

## Podatek odroczony - jak liczyć?

Magdalena Ludwiczak, [biegły rewident Poznań](#), Partner w Rödl & Partner  
Tomasz Martyniuk, [biegły rewident Poznań](#)

**Rozpoznawanie przychodów i kosztów w różnych okresach na potrzeby bilansowe i wynikające z ustawy o CIT to jedna z przyczyn powstania przejściowych różnic w wartości księgowej i podatkowej aktywów i pasywów.**

Kolejnym elementem naszego cyklu „Zamknięcie roku” jest omówienie istoty podatku odroczonego. Podatek odroczony – hasło bardzo krótkie i funkcjonujące w naszej ustawie o rachunkowości (dalej: uor) już ponad 20 lat, jednak co roku budzi wiele wątpliwości i obaw związanych z jego kalkulacją.

Dla których jednostek to obowiązkowe

Artykuł 37 ust. 10 znowelizowanej uor pozwala na odstąpienie od kalkulacji podatku odroczonego jednostkom gospodarczym, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły dwóch z trzech określonych poniżej wielkości:

- 1) 17 mln zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 34 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.

Jeżeli dwie spośród trzech powyższych wartości nie zostały przekroczone, to jednostki mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wyjątkiem są jednostki wymienione w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 uor.

Obowiązek kalkulacji odroczonego podatku dochodowego dotyczy wyłącznie jednostek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (w tym spółek komandytowo-akcyjnych), czyli sporządzających zeznanie podatkowe CIT-8. Osoby prowadzące działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek oraz spółki osobowe nie wykazują w sprawozdaniu finansowym podatku dochodowego, ponieważ podatnikami tego podatku są ich właściciele.

### Odmierna wycena

Konieczność kalkulacji odroczonego podatku dochodowego wynika przede wszystkim z nadrzędnych zasad rachunkowości. Stosowanie zasady:

- wiarygodności,
- przewagi treści nad formą, ściśle związanej ze stosowaniem zasady wiarygodności,
- memoriału,
- współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów,
- ostrożności,
- indywidualnej wyceny,
- istotności,
- ciągłości – porównywalności,

prowadzi niejednokrotnie do odmiennej wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, niż w przypadku przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych.

Najczęstsze różnice polegają na tym, że:

1. Naliczone odsetki z tytułu nieterminowego regulowania należności zgodnie z uor są przychodem w momencie naliczenia, a według ustawy o CIT są przychodem w momencie otrzymania.
2. Dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej zgodnie z uor są przychodem w momencie naliczenia, a według ustawy o CIT są przychodem w momencie realizacji.
3. Ujemne różnice kursowe z wyceny bilansowej zgodnie z uor są kosztem w momencie naliczenia, a według ustawy o CIT są kosztem w momencie realizacji.

4. Odpisy amortyzacyjne środków trwałych zgodnie z uor są kosztem w wysokości wynikającej ze stawek i metod amortyzacji stosowanych w jednostce, a według ustawy o CIT są kosztem w wysokości wynikającej dokładnie ze stawek i metod przewidzianych ustawą podatkową.
5. Odpisy aktualizujące wartość należności /zapasów zgodnie z uor są kosztem w momencie naliczenia/utworzenia, a według ustawy o CIT są kosztem w momencie uprawdopodobnienia się tego odpisu w przypadku należności lub fizycznej sprzedaży/likwidacji zapasu.
6. Utworzone rezerwy zgodnie z uor są kosztem w momencie kalkulacji i utworzenia, a według ustawy o CIT stają się kosztem z chwilą wykorzystania.

Odmienność zasad rachunkowych i podatkowych prowadzi do powstania różnic pomiędzy bilansową a podatkową wartością składników aktywów/pasywów.

### **Różnice trwale i przejściowe...**

W momencie szacowania i kalkulowania tych różnic należy określić jaki będą one miały charakter w przyszłości. Jeżeli w przyszłości różnice zostaną zrealizowane, czyli efekt księgowy i podatkowy w ostatecznym rozliczeniu będzie taki sam, to różnica ma charakter przejściowy.

Różnice trwale to takie, dla których różnica pomiędzy wartością księgową i podatkową będzie istniała zawsze. Ich powstanie wynika głównie z ustawy o CIT, która nakazuje:

- wykluczać z dochodu podatkowego przychody i koszty z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów i kosztów z działów specjalnych produkcji rolnej i gospodarki leśnej (art. 2 ust. 1, 2 i 4 ustawy o CIT) oraz przychody opodatkowane w formie zryczałtowanej zgodnie z art. 22 ustawy o CIT (np. dywidendy i inne przychody z udziału w zyskach, otrzymane przez osoby prawne mające siedzibę lub zarząd na terenie Polski),
- uznawać za przychody wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT),
- wyłączać z przychodów księgowych tytuły określone w art. 12 ust. 4 ustawy o CIT,
- eliminować z kosztów księgowych wiele kosztów nieuznawanych a koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT.

### **Przykład**

Do typowych różnic trwałych możemy zaliczyć między innymi:

- amortyzację prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- amortyzację środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych od części ich wartości początkowej, która została sfinansowana ze środków pochodzących z dotacji na cele inwestycyjne,
- amortyzację samochodu osobowego od wartości początkowej przewyższającej równowartość w złotych kwoty 20 000 euro,
- wydatki na reprezentację,
- kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów, albo wykonanych robót i usług,
- wierzytelności odpisanych jako przedawnione,
- odsetek od zaległości podatkowych i innych, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej,
- składek na ubezpieczenie społeczne oraz fundusze celowe od nagród i premii wypłacanych z zysku.

### **...dodatnie i ujemne**

Różnice przejściowe między wartością rachunkową a podatkową aktywów i pasywów dzielą się ponadto na różnice dodatnie i ujemne.

Różnie dodatnie będą powiększać podstawę opodatkowania w następnych okresach. Powstają wówczas, gdy wartość podatkowa pasywów jest większa od ich wartości księgowej, oraz gdy wartość księgowa aktywów jest większa od ich wartości podatkowej.

Różnice ujemne będą zmniejszać podstawę opodatkowania w następnych okresach. Powstają wówczas, gdy wartość podatkowa pasywów jest mniejsza od ich wartości księgowej, oraz gdy wartość księgowa aktywów jest mniejsza od wartości podatkowej.

<b>Charakter różnic przejściowych</b>		
<b>Różnica przejściowa</b>	<b>Aktywa</b>	<b>Pasywa</b>
Dodatnia	WB>WP	WB<WP
Ujemna	WB<WP	WB>WP

Gdzie:

WB = wartość bilansowana

WP = wartość podatkowa

### **Aktywa i rezerwa**

W zależności od charakteru powstałych różnic, jednostki tworzą odpowiednio aktywa lub rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostka tworzy ze względu na powstałe ujemne różnice przejściowe. Różnice te spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania. Tytułem zmniejszającym podstawę opodatkowania w przyszłości są również straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe (obowiązująca od 1 stycznia 2016 r. podatkowa ulga na badania i rozwój wynikająca z art. 18d i 18e ustawy o CIT).

W przypadku dodatnich różnic przejściowych jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Aktywa i rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego stanowi iloczyn aktualnej stawki podatku dochodowego (w roku 2016 – 19 proc.) oraz różnicy przejściowej ustalonej pomiędzy wartością bilansową a podatkową aktywów i pasywów.

### **Ujęcie w księgach i prezentacja**

Aktywa i rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazuje się w bilansie oddzielnie. Wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego wykazywana jest w bilansie po stronie aktywów w pozycji A.V.1 „Rozliczenia międzyokresowe”. Wartość rezerwy z tytułu podatku odroczonego wykazywana jest w bilansie po stronie pasywów w pozycji B.I.1 „Rezerwy na zobowiązania”.

Jeżeli jednostka:

- a) jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, oraz
- b) aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową na:
  - tego samego podatnika, lub
  - różnych podatników, którzy są uprawnieni i zamierzają rozliczyć należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie netto lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania z tytułu podatku dochodowego
  - to przyjmuje się, że jednostka ma tytuł uprawniający ją do jednoczesnego uwzględnienia aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego w bilansie (kompensaty).

### **Przykład**

W sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na dzień 31 grudnia 2016 r. jednostka wykaże aktywa i rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego odpowiednio w wysokości 10 mln zł i 15 mln zł. Przy założeniu, że:

- jednostka nie posiada poza terytorium RP zakładów w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów,
- w polityce rachunkowości jednostki przyjęto zasadę kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- jednostka zaprezentuje w bilansie rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 5 mln zł.

W rachunku zysków i strat część odroczonego podatku dochodowego obejmuje różnicę pomiędzy wartością podatku odroczonego na koniec i początek danego okresu sprawozdawczego. W przypadku rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynik działania ze znakiem dodatnim wpłynie na zwiększenie obciążenia wyniku brutto, a tym samym zmniejszenia wyniku netto. W odwrotnym przypadku wynik netto zostanie odpowiednio zwiększony o wynik działania ze znakiem ujemnym.

W przypadku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wspomniana różnica będzie miała charakter odwrotny, tzn. w przypadku wyniku działania ze znakiem ujemnym obciążenie wyniku brutto zostanie zmniejszone, a tym samym wynik netto ulegnie poprawie.

### Jak podatek odroczony wpłynie na wynik

	Różnica BZ-BO	Obciążenie wyniku brutto	Zysk netto
Aktywa	Dodatnia	Zmniejszone	Zwiększony
Aktywa	Ujemna	Zwiększone	Zmniejszony
Rezerwa	dodatnia	Zwiększone	Zmniejszony
Rezerwa	Ujemna	Zmniejszone	Zwiększony

#### Czasem przez kapitał

W szczególnych przypadkach zmiana stanu podatku odroczonego nie wpływa na wynik danego roku obrotowego, ale jest ujmowana w kapitałach. Zostało to uregulowane w art. 37 ust. 9 uor oraz rozdziale XII Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”. Jeżeli zobowiązanie lub należność z tytułu podatku dochodowego powstaje w związku z operacją rozliczaną z kapitałem własnym, to skutki ujęcia tego zobowiązania lub tej należności ujmuje się również w kapitale własnym.

Zgodnie z art. 35 ust. 4 uor w przypadku dodatniego przeszacowania inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych innych niż nieruchomości inwestycyjne, skutki takiego przeszacowania należy odnieść na kapitał z aktualizacji wyceny.

Obniżenie wartości inwestycji uprzednio przeszacowanej do wysokości kwoty, o którą podwyższono z tego tytułu kapitał z aktualizacji wyceny, jeżeli kwota różnicy z przeszacowania nie była do dnia wyceny rozliczona, zmniejsza ten kapitał.

#### Utrata wartości

Nie później niż na dzień bilansowy jednostka powinna ustalić czy doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zakłada się, że nie doszło do utraty wartości aktywów z tego tytułu, jeżeli jest prawdopodobne, że w przyszłości zostanie osiągnięty dochód (lub podstawa opodatkowania) pozwalający na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych oraz niewykorzystanych ulg podatkowych.

Prawdopodobieństwo braku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy określić na podstawie:

- wystarczających dodatnich różnic przejściowych, które według przewidywań odwrócą się w tych samych okresach co ujemne różnice przejściowe lub w okresach kolejnych, w których możliwe jest odliczenie strat podatkowych od dochodu,
- możliwości osiągnięcia dochodu podatkowego pozwalającego na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych i odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych.

Źródło: <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/312079993-Podatek-odroczony---jak-liczyc.html#ap-13>