ podatku odroczonego na wynik finansowy: $11\,400\text{ zł} - 7\,600\text{ zł} = 3\,800\text{ zł}$

PRZYKŁAD 5

Inwestycje w nieruchomości wyceniane w wartości godziwej

Spółka wycenia nieruchomość inwestycyjną (budynek) w wartości godziwej, która została ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawcy na poziomie 4 500 000 zł. Do celów podatkowych nieruchomość jest amortyzowana stawkę 2,5 proc. Na dzień bilansowy w ewidencji środków trwałych do celów podatkowych widnieją następujące kwoty: wartość początkowa 5 500 000 zł, dotychczasowe umorzenie: 2 500 000 zł.

Wartość bilansowa nieruchomości: 4 500 000 zł

Wartość podatkowa nieruchomości: $5\,500\,000\text{ zł} - 2\,500\,000\text{ zł} = 3\,000\,000\text{ zł}$

Różnica między wartością bilansową i podatkową nieruchomości: $4\,500\,000\text{ zł} - 3\,000\,000\text{ zł} = 1\,500\,000\text{ zł}$ – różnica dodatnia.

Rezerwa z tytułu podatku odroczonego: $1\,500\,000\text{ zł} \times 19\text{ proc.} = 285\,000\text{ zł}$

Na podstawie przedstawionych przykładów widać, że ustalenie wartości podatku odroczonego tylko dla jednej pozycji bilansowej jaką są środki trwałe może obejmować wiele różnych aspektów. Zanim przejdziemy do samego procesu obliczeń kluczowe jest zidentyfikowanie sytuacji, kiedy różnice między wartością bilansową i podatkową występują w naszej jednostce. Pomocna może okazać się w tym celu analiza różnic pomiędzy wynikiem bilansowym i podatkowym, jednak nie może to być jedyne źródło, gdyż część różnic mogła powstać we wcześniejszych okresach, bez wpływu na bieżące wyliczenie podatku dochodowego. Przy identyfikowaniu różnic należy również uwzględnić wiarygodnie ustalone zamierzenia jednostki co do wykorzystania aktywów, bo inna może być ich wartość, w szczególności podatkowa w sytuacji, kiedy będą przez jednostkę użytkowane, a inna kiedy planowana będzie sprzedaż. Po dokonaniu odpowiednich obliczeń nie można zapomnieć, że aktywo z tytułu podatku odroczonego w określonych przypadkach podlega testowaniu na utratę wartości na takich zasadach jak inne aktywa.

Joanna Biguszevska, biegły rewident, Associate Partner w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)