

# Krajowy Standard Rachunkowości nr 2/Z

## „Podatek dochodowy”

### Spis treści

<b>I Cel i zakres Standardu</b> .....	3
<b>II Definicje</b> .....	4
<b>III Wartość podatkowa aktywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów</b> .....	8
III.1 Ustalanie wartości podatkowej aktywów, z których korzyści ekonomiczne są opodatkowane.....	8
III.2 Ustalanie wartości podatkowej aktywów, z których korzyści ekonomiczne są nieopodatkowane.....	11
III.3 Ustalanie wartości podatkowej aktywów składających się z części oraz aktywów uprzednio ujętych, których wartość odpisano, zamortyzowano lub zmniejszono w jakikolwiek inny sposób.....	13
<b>IV Wartość podatkowa pasywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową pasywów</b> .....	18
IV.1 Ustalanie wartości podatkowej pasywów.....	18
IV.2 Zagadnienia wspólne dla wartości podatkowej aktywów i pasywów.....	22
<b>V Pozycje nieujęte w aktywach i zobowiązaniach. Straty podatkowe możliwe do odliczenia. Niewykorzystane ulgi podatkowe. Ryczałt od dochodów spółek</b> .....	23
V.1 Ujęcie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego niezwiązanych z pozycjami ujętymi w aktywach i zobowiązaniach .....	23
V.2 Wsteczne odliczenie strat podatkowych .....	27
V.3 Ryczałt od dochodów spółek .....	28
<b>VI Ujmowanie i wycena zobowiązań i należności z tytułu podatku dochodowego</b> .....	31
<b>VII Ujmowanie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> .....	32
VII.1 Podstawa tworzenia rezerw i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego .....	32
VII.2 Różnice przejściowe obejmujące części uwzględniane i nieuwzględniane przy tworzeniu rezerw i ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.....	37
VII.3 Inne zagadnienia związane z tworzeniem rezerw i ustalaniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego .....	39
<b>VIII Wycena rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> .....	40
VIII.1 Wysokość stawki podatkowej.....	40
VIII.2 Przewidywany sposób wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, brak dyskontowania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego .....	43
VIII.3 Utrata wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego .....	46
<b>IX Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny. Ujmowanie kosztu lub przychodu z tytułu podatku dochodowego</b> .....	61
<b>X Premie inwestycyjne</b> .....	68
<b>XI Połączenia. Nabycie jednostki lub jej zorganizowanej części</b> .....	74
<b>XII Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych. Wycena udziałów w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych</b> .....	75
XII.1 Wprowadzenie .....	75
XII.2 Tworzenie rezerw i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na dzień objęcia kontroli .....	75
XII.3 Tworzenie rezerw i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych .....	80
XII.4 Tworzenie rezerw i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z transakcjami wewnątrzgrupowymi .....	87
XII.5 Utrata wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym .....	90
<b>XIII Prezentacja w sprawozdaniu finansowym (jednostkowym i skonsolidowanym)</b> .....	91
XIII.1 Zasady ogólne prezentacji w bilansie i rachunku zysków i strat .....	91
XIII.2 Kompensowanie należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego .....	93
<b>XIV Ujawnianie informacji dotyczących podatku dochodowego (w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym)</b> .....	98

<b>XV Śródroczne sprawozdania finansowe (jednostkowe, jak i skonsolidowane)</b> .....	102
<b>XVI Zastosowanie standardu w sytuacji zmiany statusu podatkowego</b> .....	104
<b>Załącznik. Procedura stosowana przy ujmowaniu i wycenie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> .....	109
<b>Spis przykładów</b> .....	117

# I Cel i zakres Standardu

- 1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (dalej zwanego „*Standardem*”) jest określenie - w dostosowaniu do przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o rachunkowości - zasad ujmowania, wyceny i prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka<sup>1</sup>, a także zasad ujawniania informacji ich dotyczących w sprawozdaniach finansowych. Postanowień Standardu nie stosuje się do osób fizycznych, prowadzących księgi rachunkowe i sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz do pozostałych jednostek jeżeli jednostki te nie są podatnikami podatku dochodowego od działalności gospodarczej<sup>2</sup>. W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego postanowienia Standardu odpowiednio stosuje się do jednostki dominującej, jednostek zależnych i współzależnych objętych konsolidacją, bez względu na to, czy jednostki te (lub niektóre spośród nich) stanowią podatkową grupę kapitałową, czy też są indywidualnie opodatkowane podatkiem dochodowym.
- 1.2. Dla celów Standardu pojęcie „podatek dochodowy” obejmuje podatki od dochodu obowiązujące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (jest to podatek dochodowy od osób prawnych) i poza tym terytorium.
- 1.3. Ujmowanie i wycena aktywów i zobowiązań (rezerw) z tytułu podatku dochodowego i z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymaga znajomości właściwych przepisów podatkowych<sup>3</sup>. Standard zakłada, że te aktywa i zobowiązania (rezerwy) są ujmowane i wyceniane przy uwzględnieniu przepisów podatkowych obowiązujących na dzień bilansowy, przy czym stawka podatkowa ustalana jest w wysokości obowiązującej w roku powstania obowiązku podatkowego<sup>4</sup>. Jeżeli jednak na dzień bilansowy zostały już uchwalone lub wydane przez uprawnione do tego organy przepisy podatkowe, których wejście w życie nastąpi w przyszłości i nie zależy od decyzji innych organów (z wyłączeniem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego), aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego są ujmowane i wyceniane przy uwzględnieniu tych nowo uchwalonych przepisów.
- 1.4. Treść Standardu jest zgodna w podstawowych zagadnieniach z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 12 „Podatek dochodowy” (MSR 12), wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Board*). Różnice pomiędzy niniejszym Standardem a MSR 12 polegają na:
  - bardziej szczegółowym unormowaniu niektórych zagadnień w stosunku do MSR 12, biorąc pod uwagę rozwiązania wynikające z polskiego prawa podatkowego; w szczególności unormowano sposób ujęcia i rozliczenia premii inwestycyjnych,
  - ujmowaniu w każdym przypadku aktywów z tytułu odroczonego podatku

---

<sup>1</sup> Postanowienia Standardu stosuje się do jednostek, bez względu na rodzaj ich działalności. Jednak w przypadku niektórych jednostek np. banków, szczególne zasady rachunkowości, określone przez odrębne przepisy, mogą modyfikować postanowienia Standardu.

<sup>2</sup> Zobacz: pkt 16.4.

<sup>3</sup> Określenie wartości podatkowej aktywów i pasywów lub pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach nie jest możliwe bez znajomości przepisów podatkowych. Podobnie zastosowanie odpowiednich stawek podatkowych do ustalenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymaga analizy właściwych przepisów podatkowych. Stąd, choć efekty podatkowe transakcji są ujmowane zgodnie z zasadami rachunkowości, ujęcie i wycena tych efektów nie jest możliwa bez znajomości właściwych przepisów podatkowych.

<sup>4</sup> Zobacz: VIII.1.

- dochodowego, przy równoczesnym dokonywaniu – w miarę potrzeby – odpisów aktualizujących wartość tych aktywów, co jest rozwiązaniem prostszym. MSR 12 zakłada ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tylko do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych,
- w pkt 8.3.5. i 8.3.6. określono czynniki, które powinny być brane pod uwagę przy ustaleniu, czy jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu na poziomie pozwalającym na potrącenie ujemnych różnic przejściowych; niektóre z nich są różne od wskazanych przez MSR 12,
  - w pkt 11.4. i 12.2.4. przyjęto, że korekta aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wskutek rozwiązania odpisów aktualizujących te aktywa koryguje wartość firmy nie później niż do końca roku obrotowego; MSR 12 w związku z MSSF 3 przewiduje inny okres, w którym taka korekta może być dokonana,
  - w pkt 12.3.5. przyjęto, że jeżeli jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor, zgodnie z pkt 12.3.2. jest zobowiązany do ujęcia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, powinien ustalić sposób odwracania się różnic przejściowych. Jeżeli nie jest możliwe wiarygodne określenie sposobu odwrócenia się różnic przejściowych w przyszłości, należy przyjąć, że odwrócenie tych różnic przejściowych nastąpi poprzez sprzedaż udziałów; MSR 12 nie określa postępowania w tej sytuacji,
  - w pkt 12.3.8. przyjęto, że jeżeli jednostka nie ma sprecyzowanych zamiarów co do postępowania z udziałami jednostki zależnej, a różnica przejściowa jest różnicą ujemną, zakłada się, że nie jest prawdopodobne, że ujemne różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości; MSR 12 nie określa postępowania w tej sytuacji,
  - w pkt 13.2.2. przyjęto, że kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego zależy od przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, odmiennie niż przewiduje to MSR 12,
  - w pkt 15.4. przyjęto, że różnicę pomiędzy kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt 15.1c. a kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt 15.3. zalicza się do aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego; MSR 12 nie określa sposobu ujęcia w bilansie tej różnicy,
  - przewidziano węższy zakres ujawnień informacji w stosunku do MSR 12.
- 1.5. Standard przedstawia zagadnienia dotyczące niewykorzystanych ulg podatkowych, o których mowa w MSR 12, a które nie są uregulowane w ustawie o rachunkowości.
- 1.6. Standard ma charakter uniwersalny i nie odnosi się do przepisów podatkowych obowiązujących na konkretny dzień. Oznacza to, że np. może zawierać postanowienia dotyczące możliwych, lecz nieobowiązujących rozwiązań z zakresu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>5</sup>. Przyczyną zawarcia tych rozwiązań w Standardzie jest zapewnienie jego kompletności, jak również uwzględnienie możliwości wprowadzenia ewentualnych zmian przepisów podatkowych w przyszłości.
- 1.7. Wyjaśnienia Standardu nie służą do interpretacji przepisów podatkowych.

## II Definicje

Użyte w Standardzie określenia oznaczają:

2.1. **Wynik finansowy brutto** – zysk (strata) brutto ustalone zgodnie z zasadami

---

<sup>5</sup> Dotyczy to np. wstecznego odliczenia strat podatkowych lub niektórych zmian stawek podatkowych.

- rachunkowości<sup>6</sup>.
- 2.2. **Dochód lub strata podatkowa** – różnica pomiędzy przychodami podatkowymi i kosztami uzyskania przychodów. Jeżeli różnica pomiędzy przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania przychodów jest dodatnia, stanowi dochód do opodatkowania, jeżeli jest ujemna, stanowi stratę podatkową<sup>7</sup>.
  - 2.3. **Przychody podatkowe** – kwoty wpływające na zwiększenie dochodu (zmniejszające stratę podatkową). Zasady ustalania przychodów podatkowych określają przepisy podatkowe. Przychody stanowiące w myśl ustawy o podatku dochodowym element dochodów wolnych od podatku, nie są w rozumieniu Standardu przychodem podatkowym.
  - 2.4. **Koszty uzyskania przychodów** – kwoty wpływające na zmniejszenie dochodu (zwiększające stratę podatkową). Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów określają przepisy podatkowe. Koszty stanowiące w myśl ustawy o podatku dochodowym element dochodów wolnych od podatku, nie są w rozumieniu Standardu kosztami uzyskania przychodów.
  - 2.5. **Podstawa opodatkowania** – dochód pomniejszony o odliczenia od dochodu a powiększony o doliczenia do dochodu.
  - 2.6. **Odliczenia od dochodu** – odliczenia pomniejszające dochód, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania, przedmiot i sposób odliczeń od dochodu określają przepisy podatkowe.
  - 2.7. **Doliczenia do dochodu** – doliczenia powiększające dochód, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania, przedmiot i sposób doliczeń do dochodu określają przepisy podatkowe.
  - 2.8. **Podstawa opodatkowania po odliczeniach (podstawa obliczenia podatku dochodowego)** – podstawa opodatkowania, pomniejszona o odliczenia od podstawy opodatkowania a powiększona o doliczenia do podstawy opodatkowania – podstawa wymiaru zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, ustalona za dany okres zgodnie z przepisami podatkowymi.
  - 2.9. **Odliczenia od podstawy opodatkowania** – odliczenia pomniejszające podstawę opodatkowania, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania po odliczeniach; przedmiot i sposób odliczeń od podstawy opodatkowania określają przepisy podatkowe.
  - 2.10. **Doliczenia do podstawy opodatkowania** – doliczenia powiększające podstawę opodatkowania, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania po odliczeniach; przedmiot i sposób doliczeń od podstawy opodatkowania określają przepisy podatkowe.
  - 2.11. **Odliczenia od podatku** – zmniejszenie kwoty stanowiącej iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach i stawki podatkowej, dokonywane w celu ustalenia zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego; przedmiot i sposób odliczeń od podatku określają przepisy podatkowe.
  - 2.12. **Doliczenia do podatku** – zwiększenie kwoty stanowiącej iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach i stawki podatkowej, dokonywane w celu ustalenia zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego; przedmiot i sposób

---

<sup>6</sup> Inaczej zysk (strata) netto za dany okres przed uwzględnieniem kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego (we wzorze rachunku zysków i strat dla jednostek mikro nie występuje „Zysk (strata) brutto”).

<sup>7</sup> W przypadkach opisanych w Standardzie należy oddzielnie rozpatrywać dochód lub stratę podatkową osiągnięty z:

- zysków kapitałowych,
- innych źródeł przychodów.

- doliczeń do podatku określają przepisy podatkowe.
- 2.13. **Premia inwestycyjna** – koszt uzyskania przychodów, dochód wolny od podatku, odliczenie od dochodu, odliczenie od podstawy opodatkowania lub odliczenie od podatku w przypadku nabycia lub wytworzenia składnika aktywów podlegającego amortyzacji lub gruntów zaliczonych do aktywów trwałych (z wyjątkiem gruntów wycenianych wg wartości godziwej), niewiążące się ze zmniejszeniem jego wartości podatkowej.
  - 2.14. **Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego** – iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach oraz stawki podatku dochodowego, po uwzględnieniu doliczeń do podatku i odliczeń od podatku (podatek dochodowy bieżący) – kwota podatku dochodowego podlegająca zapłacie, ustalona zgodnie z przepisami podatkowymi. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego nie obejmuje zapłaconych w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy, chyba że w Standardzie zostało to wyraźnie zaznaczone<sup>8</sup>.
  - 2.15. **Należność z tytułu podatku dochodowego** – kwota podatku dochodowego podlegająca zwrotowi lub zaliczeniu na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, ustalona zgodnie z przepisami podatkowymi.
  - 2.16. **Wartość bilansowa składnika aktywów lub pasywów** – wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona zgodnie z zasadami rachunkowości.
  - 2.17. **Wartość podatkowa składnika aktywów lub pasywów** – wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona przy uwzględnieniu przepisów podatkowych.
  - 2.18. **Różnice przejściowe** – różnice pomiędzy wartością bilansową danego składnika aktywów lub pasywów a jego wartością podatkową. Różnice przejściowe mogą być:
    - a) **Dodatnimi różnicami przejściowymi.** Są to te różnice przejściowe, które spowodują powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Dodatnie różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest niższa niż jego wartość podatkowa. Dodatnie różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieujętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania.
    - b) **Ujemnymi różnicami przejściowymi.** Są to te różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot pomniejszających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Ujemne różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest wyższa niż jego wartość podatkowa. Ujemne różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieujętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania.
  - 2.19. **Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego** – kwota zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, które według przewidywań powstanie w przyszłości, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.
  - 2.20. **Niewykorzystane ulgi podatkowe** – dochody wolne od podatku oraz odliczenia od podstawy opodatkowania, podlegające przeniesieniu do odliczenia w następnych latach podatkowych.
  - 2.21. **Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego** – kwota, jaka według przewidywań zmniejszy w przyszłości zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub będzie podlegać zwrotowi, w związku z występowaniem ujemnych różnic

---

<sup>8</sup> Zobacz: pkt 6.1.

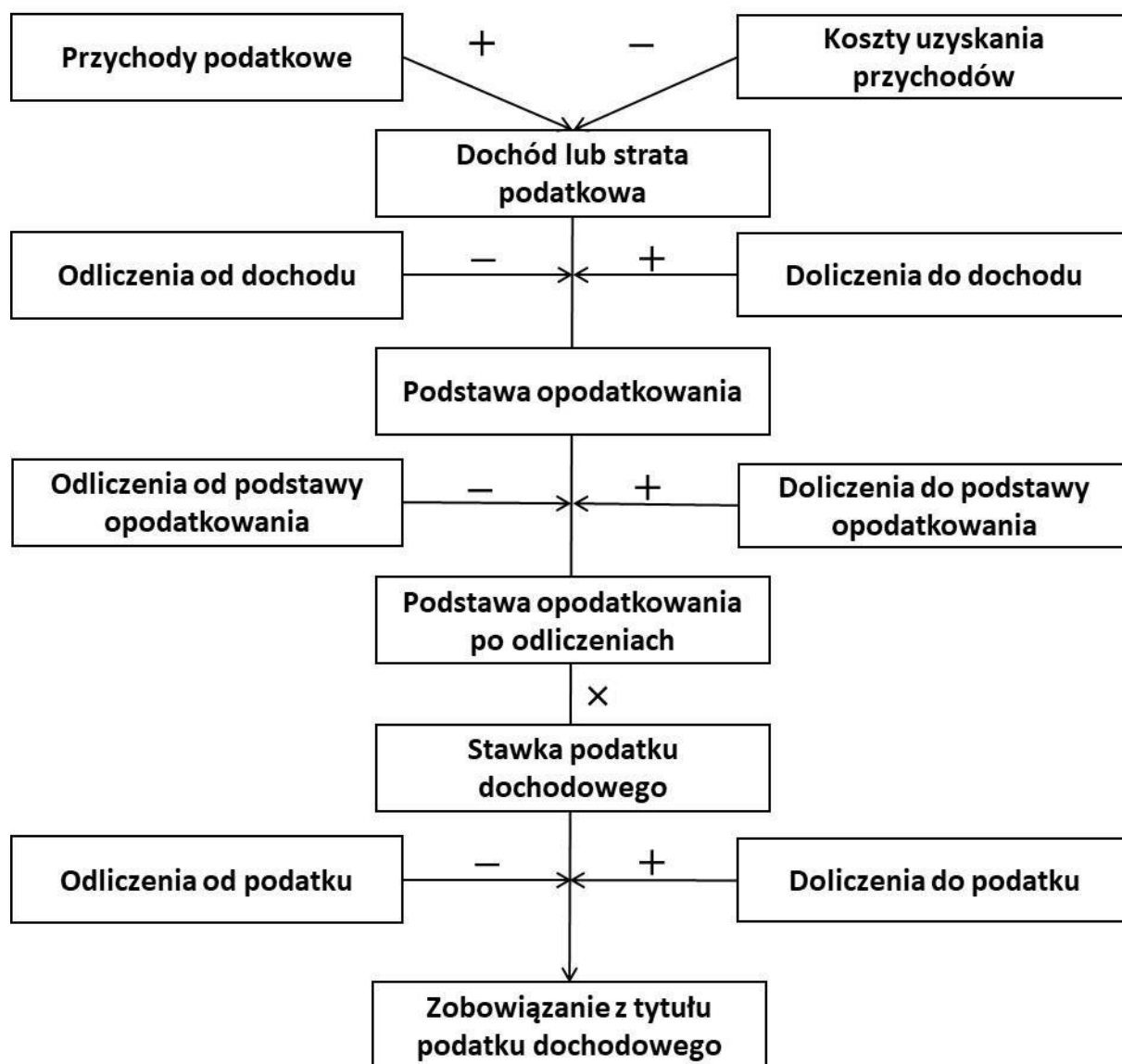
prześciowych lub w związku ze stratą podatkową możliwą do odliczenia od dochodu w przyszłości; aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstają również w związku z niewykorzystanymi ulgami podatkowymi.

- 2.22. **Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego<sup>9</sup>** – łączna kwota kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego), uwzględniana przy ustaleniu zysku lub straty netto za dany okres sprawozdawczy.
- 2.23. **Udziały** – również odpowiednio akcje.
- 2.24. **Połączenie** – łączenie się spółek handlowych lub ich zorganizowanych części, o którym mowa w rozdziale 4a ustawy o rachunkowości.
- 2.25. Ogólną procedurę pomiaru zobowiązania z tytułu podatku dochodowego przedstawia schemat 1:

**Schemat 1:** Ogólna procedura pomiaru zobowiązania z tytułu podatku dochodowego

---

<sup>9</sup> Przyjęte pojęcie kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego nie wyczerpuje definicji pojęcia kosztów lub przychodów w rozumieniu ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 30 i 31). Dla celów Standardu przez koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego rozumie się wyłącznie „łączną kwotę kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego), uwzględnianą przy ustaleniu zysku lub straty netto za dany okres sprawozdawczy”. Przyczyną takiego podejścia jest dążenie do uproszczenia języka Standardu. Zatem definicja kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, zawarta w tym Standardzie, nie podważa zasadności definicji zawartych w art. 3 ust. 1 pkt 30 i 31 ustawy o rachunkowości.



### III Wartość podatkowa aktywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów

#### III.1 Ustalanie wartości podatkowej aktywów, z których korzyści ekonomiczne są opodatkowane

3.1.1. Wartość podatkowa aktywów, z których korzyści ekonomiczne są opodatkowane, 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<sup>10</sup>.

3.1.2. Definicja aktywów wiąże się z oczekiwaniem wpływu do jednostki przyszłych korzyści ekonomicznych<sup>11</sup>, które mogą być uzyskiwane w sposób:

- pośredni, np. środki trwale dostarczają zazwyczaj przyszłe korzyści w związku z ich wykorzystywaniem w procesach wytwarzania produktów, zarządzania lub sprzedaży

<sup>10</sup> Zobacz: art. 37 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>11</sup> Zobacz: art. 3 ust 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości.



albo w innych celach lub

- bezpośredni, np. należności dostarczają zazwyczaj przyszłe korzyści drogą otrzymania środków pieniężnych z tytułu ich spłaty.

Bez względu na sposób uzyskania korzyści z aktywów, ostatnim etapem realizacji tych korzyści jest zazwyczaj otrzymanie środków pieniężnych, w szczególności ze zbycia wyrobów, towarów lub wykonania usług.

- 3.1.3. Wpływ przyszłych korzyści z aktywów może być na pewnym etapie ich uzyskiwania opodatkowany. Jeżeli jednostka wycenia dany składnik aktywów w kwocie wyższej od jego wartości podatkowej, a korzyści z tego składnika aktywów będą w przyszłości opodatkowane na pewnym etapie ich realizacji, to utworzenia wymaga rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>12</sup>. Jest to tym uzasadnione, że realizacja w przyszłości korzyści ekonomicznych oznacza powstanie podstawy opodatkowania (uzyskanie przychodu podlegającego opodatkowaniu) w wysokości wartości bilansowej aktywów, ale jednostka będzie mogła pomniejszyć tę podstawę o niższą wartość podatkową (uznać koszt podatkowy w niższej wartości podatkowej). Wycena składnika aktywów w kwocie wyższej od jego wartości podatkowej oznacza zatem oczekiwanie powstania w przyszłości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wskutek przeszłych zdarzeń. Choć sam obowiązek podatkowy powstanie w przyszłości, to jednostka, wobec powstania dodatniej różnicy przejściowej (w tym przypadku nadwyżki wartości bilansowej nad wartością podatkową składnika aktywów), oczekuje wykorzystania obecnych lub przyszłych aktywów wskutek przeszłych zdarzeń<sup>13</sup>.

**Przykład 3.1. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.3.**

*W grudniu roku 20X2 jednostka nabyła budynek o wartości początkowej 1.100.000 zł, zaliczając go do środków trwałych. Dla celów rachunkowości środek trwały amortyzowano metodą liniową, przy założeniu 30-letniego okresu wykorzystywania i wartości końcowej 500.000 zł.*

*Koszty amortyzacji budynku są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Przepisy podatkowe zakładają amortyzację środka trwałego według metody liniowej ze stawką 2,5%, bez uwzględnienia wartości końcowej.*

**Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.: 1.080.000 zł**

**Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.: 1.072.500 zł**

*Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:*

*wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.*

**Różnica przejściowa (dodatnia): 7.500 zł**

**Przykład 3.2. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.3.**

*15.11.20X3r. jednostka nabyła akcje, klasyfikując je do kategorii aktywa finansowe przeznaczone do obrotu. Cenę nabycia akcji ustalono na 4.000.000 zł. Na dzień bilansowy 31.12.20X3r. wartość godziwą akcji ustalono na 5.500.000 zł.*

*Przepisy podatkowe przewidują, że kwota wydatków na nabycie akcji jest uznawana za koszty*

<sup>12</sup>Zasady tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, przedstawione w pkt 7.1.2., przewidują wyjątki.

<sup>13</sup>Zobacz: art. 3 ust. 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości.

uzyskania przychodów w momencie ich zbycia. Aktualizacja wartości akcji nie stanowi przychodów podatkowych i kosztów uzyskania przychodów.

**Wartość bilansowa akcji na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** **5.500.000 zł**

**Wartość podatkowa akcji na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** **4.000.000 zł**

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:

wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

**Różnica przejściowa (dodatnia):** **1.500.000 zł**

3.1.4. Jeżeli jednostka wycenia dany składnik aktywów w kwocie niższej od wartości podatkowej, a korzyści z tego składnika aktywów będą w przyszłości opodatkowane na pewnym etapie realizacji tych korzyści, to ujęcia wymagają aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>14</sup>. Jest to tym uzasadnione, że realizacja w przyszłości korzyści ekonomicznych oznacza uzyskanie podstawy opodatkowania w wysokości wartości bilansowej aktywów, ale jednostka będzie mogła pomniejszyć tę podstawę o wyższą wartość podatkową. Wycena składnika aktywów w kwocie niższej od wartości podatkowej oznacza zatem oczekiwanie zmniejszenia w przyszłości podstawy opodatkowania, wskutek zdarzeń przeszłych. Choć sam obowiązek podatkowy powstanie w przyszłości, to jednostka, wobec powstania ujemnej różnicy przejściowej (w tym przypadku nadwyżki wartości podatkowej nad wartością bilansową składnika aktywów), oczekuje zmniejszenia przyszłych zobowiązań wskutek przeszłych zdarzeń<sup>15</sup>, pod warunkiem, że w przyszłości dochód jednostki będzie kształtował się na odpowiednio wysokim poziomie.

**Przykład 3.3. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.4.**

W grudniu roku 20X2 jednostka nabyła maszynę produkcyjną o wartości początkowej 510.000 zł. Dla celów rachunkowości maszynę amortyzowano metodą naturalną, w proporcji do liczby godzin pracy. Szacuje się, że maszyna przez okres jej używania przepracuje 10.000 godzin. Po okresie używania urządzenie zostanie zbyte za 10.000 zł. W 20X3r. maszyna przepracowała 3.000 godzin.

Koszty amortyzacji maszyny są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Przepisy podatkowe zakładają, że amortyzacji maszyny należy dokonywać według metody liniowej ze stawką 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej.

**Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** **360.000 zł**

**Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** **408.000 zł**

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:

wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

<sup>14</sup> Zasady ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, określone w pkt 7.1.4., przewidują wyjątki.

<sup>15</sup> Zobacz: art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości.

**Różnica przejściowa (ujemna):**

**-48.000 zł**

**Przykład 3.4. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.4.**

W dniu 31.12.20X3r. jednostka posiadała w zapasie towary o cenie nabycia 2.000.000 zł. Ceny towarów tego rodzaju uległy istotnemu obniżeniu w drugiej połowie 20X3r. Według stanu na 31.12.20X3r. cenę sprzedaży tych towarów ustalono na 1.500.000 zł.

Przepisy podatkowe przewidują, że wartość nabytych towarów jest uznawana za koszty uzyskania przychodów w momencie ich zbycia, a odpisy aktualizujące wartość towarów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

**Wartość bilansowa zapasu towarów na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** 1.500.000 zł

**Wartość podatkowa zapasu towarów na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** 2.000.000 zł

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:

wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

**Różnica przejściowa (ujemna):** -500.000 zł

3.1.5. Pkt 3.1.1. stosuje się odpowiednio do aktywów, z których korzyści będą opodatkowane, jeżeli z tymi aktywami związana jest kwota wpływająca na wartość odliczeń od podatku.

### **III.2 Ustalanie wartości podatkowej aktywów, z których korzyści ekonomiczne są nieopodatkowane**

3.2.1. Wartość podatkowa aktywów, z których korzyści ekonomiczne nie będą opodatkowane<sup>16</sup>, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów nie zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania, jest ich wartością bilansową<sup>17</sup>.

3.2.2. Wpływ przyszłych korzyści z aktywów może nie być opodatkowany, np. opodatkowanie korzyści mogło nastąpić na poprzednich etapach ich realizacji<sup>18</sup>. Oznacza to, że realizacja w przyszłości korzyści ekonomicznych nie będzie uwzględniona przy ustalaniu podstawy opodatkowania, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów nie pomniejszy podstawy opodatkowania. W związku z takimi aktywami nie tworzy się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdyż realizacja korzyści z tych aktywów, bądź ich brak, nie spowoduje zwiększenia lub

<sup>16</sup> W rozumieniu Standardu pojęcie „składniki aktywów, z których korzyści nie będą opodatkowane” obejmuje składniki aktywów, z których korzyści nie będą opodatkowane oraz składniki aktywów, z których całość korzyści będzie elementem dochodów wolnych od podatku.

<sup>17</sup> Zobacz: art. 37 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>18</sup> Innym przykładem, gdy wpływ przyszłych korzyści wynikających ze składnika aktywów nie jest opodatkowany jest sytuacja, gdy przychody jednostki są elementem dochodów wolnych od podatku dochodowego.

Jednostka może również otrzymać w postaci darowizny środki trwałe podlegające amortyzacji, opodatkowane w momencie ich otrzymania. W takiej sytuacji powstają różnice przejściowe na rozliczeniach międzyokresowych przychodów, zgodnie z pkt 4.1.7.–4.1.8.

zmniejszenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Ponieważ Standard zakłada ustalanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w oparciu o różnicę pomiędzy wartością bilansową a podatkową aktywów i pasywów, to w przypadku tych aktywów wartość podatkowa jest równa wartości bilansowej.

Przykłady zastosowania zostaną zaprezentowane w pkt III.3., ponieważ tego typu sytuacje występują zazwyczaj w przypadku aktywów składających się z części, z których korzyści ekonomiczne są opodatkowane lub nieopodatkowane.

3.2.3. Wartość podatkowa aktywów, z których korzyści ekonomiczne nie będą opodatkowane, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów zmniejszy podstawę opodatkowania, jest ich wartością bilansową powiększoną o kwotę, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, jeżeli jednostka uzyska korzyści odpowiadające wartości bilansowej tego składnika aktywów. Przykładem takich aktywów są należności z tytułu dostaw i usług w walucie obcej, w sytuacji gdy kurs waluty obcej na dzień bilansowy jest niższy niż na dzień sprzedaży (powstają wówczas niezrealizowane ujemne różnice kursowe). Z tytułu takiej należności, korzyści nie będą opodatkowane (korzyści były już opodatkowane w momencie sprzedaży), natomiast odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów zmniejszy podstawę opodatkowania, po spełnieniu określonych warunków.

3.2.4. Wpływ przyszłych korzyści z aktywów może nie być opodatkowany, lecz nieuzyskanie tych korzyści wpłynie na pomniejszenie podstawy opodatkowania. Oznacza to, że realizacja w przyszłości korzyści ekonomicznych nie będzie uwzględniona przy ustalaniu podstawy opodatkowania, natomiast częściowe lub pełne odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania. Jeżeli następuje zmniejszenie wartości takich aktywów, ale z przyczyn określonych w przepisach podatkowych zmniejszenie takie nie jest jeszcze uwzględniane przy ustalaniu podstawy opodatkowania (będzie uwzględnione w przyszłości), powstają ujemne różnice przejściowe.

**Przykład 3.5. Zastosowanie pkt 3.2.3.**

W 20X3r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż była opodatkowana stawką 0% dla celów podatku od towarów i usług. W związku z tym, że należność okazała się nieściągalna, lecz została zabezpieczona na kwotę 300.000 zł, na dzień bilansowy – 31.12.20X3r. – dokonano odpisu aktualizującego wartość należności na kwotę 700.000 zł.

Jednostka nie skorzystała z tzw. ulgi na złe długi, tj. należność nie została odliczona od podstawy opodatkowania ani nie zwiększyła kwoty straty podatkowej w bieżącym i poprzednich okresach. Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną, na skutek uprawdopodobnienia nieściągalności w przyszłości, uznane wówczas za koszty uzyskania przychodów.

**Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** **300.000 zł**

**Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:** **1.000.000 zł**

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.3.:

wartość podatkowa = wartość bilansowa należności + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści wynikających z należności według wartości bilansowej.

**Różnica przejściowa (ujemna):**

**-700.000 zł**

**Przykład 3.6. Zastosowanie pkt 3.2.3.**

W 20X9 r. jednostka sprzedała towary za 2.000.000 w walucie obcej X. Sprzedaż była dla celów podatku od towarów i usług opodatkowana stawką 0%. Kurs waluty X na dzień sprzedaży wyniósł 5,00 zł. Do wyceny na dzień bilansowy – 31.12.20X9 r. – przeliczono należność według kursu 4,00 zł.

Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty należności z tytułu sprzedaży lub zgodnie z ustawą o rachunkowości, po spełnieniu określonych warunków. Jednostka nie wybrała drugiego sposobu ustalania różnic kursowych dla celów podatkowych.

**Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X9 r.:**

**8.000.000 zł**  
(2.000.000×4 lub  
2.000.000×5–  
2.000.000)

**Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X9 r.:**

**10.000.000 zł**  
(8.000.000+  
2.000.000 lub  
(2.000.000×5–0)

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie należności spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.3.:

wartość podatkowa = wartość bilansowa należności + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści wynikających z należności według wartości bilansowej.

**Różnica przejściowa (ujemna):**

**-2.000.000 zł**

3.2.5. Pkt 3.2.3. stosuje się odpowiednio do aktywów, z których korzyści nie będą opodatkowane, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości aktywów zostanie uwzględnione przy ustaleniu odliczeń od podatku.

### **III.3 Ustalanie wartości podatkowej aktywów składających się z części oraz aktywów uprzednio ujętych, których wartość odpisano, zamortyzowano lub zmniejszono w jakikolwiek inny sposób**

3.3.1. Korzyści ekonomiczne z aktywów mogą nie być w całości nieopodatkowane lub w całości opodatkowane. Oznacza to, że składają się z części, z których korzyści:

- a) będą opodatkowane lub
- b) nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości nie zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania lub
- c) nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania.

Przykładem takich aktywów są należności z tytułu dostaw i usług w walucie obcej, w sytuacji gdy kurs waluty obcej na dzień bilansowy jest wyższy niż na dzień sprzedaży (powstają wówczas niezrealizowane dodatnie różnice kursowe). W takiej sytuacji należności składają się z dwóch części, z których korzyści:

- a) nie będą opodatkowane (korzyści były już opodatkowane w momencie sprzedaży), a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania (w wysokości należności w walucie obcej przeliczonej według kursu na dzień sprzedaży),

- b) będą opodatkowane (w wysokości nadwyżki należności w walucie obcej przeliczonej według kursu na dzień bilansowy i należności w walucie obcej przeliczonej według kursu na dzień sprzedaży, tj. niezrealizowanej dodatniej różnicy przejściowej, która zostanie opodatkowana w momencie zapłaty).

Do ustalenia wartości podatkowej poszczególnych części takich aktywów stosuje się oddzielnie odpowiednio pkt 3.1.1., 3.2.1. i 3.2.3.

**Przykład 3.7. Zastosowanie pkt 3.3.1.**

W 20X9r. jednostka sprzedała towary za cenę 2.000.000 w walucie obcej X. Sprzedaż była dla celów podatku od towarów i usług opodatkowana stawką 0%. Kurs waluty na dzień sprzedaży wyniósł 5,00 zł. Do wyceny na dzień bilansowy – 31.12.20X9 r. – przeliczono należność według kursu 6,00 zł.

Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty należności z tytułu sprzedaży lub zgodnie z ustawą o rachunkowości, po spełnieniu określonych warunków. Jednostka nie wybrała drugiego sposobu ustalania różnic kursowych dla celów podatkowych.

<b>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X9r.:</b>	<b>12.000.000 zł</b>
	(2.000.000×6 lub
	2.000.000×5
	+2.000.000)

W celu ustalenia wartości podatkowej należności, należy zwrócić uwagę, że składa się z dwóch części, z których korzyści:

- nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania,
- będą opodatkowane (dodatnie różnice kursowe).

Wartość podatkowa części należności, z której korzyści ekonomiczne nie będą opodatkowane, lecz której odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania:	10.000.000 zł
	(2.000.000×5+0)

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.3.:

wartość podatkowa = wartość bilansowa należności + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z tej części należności według wartości bilansowej.

Wartość podatkowa dodatnich różnic kursowych tj. części należności, z której korzyści zostaną opodatkowane:	0 zł
---	------

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:

wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

<b>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X9r.:</b>	<b>10.000.000 zł</b>
	(10.000.000+0)

<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>2.000.000 zł</b>
--	---------------------

**Przykład 3.8. Zastosowanie pkt 3.3.1.**

Jednostka udzieliła 1.07.20X3r. pożyczki w kwocie 1.000.000 zł, oprocentowanej według stopy 7% w stosunku rocznym, którą zakwalifikowano do kategorii udzielonych pożyczek i wierzytelności własnych. Na dzień bilansowy 31.12.20X3r. nie dokonano odpisów aktualizujących wartość należności.

W myśl przepisów podatkowych przychody podatkowe z tytułu odsetek powstają w momencie ich otrzymania (zapłaty).

<b>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b> <b>(1.000.000 + 35.000zł, tj. 7% od 1.000.000/2)</b>	<b>1.035.000 zł</b>
--	---------------------

W celu ustalenia wartości podatkowej należności, należy zwrócić uwagę, że składa się z dwóch części, z których korzyści:

- nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości nie zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania (należności z tytułu pożyczki bez odsetek),
  - będą opodatkowane (odsetki od należności z tytułu pożyczki).
- 1.000.000 zł

Wartość podatkowa należności z tytułu pożyczki bez odsetek:

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów, bądź brak takiej realizacji, nie spowoduje zwiększenia ani zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.1.:

wartość podatkowa = wartość bilansowa.

Wartość podatkowa odsetek od należności z tytułu pożyczki:	0 zł
--	------

**Uzasadnienie:** realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:

wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

<b>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>1.000.000 zł</b> <b>(1.000.000+0)</b>
--	---

<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>35.000 zł</b>
--	------------------

3.3.2. Pkt 3.1.1., 3.2.1. i 3.2.3. stosuje się również do aktywów, które uprzednio zostały ujęte, lecz których wartość odpisano, zamortyzowano lub zmniejszono w jakikolwiek inny sposób.

**Przykład 3.9. Zastosowanie pkt 3.3.1.**

W 20X3r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana dla celów podatku od towarów i usług według stawki 23%. W związku z tym, że należność była nieściągalna, dokonano na dzień bilansowy odpisu aktualizującego 100% wartości należności.

Koszty z tytułu odpisu aktualizującego należność zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie 1.000.000 zł. Pozostała część odpisów aktualizujących należność w kwocie 230.000 zł, odpowiadającej należnemu VAT, nie zostanie uznana za koszt uzyskania przychodów.

<p><i>Jednostka nie skorzystała z tzw. ulgi na złe długi, tj. należność nie została odliczona od podstawy opodatkowania ani nie zwiększyła kwoty straty podatkowej w bieżącym i poprzednich okresach.</i></p> <p><i>Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych: mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.3.2. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.</i></p>	
<b>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>0 zł</b>
<p><i>W celu ustalenia wartości podatkowej należności, należy zwrócić uwagę, że należność składa się z dwóch części, z których korzyści:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>– nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości nie zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania (należność wynikająca z VAT),</i></li> <li><i>– nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione przy ustalaniu podstawy opodatkowania (pozostała część należności).</i></li> </ul> <p><i>Dla części należności wynikającej z VAT:</i></p> <p><i>Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów, bądź brak takiej realizacji, nie spowodują zwiększenia ani zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i></p>	
	<b>0 zł</b>
<p><i>Dla pozostałej części należności:</i></p> <p><i>Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.3.: wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania.</i></p>	
	<b>1.000.000 zł</b> <b>(0+1.000.000)</b>
<b>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>1.000.000 zł</b> <b>(0+1.000.000)</b>
<b>Różnica przejściowa (ujemna):</b>	<b>-1.000.000 zł</b>

**Przykład 3.10. Zastosowanie pkt 3.3.2.**

*W 20X1 r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana dla celów podatku od towarów i usług według stawki 0%.*

*W przykładzie zostaną rozpatrzone następujące warianty*

	<b>WARIANT A</b>	<b>WARIANT B</b>	<b>WARIANT C</b>
<i>Należność została objęta odpisem aktualizującym*</i>	<b>TAK</b>	<b>TAK</b>	<b>NIE</b>
<i>Należność pomniejszyła podstawę opodatkowania (w związku z ulgą na złe długi)</i>	<b>NIE</b>	<b>TAK</b>	<b>TAK</b>

*\* Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie*



1.000.000 zł, pod warunkiem braku skorzystania z ulgi na złe długi.

#### **WARIANT A**

Na dzień bilansowy dokonano odpisu aktualizującego 100% wartości należności. Jednostka nie skorzystała z tzw. ulgi na złe długi, tj. należność nie została odliczona od podstawy opodatkowania ani nie zwiększyła kwoty straty podatkowej w bieżącym i poprzednich okresach.

Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 zł.

**Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych:** mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.3.2. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.

<b>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>0 zł</b>
<b>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b> <i>Uzasadnienie:</i> realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.2.3.:	<b>1.000.000 zł</b> (0 + 1.000.000 zł)
wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania.	
<b>Różnica przejściowa (ujemna):</b>	<b>-1.000.000 zł</b>

#### **WARIANT B**

Na dzień bilansowy dokonano odpisu aktualizującego 100% wartości należności. Jednostka skorzystała z tzw. ulgi na złe długi, tj. należność została odliczona od podstawy opodatkowania lub zwiększyła kwotę straty podatkowej w bieżącym lub poprzednich okresach.

W związku ze skorzystaniem z tzw. ulgi na złe długi koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności nie zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów.

**Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych:** mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.3.2. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.

<b>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>0 zł</b>
<b>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b> <i>Uzasadnienie:</i> realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:	<b>0 zł</b>
wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.	
<b>Różnica przejściowa:</b>	<b>0 zł*</b>

\* Skutek księgowy i podatkowy zmniejszenia wartości należności jest taki sam, wobec czego nie rozpoznaje się różnicy przejściowej.

## WARIANT C

Jednostka skorzystała z tzw. ulgi na złe długi, tj. należność została odliczona od podstawy opodatkowania lub zwiększyła kwotę straty podatkowej w bieżącym lub poprzednich okresach. Jednak na dzień bilansowy nie dokonano odpisu aktualizującego wartości należności, ponieważ jej spłata była zagwarantowana przez stronę trzecią.

<b>Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>1.000.000 zł</b>
<b>Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b> <i>Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających ze składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.1.:</i>  <i>wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.</i>	<b>0 zł</b>
<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>1.000.000 zł*</b>

\* W przypadku realizacji korzyści ekonomicznych podstawa opodatkowania nie będzie pomniejszana o żadną kwotę, ale powiększana z powodu „wycofania” ulgi za złe długi).

## IV Wartość podatkowa pasywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową pasywów

### IV.1 Ustalanie wartości podatkowej pasywów

4.1.1. Wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej pomniejszonej o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę obliczenia podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach)<sup>19</sup>, jeżeli skutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania.

4.1.2. Jeżeli rozliczenie zobowiązania w terminie późniejszym spowoduje wykorzystanie aktywów jednostki, a ponadto, skutek przeszłych zdarzeń, pomniejszy w przyszłości podstawę opodatkowania, wartość bilansowa zobowiązań jest wyższa od wartości podatkowej.

#### **Przykład 4.1. Zastosowanie pkt 4.1.1.**

1.07.20X3r. jednostka zaciągnęła zobowiązanie z tytułu kredytu na kwotę 5.000.000 zł, oprocentowane według stopy 10% w stosunku rocznym. Spłata kredytu i odsetek nastąpi 1.07.20X4r.

Odsetki od zobowiązania będą uznane za koszty uzyskania przychodów w momencie ich spłaty.

<b>Wartość podatkowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.:</b>	<b>5.000.000 zł</b>
<i>Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości wpłyną na pomniejszenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.1.:</i> <i>wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, zawarta w wartości bilansowej.</i>	<b>(5.250.000– 250.000)</b>

<sup>19</sup> Zobacz: art. 37 ust 3 ustawy o rachunkowości.

<b>Wartość bilansowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.:</b>	<b>5.250.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe (ujemne):</b>	<b>-250.000 zł</b>

**Przykład 4.2. Zastosowanie pkt 4.1.1.**

Układ zbiorowy pracy, którego stroną jest jednostka, przewiduje wypłatę nagród jubileuszowych. W związku z tymi świadczeniami na dzień 31.12.20X3r. jednostka utworzyła rezerwy na nagrody jubileuszowe w kwocie 10.500.000 zł (dokonała biernych rozliczeń międzyokresowych).

Przepisy podatkowe przewidują, że koszty nagród jubileuszowych są kosztami uzyskania przychodów w momencie poniesienia tych kosztów. Utworzenie rezerw na nagrody jubileuszowe nie stanowi kosztów uzyskania przychodów.

<b>Wartość podatkowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.:</b>	<b>0 zł</b>
<b>Uzasadnienie:</b> wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości wpłyną na pomniejszenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, zawarta w wartości bilansowej.	(10.500.000-10.500.000)

<b>Wartość bilansowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3r.:</b>	<b>10.500.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe (ujemne):</b>	<b>-10.500.000 zł</b>

**Przykład 4.3. Zastosowanie pkt 4.1.1.**

Rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu napraw gwarancyjnych wyniosły w jednostce na dzień 31.12.20X3r. 1.000.000 zł. W grudniu 20X3r. jednostka miała również zobowiązania z tytułu umów o dzieło z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej w kwocie 400.000 zł. Zobowiązania te nie zostały rozliczone do 31.12.20X3r.

Przepisy podatkowe przewidują, że koszty napraw gwarancyjnych są kosztami uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Natomiast koszty z tytułu umów o dzieło zawartych z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej są kosztami uzyskania przychodów w momencie zapłaty wynagrodzenia.

	<b>Rozliczenia międzyokresowe bierne</b>	<b>Zobowiązania z tytułu umów o dzieło</b>
<b>Wartość podatkowa na dzień 31.12.20X3r.:</b>	<b>0 zł</b>	<b>0 zł</b>
<b>Uzasadnienie:</b> wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, zawarta w wartości bilansowej.	(1.000.000-1.000.000)	(400.000-400.000)
<b>Wartość bilansowa na dzień 31.12.20X3r.:</b>	<b>1.000.000 zł</b>	<b>400.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe (ujemne):</b>	<b>-1.000.000 zł</b>	<b>-400.000 zł</b>

- 4.1.3. Wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości powiększą podstawę obliczenia podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach), jeżeli wskutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania.
- 4.1.4. Jeżeli rozliczenie zobowiązania w terminie późniejszym spowoduje wykorzystanie aktywów jednostki, a ponadto, wskutek przeszłych zdarzeń, powiększy w przyszłości podstawę opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązań jest wyższa od wartości bilansowej.

**Przykład 4.4. Zastosowanie pkt 4.1.4.**

Jednostka nabyła od dostawcy zagranicznego towary. Zobowiązanie wobec dostawcy w walucie obcej X z tego tytułu wyniosło 1.000.000. Kurs waluty na dzień zaciągnięcia zobowiązania wyniósł 2,00 zł.

Dokonując wyceny na dzień 31.12.20X9 r. przeliczono zobowiązanie według kursu 1,70 zł. Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty zobowiązań lub zgodnie z ustawą o rachunkowości, po spełnieniu określonych warunków. Jednostka nie wybrała drugiego sposobu ustalania różnic kursowych dla celów podatkowych.

**WARIANT A**

Na dzień bilansowy nie było konieczności naliczania odsetek umownych.

**Wartość podatkowa zobowiązania na dzień bilansowy – 31.12.20X9:** **2.000.000 zł**  
*Uzasadnienie:* rozliczenie zobowiązania w wartości bilansowej (1.700.000+300.000) spowodowałaby powiększenie podstawy opodatkowania o 300.000 zł, w związku z czym, zgodnie z pkt 4.1.3.:  
*wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, która w przyszłości powiększy podstawę opodatkowania, wynikająca z przeszłych zdarzeń.*

**Wartość bilansowa zobowiązania na dzień bilansowy – 31.12.20X9:** **1.700.000 zł**  
**Różnice przejściowe (dodatnie):** **300.000 zł**

**WARIANT B\***

Na dzień bilansowy naliczono odsetki umowne (po przeliczeniu na zł) w kwocie 10.000 zł. Odsetki nie stanowią kosztu uzyskania przychodu w momencie ich naliczenia, ale w momencie zapłaty.

**Wartość podatkowa zobowiązania (bez odsetek) na dzień bilansowy – 31.12.20X9:** **2.000.000 zł**  
*Uzasadnienie:* rozliczenie zobowiązania w wartości bilansowej (1.700.000+300.000) spowodowałaby powiększenie podstawy opodatkowania o 300.000 zł, w związku z czym, zgodnie z pkt 4.1.3.:  
*wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, która w przyszłości powiększy podstawę opodatkowania, wynikająca z przeszłych zdarzeń.*

**Wartość bilansowa zobowiązania (bez odsetek) na dzień bilansowy – 31.12.20X9:** **1.700.000 zł**

<b>Różnice przejściowe (dodatnie):</b>	<b>300.000 zł</b>
<b>Wartość podatkowa zobowiązania (odsetki) na dzień bilansowy – 31.12.20X9:</b>	<b>0 zł</b> (10.000-10.000)
<i>Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości wpłyną na pomniejszenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.1.:</i>	
<i>wartość podatkowa = wartość bilansowa – kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, zawarta w wartości bilansowej.</i>	
<b>Wartość bilansowa zobowiązania (odsetki) na dzień bilansowy – 31.12.20X9:</b>	<b>10.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe (ujemne):</b>	<b>-10.000 zł</b>
<i>* Można również ustalić jedną różnicę przejściową na całej kwocie tego zobowiązania. Powstanie wówczas dodatnia różnica przejściowa w wysokości 290.000 zł. Jednak, przy wyborze tego drugiego rozwiązania należy rozważyć terminy odwracania się poszczególnych różnic przejściowych.</i>	

4.1.5. Jeżeli kwoty, które w przyszłości pomniejszą lub powiększą podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym (mowa o nich w pkt 4.1.1. i 4.1.3.) są objęte wartością podatkową aktywów, to nie uwzględnia się ich przy ustalaniu wartości podatkowej zobowiązania.

4.1.6. Przyczyną uwzględniania w wartości podatkowej zobowiązań kwot, które w przyszłości powiększą lub pomniejszą podstawę opodatkowania jest fakt, że wskutek przeszłych zdarzeń lub transakcji jednostka posiada „odroczone”<sup>20</sup> zobowiązania lub należności, które w przyszłości ulegną przekształceniu - odpowiednio - w zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub w jego zmniejszenie albo prawo do zwrotu tego podatku. Jeżeli jednak kwoty te objęte są wartością podatkową aktywów, to ich uwzględnienie w wartości podatkowej zobowiązań powodowałoby podwójne ustalenie różnic przejściowych: od wartości zobowiązań i od wartości aktywów. Z tego powodu, jeżeli kwoty, które w przyszłości pomniejszą lub powiększą podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym (mowa o nich w pkt 4.1.1. i 4.1.3.) są objęte wartością podatkową innych pozycji, to nie uwzględnia się ich przy ustalaniu wartości podatkowej zobowiązań.

**Przykład 4.5. Zastosowanie pkt 4.1.5.**

*Jednostka zaciągnęła 1.07.20X1r. kredyt w kwocie 1.000.000 zł, oprocentowany według stałej stopy 14% w stosunku rocznym. Kredyt wraz z odsetkami niepodlegającymi kapitalizacji powinien zostać spłacony w 20X4r. Zobowiązanie w latach 20X1 – 20X2 służyło sfinansowaniu budowy środka trwałego, a odsetki za 20X1r. i 20X2r. zostały uwzględnione w wartości środka trwałego w budowie. Odsetki za 20X3r. tj. po przyjęciu do użytkowania środka trwałego, zostały ujęte jako koszty finansowe.*

*W myśl przepisów podatkowych odsetki naliczone od zobowiązań służących sfinansowaniu środka trwałego w okresie jego budowy (tj. za lata 20X1 – 20X2) zwiększają wartość środka trwałego w budowie. Natomiast odsetki naliczone po przyjęciu do użytkowania środka trwałego*

<sup>20</sup> Nazwa „odroczone” należność lub zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego jest tym uzasadniona, że należność lub zobowiązanie to nie stanowi prawnie wierzytelności, lecz w przyszłości ulegnie przekształceniu w wymagalną należność lub zobowiązanie.

<i>(tj. naliczone w 20X3r.) będą stanowić koszty uzyskania przychodów z chwilą ich zapłaty.</i>			
	<b>31.12.20X1r.</b>	<b>31.12.20X2r.</b>	<b>31.12.20X3r.</b>
<i>Wartość podatkowa zobowiązania:</i>	<i>1.070.000 zł</i>	<i>1.210.000 zł</i>	<i>1.210.000 zł</i>
<i>Wartość bilansowa zobowiązania:</i>	<i>1.070.000 zł</i>	<i>1.210.000 zł</i>	<i>1.350.000 zł</i>
<b><i>Różnice przejściowe:</i></b>	<b><i>0 zł</i></b>	<b><i>0 zł</i></b>	<b><i>-140.000 zł</i></b>

- 4.1.7. Wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych przychodów jest równa wartości, która w przyszłości zwiększy podstawę obliczenia podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach).
- 4.1.8. Jeżeli jednostka ujęła rozliczenia międzyokresowe przychodów (np. w związku z otrzymaniem środków trwałych podlegających amortyzacji w postaci darowizny), a uzyskane z tego tytułu aktywa zaliczyła do przychodów podatkowych, to wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych przychodów wynosi zero, co oznacza, że powstała ujemna różnica przejściowa (wartość bilansowa rozliczeń międzyokresowych przychodów jest wyższa niż ich wartość podatkowa). Jest to tym uzasadnione, że ustalenie przychodów podatkowych - zgodnie z przepisami podatkowymi - w momencie otrzymania aktywów, powoduje uwzględnienie dla celów podatkowych transakcji, która nie mogła jeszcze wpłynąć na wynik finansowy jednostki. Realizacja przychodu ze sprzedaży produktów lub towarów nie następuje bowiem w chwili otrzymania aktywów, lecz wykonania świadczenia. W rezultacie efekty podatkowe takiej transakcji pojawiają się z „wyprzedzeniem” w stosunku do efektów, które powinny być ujęte zgodnie z zasadami rachunkowości.
- 4.1.9. Zasady, o których mowa w pkt 4.1.1., 4.1.3., 4.1.5. i 4.1.7. stosuje się odpowiednio do zobowiązań, których realizacja w przyszłości spowoduje doliczenia do podatku lub odliczenia od podatku. Zasady te stosuje się również do zobowiązań, które uprzednio ujęto w sprawozdaniu finansowym, lecz których wartość odpisano lub zmniejszono w jakikolwiek inny sposób.
- 4.1.10. Wartość podatkowa kapitałów własnych jest równa ich wartości bilansowej.

## **IV.2 Zagadnienia wspólne dla wartości podatkowej aktywów i pasywów**

- 4.2.1. Nie kompensuje się ze sobą różnic przejściowych przy ustaleniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>21</sup>.

### **Przykład 4.6. Zastosowanie pkt 4.2.1.**

*Na 31.12.20X3 r. jednostka posiadała dwie maszyny. Dane dotyczące tych środków trwałych:*

<i>Dla celów rachunkowości:</i>	<i>Maszyna 1</i>	<i>Maszyna 2</i>
<i>Wartość początkowa</i>	<i>1.000.000 zł</i>	<i>2.000.000 zł</i>
<i>Umorzenie</i>	<i>400.000 zł</i>	<i>1.000.000 zł</i>
<i>Wartość bilansowa (netto)</i>	<i>600.000 zł</i>	<i>1.000.000 zł</i>

<sup>21</sup> Kompensowanie może dotyczyć prezentacji rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w bilansie. Zobacz: rozdział XIII.2.

<i>Dla celów podatkowych:</i>		
<i>Wartość początkowa</i>	<i>1.000.000 zł</i>	<i>2.000.000 zł</i>
<i>Umorzenie</i>	<i>800.000 zł</i>	<i>600.000 zł</i>
<i>Wartość podatkowa (netto)</i>	<i>200.000 zł</i>	<i>1.400.000 zł</i>
<i>Poza powyższymi, nie występują żadne inne różnice przejściowe.</i>		
<i>Choć suma wartości bilansowych obu środków trwałych jest równa sumie ich wartości podatkowych (1.600.000 zł), odrębnie uwzględnia się różnice przejściowe dodatnie 400.000 zł (600.000 zł – 200.000 zł) oraz różnice przejściowe ujemne 400.000 zł (1.000.000 zł – 1.400.000 zł).</i>		

- 4.2.2. Wartości podatkowe aktywów i pasywów ustala się przy uwzględnieniu przepisów podatkowych obowiązujących na dzień bilansowy<sup>22</sup>. Przy ustalaniu tej wartości uwzględnienia wymagają wiarygodnie ustalone zamierzenia jednostki, co do sposobu realizacji aktywów lub rozliczenia zobowiązań<sup>23</sup>.
- 4.2.3. Składniki aktywów i pasywów o zerowej wartości bilansowej mogą być wyłączone z ksiąg rachunkowych dopiero wtedy, gdy ich wartość podatkowa również jest zerowa<sup>24</sup>, z zastrzeżeniem postanowień pozostałych standardów.

## **V Pozycje nieuwjęte w aktywach i zobowiązaniach. Straty podatkowe możliwe do odliczenia. Niewykorzystane ulgi podatkowe. Ryczałt od dochodów spółek**

### **V.1 Ujęcie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego niezwiązanych z pozycjami ujętymi w aktywach i zobowiązaniach**

5.1.1. Wynikające z przeszłych zdarzeń nieuwjęte w aktywach lub zobowiązaniach prawa i obowiązki, które spowodują - odpowiednio - zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości stanowią podstawę do ujęcia rezerwy lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Poniesione straty podatkowe, które zgodnie z przepisami prawa podatkowego jednostka może odliczyć w przyszłości od dochodu oraz niewykorzystane ulgi podatkowe stanowią podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

5.1.2. Typy strat podatkowych przedstawia schemat 2:

#### **Schemat 2: Typy strat podatkowych**

<sup>22</sup> Jeżeli istnieją przepisy, które zawierają inne stawki lub zasady rozliczania przychodów lub kosztów w przyszłości w stosunku do tych obowiązujących na dzień bilansowy, to te nowe zasady uwzględnia się przy ustalaniu podatku odroczonego pod warunkiem, że przepisy te zostały przyjęte zgodnie z porządkiem prawnym. Zobacz: pkt 1.3. Standardu.

<sup>23</sup> Zobacz: pkt 8.2.1. – 8.2.4. Standardu.

<sup>24</sup> Zobacz: pkt 3.3.2. Standardu.





ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>27</sup>. Jest to tym uzasadnione, że jednostka w omawianej sytuacji uzyska przyszłe korzyści powstałe wskutek przeszłych zdarzeń. Korzyści te polegają na prawie do zmniejszenia przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wobec przysługujących odliczeń. Przykłady dotyczące niewykorzystanych ulg podatkowych zawarto w rozdziale X.

- 5.1.5. Niektóre zdarzenia nie powodują ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań (np. użytkowanie maszyny w formie leasingu operacyjnego). Jednak zdarzenia te mogą niekiedy powodować, że w przyszłości nastąpi zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania. Oczekiwane zmniejszenie podstawy opodatkowania wskutek przeszłych zdarzeń oznacza powstanie ujemnych różnic przejściowych, a oczekiwane zwiększenie podstawy opodatkowania wskutek przeszłych zdarzeń – powstanie dodatnich różnic przejściowych. Wartość podatkowa tych pozycji, stanowiących jednocześnie różnice przejściowe, jest równa kwotom, które w przyszłości spowodują zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania.
- 5.1.6. Zasady, o których mowa w pkt 5.1.1. stosuje się odpowiednio do pozycji, które w przyszłości spowodują doliczenia do podatku lub odliczenia od podatku.
- 5.1.7. Wartość podatkową pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach określa się, biorąc pod uwagę przepisy podatkowe obowiązujące na dzień bilansowy<sup>28</sup>.
- 5.1.8. Jeżeli przy ustalaniu podstawy opodatkowania uwzględniono kwoty dotyczące przyszłych transakcji, które dla celów rachunkowości nie powodują ujęcia niektórych składników aktywów lub pasywów (lub ich części), wartość podatkową tych pozycji, nieujętych w aktywach lub pasywach stanowią kwoty, które ustalono by jako wartości podatkowe, gdyby transakcje te ujęto w księgach.

**Przykład 5.2. Zastosowanie pkt 5.1.8.**

*W dniu 31.12.20X2r. jednostka (korzystający) zawarła umowę leasingu z przedsiębiorstwem GAMMA S.A. (finansujący). Przedmiotem umowy była maszyna biurowa. GAMMA S.A. nabyła ją za cenę 204.000 zł (+23%VAT) a następnie oddała ją w używanie jednostce. Po okresie, na który została zawarta umowa, w dniu 1.01.20X5r., urządzenie zostanie zwrócone GAMMA S.A. W umowie wskazano, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. Jednostka jest podatnikiem VAT dokonującym wyłącznie sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.*

*Stopa procentowa finansującego wynosi 9,5% i jest znana korzystającemu. Zgodnie z ustawą o rachunkowości przedmiot umowy został zakwalifikowany, zarówno przez korzystającego jak i finansującego, do aktywów finansującego<sup>29</sup>. GAMMA S.A., po zwróceniu przez jednostkę urządzenia, zamierza używać maszynę przez okres kolejnych 2 lat (zatem okres użyteczności maszyny ustalono na 4 lata). Po tym okresie urządzenie zostanie sprzedane za niewielką kwotę. Do amortyzacji maszyny GAMMA S.A. stosuje metodę liniową.*

*Zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do amortyzacji maszyny przysługuje korzystającemu. W*

<sup>27</sup> Jeżeli jednak nie jest prawdopodobne odliczenie dochodów wolnych od podatku lub zmniejszeń podstawy opodatkowania w przyszłości, to od aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się odpisów aktualizujących. Szczegółowe kryteria ustalania, kiedy jest prawdopodobne odliczenie dochodów wolnych od podatku lub kiedy podstawa opodatkowania pozwoli na jej zmniejszenia w przyszłości, przedstawiono w pkt 8.3.1. – 8.3.11. Standardu.

<sup>28</sup> Zobacz pkt 1.3. Standardu.

<sup>29</sup> Aktualna wartość minimalnych opłat leasingowych wynosi:



Przedmiot umowy jest ujmowany w aktywach finansującego, ponieważ powyższa wartość stanowi 89,46% wartości godziwej przedmiotu umowy, jak również nie są spełnione pozostałe kryteria leasingu finansowego.

myśl przepisów podatkowych maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 14%.  
Harmonogram opłat leasingowych przedstawiono poniżej:

Data wymagalności	Splaty wartości przedmiotu umowy (1)	Pozostała część opłat (2)	Razem opłaty leasingowe (3)=(1)+(2)	VAT (4)	RAZEM (5)
1.01.20X3r.	28.000 zł	2.000 zł	30.000 zł	6.900 zł	36.900 zł
1.01.20X4r.	28.000 zł	2.000 zł	30.000 zł	6.900 zł	36.900 zł
1.01.20X5r.	148.000 zł	2.000 zł	150.000 zł	34.500 zł	184.500 zł
<b>RAZEM</b>	<b>204.000 zł</b>	<b>6.000 zł</b>	<b>210.000 zł</b>	<b>48.300 zł</b>	<b>258.300 zł</b>

### KORZYSTAJĄCY

	Ujęcie (31.12.20X2r.)	31.12.X3r.	31.12.X4r.	1.01.X5r.
Wartość bilansowa maszyny:	0	0	0	0
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: mimo że maszyna nie stanowi składnika aktywów, zgodnie z pkt 5.1.8. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się zasady właściwe dla składników aktywów, tj. pkt 3.1.1.</i>	204.000	175.440 $204.000 - 14\% \times 204.000$	146.880 $204.000 - 2 \times 14\% \times 204.000$	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	-204.000	-175.440	-146.880	0
Wartość podatkowa zobowiązań: <i>Uzasadnienie: mimo że jednostka nie wykazuje zobowiązań z tytułu nabycia maszyny, zgodnie z pkt 5.1.8. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się wyjaśnienia właściwe dla składników zobowiązań, tj. pkt 4.1.1.</i>	204.000	176.000 $204.000 - 28.000$	148.000 $204.000 - 2 \times 28.000$	0
Wartość bilansowa zobowiązań:	0	75.000 $0,5 \times 210.000 - 30.000$	150.000 $210.000 - 2 \times 30.000$	0
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	204.000	101.000	-2.000	0

### FINANSUJĄCY

	Ujęcie (31.12.20X2r.)	31.12.X3r.	31.12.X4r.	1.01.X5r.
Wartość bilansowa maszyny:	204.000	153.000 $204.000 - 25\% \times 204.000$	102.000 $204.000 - 25\% \times 2 \times 204.000$	102.000
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	204.000	153.000	102.000	102.000
Wartość bilansowa należności:	0	0	0	0
Wartość podatkowa należności: <i>Uzasadnienie: mimo że należności nie zostały ujęte w księgach, zgodnie z pkt 5.1.8. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się zasady właściwe dla składników aktywów, tj. pkt 3.1.1.</i>	204.000	176.000 $204.000 - 28.000$	148.000 $204.000 - 2 \times 28.000$	0
Różnice przejściowe dotyczące należności:	-204.000	-176.000	-148.000	0

<b>Wartość bilansowa produkcji niezakończonych:</b>	<b>0</b>	<b>75.000</b> <i>0,5×210.000- 30.000</i>	<b>150.000</b> <i>210.000 -2×30.000</i>	<b>0</b>
<b>Wartość podatkowa produkcji niezakończonych:</b> <i>Uzasadnienie: ponieważ produkcja niezakończona (usługi w toku) została ujęta w księgach, a korzyści z niej wynikające spowodują w przyszłości ujęcie przychodów podatkowych, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.1.</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Różnice przejściowe dotyczące produkcji niezakończonych:</b>	<b>0</b>	<b>75.000</b>	<b>150.000</b>	<b>0</b>

## V.2 Wsteczne odliczenie strat podatkowych

5.2.1. Wsteczne odliczenie strat podatkowych oznacza sytuację, w której jednostka ponosi w danym roku obrotowym stratę podatkową, którą odlicza od dochodu za poprzednie okresy (por. Schemat 2).

5.2.2. Należność z tytułu podatku dochodowego wynikająca z odliczenia straty podatkowej od dochodu za poprzednie okresy, ujmuje się w okresie, w którym wystąpiła strata podatkowa.

### Przykład 5.3. Zastosowanie pkt 5.2.1.

Jednostka posiada następujące informacje podatkowe:

<b>Rok</b>	<b>Dochód z zysków kapitałowych</b>	<b>Dochód z innych źródeł przychodów</b>	<b>Stawka podatkowa</b>	<b>Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego</b>
20X1	0	300 000	19%	57 000

W 20X2 r. jednostka poniosła stratę podatkową z innych źródeł przychodów w wysokości 480.000 zł. Jednocześnie w 20X2 r. jednostka spełniła kryteria przewidziane w przepisach, które umożliwiają jej odliczenie straty wstecznie w kwocie nieprzekraczającej wartości wskazanej w przepisach podatkowych.

Stawka podatku w 20X2 r. wynosi 19%. Obniżenie może zostać dokonane poprzez złożenie korekty zeznania za 20X1 r. Strata może zostać odliczona od dochodu z tego samego źródła.

Ustalenie należności z tytułu podatku dochodowego:

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Ujęcie skutków podatkowych w 20X1 r. zeznanie 20X1</b>	<b>Ujęcie skutków podatkowych w 20X2 r.</b>	
		<b>zeznanie 20X1 (korekta)</b>	<b>zeznanie 20X2</b>
<i>Dochód (strata podatkowa)</i>	300.000	300.000	-480.000*
<i>Wsteczne odliczenie straty podatkowej od dochodu</i>		300.000	
<i>Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego</i>	57.000 <i>(300.000×19%)</i>	0	0

<i>Należności z tytułu podatku dochodowego</i>	0	57.000	0
--	---	--------	---

\* *Od nierozliczonej straty podatkowej za 20X2 r. w wysokości 180.000 zł (480.000 zł – 300.000 zł) może istnieć możliwość ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, pod warunkiem spełnienia wymogów przewidzianych w pkt 8.3.1. – 8.3.11. Standardu.*

*Ujęcie wstecznego odliczenia straty podatkowej od dochodu – księgowanie na 31.12.20X2 r.:*

<b>DT</b>	<b><i>Należności z tytułu podatku dochodowego</i></b>	<b>57 000</b>	
<b>CT</b>	<b><i>Koszty (przychody) z tytułu podatku dochodowego</i></b>		<b>57 000</b>

### **V.3 Ryczałt od dochodów spółek**

5.3.1. Jednostka nie tworzy rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na skutki podatkowe podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto w przypadku ryczałtu od dochodów spółek.

5.3.2. W przypadku ryczałtu od dochodów spółek nie występują różnice przejściowe między wartością bilansową aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości<sup>30</sup>.

5.3.3. Jeżeli podatek dochodowy podlega zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku netto, bądź innego składnika kapitału własnego (np. kapitału zapasowego powstałego z zysku wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem), wypłacony jest w formie dywidendy udziałowcom<sup>31</sup> jednostki, to do momentu jego dystrybucji, zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, jak również rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wyceniane są według zasad opodatkowania niepodzielonych zysków. Zatem na koniec roku obrotowego, w związku z nieopodatkowaniem niepodzielonych zysków, jednostka nie ujmuje zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, jak również rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Natomiast zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, jak również koszt podatku dochodowego, są ujmowane w momencie podjęcia decyzji o wypłacie dywidendy lub zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy przez odpowiedni organ, np. zatwierdzający<sup>32</sup> lub też dokonania innej formy dystrybucji na rzecz udziałowców podlegającej opodatkowaniu zgodnie z przepisami podatkowymi, a zatem w momencie powstania obowiązku podatkowego. Skutkiem ujęcia takiego zobowiązania jest obciążenie rachunku zysku i strat z tytułu podatku dochodowego w okresie, w którym zobowiązanie zostało ujęte. Jednostka nie tworzy również innej rezerwy na skutki podatkowe podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto, jednak ujawnia informacje zgodnie z pkt 14.3.j).

5.3.4. W związku z wyborem opodatkowania w formie ryczałtu od dochodu spółek, należy ustalić różnice w przychodach i kosztach, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów podatku dochodowego od osób prawnych oraz rachunkowości (dokonać tzw. korekty wstępnej). Na skutek takiej korekty powstaje dochód stanowiący podstawę

<sup>30</sup> Zobacz: art. 37 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

<sup>31</sup> Zobacz: art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

<sup>32</sup> Zobacz: art. 3 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości.

opodatkowania niezależną od podstawy opodatkowania ustalonej za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Powstałe zobowiązanie wygasa po spełnieniu określonych przesłanek. Jeśli uzasadnione jest, że jednostka w omawianej sytuacji spełni warunki to nie ujmuje zobowiązania, a ujawnia tę informację do czasu wygaśnięcia zobowiązania jako zobowiązanie warunkowe.

- 5.3.5. Po okresie opodatkowania ryczałtem od dochodu spółek pkt 5.3.3. stosowany jest odpowiednio, tj. jednostka nie ujmuje zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od niepodzielonych zysków. Natomiast zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, jak również koszt podatku dochodowego, są ujmowane w momencie podjęcia decyzji o wypłacie dywidendy przez odpowiedni organ, np. zatwierdzający lub też dokonania innej formy dystrybucji na rzecz udziałowców podlegającej opodatkowaniu zgodnie z przepisami podatkowymi, a zatem w momencie powstania obowiązku podatkowego. Skutkiem ujęcia takiego zobowiązania jest obciążenie rachunku zysku i strat z tytułu podatku dochodowego w okresie, w którym zobowiązanie zostało ujęte.
- 5.3.6. Do podatku od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

**Przykład 5.4. Zastosowanie pkt 5.3.1.**

Jednostka jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek. W 20X1 r. osiągnęła zysk netto w wysokości 2.000.000 zł. W 20X2 r. dokonano podziału zysku spółki za 20X1 r. w sposób następujący:

- a) 1.500.000 zł przeznaczono na wypłatę dywidendy,
- b) 500.000 zł przeznaczono na kapitał zapasowy.

Dzień dywidendy ustalono na 15.07.20X2 r., a wypłata nastąpiła w tym samym dniu.

Nie wystąpiły inne przesłanki opodatkowania ryczałtem niż przeznaczenie zysku na wypłatę dywidendy. Stawka podatkowa wynosi 20%.

Rozliczenie podatku dochodowego przedstawiono w poniższej tabeli:

Zysk netto	2 000 000
Kwota przeznaczona na dywidendę	1 500 000
Stawka podatku CIT	20%
Zobowiązanie z tytułu CIT	300 000

Na koniec 20X1 r. jednostka nie ujmuje zobowiązania z tytułu podatku dochodowego lub rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z dywidendą możliwą do wypłaty, bowiem nie wystąpił dochód podlegający opodatkowaniu ryczałtem. Jednak w informacji dodatkowej zaleca się ujawnienie informacji, o których mowa w pkt 14.3.j.

Skutki podatkowe w 20X2 r. zostaną ujęte w sposób następujący:

Ujęcie ryczałtu od dochodów spółek – księgowanie na dzień podjęcia uchwały:

<b>DT</b>	<b>Podatek dochodowy</b>	<b>300 000</b>	
-----------	--------------------------	----------------	--

<b>CT</b>	<b>Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego</b>		<b>300 000</b>
-----------	--	--	----------------

**Przykład 5.5. Zastosowanie pkt 5.2.1. i 5.3.1.**

Jednostka posiada następujące informacje podatkowe:

<b>Rok</b>	<b>Dochód (strata) z innych źródeł przychodów</b>	<b>Odliczenia od dochodu</b>	<b>Podstawa opodatkowania</b>	<b>Stawka podatkowa</b>	<b>Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego</b>
20X1	100.000	0	100.000	19%	19.000
20X2	-290.000	0	0	19%	0
20X3	50.000	50.000	0	19%	0
20X4	250.000	145.000	105.000	19%	19.950
20X5	-20.000	0	0	19%	0

Dla uproszczenia przyjęto, że w spółce nie występowały różnice przejściowe. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego związane ze stratami podatkowymi były objęte odpisem aktualizującym.

Od 20X6 r. jednostka wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. Spółka zamierza stosować to opodatkowanie przez okres przewidziany w przepisach podatkowych. Zgodnie z przepisami podatkowymi jednostka może obniżyć o wysokość nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w 2 latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej przewidziany w przepisach podatkowych.

Ustalenie należności z tytułu CIT:

<b>Rok</b>	<b>Dochód (strata) z innych źródeł przychodów</b>	<b>Odliczenia straty podatkowej od dochodu (kwoty pogrubione są związane z wyborem ryczałtu od dochodów spółek)</b>		<b>Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego po korekcie</b>	<b>Należności z tytułu podatku dochodowego</b>
		<b>strata podatkowa 20X2</b>	<b>strata podatkowa 20X5</b>		
20X2	-290.000	0	0	0	0
20X3	50.000	50.000	0	0	0
20X4	250.000	145.000 + 95.000** +	10.000***	0	0
20X5	-20.000*	0	0	0	19.950****

\* Od nieodliczonej straty podatkowej nie ma możliwości ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

\*\* Odliczenie pozostałej straty podatkowej z 20X2 r. (całkowita strata podatkowa w wysokości 290 000 zł minus 50 000 zł – strata odliczona w zeznaniu podatkowym składanym za 20X3 r. minus 145 000 zł – strata odliczona w zeznaniu podatkowym składanym za 20X4 r.).

\*\*\* Odliczenie części straty podatkowej z 20X5 r. do wysokości pozostałego dochodu po odliczeniu straty podatkowej z 20X2 r.

\*\*\*\* Skutki podatkowe rozliczanych wstecznie strat podatkowych uwzględnia się w księgach rachunkowych ostatniego roku poprzedzającego rozpoczęcie opodatkowaniem ryczałtem od dochodów spółek.

Podatek dochodowy:

<b>Rok</b>	<b>Zobowiązanie (należność) z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>Stan końcowy aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>Stan końcowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>Podatek odroczonego</b>	<b>Koszty (przychody) z tytułu podatku dochodowego</b>
20X1	19.000	0	0	0	19.000
20X2	0	55.100 (290.000*19%)	55.100	0	0
20X3	0	45.600 (290.000 – 50.000 *19%)	45.600	0	0
20X4	19.950	18.050 (290.000 – 50.000 – 145.000 *19%)	18.050	0	19.950
20X5	-19.950	0	0	0	-19.950

Ujęcie skutków odliczenia straty podatkowej od dochodu – księgowanie na 31.12.20X5 r.

<b>DT</b>	<b>Należności z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>19.950</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty (przychody) z tytułu podatku dochodowego</b>		<b>19.950</b>

Wyksięgowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X5 r.

<b>DT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>18.050</b>	
<b>CT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>18.050</b>

## **VI Ujmowanie i wycena zobowiązań i należności z tytułu podatku dochodowego**

- 6.1. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego ujmuje się w księgach rachunkowych w kwocie, w jakiej zobowiązanie to powstało (zgodnie z przepisami podatkowymi). Na dzień bilansowy zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego ujmuje się w kwocie, w jakiej nie zostało zapłacone.

- 6.2. Należność z tytułu podatku dochodowego stanowi nadwyżkę dotychczas zapłaconej kwoty z tytułu podatku dochodowego za okres bieżący i okresy poprzednie nad kwotą do zapłaty za te okresy. Jednostka ma prawo do zwrotu należności z tytułu podatku dochodowego i/lub do zaliczenia jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (zgodnie z przepisami podatkowymi).
- 6.3. Jeżeli nie jest prawdopodobne, że jednostka uzyska zwrot, osiągnięty dochód, pozwalający na potrącenie należności z tytułu podatku dochodowego z przyszłych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego lub w jakikolwiek inny sposób odzyska korzyści wynikające z tych należności, wówczas dokonuje się odpisu aktualizującego ich wartość w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych<sup>33</sup>.
- 6.4. Niekiedy jednostki mają należności z tytułu podatku dochodowego, które mogą być potrącone wyłącznie z przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Jeżeli powstanie takiego zobowiązania w przyszłości nie jest prawdopodobne, wpływ przyszłych korzyści z tytułu należności jest również wątpliwy. W takich sytuacjach dokonuje się odpisu aktualizującego kwotę należności z tytułu podatku dochodowego.
- 6.5. Jeżeli podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa, w celu sporządzenia sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład tej grupy, zobowiązanie lub należność z tytułu podatku dochodowego ustalone dla podatkowej grupy kapitałowej rozlicza się między jej uczestników, zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi i umową zawartą między uczestnikami grupy.

## **VII Ujmowanie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

### **VII.1 Podstawa tworzenia rezerw i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

- 7.1.1. Rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi, czyli różnicami, które spowodują w przyszłości zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach)<sup>34</sup>.
- 7.1.2. Jednostka tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z wszystkimi dodatnimi różnicami przejściowymi. Wyjątkiem są sytuacje, gdy różnice przejściowe<sup>35</sup>:
  - a) dotyczą wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie powoduje obniżenia podstawy opodatkowania lub
  - b) wynikają z początkowego ujęcia w księgach danego składnika aktywów lub pasywów wskutek transakcji, która:
    - nie stanowi połączenia ani nabycia jednostki albo jej zorganizowanej części,
    - nie wpływa w momencie ujęcia transakcji na podstawę opodatkowania (stratę podatkową) lub wynik finansowy bruttooraz

<sup>33</sup> Zobacz: art. 35b ust. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>34</sup> Zobacz: art. 37 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

<sup>35</sup> Pkt 7.1.1. stosuje się bez względu na kwoty przyszłych podstaw opodatkowania, jakie zgodnie z oczekiwaniami zostaną osiągnięte przez podatnika. Oczekiwanie strat podatkowych nie stanowi zatem podstawy do nieujmowania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.



- nie powoduje w momencie ujęcia transakcji powstania dodatnich i ujemnych różnic przejściowych w tej samej wysokości.

**Przykład 7.1. Zastosowanie pkt 7.1.1.**

W grudniu roku 20X3 jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 120.000 zł. Przewidywany okres użytkowania maszyny wynosi 5 lat. Oczekuje się, że wartość końcowa środka trwałego wyniesie 0 zł. Dla celów rachunkowości środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową.

Koszty amortyzacji środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów. Dla celów podatkowych środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 25%.

Stawka podatku dochodowego określona przez przepisy podatkowe dla lat 20X4 – 20X8 wynosi 19%.

Stan na dzień	31.12.X3r.	31.12.X4r.	31.12.X5r.	31.12.X6r.	31.12.X7r.	31.12.X8r.
<b>Wartość bilansowa:</b>	120.000	96.000	72.000	48.000	24.000	0
<b>Wartość podatkowa:</b>	120.000	90.000	60.000	30.000	0	0
<b>Różnice przejściowe:</b>	0	6.000	12.000	18.000	24.000	0
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	0	1.140 (19%×6.000)	2.280 (19%×12.000)	3.420 (19%×18.000)	4.560 (19%×24.000)	0

7.1.3. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z:

- ujemnymi różnicami przejściowymi, czyli różnicami, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach),
- stratami podatkowymi, możliwymi do odliczenia w przyszłości<sup>36</sup> oraz
- niewykorzystanymi ulgami podatkowymi<sup>37</sup>.

7.1.4. Jednostka ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi, stratami podatkowymi, możliwymi do odliczenia w przyszłości oraz niewykorzystanymi ulgami podatkowymi<sup>38</sup>, a równocześnie dokonuje - w miarę potrzeby - odpisów aktualizujących te aktywa, zgodnie z pkt 8.3.1. - 8.3.11. Wyjątkiem są sytuacje, gdy różnice przejściowe:

- dotyczą ujemnej wartości firmy, której odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie powoduje podwyższenia podstawy opodatkowania lub
- wynikają z początkowego ujęcia w księgach danego składnika aktywów lub pasywów wskutek transakcji, która:
  - nie stanowi połączenia ani nabycia jednostki albo jej zorganizowanej części,

<sup>36</sup> Zobacz: art. 37 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

<sup>37</sup> Zobacz: pkt 1.5. Standardu.

<sup>38</sup> Zapewnienie kompletności wymaga ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi, stratami podatkowymi, możliwymi do odliczenia od dochodu w przyszłości oraz niewykorzystanymi ulgami podatkowymi, z wyłączeniem różnic wskazanych w pkt 7.1.4., niezależnie od przewidywanego kształtowania się dochodu w przyszłości. Jeżeli przewidywany dochód w przyszłych okresach nie pozwala na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych oraz wykorzystania ulg podatkowych dokonuje się odpisu aktualizującego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zasady ustalania, czy doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego określają pkt 8.3.1. - 8.3.11.

- nie wpływa w momencie ujęcia transakcji na podstawę opodatkowania (stratę podatkową) lub wynik finansowy brutto oraz
- nie powoduje w momencie ujęcia transakcji powstania dodatnich i ujemnych różnic przejściowych w tej samej wysokości.

**Przykład 7.2. Zastosowanie pkt 7.1.3.**

W grudniu roku 20X3 jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 120.000 zł. Przewidywany okres użytkowania maszyny wynosi 5 lat. Oczekuje się, że wartość końcowa środka trwałego wyniesie 0 zł. Dla celów rachunkowości środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową.

Koszty amortyzacji środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów. Dla celów podatkowych środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 14%.

Stawka podatku dochodowego określona przez przepisy podatkowe dla lat 20X4 – 20X8 wynosi 19%.

Stan na dzień	31.12.X3r.	31.12.X4r.	31.12.X5r.	31.12.X6r.	31.12.X7r.	31.12.X8r.
<b>Wartość bilansowa:</b>	120.000	96.000	72.000	48.000	24.000	0
<b>Wartość podatkowa:</b>	120.000	103.200	86.400	69.600	52.800	36.000
<b>Różnice przejściowe:</b>	0	-7.200	-14.400	-21.600	-28.800	-36.000
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	0	1.368 (19%×7.200)	2.736 (19%×14.400)	4.104 (19%×21.600)	5.472 (19%×28.800)	6.840 (19%×36.000)

7.1.5. Wartość firmy stanowi różnicę pomiędzy ceną przejęcia jednostki a wartością godziwą jej aktywów netto, bez względu na sposób realizacji połączenia rozliczanego metodą nabycia. Wartość godziwa aktywów netto nabywanej jednostki, z uwzględnieniem pkt 11.2., obejmuje zobowiązania i należności z tytułu podatku dochodowego oraz aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalone na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia. Zatem utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, powodowałoby konieczność ponownej korekty wartości firmy na dzień połączenia. Dlatego nie tworzy się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z różnicami przejściowymi dotyczącymi wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie, lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

7.1.6. Jeżeli jednak odpisanie, amortyzacja lub inne zmniejszenie wartości firmy jest ujmowane jako koszt uzyskania przychodów, różnice pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową wartości firmy stanowią różnice przejściowe, które uwzględnia się przy tworzeniu (ustalaniu) rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z uwzględnieniem pkt 8.3.1. - 8.3.11.

7.1.7. Zasady, o których mowa w pkt 7.1.5. i 7.1.6. stosuje się odpowiednio do wartości firmy, ustalonej w razie wyceny udziałów metodą praw własności oraz do wartości firmy, ustalonej w związku z włączeniem danych jednostki do skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą pełną lub proporcjonalną.

7.1.8. Zasady, o których mowa w pkt 7.1.5.-7.1.6., stosuje się odpowiednio do ujemnej wartości firmy.

- 7.1.9. Nie ujmuje się rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli w momencie początkowego ujęcia w księgach aktywów lub zobowiązań powstaje różnica przejściowa, która nie wpływa na podstawę opodatkowania lub wynik finansowy brutto oraz nie jest wynikiem połączenia, ponieważ ujęcie tych rezerw lub aktywów wiązałoby się z korektą wartości początkowej aktywów lub zobowiązań, będących źródłem różnicy przejściowej. Dzięki temu zapewniona jest większa zrozumiałość informacji wynikających ze sprawozdania finansowego. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której wskutek ujęcia danej transakcji powstają jednocześnie dodatnie i ujemne różnice przejściowe w tej samej wysokości.
- 7.1.10. Transakcja, która nie jest połączeniem ani nabyciem jednostki albo jej zorganizowanej części, może prowadzić do początkowego ujęcia w księgach danego składnika aktywów lub pasywów, a w momencie jej przeprowadzania nie wpływa na podstawę opodatkowania lub wynik finansowy brutto. Na przykład w dniu rozpoczęcia umowy leasingu finansowego leasingobiorca ujmuje zobowiązanie z tytułu leasingu i odpowiadającą mu kwotę jako aktywa trwałe. Przy początkowym ujęciu składnika aktywów i pasywów w ramach takiej transakcji mogą powstać takie same dodatnie i ujemne różnice przejściowe. Wyjątki, o których mowa w pkt 7.1.2. i 7.1.4., nie mają zastosowania do takich różnic przejściowych, a jednostka tworzy wynikające z tego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

**Przykład 7.3. Zastosowanie pkt 7.1.2., 7.1.4.**

*W dniu 31.12.20X2r. jednostka (korzystający) zawarła umowę leasingu z przedsiębiorstwem LEASING S.A. (finansujący). Przedmiotem umowy była maszyna. LEASING S.A. nabyła maszynę za cenę 140.400 zł (+23% VAT) a następnie oddała ją w używanie jednostce. Zgodnie z umową przeniesienie prawa własności nastąpi po dokonaniu zapłaty 50.000 zł w dniu 1.01.20X5r. W umowie nie wskazano, że odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych dokonuje korzystający. Jednostka jest podatnikiem VAT dokonującym wyłącznie sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. LEASING S.A. nie korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym.*

*Ze względu na przeniesienie prawa własności przedmiotu umowy po jej zakończeniu, dla celów rachunkowości przedmiot umowy został zakwalifikowany, zarówno przez korzystającego jak i finansującego, do aktywów korzystającego. Stopę procentową finansującego ustalono (w przybliżeniu) na 7%. Stopa ta jest znana korzystającemu.*

*Jednostka zamierza używać maszynę przez okres najbliższych 5 lat. Po tym okresie jednostka zamierza zbyć maszynę za cenę 20.000 zł. Do amortyzacji jednostka stosuje metodę liniową.*

*Zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do amortyzacji maszyny przysługuje finansującemu.*

*Finansujący ujmuje przychody podatkowe z tytułu rat leasingowych w momencie wymagalności zapłaty. Korzystający zalicza opłaty leasingowe do kosztów uzyskania przychodów. Podatkowo maszyna jest amortyzowana liniowo, według stawki 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej.*

*Stawka podatkowa wynosi 19%.*

*Harmonogram rat leasingowych przedstawiono poniżej:*

<i><b>Data wymagalności</b></i>	<i><b>Opłaty leasingowe</b></i>	<i><b>VAT</b></i>	<i><b>RAZEM</b></i>
<i><b>1.01.20X3r.</b></i>	<i><b>50.000 zł</b></i>	<i><b>11.500 zł</b></i>	<i><b>61.500 zł</b></i>
<i><b>1.01.20X4r.</b></i>	<i><b>50.000 zł</b></i>	<i><b>11.500 zł</b></i>	<i><b>61.500 zł</b></i>
<i><b>1.01.20X5r.</b></i>	<i><b>50.000 zł</b></i>	<i><b>11.500 zł</b></i>	<i><b>61.500 zł</b></i>
<i><b>(cena sprzedaży)</b></i>			
<i><b>RAZEM</b></i>	<i><b>150.000 zł</b></i>	<i><b>34.500 zł</b></i>	<i><b>184.500 zł</b></i>

W przypadku umów leasingowych wartości podatkowe aktywów i pasywów ustala się

zgodnie z postanowieniami rozdziałów III-V.

<b>KORZYSTAJĄCY</b>				
	<b>Ujęcie (31.12.X2r.)</b>	<b>31.12.X3r.</b>	<b>31.12.X4r.</b>	<b>1.01.X5r.</b>
<b>Wartość bilansowa maszyny:</b>	<b>140.400</b>	<b>116.320</b> <i>140.400 – (140.400-20.000)/5</i>	<b>92.240</b> <i>140.400 –2× (140.400-20.000)/5</i>	<b>92.240</b>
<b>Wartość podatkowa maszyny:</b> <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.1.</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>50.000</b>
<b>Różnice przejściowe dotyczące maszyny:</b>	<b>140.400</b>	<b>116.320</b>	<b>92.240</b>	<b>42.240</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>26.676</b> <i>(140.400 × 19%)</i>	<b>22.100</b> <i>(116.320 × 19%)</i>	<b>17.525</b> <i>(92.240 × 19%)</i>	<b>8.025</b> <i>(42.240 × 19%)</i>
<b>Wartość podatkowa zobowiązań:</b> <i>Uzasadnienie: ponieważ zobowiązanie zostało ujęte w księgach, a jego rozliczenie spowoduje powstanie kosztów uzyskania przychodów, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się wyjaśnienia pkt 4.1.1.</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Wartość bilansowa zobowiązań:</b>	<b>140.400</b>	<b>96.728</b> <i>(1+7%)× (140.400-50.000)</i>	<b>50.000<sup>39</sup></b> <i>(1+7%)× (96.728-50.000)</i>	<b>0</b>
<b>Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:</b>	<b>-140.400</b>	<b>-96.728</b>	<b>-50.000</b>	<b>0</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>26.676</b> <i>(140.400 × 19%)</i>	<b>18.378</b> <i>(96.728 × 19%)</i>	<b>9.500</b> <i>(50.000 × 19%)</i>	<b>0</b>

<b>FINANSUJĄCY</b>				
	<b>Ujęcie (31.12.X2r.)</b>	<b>31.12.X3r.</b>	<b>31.12.X4r.</b>	<b>1.01.X5r.</b>
<b>Wartość bilansowa maszyny:</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Wartość podatkowa maszyny:</b> <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.1. Późniejsze wyłączenie maszyny z ksiąg w chwili spełnienia kryteriów leasingu finansowego nie stanowi, zgodnie z pkt 3.3.2., przeszkody do stosowania pkt 3.1.1.</i>	<b>140.400</b>	<b>112.320</b> <i>140.400 –20%× 140.400</i>	<b>84.240</b> <i>140.400 –2×20%× 140.400</i>	<b>0</b>
<b>Różnice przejściowe dotyczące maszyny:</b>	<b>-140.400</b>	<b>-112.320</b>	<b>-84.240</b>	<b>0</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>26.676</b> <i>(140.400 × 19%)</i>	<b>21.340</b> <i>(112.320 × 19%)</i>	<b>16.005</b> <i>(84.240 × 19%)</i>	<b>0</b>
<b>Wartość bilansowa należności:</b>	<b>140.400</b>	<b>96.728</b> <i>(1+7%)× (140.400-50.000)</i>	<b>50.000<sup>40</sup></b> <i>(1+7%)× (96.728-50.000)</i>	<b>0</b>

<sup>39</sup> Ze względu na zaokrąglenie stopy procentowej finansującego wystąpiła różnica pomiędzy wartością ostatniej płatności a wartością ustaloną przy zastosowaniu stopy 7% (49.998,96 zł).

<sup>40</sup> Dokonano zaokrąglenia. Dokładna kwota ustalona przy zastosowaniu stopy procentowej finansującego wynosi 49.998,96 zł.

<b>Wartość podatkowa należności:</b> <i>Uzasadnienie: ponieważ należności zostały ujęte w księgach, a korzyści z nich wynikające spowodują ujęcie przychodów podatkowych, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.1.</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Różnice przejściowe dotyczące należności:</b>	<b>140.400</b>	<b>96.728</b>	<b>50.000</b>	<b>0</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>26.676</b> <i>(140.400 × 19%)</i>	<b>18.378</b> <i>(96.728 × 19%)</i>	<b>9.500</b> <i>(50.000 × 19%)</i>	<b>0</b>
<p>Wskutek zawarcia umowy leasingu, na 31.12.20X2r. u korzystającego powstają różnice przejściowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– dodatnie, dotyczące środków trwałych – na kwotę 140.400 zł,</li> <li>– ujemne, dotyczące zobowiązań – na kwotę 140.400 zł.</li> </ul>				
<p>Powyższe różnice przejściowe:</p> <p>a) nie stanowią efektu połączenia jednostki ani nabycia jej zorganizowanej części,</p> <p>b) nie wpływają w momencie ujęcia transakcji na podstawę opodatkowania (stratę podatkową) lub wynik finansowy brutto.</p> <p>Jednak stanowią podstawę ujęcia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ w wyniku ujęcia transakcji powstają jednocześnie różnice dodatnie i ujemne w tej samej wysokości.</p>				

7.1.11. Jeżeli w momencie ujęcia wyemitowanego (wystawionego) instrumentu finansowego powstaje dodatnia różnica przejściowa, wpływająca na kapitał własny emitenta (wystawcy), to różnicy tej nie uznaje się za różnice, w związku z którą nie ujmuje się rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na podstawie pkt 7.1.2.b.

## **VII.2 Różnice przejściowe obejmujące części uwzględniane i nieuwzględniane przy tworzeniu rezerw i ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

7.2.1. Jeżeli różnice przejściowe obejmują część uwzględnianą i część nieuwzględnianą przy tworzeniu rezerw (lub ustalaniu aktywów) z tytułu odroczonego podatku dochodowego (mowa o tym w pkt 7.1.2. i 7.1.4.), to dla celów tworzenia rezerwy (lub ustalania aktywów) z tytułu odroczonego podatku dochodowego wyodrębnia się różnice przejściowe stanowiące podstawę tworzenia tych rezerw (lub ustalania aktywów) oraz różnice przejściowe pomijane przy ich tworzeniu (lub ustalaniu).

7.2.2. Niekiedy różnice przejściowe dotyczące aktywów lub zobowiązań zawierają zarówno różnice przejściowe, o których mowa w pkt 7.1.2. i 7.1.4., jak i inne różnice przejściowe. Ponieważ różnice przejściowe, o których mowa w pkt 7.1.2. i 7.1.4. nie stanowią podstawy do ujęcia rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a pozostałe różnice przejściowe są uwzględniane przy ich ustalaniu, konieczne jest wydzielenie różnic przejściowych, o których mowa w pkt 7.1.2. i 7.1.4. i pozostałych różnic przejściowych.

### **Przykład 7.4. Zastosowanie pkt 7.2.1. i 7.2.2.**

W grudniu 20X3 r. jednostka nabyła samochód osobowy (niebędący pojazdem elektrycznym), którego cena nabycia wyniosła 200.000 zł (+23% VAT). Jednostka zamierza użytkować samochód przez 6 lat.

Dla celów rachunkowości samochód będzie amortyzowany metodą przyspieszoną podwójną<sup>41</sup>, ponieważ założono, że w początkowym okresie użytkowania będzie użytkowany w sposób bardziej intensywny, a tym samym podlegał szybszemu zużyciu niż w okresach późniejszych.

Przepisy podatkowe zezwalają na uznanie za koszty uzyskania przychodów amortyzacji samochodu od wartości początkowej nie większej niż równowartość 150.000 zł. W zakresie podatku VAT jednostka może odliczyć 50% podatku naliczonego dotyczącego nabycia takiego pojazdu.

Dla celów podatkowych samochód będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej. W momencie zbycia samochodu jego cena nabycia (wyższa od równowartości 150.000 zł), pomniejszona o dokonane według zasad podatkowych odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej (stanowiące i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów) stanowi koszt uzyskania przychodów.

Wartość początkowa samochodu dla celów rachunkowości i podatkowych wynosi 223.000 zł (200.000 zł + 1/2 × 46.000 zł). Zatem procentowa wartość odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszty uzyskania przychodów wynosi 67,26% (150.000 zł ÷ 223.000 zł).

Stawka podatkowa, według stanu na 31.12.20X3r. wynosi 19% i jest niezmienna w okresie 6 lat.

Po sześciu latach (w grudniu 20X9r.) samochód zbyto za 10.000 zł.

W kolejnych latach prawdopodobne było, że podstawa opodatkowania jednostki w przyszłości, pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych.

	31.12.X3r.	31.12.X4r.	31.12.X5r.	31.12.X6r.	31.12.X7r.	31.12.X8r.	31.12.X9r.
<b>Wartość bilansowa, w tym:</b>	<b>223.000,00</b>	<b>148.666,67</b> (223.000,00 – 223.000,00 × 1/3)	<b>99.111,11</b> (148.666,67 – 148.666,67 × 1/3)	<b>66.074,07</b> (99.111,11 – 99.111,11 × 1/3)	<b>44.049,38</b> (66.074,07 – 66.074,07 × 1/3)	<b>29.366,26</b> (44.049,38 – 44.049,38 × 1/3)	<b>0,00</b>
- uwzględniana przy tworzeniu rezerw lub ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	150.000,00	99.993,20 (148.666,67 × 67,26%)	66.662,13 (99.111,11 × 67,26%)	44.441,42 (66.074,07 × 67,26%)	29.627,61 (44.049,38 × 67,26%)	19.751,74 (29.366,26 × 67,26%)	0,00
- nieuwzględniana przy tworzeniu rezerw lub ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	73.000,00	48.673,47 (148.666,67 – 99.993,20)	32.448,98 (99.111,11 – 66.662,13)	21.632,65 (66.074,07 – 44.441,42)	14.421,77 (44.049,38 – 29.627,63)	9.614,51 (29.366,26 – 19.751,74)	0,00
<b>Wartość podatkowa, w tym::</b>	<b>150.000,00</b>	<b>120.000,00</b>	<b>90.000,00</b>	<b>60.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
- uwzględniana przy tworzeniu rezerw lub ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	150.000,00	120.000,00 (150.000,00 – 150.000,00 × 20%)	90.000,00 (150.000,00 – 150.000,00 × 2 × 20%)	60.000,00 (150.000,00 – 150.000,00 × 3 × 20%)	30.000,00 (150.000,00 – 150.000,00 × 4 × 20%)	0,00 (150.000,00 – 150.000,00 × 5 × 20%)	0,00
- nieuwzględniana przy tworzeniu rezerw lub ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Różnice przejściowe, w tym:</b>	<b>73.000,00</b>	<b>28.666,67</b>	<b>9.111,11</b>	<b>6.074,07</b>	<b>14.049,38</b>	<b>29.366,26</b>	<b>0,00</b>

<sup>41</sup> Dla celów rachunkowości przyjęto, że stawka amortyzacyjna wynosi  $2 \times 1/6 = 1/3$ . Przy ustaleniu odpisów amortyzacyjnych pominięto wartość końcową środka trwałego. Przyjęto, że w przypadku, gdy kwota amortyzacji obliczonej przy użyciu metody przyspieszonej podwójnej jest niższa od amortyzacji obliczonej przy użyciu metody liniowej nie następuje zmiana metody amortyzacji.

- uwzględniane przy ustalaniu aktywów lub tworzeniu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0 (150.000,00-150.000,00)	-20.006,80 (99.993,20-120.000,00)	-23.337,87 (66.662,13-90.000,00)	-15.558,58 (44.441,42-60.000,00)	-372,39 (29.627,61-30.000,00)	19.751,74 (19.751,74 - 0,00)	0,00
- nieuwzględniane przy ustalaniu aktywów lub tworzeniu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego*:	73.000,00	48.673,47	32.448,98	21.632,65	14.421,77	9.614,51	0,00
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>0</b>	<b>3.801,29</b> (19%× 20.006,80)	<b>4.434,19</b> (19%× -23.337,87)	<b>2.956,13</b> (19%× 15.558,58)	<b>70,75</b> (19%× 372,39)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3.752,83</b> (19%× 19.751,74)	<b>0</b>

### VII.3 Inne zagadnienia związane z tworzeniem rezerw i ustalaniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

7.3.1. W przypadku gdy podatnikiem podatku dochodowego jest podatkowa grupa kapitałowa, jednostka wchodząca w skład tej grupy tworzy (ustala) rezerwy (aktywa) z tytułu odroczonego podatku dochodowego w taki sposób, jakby ta jednostka była podatnikiem podatku dochodowego. Przy tworzeniu (ustalaniu) rezerwy (aktywów) z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jednostka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej uwzględnia terminy powstania obowiązku podatkowego oraz odliczenia strat podatkowych z perspektywy tej jednostki. Jeżeli różnice przejściowe mogą odwrócić się (straty podatkowe mogą zostać odliczone) w okresie przewidywanego trwania umowy zawartej między uczestnikami grupy, konsekwencje podatkowe związane z wykorzystaniem aktywów lub rozliczeniem zobowiązań (odliczeniem straty podatkowej) jednostki wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej mogą zależeć również od możliwości planowania podatkowego przez spółkę dominującą w rozumieniu przepisów podatkowych, tj. możliwości podejmowania przez nią działań służących zwiększeniu lub zmniejszeniu dochodu (straty podatkowej) podatkowej grupy kapitałowej w pożądanym okresie.

7.3.2. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się wyłącznie w odniesieniu do tych oczekiwanych przyszłych zwiększeń i zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach (także doliczeń do podatku lub odliczeń od podatku), które wynikają ze zdarzeń przeszłych. Nie można ujmować rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w oparciu o planowane kwoty zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Informacje o planowanych przychodach podatkowych i kosztach uzyskania przychodów są niekiedy wykorzystywane przez jednostki dla celów planowania podatkowego i mają np. postać budżetów określających oczekiwane dane dotyczące podstawy opodatkowania i kwot przyszłych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Informacje wynikające z takich opracowań nie mogą być podstawą ujęcia rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wiele operacji uwzględnianych przy ustalaniu oczekiwanych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego dotyczy transakcji przyszłych, które nie mogą być ujęte ani w księgach ani w sprawozdaniu finansowym. Jednak takie informacje mogą być wykorzystywane do innych celów np. do ustalenia, że prawdopodobne jest aby uzyskany

w przyszłości dochód pozwolił na potrącenie ujemnych różnic przejściowych<sup>42</sup>.

## **VIII Wycena rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

### **VIII.1 Wysokość stawki podatkowej**

- 8.1.1. Wysokość rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego<sup>43</sup>.
- 8.1.2. Do wyceny rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego stosuje się stawki podatkowe obowiązujące w momencie uwzględnienia zmniejszeń lub zwiększeń podstawy opodatkowania po odliczeniach, a tym samym zmniejszenia lub zwiększenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Wynika to z faktu, że aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mają charakter odpowiednio „odroczonej” należności i „odroczonej” zobowiązania, które w przyszłości ulegną przekształceniu w należności (zmniejszenie zobowiązań) i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Natomiast kwotę aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w oparciu o różnice przejściowe, które oznaczają odpowiednio zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości, wskutek przeszłych zdarzeń a także uwzględniając straty podatkowe, możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości oraz niewykorzystane ulgi podatkowe.
- 8.1.3. Przyszłe stawki podatkowe określa się na podstawie obowiązujących przepisów podatkowych w zakresie, w jakim przepisy te wyznaczają stawki podatkowe<sup>44</sup>. Nie stosuje się do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego stawek innych, niż określone przez przepisy podatkowe, mimo oczekiwania zmian stawek podatkowych. Podejście takie jest tym uzasadnione, że możliwości wiarygodnego przewidywania zmian stawek podatkowych są ograniczone.
- 8.1.4. Jeżeli aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ulegną przekształceniu odpowiednio w należności (zmniejszenia zobowiązań) i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w okresie, dla którego przepisy podatkowe nie określają stawki podatkowej, do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego stosuje się stawkę określoną przez przepisy podatkowe dla ostatniego okresu dla którego przepisy taką stawkę określają.

#### **Przykład 8.1. Zastosowanie pkt 8.1.1.**

*Jednostka udzieliła pożyczki 1.07.20X1r. w kwocie 100.000 zł, oprocentowanej według stopy 10% w stosunku rocznym. Odsetki nie będą podlegać kapitalizacji. Spłata pożyczki nastąpi w dniu 30.06.20X4r. Spłaty odsetek będą dokonywane corocznie w terminie 30 czerwca. Jednostka zakwalifikowała udzieloną pożyczkę do kategorii aktywów finansowych stanowiących udzielone pożyczki i wierzytelności własne.*

*Przychody podatkowe z tytułu odsetek są ujmowane w momencie otrzymania odsetek.*

*Zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi na 31.12.20X1r. stawka podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w poniższych latach wyniesie:*

<sup>42</sup> Zobacz: pkt 8.3.1. – 8.3.11. Standardu.

<sup>43</sup> Zobacz: art. 37 ust. 6 ustawy o rachunkowości.

<sup>44</sup> Przy ustaleniu właściwych stawek podatkowych należy wziąć pod uwagę również stawki wynikające z przepisów uchwalonych lub wydanych, lecz jeszcze nieobowiązujących; zobacz pkt 1.3. Standardu.



<ul style="list-style-type: none"> <li>– 20X2 r. – 28% podstawy opodatkowania,</li> <li>– 20X3 r. – 24% podstawy opodatkowania,</li> <li>– 20X4 r. – 22% podstawy opodatkowania.</li> </ul> <p>Według stanu prawnego na 31.12.20X2 r. (zmiana ustawy podatkowej) stawka podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w 20X3 r. wyniesie 27% podstawy opodatkowania.</p> <p>Według stanu prawnego na 31.12.20X3 r. (po kolejnej zmianie ustawy podatkowej) stawka podatku dochodowego, jaka będzie obowiązywała w 20X4 r. wyniesie 19% podstawy opodatkowania.</p>				
	<b>31.12.20X1 r.</b>	<b>31.12.20X2 r.</b>	<b>31.12.20X3 r.</b>	<b>31.12.20X4 r.</b>
<b>Wartość bilansowa pożyczki z odsetkami:</b>	<b>105.000</b>	<b>105.000</b>	<b>105.000</b>	<b>0</b>
<b>Wartość podatkowa pożyczki:</b>	<b>100.000</b>	<b>100.000</b>	<b>100.000</b>	<b>0</b>
Wartość podatkowa wartości nominalnej pożyczki:	100.000	100.000	100.000	0
Wartość podatkowa odsetek:	0	0	0	0
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>5.000</b>	<b>5.000</b>	<b>5.000</b>	<b>0</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>1.400</b> (5.000×28%)	<b>1.350</b> (5.000×27%)	<b>950</b> (5.000×19%)	<b>0</b>

**Przykład 8.2. Zastosowanie pkt 8.1.1.**

W grudniu 20X1 r. jednostka nabyła od dostawcy zagranicznego towaru. Zobowiązanie wobec dostawcy w walucie obcej X z tego tytułu wyniosło 500.000. Kurs waluty na dzień zaciągnięcia zobowiązania wyniósł 4,00 zł. Dokonując wyceny na dzień 31.12.20X1 r. przeliczono zobowiązanie według kursu 3,50 zł. Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty zobowiązań lub zgodnie z ustawą o rachunkowości, po spełnieniu określonych warunków. Jednostka nie wybrała drugiego sposobu ustalania różnic kursowych dla celów podatkowych.

W 20X1 r. jednostka była opodatkowana według stawki 9%, jednak w związku z przekroczeniem w roku 20X1 progu przychodów upoważniającego ją do stosowania tej stawki podatku, w roku 20X2 jednostka będzie opodatkowana według stawki 19%.

Jednostka ustali rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 47.500 zł (19% × 250.000 zł), zastosuje zatem stawkę podatkową właściwą dla roku, w którym oczekuje opodatkowania korzyści ekonomicznych z zobowiązania, a nie stawkę 9%, która obowiązywała jednostkę w roku 20X1.

<b>Wartość podatkowa zobowiązania:</b>	<b>2.000.000 zł</b> (1.750.000+250.000)
<b>Wartość bilansowa zobowiązania:</b>	<b>1.750.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>250.000 zł</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>47.500 zł</b> (250.000 × 19%)

**Przykład 8.3. Zastosowanie pkt 8.1.1.**

Jednostka, która jest opodatkowana według stawki 19%, prowadzi prace badawczo-rozwojowe w zakresie programów komputerowych.

W ramach swojej działalności uzyskuje przychody ze sprzedaży licencji do programu komputerowego (IP), który wcześniej nabyła a następnie w znacznym stopniu samodzielnie usprawniła i udoskonaliła. Dodatkowo jednostka prowadzi odpowiednią dokumentację oraz księguje wszystkie koszty, jak i przychody związane z kwalifikowanym prawem IP (tzw. IP BOX). W związku z tym w odniesieniu do dochodu uzyskiwanego z tego kwalifikowanego źródła, jednostka może zastosować preferencyjną stawkę 5%.

W grudniu 20X1 r. jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 500.000 zł. Dla celów rachunkowości oszacowano okres użytkowania na 8 lat, przyjęto metodą liniową i uznano, że wartość odzysku jest nieistotna.

Koszty amortyzacji maszyny są uznawane za koszty uzyskania przychodów w ramach działalności związanej z powyższym kwalifikowanym prawem IP. Przepisy podatkowe zakładają, że amortyzacji maszyny należy dokonywać według metody liniowej ze stawką 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej.

Spółka planuje uzyskać dochód z kwalifikowanego IP w 20X3 r., spełni warunki do korzystania z 5% stawki w odniesieniu do tego dochodu i zamierza skorzystać z tej preferencji. Choć spółka jest opodatkowana według stawki 19%, przy tworzeniu rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanej z dodatnią różnicą przejściową od powyższego środka trwałego jednostka powinna zastosować preferencyjną stawkę podatkową w wysokości 5%, ponieważ maszyna związana jest z dochodem opodatkowanym tą stawką.

Na koniec 20X2 r. kalkulacja podatku odroczonego będzie przebiegać następująco:

<b>Wartość bilansowa środka trwałego:</b>	<b>437.500 zł</b>
<b>Wartość podatkowa środka trwałego:</b>	<b>400.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>37.500 zł</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>1.875 zł</b> (37.500 × 5%)

8.1.5. Jeżeli różnice przejściowe powstają i ulegają odwróceniu w różnych okresach, w których stawki podatkowe określone przez przepisy podatkowe są różne, do ustalenia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przyjmuje się i konsekwentnie stosuje metodę określającą kolejność odwracania się różnic przejściowych. Metodę tą stosuje się do wszystkich różnic przejściowych. Zaleca się stosowanie metody przyjmującej, że różnice powstające jako pierwsze ulegają odwróceniu jako pierwsze. Jeżeli wiarygodne ustalenie terminów odwracania się różnic przejściowych w przyszłości nie jest możliwe, stosuje się rozwiązanie, o którym mowa w pkt 8.2.3.<sup>45</sup>

#### **Przykład 8.4. Zastosowanie pkt 8.1.5.**

Jednostka nabyła w grudniu 20X0 r. za 25.000 zł używaną maszynę, która dla celów rachunkowości będzie amortyzowana metodą liniową przez okres 5 lat, bez uwzględnienia wartości końcowej. Oczekuje się, że po tym okresie zostanie zlikwidowana.

Dla celów podatkowych maszyna jest amortyzowana metodą liniową według indywidualnej stawki amortyzacyjnej 50%.

Według stanu na 31.12.20X1 r. ustawa o podatku dochodowym przewiduje następujące stawki

<sup>45</sup> Uzasadnienie tego rozwiązania jest analogiczne, jak uzasadnienie rozwiązania zastosowanego w pkt 8.2.3.; uzasadnienie to przytoczono w pkt 8.2.4.

podatkowe:

- w 20X2 r. – 28% podstawy opodatkowania,
- w 20X3 r. – 24% podstawy opodatkowania,
- w 20X4 r. i kolejnych lat – 22% podstawy opodatkowania.

Zmiany ustawy o podatku dochodowym, jakie zostały przyjęte w 20X2 r. ustaliły stawkę podatkową dla 20X3 r. i kolejnych lat na 27%.

Zmiany ustawy o podatku dochodowym, jakie zostały przyjęte w 20X3 r. ustaliły stawkę podatkową dla 20X4 r. i kolejnych lat na 19%.

W 20X4 r. nie nastąpiły zmiany stawki podatkowej na następne lata.

W grudniu 20X5 r. jednostka zlikwidowała środek trwały.

Do ustalenia rozliczenia różnic przejściowych przyjęto metodę zakładającą, że różnice powstające jako pierwsze ulegają odwróceniu jako pierwsze.

Stan na dzień	31.12.20X0 r.	31.12.20X1 r.	31.12.20X2 r.	31.12.20X3 r.	31.12.20X4 r.	31.12.20X5 r.
<b>Wartość bilansowa:</b>	25.000	20.000	15.000	10.000	5.000	0
<b>Wartość podatkowa:</b>	25.000	12.500	0	0	0	0
<b>Różnice przejściowe:</b>	0	7.500	15.000	10.000	5.000	0
Różnice przejściowe powstające w danym okresie:	0	7.500 (7.500-0)	7.500 (15.000-7.500)			
Różnice przejściowe odwracające się w danym okresie:				5.000 (15.000-10.000)	5.000 (10.000-5.000)	5.000 (5.000-0)
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	0	1.750 (5.000×24%+ 2.500×22%)	4.050 (15.000×27%)	1.900 (10.000×19%)	950 (5.000×19%)	0

## VIII.2 Przewidywany sposób wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, brak dyskontowania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

8.2.1. Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań.

8.2.2. Niekiedy konsekwencje podatkowe zależą od sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań. Może to wpływać na wycenę aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynika to z tego, że:

- wartość podatkowa aktywów lub zobowiązań może być różna, przy różnych sposobach ich wykorzystania lub rozliczenia,
- stawki podatkowe mogą być różne, w zależności od sposobu uzyskiwania korzyści ze składnika aktywów lub rozliczenia zobowiązań.

### **Przykład 8.5. Zastosowanie pkt 8.2.1. i 8.2.2.**

W 20X3 r. jednostka sprzedała towary za 100.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana według stawki 23% dla celów podatku od towarów i usług. W związku z faktem, że należność była nieściągalna, dokonano odpisu aktualizującego wartość należności w 100% jej kwoty.

Jednostka nie skorzystała z tzw. ulgi na złe długi, tj. należność nie została odliczona od podstawy opodatkowania ani nie zwiększyła kwoty straty podatkowej w bieżącym i poprzednich okresach.

Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie 100.000 zł pod warunkiem, że nieściągalność należności zostanie uprawdopodobniona. Pozostała część odpisów aktualizujących wartość należności w kwocie 23.000 zł nie zostanie uznana za koszt uzyskania przychodów.

Uprawdopodobnienie nieściągalności należności zależy od działań samej jednostki. Jeżeli jednostka:

- skieruje pozew do sądu i uzyska prawomocne orzeczenie sądu zasądzające zwrot należności, a następnie sprawę skieruje na drogę postępowania egzekucyjnego, to podatkowo nieściągalność należności zostanie uznana za uprawdopodobnioną (wariant A),
- nie skieruje pozwu do sądu i dopuści do przedawnienia należności, to w myśl przepisów podatkowych odpis aktualizujący należność nie zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, mimo nieściągalności należności (wariant B).

Stawka podatku dochodowego ustalona przez przepisy podatkowe dla 20X4r. wynosi 19%.

**Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych:** mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.3.2. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w księgach i wykazana w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.

Rozwiązanie zależy od tego, jakie działania jednostka zamierza podjąć.

#### **Wariant A**

Jednostka zamierza skierować sprawę do sądu i następnie na drogę postępowania egzekucyjnego; jednocześnie brak przesłanek, wskazujących na to, że pozew zostanie odrzucony lub z jakichkolwiek innych przyczyn nie dojdzie do realizacji tych zamiarów. Zgodnie z oczekiwaniami uznanie nieściągalności należności za uprawdopodobnioną nastąpi w 20X4 r., natomiast podstawa opodatkowania wyniesie w tym roku 1.000.000 zł.

	<b>31.12.20X3r.</b>
<b>Wartość bilansowa należności:</b>	<b>0 zł</b>
<b>Wartość podatkowa należności:</b>	<b>100.000 zł</b>
Dla części należności wynikającej z VAT: Uzasadnienie: pkt 3.2.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa.	0 zł
Dla pozostałej części należności: Uzasadnienie: pkt 3.2.3.: wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania.	100.000 zł (0+100.000)
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>-100.000 zł</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>19.000 zł</b>

**Wariant B**

Jednostka nie zamierza skierować sprawy do sądu i następnie na drogę postępowania egzekucyjnego. Może o tym świadczyć uzasadniona intencja jednostki lub informacje o niedoprowadzaniu w poprzednich okresach sprawozdawczych do uprawdopodobnienia nieściągalności należności. Analogiczne rozwiązanie uzyska się również przy założeniu, że istnieją istotne przesłanki aby uznać, że pozew zostanie odrzucony lub z jakichkolwiek innych przyczyn nie dojdzie do realizacji tych zamiarów.

	<b>31.12.20X3r.</b>
<b>Wartość bilansowa należności:</b>	<b>0 zł</b>
<b>Wartość podatkowa należności:</b> <i>Uzasadnienie: pkt 3.2.1.: Wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i>	<b>0 zł</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>0 zł</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>0 zł</b>

8.2.3. W przypadku braku możliwości wiarygodnego ustalenia zamierzeń jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, wpływającego na rozliczenia podatkowe, celowe jest przyjęcie rozwiązania przy którym:

- rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w najwyższej kwocie,
  - aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w najniższej kwocie.
- Jednak w przypadku spełnienia poniższych warunków, przy wycenie rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy przyjąć, że realizacja aktywów nastąpi poprzez ich sprzedaż:
- a) aktywa nie mają skończonego okresu użytkowania oraz
  - b) ich przewidywany sposób wykorzystania nie został określony przez jednostkę.

**Przykład 8.6. Zastosowanie pkt 8.2.3.**

W 20X1 r. jednostka nabyła grunt, który został zaliczony do nieruchomości inwestycyjnych wycenianych według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej<sup>46</sup>.

Cena nabycia gruntu wynosiła 100.000 zł, co stanowiło jego wartość bilansową i podatkową na moment ujęcia. Na 31.12.20X1 r. nastąpiło zwiększenie wartości bilansowej do 120.000 zł.

Równoważnej korekty nie przeprowadzono do celów podatkowych.

Jednostka nie określiła przewidywanego sposobu wykorzystania gruntu.

Stawka podatku dochodowego ustalona przez przepisy podatkowe wynosi 19%. Jednak dochód ze sprzedaży gruntów opodatkowany jest według stawki w wysokości 25%.

W powyższej sytuacji zostały spełnione następujące warunki:

- a) aktywa nie mają skończonego okresu użytkowania oraz
- b) ich przewidywany sposób wykorzystania nie został określony przez jednostkę.

W związku z tym, przy wycenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy przyjąć, że realizacja tego składnika aktywów nastąpi poprzez jego sprzedaż i zastosować stawkę, którą opodatkowany jest dochód ze sprzedaży gruntów.

<sup>46</sup> Zobacz: art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości.

	<b>31.12.20X1</b>
<b>Wartość bilansowa nieruchomości inwestycyjnej:</b>	<b>120.000 zł</b>
<b>Wartość podatkowa nieruchomości inwestycyjnej:</b>	<b>100.000 zł</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>20.000 zł</b>
<b>Stawka podatkowa:</b> <i>Uzasadnienie: pkt 8.2.3.: Przy wycenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy przyjąć, że realizacja aktywów nastąpi poprzez ich sprzedaż i zastosować stawkę którą opodatkowany jest dochód z ich sprzedaży, mimo że jednostka nie planuje dokonać sprzedaży gruntu.</i>	<b>25%</b>
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>5.000 zł</b>

8.2.4. Niemożność wiarygodnego ustalenia zamierzeń jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań oznacza możliwość wyboru bardziej lub mniej korzystnego rozwiązania podatkowego. Chęć uzyskania korzyści podatkowych nie zawsze będzie wyznaczało sposób postępowania jednostki, gdyż przy ustaleniu sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań bierze się pod uwagę również inne kwestie, np. zarządcze. W związku z tym istnieje możliwość, że aktywa zostaną wykorzystane lub zobowiązania zostaną rozliczone w sposób mniej korzystny podatkowo. Zgodnie z zasadą ostrożności w przypadku braku wiarygodnie ustalonych zamierzeń jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w najwyższej kwocie a aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego - w najniższej kwocie.

8.2.5. Kwota rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie podlega dyskontowaniu, niezależnie od tego kiedy nastąpi odwrócenie tych różnic przejściowych.

### **VIII.3 Utrata wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

8.3.1. Nie później niż na dzień bilansowy jednostka powinna ustalić, czy doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Uznaje się, że nie doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, 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.

8.3.2. Ujemne różnice przejściowe, straty podatkowe, niewykorzystane ulgi podatkowe, możliwe do odliczenia w przyszłości, wskazują iż zgodnie z oczekiwaniami, wskutek przeszłych zdarzeń, nastąpi w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania po odliczeniach. Aby podatnik zrealizował korzyści z nich wynikające konieczne jest zatem, aby było prawdopodobne, że osiągnie on w przyszłości dochód (lub podstawę opodatkowania), pozwalający na ich potrącenie.

8.3.3. Uważa się, iż jest prawdopodobne, że dochód (lub podstawa opodatkowania) pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych, gdy:

- a) istnieją wystarczające dodatnie różnice przejściowe, uwzględnione przy tworzeniu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące podatku dochodowego płaconego przez tego samego podatnika na rzecz tej samej władzy

podatkowej, które według przewidywań odwrócą się:

- w tych samych okresach, w których przewiduje się odwrócenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych lub odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych bądź
- w następnych okresach, w których możliwe jest odliczenie strat podatkowych od dochodu,

lub

b) osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) pozwalającego na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych, odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych lub wyższego dochodu (lub podstawy opodatkowania) jest bardziej prawdopodobne, niż osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) na niższym poziomie. Dochód (lub podstawę opodatkowania) ustala się w odniesieniu do tego podatnika i tej władzy podatkowej, których dotyczą ujemne różnice przejściowe, straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe.

8.3.4. Przy ustaleniu, czy osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) pozwalającego na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych, lub wyższego jest bardziej prawdopodobne, niż osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania) niższego, uwzględnienia wymagają wszystkie dostępne informacje. W pkt 8.3.5. i 8.3.6. wskazano na niektóre informacje, wymagające uwzględnienia w tym postępowaniu. Im bardziej przekonujące są przesłanki wskazujące na to, że nie jest prawdopodobne lub że jest mało prawdopodobne osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania), o którym mowa w pkt 8.3.3.b., tym mocniejsze muszą być dowody wskazujące, że osiągnięcie takiego dochodu (lub podstawy opodatkowania) jest prawdopodobne, co pozwala uznać, że dokonanie odpisu aktualizującego wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie jest konieczne.

8.3.5. Informacjami, które mogą potwierdzać, że jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania), o którym mowa w pkt 8.3.3.b. są np.:

- a) osiąganie w ostatnich 3 latach przez podatnika dochodu (lub podstawy opodatkowania) odpowiednio wysokiego oraz zysku netto pod warunkiem, że jednostka nie oczekuje istotnego zmniejszenia ich wysokości w przyszłości; przy ustaleniu tych danych pomija się straty wynikające ze zdarzeń incydentalnych, których prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia jest nikłe,
- b) zawarte umowy, których realizacja spowoduje uzyskanie dochodu (lub podstawy opodatkowania) w kwocie pozwalającej na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych, biorąc pod uwagę występujące na dzień bilansowy informacje dotyczące cen sprzedaży i struktury kosztów,
- c) prognozy wynikające z budżetu (planu finansowego), sporządzonego w sposób pozwalający na stwierdzenie wiarygodności danych w nim zawartych; waga tego argumentu zależy między innymi od tego, czy jednostka sporządzała podobne budżety w latach ubiegłych i w jakim stopniu budżety te zostały zrealizowane,
- d) możliwości planowania podatkowego, tj. możliwości podejmowania działań służących powstaniu lub zwiększaniu dochodu w pożądanym okresie przed wygaśnięciem możliwości realizacji korzyści podatkowych, wynikających m.in. ze straty podatkowej możliwej do odliczenia lub niewykorzystanych ulg podatkowych.

8.3.6. Informacjami, które mogą potwierdzać, że nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu (lub podstawy opodatkowania), o którym mowa w pkt 8.3.3.b. są np.:

- a) ponoszenie strat podatkowych lub strat ustalonych zgodnie z zasadami rachunkowości w którymkolwiek z ostatnich 3 lat,
  - b) niewykorzystanie odliczeń z tytułu strat podatkowych, prawo do których zostało utracone w ostatnich 5 latach,
  - c) straty podatkowe lub straty ustalone zgodnie z zasadami rachunkowości spodziewane w kolejnych latach (mimo np. wysokiego dochodu i zysku netto osiągniętych w latach ubiegłych).
- 8.3.7. Jeżeli zgodnie z oczekiwaniami dochód (lub podstawa opodatkowania), jaki zostanie osiągnięty w przyszłości, pozwoli na potrącenie części ujemnych różnic przejściowych, odliczenie części strat podatkowych lub odliczenie części niewykorzystanych ulg podatkowych, to odpisu spowodowanego utratą wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się na część wartości tych aktywów, reprezentujących pozycje, których potrącenie od dochodu (lub podstawy opodatkowania) w przyszłości nie jest prawdopodobne.
- 8.3.8. Jeżeli uprzednio ujęto odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a wskutek zmian szacunków potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych lub odliczenie niewykorzystanych ulg podatkowych przy ustaleniu dochodu (lub podstawy opodatkowania) w przyszłości stało się prawdopodobne, to odpowiednio zmniejsza się odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.



**Przykład 8.7. Zastosowanie pkt 8.3.3.**

W 20X3 r. jednostka poniosła stratę podatkową - 1.000.000 zł. Ponadto na 31.12.20X3 r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- ujemne różnice przejściowe dotyczące odsetek od zobowiązań – 200.000 zł,
- dodatnie różnice przejściowe dotyczące odsetek od udzielonych pożyczek – 2.000.000 zł.

W żadnym z analizowanych lat jednostka nie osiąga przychodów z zysków kapitałowych.

Sposób odwrócenia różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

Różnice przejściowe i straty podatkowe	RAZEM	Odwrócenie różnic przejściowych i odliczenia strat (wartości prognozowane wg stanu na 31.12.20X3 r.)				
		20X4 r.	20X5 r.	20X6 r.	20X7 r.	20X8 r.
Zobowiązania:	-200.000	-200.000				
Udzielone pożyczki:	2.000.000			2.000.000		
Strata podatkowa:	-1.000.000					-1.000.000*
<b>Odwracające się ujemne różnice przejściowe i straty podatkowe pomniejszone o odwracające się dodatnie różnice przejściowe</b>	<b>800.000</b>	<b>-200.000</b>	<b>0</b>	<b>2.000.000</b>	<b>0</b>	<b>-1.000.000</b>

\* Przepisy podatkowe przewidują, że strata podatkowa może być odliczona od dochodu z tego samego źródła:

- w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo
- jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości całkowitej straty podlegającej odliczeniu.

Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3r. przewiduje stawkę 19% dla 20X4r.

Biorąc pod uwagę istnienie straty podatkowej oraz brak pozytywnych informacji dotyczących efektów działalności uznano, że nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu przez jednostkę w ciągu najbliższych 5 lat. Planowana strata podatkowa w każdym z pięciu najbliższych lat wynosi 2.000.000 zł.

**Ustalenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

<i>Wyszczególnienie</i>	<i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>	<i>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>	<i>Obliczenia</i>
<b>Zobowiązania:</b>	<b>38.000</b>		<i>(200.000×19%)</i>
<b>Udzielone pożyczki:</b>		<b>380.000</b>	<i>(2.000.000×19%)</i>
<b>Strata podatkowa:</b>	<b>190.000</b>		<i>(1.000.000×19%)</i>
<b>RAZEM</b>	<b>228.000</b>	<b>380.000</b>	

**Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

<i>Wyszczególnienie</i>	<i>RAZEM</i>	<i>20X4 r.</i>	<i>20X5 r.</i>	<i>20X6 r.</i>	<i>20X7 r.</i>	<i>20X8 r.</i>
<b>Odwracające się ujemne różnice przejściowe i straty podatkowe, pomniejszone o odwracające się dodatnie różnice przejściowe:</b>	<b>800.000</b>	<b>-200.000</b>	<b>0</b>	<b>2.000.000</b>	<b>0</b>	<b>-1.000.000</b>
<i>Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych na okresy, w których istnieją nadwyżki dodatnich różnic przejściowych nad ujemnymi i w których możliwe jest odliczenie od dochodu strat podatkowych:</i>	<b>0</b>					
<i>Ujemne różnice przejściowe niepokryte przez dochód i dodatnie różnice przejściowe:</i>	<b>-1.200.000</b>	<b>-200.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-1.000.000</b>
<i>Stawki podatkowe:</i>		<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>
<i>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:</i>	<b>228.000</b>	<b>38.000</b> <i>(200.000×19%)</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>190.000</b> <i>(1.000.000×19%)</i>
<b>Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 228.000</b>						

<b>Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.</b>			
<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>228.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (przy założeniu, że stan początkowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 0 zł)</i>		<b>228.000</b>

8.3.9. Jeżeli jednostka do uprawdopodobnienia korzyści, wynikających z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, stosuje budżet podatkowy, jak i dodatnie różnice przejściowe, to ustala dochód, wykazany w budżecie podatkowym, bez uwzględnienia odwracających się różnic przejściowych.

**Przykład 8.8. Zastosowanie pkt 8.3.9.**

W 20X7 r. dochód jednostki wynosił 0 zł.

Na 31.12.20X7 r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- ujemne różnice przejściowe dotyczące zobowiązań – 3.000.000 zł,

- ujemne różnice przejściowe dotyczące należności – 3.000.000 zł.

W żadnym z analizowanych lat jednostka nie osiąga przychodów z zysków kapitałowych.

Przewiduje się osiągnięcie dochodu w 20X8 r. i w 20X9 r. w wysokości 1.000.000 zł (bez efektu odwracających się różnic przejściowych).

Sposób odwrócenia ujemnych różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

<b>Różnice przejściowe</b>	<b>RAZEM</b>	<b>Odwrócenie różnic przejściowych (wartości prognozowane wg stanu na 31.12.20X7 r.)</b>	
		<b>20X8 r.</b>	<b>20X9 r.</b>
Zobowiązania:	<b>-3.000.000</b>		<b>-3.000.000</b>
Należności:	<b>-3.000.000</b>	<b>-3.000.000</b>	
<b>Odwracające się ujemne różnice przejściowe:</b>	<b>-6.000.000</b>	<b>-3.000.000</b>	<b>-3.000.000</b>

**Ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>Obliczenia</b>
Zobowiązania:	<b>570.000</b>	$(3.000.000 \times 19\%)$
Należności:	<b>570.000</b>	$(3.000.000 \times 19\%)$
<b>RAZEM</b>	<b>1.140.000</b>	

**Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>RAZEM</b>	<b>20X8 r.</b>	<b>20X9 r.</b>
-------------------------	--------------	----------------	----------------

<b>Odwracające się różnice przejściowe ujemne:</b>	<b>-6.000.000</b>	<b>-3.000.000</b>	<b>-3.000.000</b>
Dochód (bez efektu odwracających się różnic przejściowych):	2.000.000	1.000.000	1.000.000
Ujemne różnice przejściowe niepokryte przez dochód (bez efektu odwracających się różnic przejściowych):	<b>-4.000.000</b>	-2.000.000	-2.000.000
Stawka podatkowa:		19%	19%
Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:		380.000	380.000
<b>Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 760.000</b>			

**Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego  
– księgowanie na 31.12.20X7 r.**

<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>760.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (przy założeniu, że stan początkowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 0 zł)</i>		<b>760.000</b>

**Przykład 8.9. Zastosowanie pkt 8.3.9.**

W 20X5 r. podstawa opodatkowania jednostki po odliczeniach wynosiła 100.000 zł.

Na 31.12.20X5 r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- dodatnie różnice przejściowe dotyczące środków trwałych – 3.000.000 zł,
- ujemne różnice przejściowe dotyczące odsetek od zobowiązań – 3.000.000 zł,
- ujemne różnice przejściowe dotyczące należności – 9.000.000 zł.

W żadnym z analizowanych lat jednostka nie osiąga przychodów z zysków kapitałowych.

Przewiduje się osiągnięcie dochodu w latach 20X6-20X7 w wysokości 3.000.000 zł, w roku 20X8 w wysokości 0 zł. W kolejnych latach planuje się ponoszenie strat podatkowych (we wszystkich latach bez efektu odwracających się różnic przejściowych).

Sposób odwrócenia różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

Różnice przejściowe	RAZEM	Odwrócenie różnic przejściowych (wartości prognozowane wg stanu na 31.12.20X5 r.)		
		20X6 r.	20X7 r.	20X8 r.
Środki trwałe:	3.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Zobowiązania:	-3.000.000		-3.000.000	
Należności:	-9.000.000	-6.000.000	-3.000.000	
<b>Odwracające się ujemne różnice przejściowe, pomniejszone o odwracające się dodatnie różnice przejściowe:</b>	<b>-9.000.000</b>	<b>-5.000.000</b>	<b>-5.000.000</b>	<b>1.000.000</b>

Przepisy podatkowe przewidują, że strata podatkowa może być odliczona od dochodu z tego samego źródła:

- w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo
- jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości całkowitej straty podlegającej odliczeniu.

**Ustalenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

Wyszczególnienie	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Obliczenia
<b>Środki trwale:</b>		<b>570.000</b>	(3.000.000×19%)
<b>Zobowiązania:</b>	<b>570.000</b>		(3.000.000×19%)
<b>Należności:</b>	<b>1.710.000</b>		(9.000.000×19%)
<b>RAZEM</b>	<b>2.280.000</b>	<b>570.000</b>	

**Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

Wyszczególnienie	RAZEM	20X6r.	20X7r.	20X8r.
<b>Odwracające się różnice przejściowe ujemne pomniejszone o odwracające się różnice przejściowe dodatnie:</b>	<b>-9.000.000</b>	<b>-5.000.000</b>	<b>-5.000.000</b>	<b>1.000.000</b>
Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych na okresy, w których istnieją nadwyżki dodatnich różnic przejściowych nad ujemnymi i w których możliwe jest odliczenie od dochodu strat podatkowych:	<b>0</b>	1.000.000		-1.000.000
Wartość niepokrytych ujemnych różnic przejściowych przez dodatnie różnice przejściowe:	<b>-9.000.000</b>	-4.000.000 (-5.000.000 + 1.000.000)	-5.000.000	0 (1.000.000 – 1.000.000)
<b>Dochód (bez efektu odwracających się różnic przejściowych):</b>	<b>6.000.000</b>	3.000.000	3.000.000	
Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych na okresy, w których prognozowany jest dochód:	<b>6.000.000</b>	3.000.000	3.000.000	0
<b>Niepokryte ujemne różnice przejściowe:</b>	<b>-3.000.000</b>	-1.000.000 (-4.000.000 +3.000.000)	-2.000.000 (-5.000.000+ 3.000.000)	0
<b>Stawka podatkowa:</b>		19%	19%	19%
<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:</b>	<b>570.000</b>	190.000	380.000	0
<b>Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 570.000</b>				

**Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X5 r.**

<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>570.000</b>	
-----------	--	----------------	--

<b>CT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (przy założeniu, że stan początkowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 0 zł).</i>		<b>570.000</b>
-----------	---	--	----------------

8.3.10. Przy sporządzaniu harmonogramu odwracania się dodatnich i ujemnych różnic przejściowych pod uwagę bierze się zamiary jednostki co do sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, zgodnie z pkt 8.2.1. W przypadku braku wiarygodnych dowodów co do terminu odwracania się różnic przejściowych stosuje się pkt 8.2.3.

8.3.11. Przy dokonywaniu oceny, czy w przyszłości zostanie osiągnięty dochód (lub podstawa opodatkowania), pozwalający na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, odliczenie strat podatkowych oraz niewykorzystanych ulg podatkowych (por. pkt 8.3.1.-8.3.10.), należy rozpatrzyć, czy przepisy podatkowe nakładają ograniczenia co do źródeł dochodu, względem którego będą dokonywane odliczenia. Jeżeli przepisy podatkowe nie nakładają takich ograniczeń, jednostka dokonuje tej oceny w połączeniu z wszystkimi pozostałymi ujemnymi różnicami przejściowymi, stratami podatkowymi i niewykorzystanymi ulgami podatkowymi. Jeżeli jednak przepisy podatkowe ograniczają to wykorzystanie do odliczeń względem określonego źródła dochodu, ujemne różnice przejściowe, straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe oceniane są wyłącznie w połączeniu z innymi ujemnymi różnicami przejściowymi, stratami podatkowymi i niewykorzystanymi ulgami podatkowymi dotyczącymi odpowiedniego źródła.

**Przykład 8.10. Zastosowanie pkt 8.3.11.**

W 20X3 r. jednostka poniosła stratę podatkową z innych źródeł – 1.000.000 zł oraz stratę podatkową z zysków kapitałowych – 1.200.000 zł. Ponadto na 31.12.20X3 r. wystąpiły następujące różnice przejściowe:

- ujemne różnice przejściowe dotyczące odsetek od zobowiązań z tytułu kredytów niesłużących sfinansowaniu budowy środków trwałych – 900.000 zł,
- dodatnie różnice przejściowe dotyczące nabytych akcji – 1.000.000 zł<sup>47</sup>.

Sposób odwrócenia różnic przejściowych przedstawiono poniżej:

<b>Różnice przejściowe</b>	<b>RAZEM</b>	<b>Odwrócenie różnic przejściowych i strat podatkowych (wartości prognozowane wg stanu na 31.12.20X3 r.)</b>				
		<b>20X4</b>	<b>20X5</b>	<b>20X6</b>	<b>20X7</b>	<b>20X8</b>
Zobowiązania:	-900.000	-900.000				
Strata podatkowa z innych źródeł	-1.000 000					-1.000 000

<sup>47</sup> Skutki przeszacowania zaliczane są odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiło przeszacowanie.

<i>Inwestycje w akcje:</i>	1.000.000	500.000	500.000			
<i>Strata podatkowa z zysków kapitałowych</i>	-1.200 000	-600.000	-600.000			

*Przepisy podatkowe przewidują, że strata może być odliczona od dochodu z tego samego źródła:*

- *w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo*
- *jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości całkowitej straty podlegającej odliczeniu.*

*Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3 r. przewiduje stawkę 19% dla 20X4r.*

*Biorąc pod uwagę istnienie straty podatkowej oraz brak pozytywnych informacji dotyczących efektów działalności uznano, że nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu z innych źródeł przez jednostkę w ciągu najbliższych 5 lat. Na zyskach kapitałowych planowane jest osiągnięcie dochodu na poziomie 1.000.000 zł w latach 20X4-20X5 i 500.000 zł w kolejnych latach (bez odwrócenia różnic przejściowych).*

***Ustalenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:***

<b><i>Różnice przejściowe lub straty podatkowe</i></b>	<b><i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i></b>	<b><i>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i></b>	<b><i>Obliczenia</i></b>
<i>Zobowiązania:</i>	171.000	0	$900.000 \times 19\%$
<i>Strata podatkowa z innych źródeł:</i>	190.000	0	$1.000.000 \times 19\%$
<b><i>Inne źródła:</i></b>	<b>361.000</b>	<b>0</b>	
<i>Inwestycje w akcje:</i>	0	190.000	$1.000.000 \times 19\%$
<i>Strata podatkowa z zysków kapitałowych:</i>	228.000	0	$1.200.000 \times 19\%$
<b><i>Zyski kapitałowe:</i></b>	<b>228.000</b>	<b>190.000</b>	
<b><i>Razem:</i></b>	<b>589.000</b>	<b>190.000</b>	

**Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:**

Inne źródła:

Wyszczególnienie	RAZEM	Odwrócenie różnic przejściowych i odliczenie strat				
		20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
<i>Odwracające się różnice przejściowe ujemne i straty podatkowe pomniejszone o odwracające się różnice przejściowe dodatnie:</i>	<b>-1.900.000</b>	<b>-900.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-1.000.000</b>
<i>Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych na okresy, w których istnieją nadwyżki dodatnich różnic przejściowych nad ujemnymi i w których możliwe jest odliczenie od dochodu strat podatkowych:</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<i>Wartość niepokrytych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych przez dodatnie różnice przejściowe:</i>	<b>-1.900.000</b>	<b>-900.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-1.000.000</b>
<i>Dochód (bez efektu odwracających się różnic przejściowych):</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<i>Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych na okresy, w których prognozowany jest dochód:</i>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<i>Niepokryte ujemne różnice przejściowe i straty podatkowe:</i>	<b>-1.900.000</b>	<b>-900.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-1.000.000</b>
<i>Stawki podatkowe:</i>		<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>
<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:</b>	<b>361.000</b>	<b>171.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>190.000</b>
<b>Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 361.000</b>						



Zyski kapitałowe:

Wyszczególnienie	RAZEM	Odwrócenie różnic przejściowych i odliczenie strat				
		20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
<i>Odwracające się różnice przejściowe ujemne i straty podatkowe pomniejszone o odwracające się różnice przejściowe dodatnie:</i>	<b>1.000.000</b>	<b>500.000</b>	<b>500.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<i>Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych na okresy, w których istnieją nadwyżki dodatnich różnic przejściowych nad ujemnymi i w których możliwe jest odliczenie od dochodu strat podatkowych:</i>	<b>-1.000.000</b>	-500.000	-500.000	0	0	0
<i>Wartość niepokrytych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych przez dodatnie różnice przejściowe:</i>	<b>-200.000</b>	-100.000	-100.000	0	0	0
<i>Dochód (bez efektu odwracających się różnic przejściowych):</i>	<b>3.500.000</b>	1.000.000	1.000.000	500.000	500.000	500.000
<i>Rozliczenie niepokrytych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych na okresy, w których prognozowany jest dochód:</i>	<b>-200.000</b>	-100.000*	-100.000	0	0	0
<i>Niepokryte ujemne różnice przejściowe i straty podatkowe:</i>	<b>0</b>	0	0	0	0	0
<i>Stawki podatkowe:</i>		19%	19%	19%	19%	19%
<i>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego:</i>	<b>0</b>	0	0	0	0	0
<b>Kwota odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: 0</b>						

\* Kwota może być wyższa w zależności od maksymalnej wartości wskazanej w przepisach podatkowych.



**Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X3 r.**

<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>361.000</b>	
<b>CT</b>	<p><b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b></p> <p><i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (przy założeniu, że stan początkowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 0 zł)</i></p>		<b>361.000</b>

**Przykład 8.11. Zastosowanie pkt 8.3.11.**

Jednostka w 20X1 r. poniosła:

- stratę z pozostałych źródeł w wysokości 800.000 zł,
- stratę z kwalifikowanego IP (patent) w wysokości 500.000 zł,
- stratę z kwalifikowanego IP (prawo ochronne na wzór przemysłowy) w wysokości 1.200.000 zł.

W jednostce nie występują dodatnie lub ujemne różnice przejściowe. Stan początkowy rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 0 zł.

Przepisy podatkowe przewidują, że strata z innych źródeł może być odliczona od dochodu z tego samego źródła w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo strata może być odliczona od dochodu z tego samego źródła jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości całkowitej straty podlegającej odliczeniu. W przypadku przychodów związanych z kwalifikowanym prawem IP wysokość straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesionej w roku podatkowym może obniżyć dochód osiągnięty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych z tego samego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, tego samego rodzaju produktu (w tym usługi) lub tej samej grupy produktów (w tym usług), w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

Dochody z pozostałych źródeł opodatkowane są stawką 19%, natomiast dochody z kwalifikowanych praw IP objęte są stawką podatkową 5%.

**Ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X1 r.:**

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>Obliczenia</b>
Strata podatkowa z innych źródeł:	152.000	$800.000 \times 19\%$
Strata podatkowa z kwalifikowanego IP (patent):	25.000	$500.000 \times 5\%$

<i>Strata podatkowa z kwalifikowanego IP (prawo ochronne na wzór przemysłowy):</i>	60.000	$1\,200.000 \times 5\%$
<b>Razem:</b>	<b>237.000</b>	

**Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X1 r.:**

Przy ustalaniu odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy uwzględnić pkt 8.3.3-8.3.6. W 20X1 r. aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostały w całości objęte odpisem aktualizującym, ze względu na istnienie wysokich strat podatkowych na wszystkich źródłach przychodów oraz brak pozytywnych informacji dotyczących efektów działalności w przyszłości.

**Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X1 r.**

<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>237.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>  <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; stan początkowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosił 0 zł.</i>		<b>237.000</b>

Jednostka w 20X2 r. uzyskała:

- dochód z pozostałych źródeł w wysokości 200.000 zł,
- dochód z kwalifikowanego IP (patent) w wysokości 100.000 zł.

Jednocześnie poniosła stratę z kwalifikowanego IP (prawo ochronne na wzór przemysłowy) w wysokości 400.000 zł.

W jednostce nie występują dodatnie lub ujemne różnice przejściowe. Zasady dotyczące odliczania strat podatkowych od dochodu oraz wysokość stawek podatkowych pozostały bez zmian.

**Ustalenie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X2 r.:**

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>Obliczenia</b>
<i>Strata podatkowa z innych źródeł:</i>	114.000	$(800.000 - 200.000) \times 19\%$
<i>Strata podatkowa z kwalifikowanego IP (patent):</i>	20.000	$(500.000 - 100.000) \times 5\%$
<i>Strata podatkowa z kwalifikowanego IP (prawo ochronne na wzór przemysłowy):</i>	80.000	$(1.200.000 + 400.000) \times 5\%$
<b>Razem:</b>	<b>214.000</b>	

**Ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X2 r.:**

Przy ustalaniu odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy uwzględnić pkt 8.3.3.-8.3.6.

W każdym z następujących lat planowane jest osiągnięcie dochodu:

- z innych źródeł w wysokości 500.000 zł rocznie,
- z kwalifikowanego IP (patent) w wysokości 200.000 zł rocznie.

Biorąc to pod uwagę, w 20X2 r. przyjęto założenie, że uzyskanie korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego stało się prawdopodobne w przypadku innych źródeł i kwalifikowanego IP (patent), ponieważ zaczęły przeważać argumenty przeciw ustalaniu odpisów aktualizujących wartość tej części aktywów (np. straty mogły wynikać ze zdarzeń incydentalnych, których prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia jest niske lub realizacja zawartych umów spowoduje uzyskanie dochodu lub podstawy opodatkowania w kwocie pozwalającej na odliczenie tych strat podatkowych).

Natomiast, biorąc pod uwagę istnienie wysokiej straty podatkowej z kwalifikowanego IP (prawo ochronne na wzór przemysłowy) oraz brak pozytywnych informacji dotyczących efektów działalności uznano, że nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu przez jednostkę z tego tytułu w ciągu najbliższych 5 lat. W związku z tym, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego związane ze stratą podatkową z kwalifikowanego IP (prawo ochronne na wzór przemysłowy) zostały w całości objęte odpisem aktualizującym.

**Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X2 r.**

<b>DT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b> <i>Uzasadnienie: zobacz ustalenie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; stan początkowy odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosił 237.000 zł.</i>	<b>157.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>		<b>157.000</b>

**IX Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny. Ujmowanie kosztu lub przychodu z tytułu podatku dochodowego**

9.1. Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące operacji rozliczanych z kapitałem (funduszem) własnym, odnosi się również na kapitał (fundusz) własny<sup>48</sup>.

**Przykład 9.1. Zastosowanie pkt 9.1.**

W 20X3r. jednostka nabyła akcje, klasyfikując je do kategorii aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Cenę ich nabycia ustalono na 1.050.000 zł. Na 31.12.20X3r. wyceniono akcje w

<sup>48</sup> Zobacz: art. 37 ust. 9 ustawy o rachunkowości.

wartości godziwej tj. 1.500.000 zł. Zasady (polityka) rachunkowości przyjęte przez jednostkę przewidują odnoszenie skutków przeceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży na kapitał z aktualizacji wyceny.

Przepisy podatkowe przewidują, że przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów z tytułu akcji są ujmowane w momencie ich zbycia. Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3r. przewiduje, że dla 20X4r. stawka podatkowa wyniesie 19%.

		31.12.20X3r.	
<b>Wartość bilansowa inwestycji w akcje na 31.12.20X3r.:</b>		<b>1.500.000 zł</b>	
<b>Wartość podatkowa inwestycji w akcje na 31.12.20X3r.:</b>		<b>1.050.000 zł</b>	
<b>Różnica przejściowa:</b>		<b>450.000 zł</b>	
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>		<b>85.500 zł</b>	
Zgodnie z pkt 9.1., ujęta rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny o 85.500 zł. \			
<b>Ujęcie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X3 r.</b>			
<b>DT</b>	<b>Kapitał z aktualizacji wyceny</b>	<b>85.500</b>	
<b>CT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>85.500</b>

**Przykład 9.2. Zastosowanie pkt 9.1.**

W dniu 1.07.20X3r. jednostka nabyła obligacje o wartości nominalnej 1.000.000 zł i terminie wykupu 31.12.20X6r., klasyfikując je jako dostępne do sprzedaży. Odsetki od obligacji wynoszą 4% i są płatne 31 grudnia każdego roku. Cena nabycia obligacji wyniosła 920.851 zł (w tym 20.000 zł odsetek naliczonych na dzień nabycia). W dniu 31.12.20X3r. wartość godziwą obligacji ustalono na 950.000 zł (wartość ta nie zawierała odsetek, zapłaconych w tym dniu). Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży są ujmowane przez jednostkę w kapitale z aktualizacji wyceny (efektywną stopę procentową ustalono na 7,30%).

Przepisy podatkowe przewidują, że przychody podatkowe z tytułu odsetek są ujmowane w momencie ich otrzymania. W momencie zbycia obligacji ujmowane są przychody podatkowe w wysokości należnej kwoty i koszty uzyskania przychodów w wysokości ceny nabycia (skorygowanej o odsetki zawarte w cenie nabycia, jeżeli uprzednio były one zapłacone). Skutki wyceny obligacji na dzień bilansowy nie stanowią natomiast przychodów podatkowych ani kosztów uzyskania przychodów. Ustawa o podatku dochodowym przewiduje, że dla 20X4r. stawka podatkowa wyniesie 19%.

		31.12.20X3r.	
<b>Wartość bilansowa inwestycji w obligacje:</b>		<b>950.000 zł</b>	
<b>Wartość podatkowa inwestycji w obligacje:</b>		<b>900.851 zł</b> 920.851-20.000	
<b>Różnica przejściowa (dodatnia), w tym:</b>		<b>49.149 zł</b>	

- uwzględniona w wyniku finansowym:		13.019,08 zł	
		$920.851 \times (1 + 7,30\%)^{1/2} - (1.000.000 \times 4\%) - 900.851$	
- uwzględniona w kapitale z aktualizacji wyceny:		36.129,92 zł	
		49.149 - 13.019,08	
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>		<b>9.338,31 zł</b>	
		$19\% \times 49.149$	
- zwiększenie kosztów podatku dochodowego (odsetki):		2.473,63 zł	
		$19\% \times 13.019,08$	
- zmniejszenie kapitału z aktualizacji wyceny (wycena):		6.864,68 zł	
		$19\% \times 36.129,92$	
Zgodnie z pkt 9.1., ujęta rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 9.338,31 zł zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny w kwocie 6.864,68 zł i zwiększy koszty podatku dochodowego o 2.473,63 zł.			
<b>Ujęcie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego - księgowanie na 31.12.20X3 r.</b>			
<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>2.473,63</b>	
<b>DT</b>	<b>Kapitał z aktualizacji wyceny</b>	<b>6.864,68</b>	
<b>CT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>9.338,31</b>

9.2. Zobowiązanie (należność) z tytułu podatku dochodowego, które powstaje w związku z operacją rozliczaną z kapitałem (funduszem) własnym, ujmuje się również w kapitale (funduszu) własnym.

9.3. Wpływający na wynik finansowy podatek dochodowy za dany okres sprawozdawczy obejmuje:

- a) część bieżącą,
- b) część odroczoną<sup>49</sup>.

9.4. Skutki ujęcia oraz wyceny (w tym dokonania odpisów aktualizujących) należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych są ujmowane w rachunku zysków i strat, z wyłączeniem skutków:

- a) ujęcia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku ze zdarzeniami bezpośrednio wpływającymi na kapitał (fundusz) własny, o których mowa w pkt 9.1. i 9.2., z zastrzeżeniem pkt 9.5.,
- b) zmian przepisów podatkowych, w zakresie różnic przejściowych dotyczących transakcji, które wpłynęły na kapitał z aktualizacji wyceny, o których mowa w pkt 9.5. i 9.6.,
- c) odniesienia odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kapitał z aktualizacji wyceny, o czym mowa w pkt 9.7.a.,
- d) odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o czym mowa w pkt 10.3.,
- e) odliczeń od podatku lub refundacji jednostce będącej podatnikiem w jakiegokolwiek innej formie podatku, pobieranego przez płatnika, w przypadku, gdy wraz z odliczeniem lub refundacją następuje zmniejszenie wartości bilansowej składnika

<sup>49</sup> Zobacz: art. 37 ust. 8 ustawy o rachunkowości.

- aktywów,
- f) ujęcia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z połączeniem lub nabyciem jednostki albo jej zorganizowanej części (zobacz pkt 11.2., 11.4.),
- g) ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z włączeniem danych jednostki do skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą pełną lub metodą proporcjonalną (zobacz pkt 12.2.1., 12.2.3. - 12.2.5.).

<b>Przykład 9.3. Zastosowanie pkt 9.4.</b>		
<i>Stan aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek i koniec 20X3r. był w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki OMEGA S.A. następujący:</i>		
	<b>1.01.20X3r.</b>	<b>31.12.20X3r.</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w tym:</b>	<b>3.000.000</b>	<b>8.000.000</b>
<i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące inwestycji wycenianych w wartości godziwej (różnice z wyceny ujęto w kapitale z aktualizacji wyceny):</i>	2.000.000	3.000.000
<i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące pozostałych operacji:</i>	1.000.000	5.000.000
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w tym:</b>	<b>2.000.000</b>	<b>7.000.000</b>
<i>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące inwestycji wycenianych w wartości godziwej (różnice z wyceny ujęto w kapitale z aktualizacji wyceny):</i>	1.000.000	3.000.000
<i>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące pozostałych operacji:</i>	1.000.000	4.000.000
<p><i>W roku obrotowym 20X3 powstało zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, w kwocie 10.000.000 zł, które uwzględnia zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów tzw. kosztów finansowania własnego związanych z przekazaniem zysku na kapitał zapasowy. Obniżenie zobowiązania z tego tytułu wynosiło 47.500 zł (250.000 zł × 19%).</i></p> <p><i>W roku obrotowym 20X3 OMEGA S.A. nie łączyła się z innymi spółkami, nie nabywała również innych jednostek lub ich zorganizowanych części. OMEGA S.A. nie korzystała w latach uprzednich ani w roku bieżącym z premii inwestycyjnych.</i></p>		
<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego w 20X3r. (wykazywane w rachunku zysków i strat):</b>		<b>9.047.500</b>
		<i>10.000.000+47.500-(5.000.000-1.000.000)+(4.000.000-1.000.000)</i>
<b>Kwota korekty kapitału zapasowego wynikająca z zaliczenia tzw. kosztów finansowania własnego do kosztów uzyskania przychodów w 20X3r.:</b>		<b>47.500</b>



<b>Kwota korekty kapitału z aktualizacji wyceny wynikająca z wyceny aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dokonana w 20X3r.:</b>	<b>-1.000.000</b> (3.000.000-2.000.000)-(3.000.000-1.000.000)
---	--

**Przykład 9.4. Zastosowanie pkt 9.4.**

Przy sporządzeniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy 20X3r., ustalono, że jednostka nie tworzyła rezerw na nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne. Ze względu na wysokość kwot dotyczących tych świadczeń, uznano że błąd ten należy rozliczyć przez wynik finansowy z lat ubiegłych<sup>50</sup>.

Aby poprawnie rozliczyć skutki błędu ustalono co następuje:

	<b>20X2r.</b>	<b>20X3r.</b>
<b>Rezerwy na świadczenia emerytalne i podobne na początek okresu:</b>	<b>20.000.000</b>	<b>21.800.000</b>
<b>Zwiększenia rezerw z tytułu naliczenia odsetek (zmiana wartości w trakcie okresu spowodowana upływem czasu):</b>	<b>1.600.000</b>	<b>1.308.000</b>
<b>Zwiększenia rezerw z tytułu strat wynikających przeszacowania aktuarialnego:</b>	<b>2.280.000</b>	<b>954.400</b>
<b>Zmniejszenia rezerw z tytułu wymagalnych świadczeń:</b>	<b>2.080.000</b>	<b>1.112.400</b>
<b>Rezerwy na świadczenia emerytalne i podobne na koniec okresu:</b>	<b>21.800.000</b>	<b>22.950.000</b>

W celu uwzględnienia rezerw na świadczenia emerytalne i podobne w sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na 31.12.20X3r., w księgach rachunkowych ujęto rezerwę w kwocie 22.950.000 zł oraz zmniejszono wynik finansowy za rok 20X3 o kwotę 1.150.000 zł (1.308.000+954.400-1.112.400), zaliczając pozostałą kwotę tj. 21.800.000 zł do wyniku z lat ubiegłych. W sprawozdaniu finansowym za 20X3r. zapewniono porównywalność sprawozdania finansowego za 20X2r. poprzez zmniejszenie wyniku za 20X2r. o kwotę 1.800.000 zł (1.600.000+2.280.000-2.080.000), zaliczając pozostałą kwotę tj. 20.000.000 zł do wyniku z lat ubiegłych.

Ujęte rezerwy z tytułu świadczeń emerytalnych i podobnych stanowiły podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Stawka podatku dochodowego ustalona przez przepisy podatkowe dla wszystkich lat wynosi 19%.

Aby ująć efekty podatku odroczonego dotyczące błędu ustalono co następuje:

<sup>50</sup> Zobacz: art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

	<b>31.12.20X1r.</b>	<b>31.12.20X2r.</b>	<b>31.12.20X3r.</b>
<b>Wartość podatkowa:</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Wartość bilansowa:</b>	<b>20.000.000</b>	<b>21.800.000</b>	<b>22.950.000</b>
<b>Różnice przejściowe (ujemne):</b>	<b>-20.000.000</b>	<b>-21.800.000</b>	<b>-22.950.000</b>
<b>Stawka podatku dochodowego:</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>	<b>19%</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>3.800.000</b> <i>19%×20.000.000</i>	<b>4.142.000</b> <i>19%×21.800.000</i>	<b>4.360.500</b> <i>19%×22.950.000</i>
<p><i>W księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym za 20X3r. ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 4.360.500 zł, zmniejszając koszty podatku za rok 20X3r. o 218.500 zł (4.142.000-4.360.500) i zaliczając kwotę 4.142.000 zł do wyniku z lat ubiegłych:</i></p>			
<b>DT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>4.360.500</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>		<b>218.500</b>
<b>CT</b>	<b>Wynik finansowy z lat ubiegłych</b>		<b>4.142.000</b>
<p><i>W sprawozdaniu finansowym za 20X3r. należy zapewnić porównywalność ze sprawozdaniem finansowym za 20X2r. poprzez zmniejszenie kosztów podatku za 20X2r. o kwotę 342.000 zł (3.800.000-4.142.000) i zaliczenie pozostałej kwoty tj. 3.800.000 do wyniku z lat ubiegłych. Do ujęcia tej korekty stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.</i></p> <p><i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalone na 31.12.20X1r., na 31.12.20X2r. oraz na 31.12.20X3r. podlegają weryfikacji w celu ustalenia czy nie nastąpiła utrata ich wartości.</i></p>			

9.5. Jeżeli wskutek zmian przepisów podatkowych następuje zmiana stawek podatkowych, jakie będą stosowane w przyszłości, lub ustalenie stawek podatkowych dla lat, dla których przepisy nie określały dotychczas stawek, skutki tych zmian uwzględnia się w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiła zmiana przepisów. Skutki wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego według zmienionych stawek podatkowych są ujmowane w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem skutków wyceny tych aktywów i rezerw, które zgodnie z pkt 9.1., zostały uwzględnione w kapitale własnym. Skutki wyceny tych aktywów i rezerw według zmienionych stawek odnoszone są również na kapitał własny.

**Przykład 9.5. Zastosowanie pkt 9.5.**

W grudniu 20X0r. jednostka nabyła budynek wykorzystywany dla celów ogólnego zarządu za 1.000.000 zł. Budynek będzie amortyzowany metodą liniową przez okres 20 lat. Oczekuje się, że po tym okresie zostanie zbyty za 600.000 zł. Roczna amortyzacja wynosi 20.000 zł.

Dla celów podatkowych budynek jest amortyzowany metodą liniową stawką 2,5%. (amortyzacja roczna 25.000 zł).

Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X0r. przewiduje następujące stawki podatkowe:

- w 20X1r. – 28%,
- w 20X2r. – 28%,
- w 20X3r. – 24%,
- od 20X4r. – 22%.

Zmiany ustawy o podatku dochodowym wprowadziły następujące stawki podatkowe:

- zmiana uchwalona w 20X2r. określiła stawkę podatkową dla 20X3r. i kolejnych lat - 27%;
- zmiana uchwalona w 20X3r. określiła stawkę podatkową dla 20X4r. i kolejnych lat - 19%;
- zmiany uchwalone w 20X4r. i w kolejnych latach określały stawkę podatkową dla następnych lat na 19%.

Podstawa opodatkowania po odliczeniach w każdym z rozpatrywanych okresów (bez uwzględnienia amortyzacji budynku) wynosiła 200.000 zł. Oprócz różnic przejściowych dotyczących budynku, nie występowały inne różnice przejściowe.

	31.12.20X1r.	31.12.20X2r.	31.12.20X3r.	31.12.20X4r.	31.12.20X5r.	31.12.20X6r.
<b>Wartość bilansowa:</b>	<b>980.000</b>	<b>960.000</b>	<b>940.000</b>	<b>920.000</b>	<b>900.000</b>	<b>880.000</b>
<b>Wartość podatkowa:</b>	<b>975.000</b>	<b>950.000</b>	<b>925.000</b>	<b>900.000</b>	<b>875.000</b>	<b>850.000</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>5.000</b>	<b>10.000</b>	<b>15.000</b>	<b>20.000</b>	<b>25.000</b>	<b>30.000</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b> (odwrócenie różnic przejściowych nastąpi przy zbyciu budynku)	<b>1.100</b> (5.000×22%)	<b>2.700</b> (10.000×27%)	<b>2.850</b> (15.000×19%)	<b>3.800</b> (20.000×19%)	<b>4.750</b> (25.000×19%)	<b>5.700</b> (30.000×19%)
<b>Zmiany stanu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>1.100</b>	<b>1.600</b>	<b>150</b>	<b>950</b>	<b>950</b>	<b>950</b>
<b>W tym zmiana rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wskutek powstania różnic przejściowych:</b>	<b>1.100</b> (22%×5.000)	<b>1.350</b> (27%×5.000)	<b>950</b> (19%×5.000)	<b>950</b> (19%×5.000)	<b>950</b> (19%×5.000)	<b>950</b> (19%×5.000)
<b>W tym zmiana rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wskutek zmiany stawki podatkowej:</b>	<b>0</b>	<b>250</b> (27%-22%) ×5.000	<b>-800</b> (19%-27%) ×10.000	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Podstawa opodatkowania po uwzględnieniu amortyzacji podatkowej budynku:</b>	<b>175.000</b> (200.000-2,5%×1.000.000)	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>
<b>Zobowiązanie podatkowe powstałe w kolejnych latach:</b>	<b>49.000</b> (175.000×28%)	<b>49.000</b> (175.000×28%)	<b>47.250</b> (175.000×27%)	<b>33.250</b> (175.000×19%)	<b>33.250</b> (175.000×19%)	<b>33.250</b> (175.000×19%)
<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego:</b>	<b>50.100</b>	<b>50.600</b>	<b>47.400</b>	<b>34.200</b>	<b>34.200</b>	<b>34.200</b>

- 9.6. Pkt 9.5. stosuje się odpowiednio do zmian wartości podatkowej obowiązków i praw (w tym strat podatkowych podlegających odliczeniu od dochodu w przyszłości), o których mowa w pkt 5.1.1., będących skutkiem zmian przepisów podatkowych.
- 9.7. Stan odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego rozlicza się między:
- a) kapitał z aktualizacji wyceny – w części, w jakiej aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które odniesiono na ten kapitał, uczestniczą w łącznej kwocie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
  - b) rachunek zysków i strat – w pozostałej części.

## **X Premie inwestycyjne**

- 10.1. Niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku nabycia lub wytworzenia określonych aktywów, podatnik ma prawo do dokonania odliczeń od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku albo do uznania pewnych kwot za koszty uzyskania przychodów. Rozwiązania podatkowe tego typu można podzielić na dwie grupy:
- a) rozwiązania, którym towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe przybierają formę przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych tzn. całkowita kwota zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach jest analogiczna, jak w razie niestosowania tego typu rozwiązań, jednak zmniejszenia te są ujmowane w większym stopniu w początkowych okresach, a w mniejszym w późniejszych okresach; zasady ujmowania efektów podatkowych tego typu rozwiązań są analogiczne do zasad uwzględniania innych różnic przejściowych przedstawionych w poprzednich rozdziałach,
  - b) rozwiązania, którym nie towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe mają charakter dotacji i nazywane są premiami inwestycyjnymi.

### ***Przykład 10.1. Zastosowanie pkt 10.1.a.***

*W dniu 15.12.20X1 r. jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 1.000.000 zł. Stosownie do obowiązujących przepisów jednostka dokonała w 20X1 r. jednorazowego odliczenia od dochodu w kwocie 1.000.000 zł. Jednocześnie jednostka utraciła prawo do amortyzowania środka trwałego dla celów podatkowych, zatem odliczenie od dochodu nie stanowi premii inwestycyjnej.*

*Odliczenie od dochodu zostało ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 20X1 r., doprowadzając do zmniejszenia kosztów podatku dochodowego. Jednocześnie jednostka ujęła rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającą z dodatniej różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową środka trwałego. Dla celów rachunkowości maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 5%, bez wartości końcowej.*

*Stawka podatku dochodowego, w myśl ustawy o podatku dochodowym, wynosi 19%.*

*Wartość bilansowa maszyny na 31.12.20X1 r. wyniosła 1.000.000 zł, natomiast na 31.12.20X2 r. – 950.000 zł ( $1.000.000 \text{ zł} - 1 \times 5\% \times 1.000.000 \text{ zł}$ ). Wartość podatkowa maszyny na 31.12.20X1 r. i 31.12.20X2 r. wyniosła 0 zł, dlatego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustalono w kwocie odpowiednio na 31.12.20X1 r. – 190.000 zł ( $1.000.000 \text{ zł} \times 19\%$ ), na 31.12.20X2 r. – 180.500 zł ( $950.000 \text{ zł} \times 19\%$ ).*

<i>W księgach rachunkowych 20X1 r. dokonuje się następującego zapisu:</i>			
<b>DT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>190.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>190.000</b>
<i>W księgach rachunkowych 20X2 r. dokonuje się następującego zapisu:</i>			
<b>DT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>9.500</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>		<b>9.500</b>

- 10.2. Jeżeli jednostka korzysta z premii inwestycyjnych, zmniejszenia zobowiązań z tytułu podatku dochodowego wskutek ich wykorzystania ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji lub dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych. Różnice przejściowe dotyczące rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujętych wskutek rozliczenia premii inwestycyjnych, nie stanowią podstawy do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 10.3. W przypadku korzystania z premii inwestycyjnych ujmowany jest również składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego związany z dochodami wolnymi od podatku nieodliczonymi w roku podatkowym oraz zmniejszeniami podstawy opodatkowania, nieodliczonymi w roku podatkowym i przeniesionymi do odliczenia w latach następnych (o czym szerzej mowa w rozdziale V.). Ten składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego podlega testom na utratę wartości – w przypadku wystąpienia utraty wartości następuje równoległe odpisanie takich rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

**Przykład 10.2. Zastosowanie pkt 10.2.**

*W dniu 15.12.20X1 r. jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 2.000.000 zł. Stosownie do obowiązujących przepisów jednostka uzyskała, w związku z nabyciem tego środka trwałego, prawo do dokonania odliczenia dochodów wolnych od podatku w latach 20X1-20X5 w łącznej kwocie 1.000.000 zł. Jednocześnie jednostka nie utraciła prawa do amortyzowania środka trwałego dla celów podatkowych. Dodatkowym warunkiem odliczania dochodów wolnych od podatku jest utrzymanie określonego poziomu zatrudnienia w latach 20X1-20X5. Powyższa sytuacja spełnia definicję premii inwestycyjnej, ponieważ mamy do czynienia z dochodami wolnymi od podatku w związku z nabyciem lub wytworzeniem składnika aktywów podlegającego amortyzacji lub gruntów zaliczonych do aktywów trwałych (z wyjątkiem gruntów wycenianych wg wartości godziwej), niewiążącego się ze zmniejszeniem wartości podatkowej maszyny (por. pkt 2.13.). Wymóg utrzymania określonego zatrudnienia jest dodatkowym warunkiem, który nie został uznany za znaczący i nie wpływa na klasyfikację korzyści podatkowej.*

*W 20X1 r. jednostka dokonała odliczeń od dochodu w kwocie 200.000 zł.*

*Efekty podatkowe premii inwestycyjnej zostały ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 20X1 r. w sposób następujący:*

- zmniejszenie kosztów podatku dochodowego w związku z odliczeniem dochodów wolnych od podatku, a tym samym zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie 38.000 zł ( $200.000 \text{ zł} \times 19\%$ ),*
- ustalenie oszczędności z tytułu premii inwestycyjnej (jednostka nie dysponowała produktami, na które rozliczane są koszty amortyzacji maszyny) w kwocie 190.000 zł ( $1.000.000 \times 19\%$ ),*
- ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 152.000 zł*

<i>[(1.000.000 zł – 200.000 zł) × 19%]</i> i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego. W księgach rachunkowych 20X1 r. dokonuje się następującego zapisu:			
<b>DT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>190.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Rozliczenia międzyokresowe przychodów</b>		<b>190.000</b>
<b>DT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>152.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>		<b>152.000</b>
<b>lub</b>			
<b>DT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>190.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Rozliczenia międzyokresowe przychodów</b>		<b>190.000</b>
<b>DT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>38.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>38.000</b>
<p>Nie później niż na dzień bilansowy jednostka powinna dokonać analizy możliwości wykorzystania dochodów wolnych od podatku w przyszłości, w tym spełnienia warunków ich odliczenia<sup>51</sup>. Jeżeli według przewidywań jednostki część dochodów wolnych od podatku nie będzie wykorzystana w przyszłości, należy dokonać odpisu aktualizującego wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (od tej części) oraz zmniejszyć rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnej.</p> <p>Premia inwestycyjna stanowi, zgodnie z pkt 10.2., rozliczenia międzyokresowe przychodów, które ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji i dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych. W związku z tym, należy ją odpisywać równolegle do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Dla celów rachunkowości i podatkowych maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 5%. Dodatkowo jednostka dokonała w 20X2 r. odliczeń od dochodu w kwocie 200.000 zł. Z przeprowadzonej analizy możliwości wykorzystania dochodów wolnych od podatku w przyszłości nie wynikała konieczność utworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.</p> <p>Efekty podatkowe premii inwestycyjnej zostały ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 20X2 r. w sposób następujący:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– zmniejszenie kosztów podatku dochodowego w związku z odliczeniem dochodów wolnych</li> </ul>			

<sup>51</sup> W przypadku warunku dotyczącego utrzymania określonego poziomu zatrudnienia w latach 20X1-20X5, jednostka ocenia na ile ten warunek jest znaczący. Występowanie zarówno warunku dotyczącego utrzymania określonego poziomu zatrudnienia, jak również nabycia lub wytworzenia składnika aktywów podlegającego amortyzacji lub gruntów zaliczonych do aktywów trwałych (z wyjątkiem gruntów wycenianych wg wartości godziwej), niewiążącego się ze zmniejszeniem jego wartości podatkowej, może oznaczać występowanie premii inwestycyjnej. Warunek dotyczący utrzymania określonego poziomu zatrudnienia może okazać się znaczący, a tym samym wpłynąć na brak kwalifikacji dochodów wolnych od podatku jako premii inwestycyjnej (np. konieczność zatrudnienia bardzo dużej liczby pracowników, przy jednoczesnym zobowiązaniu się do poniesienia nakładów na środki trwałe podlegające amortyzacji na znacząco niższym poziomie). Jeśli warunek dotyczący zatrudnienia jest uznany za znaczący to wtedy nie można uznać, że samo nabycie lub wytworzenie określonych aktywów skutkuje ujęciem aktywów z tytułu podatku odroczonego. W takiej sytuacji jednostka pomniejsza dochód o kwotę 200.000 zł w każdym z 5 lat, nie ustalając aktywów z tytułu podatku odroczonego oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów (korzyść podatkowa jest uznana jako powiązana z zatrudnieniem więc jest ujmowana w wyniku wtedy, kiedy ten warunek zatrudnienia zostaje spełniony lub wtedy gdy przestaje być warunkiem znaczącym).

od podatku, a tym samym zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie 38.000 zł ( $200.000 \text{ zł} \times 19\%$ ),

- odpis premii inwestycyjnej za 20X2 r. w kwocie 9.500 zł ( $190.000 \text{ zł} \times 5\%$ ),
- zmniejszenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 38.000 zł i zwiększenie kosztów podatku dochodowego; stan końcowy aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 114.000 zł [ $(1.000.000 \text{ zł} - 200.000 \text{ zł} - 200.000 \text{ zł}) \times 19\%$ ].

W księgach rachunkowych 20X2 r. dokonuje się następującego zapisu:

<b>DT</b>	<b>Rozliczenia międzyokresowe przychodów</b>	<b>9.500</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>		<b>9.500</b>
<b>DT</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>38.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>38.000</b>

Zgodnie z pkt 4.1.7. ujęcie premii inwestycyjnej jako rozliczeń międzyokresowych przychodów powoduje powstanie różnic przejściowych dotyczących tej pozycji bilansu, gdyż kwota premii inwestycyjnej, odpisywanej na wynik finansowy w kolejnych latach, nie będzie stanowiła przychodów podatkowych. Jednak zgodnie z pkt 10.2. te różnice przejściowe są pomijane przy ustaleniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

### **Przykład 10.3. Zastosowanie pkt 10.2.**

W wyniku działalności badawczo-rozwojowej Y sp. z o.o. opracowała nowy produkt. W celu rozpoczęcia produkcji w dniu 15.12.20X8 r. nabyła fabrycznie nowy środek trwały zaliczony do grupy 3-6 albo 8 klasyfikacji środków trwałych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wprowadziła do ewidencji środków trwałych. 20.12.20X8 r. jednostka zapłaciła za ten środek trwały 500.000 zł. W grudniu 20X8 r. jednostka uzyskała prawo do odliczeń związanych z tzw. wydatkami na prototyp. Przepisy podatkowe przewidują możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania w wysokości 30% wydatków poniesionych przez podatnika, przy czym wysokość odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych. Zmniejszenie to nie powoduje obniżenia wartości podatkowej środka trwałego. Stawka podatku dochodowego wynosi 19%.

W przypadku gdy wysokość podstawy opodatkowania, nie pozwala na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowego środka trwałego, zmniejszenia podstawy opodatkowania można dokonać w ciągu sześciu następnych lat podatkowych.

Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 500.000 zł

Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 500.000 zł

Różnica przejściowa: 0 zł

Rozliczenia międzyokresowe przychodów w związku z premią inwestycyjną na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 28.500 zł ( $30\% \times 500.000 \times 19\% = 28.500$ ).

Równowartość rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększa koszty podatku dochodowego.

Wariant A

Podstawa opodatkowania spółki Y w bieżącym roku, pozwala na odliczenie kwoty wydatków na

nabycie środka trwałego.

Przy ustalaniu podstawy opodatkowania po odliczeniach, spółka Y pomniejsza podstawę opodatkowania o kwotę 150.000 zł. Efektem jest:

- zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego o 28.500 zł, w związku z uwzględnieniem wydatków na nabycie środka trwałego,
- ujęcie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i kosztów podatku dochodowego w kwocie 28.500 zł.

Łączny efekt uwzględnienia zmniejszenia podstawy opodatkowania, związanego z wydatkami na nabycie nowego środka trwałego, nie wpływa na koszty podatku dochodowego spółki Y.

**Wariant B**

Podstawa opodatkowania spółki Y nie pozwala na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowego środka trwałego. Brak jest dowodów wskazujących na możliwość odzyskania w przeszłości korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Spółka Y:

- ujmuje rozliczenia międzyokresowe przychodów i koszty podatku dochodowego w kwocie 28.500 zł,
- ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 28.500 zł (jako iloczyn stawki podatkowej i kwoty zmniejszenia podstawy opodatkowania) i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego,
- przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak podstawy opodatkowania, pozwalającej na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowego środka trwałego stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego spółka Y ujmuje odpis aktualizujący aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejsza rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

#### **Przykład 10.4. Zastosowanie pkt 10.2.**

S sp. z o.o. w 20X9 r. rozpoczęła działalność na terenie umożliwiającym skorzystanie ze zwolnienia przedmiotowego. Zgodnie z obowiązującymi przepisami jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku nakłady na środki trwałe związane z założeniem nowego zakładu, które wyniosły w 20X9 r. 2.500.000 zł.

Ze względu na fakt, że spełnione są kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej, ujmuje się rozliczenia międzyokresowe przychodów w kwocie premii (tj. w kwocie  $2.500.000 \times 19\% = 475.000$  zł) i zwiększa koszty podatku dochodowego. Rozwiązanie to stosuje się bez względu na to, czy jednostka S osiąga dochód, czy poniesie stratę podatkową.

**Wariant A**

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania za rok 20X9 spółka S uwzględnia odliczenie dochodów wolnych od podatku, związanych z działalnością na terenie umożliwiającym skorzystanie ze zwolnienia przedmiotowego.

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania spółki S następuje odliczenie dochodów wolnych od podatku. Efektem jest:

- zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego o 475.000 zł, w związku z uwzględnieniem dochodów wolnych od podatku,



- ujęcie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i kosztów podatku dochodowego w kwocie 475.000 zł.

Łączny efekt uwzględnienia dochodów wolnych od podatku nie wpływa na koszty podatku dochodowego spółki S.

#### **Wariant B**

Spółka S nie ma możliwości uwzględnienia, przy ustaleniu podstawy opodatkowania, dochodów wolnych od podatku, związanych z działalnością na terenie umożliwiającym skorzystanie ze zwolnienia przedmiotowego. Dochody wolne od podatku będą uwzględniane przy ustaleniu podstawy opodatkowania w następnych latach podatkowych. Brak jest dowodów wskazujących na możliwość odzyskania w przyszłości korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

#### **Spółka S:**

- ujmuje rozliczenia międzyokresowe przychodów i koszty podatku dochodowego w kwocie 475.000 zł,
- ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 475.000 zł (jako iloczyn stawki podatkowej i kwoty dochodów wolnych od podatku, podlegających odliczeniu w przyszłych latach podatkowych) i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego,
- przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S zmniejsza rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

#### **Przykład 10.5. Zastosowanie pkt 10.2.**

K sp. z o.o. poniosła w 20X8 r koszty związane z udziałem w zagranicznych targach. Celem targów było zaprezentowanie nowego produktu i zdobycie nowych klientów w kraju, w którym dotychczas jednostka nie oferowała swoich produktów. Dodatkowo jednostka poniosła koszty wypromowania produktu w nowym kraju zbytu.

Łączna kwota wydatków w 20X8 r. wyniosła 1.000.000 zł.

W 20X8 r. jednostka uzyskała prawo do odliczeń związanych z tzw. kosztami na ekspansję. Przepisy podatkowe przewidują możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania w wysokości 100% kosztów poniesionych przez jednostkę, nie więcej jednak niż 1.000.000 zł w roku podatkowym. Jednostka jest uprawniona do skorzystania z odliczenia pod warunkiem, że w okresie 2 kolejno następujących po sobie latach podatkowych, licząc od roku poniesienia kosztów, zwiększyła przychody ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów lub osiągnęła przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych lub osiągnęła przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju. W przypadku skorzystania z odliczenia, a następnie niespełnienia warunku wzrostu przychodów ze sprzedaży, jednostka jest obowiązana do odpowiedniego doliczenia kwoty uprzednio odliczonej, w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym upłynął termin do osiągnięcia przychodów ze sprzedaży produktów. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów. W przypadku poniesienia w tym roku straty lub osiągnięcia dochodu niższego od kwoty odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w kolejnych 6 latach podatkowych.

*Stawka podatku dochodowego wynosi 19%.*

*Ze względu na fakt, że nie są spełnione kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej, skutki uzyskania prawa do odliczeń nie są ujmowane jako rozliczenia międzyokresowe przychodów.*

*Wariant A:*

*Jeżeli K sp. z o.o. osiąga dochód, odliczenie w kwocie 1.000.000 zł powoduje zmniejszenie kosztów podatku dochodowego i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł.*

*Wariant B:*

*Jeżeli spółka K nie osiągnie dochodu do opodatkowania, ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego. Następnie K przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka K ujmuje koszty podatku dochodowego.*

## **XI Połączenia. Nabycie jednostki lub jej zorganizowanej części**

- 11.1. Zasady przedstawione w poprzednich rozdziałach stosuje się do połączeń jednostek, z uwzględnieniem wyjaśnień zawartych w tym rozdziale.
- 11.2. Na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia ustala się aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące podmiotu przejętego. Wartość tych aktywów i rezerw jest uwzględniana przy ustaleniu wartości aktywów netto podmiotu przejętego, a pośrednio przy ustaleniu wartości firmy.
- 11.3. Na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia ustala się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące podmiotu przejmującego, z których uzyskanie korzyści w przyszłości stało się, zgodnie z pkt 8.3.1. – 8.3.11., prawdopodobne wskutek tegoż połączenia. Wartość tych aktywów zmniejsza koszty podatku dochodowego.
- 11.4. Jeżeli na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia:
  - a) ustalono dodatnią wartość firmy, nie uwzględniając przy tym aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących jednostki przejętej, ponieważ były one objęte odpisami aktualizującymi, oraz
  - b) po terminie połączenia, lecz nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiło połączenie, uzyskano informacje o okolicznościach występujących na dzień połączenia, świadczące o uzyskaniu korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących jednostki przejętej, wynikający z tego powodu wzrost wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejsza wartość firmy. Korekta wynikająca z tego tytułu nie może doprowadzić wartości firmy do kwoty mniejszej niż 0.
- 11.5. Jeżeli na dzień połączenia rozliczanego metodą łączenia udziałów ustalono wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego bez odpisów aktualizujących, które anulowano wskutek połączenia, a w poprzednich okresach od wynikających z tych samych różnic przejściowych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonano odpisów aktualizujących, sprawozdania finansowe za poprzednie okresy

przedstawiane dla celów porównawczych należy tak skorygować, aby wyeliminować utworzone na nie odpisy aktualizujące. Jeżeli wskutek połączenia rozliczanego metodą łączenia udziałów, na dzień połączenia ustalono odpisy aktualizujące część aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, przyjmuje się, że odpisy te dotyczą wszystkich ujemnych różnic przejściowych, określonych na ten dzień, w proporcji do udziału w łącznej ich wartości. W tym przypadku dane porównawcze należy skorygować odpowiednio przyjmując, że odpisy aktualizujące powinny pokrywać część wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z tych samych różnic przejściowych.

11.6. Zasady określone w pkt 11.1. – 11.5. stosuje się również odpowiednio do nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części.

## **XII Skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych. Wycena udziałów w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych**

### **XII.1 Wprowadzenie**

12.1.1. Zasady określone w rozdziałach I – X stosuje się odpowiednio do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, przy konsolidowaniu jednostki metodą pełną lub metodą proporcjonalną oraz do wyceny udziałów metodą praw własności w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, z uwzględnieniem wyjaśnień zawartych w tym rozdziale.

### **XII.2 Tworzenie rezerw i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na dzień objęcia kontroli**

12.2.1. Na dzień objęcia kontroli ustala się aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące jednostki zależnej. Wartość tych aktywów i rezerw uwzględnia się przy ustalaniu wartości aktywów netto tej jednostki, a pośrednio przy ustalaniu wartości firmy oraz kapitałów mniejszości.

12.2.2. Na dzień objęcia kontroli ustala się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące jednostki dominującej, z których uzyskanie korzyści w przyszłości stało się prawdopodobne wskutek tego zdarzenia, zgodnie z pkt 8.3.1. – 8.3.11. Wartość tych aktywów zmniejsza koszty podatku dochodowego.

#### **Przykład 12.1. Zastosowanie pkt 12.2.1. i 12.2.2.**

*Spółka akcyjna D nabyła 31.12.20X3r. 80% akcji spółki akcyjnej Z za cenę 3.200.000 zł.*

*Bilanse obu spółek na 31.12.20X3r. przedstawiono poniżej:*

AKTYWA		<b>D</b>	<b>Z</b>
<b>A.</b>	<b>Aktywa trwałe</b>	<b>7.000.000</b>	<b>2.000.000</b>
I.	Wartości niematerialne i prawne	962.000	0
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	2.800.000	2.000.000
III.	Inwestycje długoterminowe		
I.	Długoterminowe aktywa finansowe		
a)	W jednostkach powiązanych		
–	Akcje i udziały	3.200.000	0
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe		
I.	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	38.000	0
<b>B.</b>	<b>Aktywa obrotowe</b>	<b>5.000.000</b>	<b>1.500.000</b>
I.	Zapasy		
1.	Materiały	1.000.000	300.000
2.	Produkty	2.000.000	700.000

II.	Należności	1.500.000	200.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	500.000	300.000
<b>RAZEM AKTYWA</b>		<b>12.000.000</b>	<b>3.500.000</b>
PASywa		<b>D</b>	<b>Z</b>
A.	<b>Kapitał własny</b>	<b>9.000.000</b>	<b>2.500.000</b>
I.	Kapitał podstawowy	6.000.000	2.000.000
II.	Kapitał zapasowy	2.500.000	250.000
III.	Pozostałe kapitały rezerwowe	200.000	100.000
IV.	Zysk (strata) netto	300.000	150.000
B.	<b>Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>	<b>3.000.000</b>	<b>1.000.000</b>
I.	Rezerwy na zobowiązania		
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	11.400
II.	Zobowiązania długoterminowe		
1.	Wobec pozostałych jednostek		
a)	Kredyty i pożyczki	1.000.000	800.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek		
1.	Wobec pozostałych jednostek		
a)	Z tytułu dostaw i usług	2.000.000	188.600
<b>RAZEM PASywa</b>		<b>12.000.000</b>	<b>3.500.000</b>

W jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółka D wycenia inwestycje w akcje długoterminowe w cenie nabycia, pomniejszonej o odpisy z tytułu utraty wartości.

Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, prezentowane w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki Z, wynikają z różnej wysokości stawek amortyzacyjnych stosowanych dla celów rachunkowości oraz dla celów podatkowych. Dla celów rachunkowości maszyna, nabyta przez spółkę Z w grudniu 20X0r. za 200.000 zł, jest amortyzowaną metodą liniową, bez wartości końcowej, przy założeniu 10–cio letniego okresu używania. Dla celów podatkowych maszyna ta jest amortyzowana metodą liniową, bez wartości końcowej, według stawki 20%. Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3r. przewiduje 19% stawkę podatkową dla 20X4r.

W jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki Z wykazano następujące różnice przejściowe oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące maszyny:

	<b>31.12.X3r.</b>
Cena nabycia maszyny	200.000
Umorzenie dla celów rachunkowości	60.000
<b>Wartość bilansowa maszyny</b>	<b>140.000</b>
Cena nabycia maszyny	200.000
Umorzenie dla celów podatkowych	120.000
<b>Wartość podatkowa maszyny</b>	<b>80.000</b>
<b>Różnica przejściowa</b>	<b>60.000</b>
<b>Stawka podatkowa</b>	<b>19%</b>
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustalona na 31.12.20X3r. w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki Z:</b>	<b>11.400</b> <b>(19%×60.000)</b>

*Spółka D w poprzednim roku obrotowym (20X2r.) poniosła stratę podatkową z innych źródeł przychodów – 200.000 zł. Przepisy podatkowe przewidują, że strata może być odliczona od dochodu z tego samego źródła:*

- *w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo*
- *jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% całkowitej straty podlegającej odliczeniu.*

*Ze względu na fakt, że w poprzednim roku obrotowym nie zostały spełnione kryteria, o których mowa w pkt 8.3.3., jednostka ujęła odpis aktualizujący wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.*

*W roku obrotowym 20X3 dochód spółki D wyniósł 0. Wobec tego, że spółka Z będzie produkować dla spółki D podzespoły, które uprzednio spółka D zakupywała od dostawcy zagranicznego po relatywnie wysokiej cenie, koszty spółki D ulegną w kolejnych latach istotnemu obniżeniu. W 20X3r. zawarto również szereg umów z odbiorcami, których realizacja w kolejnych latach, biorąc pod uwagę strukturę kosztów uwzględniającą nowego dostawcę, pozwoli na osiągnięcie korzystnych wyników finansowych oraz wysokiej podstawy opodatkowania. Dlatego biorąc pod uwagę dane wynikające z budżetu uznano, że kryteria określone w pkt 8.3.3. zostały spełnione wskutek objęcia kontrolą spółki Z<sup>52</sup>, a strata poniesiona przez spółkę D zostanie odliczona od dochodu w kolejnych 2 latach:*

	<b>20X3r.</b>		
<i>Strata podlegająca odliczeniu:</i>	200.000		
<i>Stawka podatkowa:</i>	19%		
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X3r.:</b>	<b>38.000</b> (19%×200.000)		
<i>Informacje dotyczące wartości księgowej i godziwej aktywów i zobowiązań spółki Z na 31.12.20X3r. przedstawiają się następująco:</i>			
	<b>Wartość godziwa</b>	<b>Wartość księgowa</b>	<b>Różnica przejsiowa</b>
<i>Aktywa trwale</i>	1.990.000	2.000.000	-10.000
<i>Aktywa obrotowe</i>	2.150.000	1.500.000	650.000
<i>Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania (bez rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego)</i>	688.600	988.600	-300.000

<sup>52</sup> W przykładzie przedstawiono niektóre argumenty przemawiające za (strata podatkowa w roku uprzednim, podstawa opodatkowania 0 w roku bieżącym) i przeciw (np. umowy zawarte z odbiorcami) ujęciu odpisów aktualizujących aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Informacje zawarte w przykładzie nie wystarczają do ustalenia, czy uzyskanie korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest prawdopodobne.

Przedstawione argumenty należałoby jednak przeanalizować z punktu widzenia ich ewentualnego wpływu, na oczekiwaną wysokość podstawy opodatkowania. Występowanie strat podatkowych w latach poprzedzających rok obrotowy, wskutek innych zdarzeń niż zdarzenia o charakterze niepowtarzalnym, stanowi silną przesłankę sugerującą, że straty takie mogą wystąpić i w przyszłości. Dlatego w wielu przypadkach będzie to argument wystarczający do objęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odpisami aktualizującymi. W rozpatrywanym przypadku uznano, że obniżka kosztów wskutek dostaw od spółki Z będzie na tyle istotna, że biorąc pod uwagę zawarte umowy jest prawdopodobne, że dochód jaki zostanie osiągnięty przez spółkę D pozwoli na odliczenie strat podatkowych.

Różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością księgową aktywów i zobowiązań wynikają z wyceny:

- maszyny w wartości godziwej (różnica dotycząca aktywów trwałych) niższej od wartości bilansowej (wartość godziwa maszyny – 130.000 zł, a wartość księgową – 140.000 zł; jednocześnie, zgodnie z przedstawionymi założeniami, wartość podatkowa maszyny wyniosła 80.000 zł),
- produktów w wartości godziwej (różnica dotycząca aktywów obrotowych) wyższej od wartości bilansowej,
- zobowiązań długoterminowych z tytułu kredytu o stałym oprocentowaniu w wartości godziwej (różnica dotycząca zobowiązań i rezerw na zobowiązania) niższej od wartości bilansowej; odsetki jak i raty kapitałowe od tych zobowiązań będą płatne poczynając od 20X5r.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących aktywów jednostki objętej kontrolą:

Maszyna	Wartość godziwa maszyny:	130.000
	Wartość podatkowa maszyny:	80.000
	<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>50.000</b>
Zapasy	Wartość godziwa produktów:	1.350.000
	Wartość podatkowa produktów:	700.000
	<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>650.000</b>
Zobowiązania	Wartość godziwa zobowiązań z tytułu kredytu:	500.000
	Wartość podatkowa zobowiązań z tytułu kredytu:	800.000
	<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>300.000</b>
<b>Różnice przejściowe dodatnie razem:</b>		<b>1.000.000</b>
<b>Różnice przejściowe ujemne razem:</b>		<b>0</b>

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w skonsolidowanym bilansie:

Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	50.000
Różnice przejściowe dotyczące produktów:	650.000
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań z tytułu kredytu:	300.000
<b>Różnice przejściowe dodatnie razem:</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Stawka podatkowa właściwa do ustalenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>19%</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>190.000</b>
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęta w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki Z:</b>	<b>11.400</b>
<b>Korekta rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>178.600</b>

Obliczenie wartości firmy:

Cena nabycia udziałów spółki Z:		3.200.000
<b>Wartość godziwa aktywów netto spółki Z:</b>		
Wartość godziwa aktywów:	4.140.000	
Wartość godziwa zobowiązań i rezerw na zobowiązania (bez rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego):	688.600	
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące jednostki objętej kontrolą:	190.000	
<b>Wartość godziwa aktywów netto spółki Z:</b>		<b>3.261.400</b>
Udział w aktywach netto spółki Z:		80%
<b>Wartość godziwa aktywów netto spółki Z przypadająca na jednostkę dominującą D:</b>		<b>2.609.120</b> (80%×3.261.400)

<b>Wartość firmy:</b>		<b>590.880</b> (3.200.000- 2.609.120)
-----------------------	--	---

*Obliczenie kapitałów mniejszości:*

<b>Wartość godziwa aktywów netto spółki Z:</b>	<b>3.261.400</b>
<b>Udział udziałowców mniejszościowych w aktywach netto spółki Z:</b>	<b>20%</b>
<b>Wartość godziwa aktywów netto spółki Z przypadająca na udziałowców mniejszościowych:</b>	<b>652.280</b>

*Skonsolidowany bilans grupy D+Z:*

	AKTYWA	D	Z	RAZEM	WYŁĄCZENIA		RAZEM
					DT	CT	
<b>A.</b>	<b>Aktywa trwałe, w tym:</b>	<b>7.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>9.000.000</b>			
	- rzeczowe aktywa trwałe	2.800.000	2.000.000	4.800.000		10.000 (1)	4.790.000
	- akcje D	3.200.000	0	3.200.000		3.200.000 (2)	
	- wartość firmy – jednostki zależne	0	0	0	2) 590.880		590.880
	- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	38.000	0	38.000			38.000
<b>B.</b>	<b>Aktywa obrotowe</b>	<b>5.000.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>6.500.000</b>	<b>1) 650.000</b>		<b>7.150.000</b>
	<b>RAZEM AKTYWA</b>	<b>12.000.000</b>	<b>3.500.000</b>	<b>15.500.000</b>	<b>1.240.880</b>	<b>3.210.000</b>	<b>13.530.880</b>
	PASywa	D	Z	RAZEM	WYŁĄCZENIA		RAZEM
					DT	CT	
<b>A.</b>	<b>Kapitał własny</b>	<b>9.000.000</b>	<b>2.500.000</b>	<b>11.500.000</b>	<b>3.261.400</b>	<b>761.400</b>	<b>9.000.000</b>
<b>I.</b>	<b>Kapitał podstawowy</b>	<b>6.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>8.000.000</b>	<b>2) 2.000.000</b>		<b>6.000.000</b>
<b>II.</b>	<b>Kapitał zapasowy</b>	<b>2.500.000</b>	<b>250.000</b>	<b>2.750.000</b>	<b>2) 250.000</b>		<b>2.500.000</b>
<b>III.</b>	<b>Pozostałe kapitały rezerwowe</b>	<b>200.000</b>	<b>100.000</b>	<b>300.000</b>	<b>2) 100.000</b>		<b>200.000</b>
<b>IV.</b>	<b>Zysk (strata) netto</b>	<b>300.000</b>	<b>150.000</b>	<b>450.000</b>	<b>2) 150.000</b>		<b>300.000</b>
<b>V.</b>	<b>Kapitał z aktualizacji wyceny jednostki zależnej</b>				<b>2) 761.400</b>	<b>761.400 (1)</b>	
<b>B.</b>	<b>Kapitał mniejszości</b>					<b>652.280 (2)</b>	<b>652.280</b>
<b>C.</b>	<b>Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>	<b>3.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>4.000.000</b>	<b>1) 300.000</b>	<b>178.600 (1)</b>	<b>3.878.600</b>
	<b>RAZEM PASywa</b>	<b>12.000.000</b>	<b>3.500.000</b>	<b>15.500.000</b>	<b>3.561.400</b>	<b>1.592.280</b>	<b>13.530.880</b>

**Objaśnienie korekt:**

- 1) Korekty wartości księgowej aktywów i zobowiązań przejętej spółki Z do wartości godziwej,
- 2) Ustalenie wartości firmy, kapitałów mniejszości oraz eliminacja kapitałów własnych przejętej spółki Z.

12.2.3. Zasady, o których mowa w pkt 12.2.1. i 12.2.2. stosuje się odpowiednio również do ujęcia jednostki metodą proporcjonalną oraz do wyceny udziałów metodą praw własności w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, na dzień powstania stosunku podporządkowania lub na dzień jego wzmocnienia.

12.2.4. Jeżeli na dzień objęcia kontroli:

- a) ustalono dodatnią wartość firmy, nie uwzględniając przy tym aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących jednostki przejętej, ponieważ były one objęte odpisami aktualizującymi,
- b) po terminie objęcia kontrolą, lecz nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiło objęcie kontrolą, uzyskano informacje o okolicznościach występujących na dzień objęcia kontrolą, świadczące o uzyskaniu korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących jednostki zależnej, wynikający z tego powodu wzrost wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejsza wartość firmy. Korekta wynikająca z tego tytułu nie może doprowadzić wartości firmy do kwoty mniejszej niż 0.

12.2.5. Zasady, o których mowa w pkt 12.2.4. stosuje się również do wyceny dodatniej wartości firmy ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, przy stosowaniu metody proporcjonalnej oraz wskutek wyceny udziałów metodą praw własności w

jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, na dzień powstania stosunku podporządkowania lub na dzień jego wzmocnienia.

### **XII.3 Tworzenie rezerw i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych**

12.3.1. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przez różnice przejściowe związane z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych rozumie się różnice pomiędzy wartością bilansową tych inwestycji a ich wartością podatkową. Różnice przejściowe dotyczące wartości firmy, ustalonej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub przy wycenie udziałów metodą praw własności, nie stanowią podstawy ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Są one jednak uwzględniane przy ustaleniu różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych, o których mowa w pkt 12.3.2. lub pkt 12.3.6.

12.3.2. Na dzień bilansowy jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor ujmuje w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od dodatnich różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych z wyjątkiem inwestycji, w odniesieniu do których spełnione są łącznie następujące warunki:

- a) jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych oraz
- b) jest prawdopodobne, że różnice przejściowe nie odwrócą się w przyszłości.

Można odstąpić od ujęcia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących inwestycji w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych w przypadku, gdy ustalenie tych rezerw jest niewykonalne. W tym przypadku, w informacji dodatkowej, ujawnia się różnice przejściowe dotyczące inwestycji w jednostkach, zależnych, współzależnych i stowarzyszonych oraz wartość nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

12.3.3. Jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych, jeżeli ma możliwość samodzielnego określania sposobu podziału zysku przez jednostkę podporządkowaną biorąc pod uwagę liczbę głosów, jakimi dysponuje na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy, zgromadzeniu wspólników lub w innym organie uprawnionym, zgodnie z obowiązującymi przepisami, umową lub statutem, do podejmowania decyzji o sposobie podziału zysku.

12.3.4. Jeżeli w dającej się przewidzieć przyszłości jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor nie zamierza i nie będzie zmuszony:

- a) zbyć udziały w jednostce podporządkowanej oraz
- b) wywrzeć wpływ na podział zysku przez jednostkę podporządkowaną w postaci wypłaty dywidendy

uznaje się za prawdopodobne, że dodatnie różnice przejściowe nie odwrócą się w przyszłości.

12.3.5. Jeżeli jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor, zgodnie z pkt 12.3.2. jest zobowiązany do ujęcia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ustala się sposób odwracania różnic przejściowych. Jeżeli nie jest możliwe wiarygodne określenie sposobu odwrócenia się różnic przejściowych w przyszłości, przyjmuje się, że odwrócenie tych różnic przejściowych nastąpi poprzez sprzedaż udziałów.



**Przykład 12.2. Zastosowania pkt 12.3.2. i 12.3.5.**

Jednostka nabyła 30.06.20X9r. 800 z 1.000 akcji BETA S.A. (jednostka zależna) za cenę 1.000.000 zł. Wartość godziwa aktywów netto BETA S.A., ustalona na 30.06.20X9r., wyniosła 700.000 zł. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań BETA S.A.

W okresie od 30.06.20X9r. do 31.12.20X9r. jednostka zależna osiągnęła zysk netto – 200.000 zł. Jednostka dominująca kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 12.3.3.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

W myśl ustawy o podatku dochodowym, dochód z tytułu dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych w 20X9 r. nie będzie opodatkowany.

Przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

	<b>31.12.20X9r.</b>
Wartość firmy:	396.000 $(1.000.000 - 700.000 \times 80\%) \times (1 - 100\% \div 5 \div 2)$
Wartość aktywów netto jednostki zależnej, uwzględniona w skonsolidowanym bilansie (bez uwzględnienia wartości firmy):	900.000 700.000 + 200.000
Kapitał mniejszości:	180.000 900.000 × 20%
<b>Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej:</b>	<b>1.116.000</b> 396.000 + 900.000 - 180.000
<b>Wartość podatkowa inwestycji w jednostce zależnej:</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>116.000</b>

#### **WARIANT A**

*Jednostka dominująca nie zamierza zbyć akcji spółki BETA, natomiast zakłada możliwość podziału zysku w postaci dywidendy.*

*Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2b. (jednostka dominująca dopuszcza możliwość wypłaty dywidendy, co stanowi odwrócenie się różnicy przejściowej). Stosownie do pkt 12.3.5. nie ujmuje się takiej rezerwy, ponieważ dywidendy nie są opodatkowane.*

#### **WARIANT B**

*Jednostka dominująca zamierza zbyć akcje spółki BETA w ciągu najbliższych 5 lat. Nie przewiduje natomiast wypłaty dywidend.*

*Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2b. (jednostka zamierza zbyć akcje). Stosownie do pkt 12.3.5. ujmuje się taką rezerwę w kwocie 22.040 zł ( $19\% \times 116.000$ ) oraz koszty podatku dochodowego, ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej nastąpi przez sprzedaż akcji.*

#### **WARIANT C**

*Jednostka dominująca nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki BETA oraz co do wpływu na wypłatę dywidend przez tą spółkę.*

*Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2b. (jednostka może zbyć akcje lub wpłynąć na podział dywidendy). Stosownie do pkt 12.3.5. ujmuje się taką rezerwę w kwocie 22.040 zł ( $19\% \times 116.000$ ) oraz koszty podatku dochodowego, ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej może nastąpić przez sprzedaż akcji.*

#### **WARIANT D**

*Jednostka zamierza sprzedać akcje spółki BETA po trzech latach. Do tego momentu jednostka dominująca zamierza wpłynąć na wypłatę dywidendy przez BETA w kwocie 100.000 zł (dywidendy będą zwolnione z opodatkowania).*

*Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2b. (jednostka sprzeda akcje lub wpłynie na wypłatę przez BETA dywidendy). Ujmuje się taką rezerwę w kwocie 6.840 zł [ $19\% \times (116.000 - 80.000)$ ] oraz koszty podatku dochodowego, ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej:*

- nastąpi przez wypłatę dywidendy w kwocie 100.000 zł (w tym na jednostkę dominującą przypada 80.000 zł),*
- nastąpi poprzez sprzedaż akcji po trzech latach.*

**Przykład 12.3. Zastosowanie pkt 12.3.2. i 12.3.5.**

Jednostka nabyła 30.06.20X9 r. 300 z 1.000 akcji GAMMA S.A. (jednostka stowarzyszona) za cenę 400.000 zł. Wartość godziwa aktywów netto GAMMA S.A., ustalona na 30.06.20X9 r., wyniosła 700.000 zł. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań GAMMA S.A. W okresie od 30.06.20X9 r. do 31.12.20X9 r. jednostka stowarzyszona osiągnęła zysk netto – 200.000 zł.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

Znaczący inwestor nie kontroluje terminów i kwot odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 12.3.3.

W myśl ustawy o podatku dochodowym, dochód z tytułu dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych w 20X9 r. nie będzie opodatkowany. Przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

	<b>31.12.20X9 r.</b>
Wartość firmy:	171.000 $(400.000 - 700.000 \times 30\%) \times (1 - 100\% \div 5 \div 2)$
Wartość bilansowa inwestycji w jednostce stowarzyszonej (włącznie z wartością firmy):	441.000 $171.000 + 700.000 \times 30\% + 200.000 \times 30\%$
Wartość podatkowa inwestycji w jednostce stowarzyszonej:	400.000
Różnice przejściowe:	41.000

**WARIANT A**

Znaczący inwestor nie zamierza zbyć akcji spółki GAMMA, natomiast zakłada możliwość wpływu na podział zysku w postaci dywidendy.

Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 12.3.2b. (jest możliwe, że różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości). Stosownie do pkt 12.3.5. nie ujmuje się takiej rezerwy, ponieważ dywidendy nie są opodatkowane a znaczący inwestor nie zamierza sprzedać akcji.

**WARIANT B**

Znaczący inwestor zamierza zbyć akcje spółki GAMMA w ciągu trzech lat. W tym okresie znaczący inwestor nie zamierza wpływać na wypłatę dywidendy przez GAMMA SA.

Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 12.3.2b. (znaczący inwestor zamierza zbyć akcje). Stosownie do pkt 12.10a ujmuje się taką rezerwę w kwocie 7.790 zł ( $19\% \times 41.000$ ) oraz koszty podatku dochodowego, ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej może nastąpić przez sprzedaż akcji.

#### WARIANT C

Znaczący inwestor nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki GAMMA oraz co do wpływu na wypłatę dywidend przez GAMMA.

Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 12.3.2b. (znaczący inwestor może zbyć akcje lub wpłynąć na wypłatę dywidendy). Stosownie do pkt 12.3.5. ujmuje się taką rezerwę w kwocie 7.790 zł ( $19\% \times 41.000$ ) oraz koszty podatku dochodowego, ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej może nastąpić przez sprzedaż akcji.

#### WARIANT D

Znaczący inwestor zamierza sprzedać akcje spółki GAMMA po trzech latach. Do tego momentu znaczący inwestor zamierza wpłynąć na wypłatę dywidendy w kwocie 100.000 zł.

Należy rozważyć utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.2a. (znaczący inwestor nie kontroluje sposobu odwracania się różnicy przejściowej) i 12.3.2b. (znaczący inwestor sprzedaje akcje). Stosownie do pkt 12.3.5. ujmuje się taką rezerwę w kwocie 7.790 zł ( $19\% \times 41.000$ ) oraz koszty podatku dochodowego, ponieważ odwrócenie się różnicy przejściowej:

- może nastąpić poprzez wypłatę dywidendy a znaczący inwestor nie kontroluje odwracania się różnicy przejściowej w ten sposób,
- może nastąpić poprzez sprzedaż akcji.

#### **Przykład 12.4. Zastosowanie pkt 9.4., 12.3.2. i 12.3.5.**

Jednostka H S.A. (posiadająca siedzibę na terytorium Polski) nabyła 30.06.20X9 r. 100% z 1.000 akcji spółki Y (jednostka zależna), z siedzibą w strefie EUR, za cenę 4.000.000 EUR, przeliczając je (dla celów podatku dochodowego) według kursu 4,00. Wartość godziwa aktywów netto spółki Y, ustalona na 30.06.20X9 r., wyniosła 3.000.000 EUR. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań Y. W okresie od 30.06.20X9 r. do 31.12.20X9 r. jednostka zależna osiągnęła zysk netto – 2.100.000 EUR.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

Jednostka dominująca H S.A. kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 12.3.3. Jednocześnie jednak zamierza zbyć akcje spółki Y za 3 lata, nie wpływając do tego terminu na podział zysku przez Y w postaci dywidendy.

Stawka podatkowa obowiązująca na terytorium Polski wynosi 19% a w państwie, w którym ma siedzibę spółka Y – 30%. Przepisy podatkowe obowiązujące na terytorium Polski przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.

Na dzień bilansowy 31.12.20X9 r. kurs zastosowany do przeliczenia aktywów i zobowiązań jednostki zależnej wyniósł 5,00 zł. Przychody i koszty jednostki zależnej wyrażone w EUR za okres od 30.06.20X9 r. do 31.12.20X9 r. zostały przeliczone na złote według kursu 4,50.

Ustalenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.

31.12.20X9 r.

<i>Wartość firmy w EUR:</i>	900.000 <i>(4.000.000-3.000.000)×(1-100%÷5÷2)</i>
<i>Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej (włącznie z wartością firmy) w EUR:</i>	6.000.000 <i>(3.000.000+2.100.000+900.000)</i>
<i>Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej (włącznie z wartością firmy) w zł:</i>	30.000.000 6.000.000×5
<i>Wartość podatkowa inwestycji w jednostce zależnej:</i>	16.000.000
<i>Różnice przejściowe (w zł):</i>	14.000.000 <i>(30.000.000-16.000.000)</i>
<i>Różnice przejściowe uwzględnione w wyniku finansowym:</i>	9.000.000 <i>(2.100.000-1.000.000÷5÷2)</i>
<i>Różnice przejściowe uwzględnione w kapitale z aktualizacji wyceny jednostki zależnej:</i>	5.000.000 <i>(14.000.000-9.000.000)</i>
<i>Skonsolidowane sprawozdanie finansowe:</i>	
<i>Ujmuje się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 2.660.000 zł (14.000.000×19%), ponieważ jest prawdopodobne odwrócenie się dodatnich różnic przejściowych, a odwrócenie to nastąpi poprzez sprzedaż akcji. Rezerwa ta zostanie ujęta jako koszty podatku dochodowego w kwocie 1.710.000 zł (9.000.000×19%=1.710.000 zł) oraz jako zmniejszenie kapitału z aktualizacji wyceny jednostki zależnej w kwocie 950.000 zł (5.000.000×19%=950.000 zł).</i>	

12.3.6. Na dzień bilansowy jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor w jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od ujemnych różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach podporządkowanych, jeżeli prawdopodobne jest, że ujemne różnice przejściowe ulegną odwróceniu w przyszłości. Pkt 8.3.1. – 8.3.11. stosuje się odpowiednio.

Można odstąpić od ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących inwestycji w jednostkach, zależnych, współzależnych i stowarzyszonych w przypadku, gdy ich ustalenie jest niewykonalne. W tym przypadku, w informacji dodatkowej, ujawnia się różnice przejściowe dotyczące tych inwestycji w jednostkach, zależnych, współzależnych i stowarzyszonych.

12.3.7. Jeżeli w dającej się przewidzieć przyszłości jednostka dominująca, wspólnik jednostki współzależnej lub znaczący inwestor zamierza i będzie w stanie zbyć udziały w jednostce podporządkowanej uznaje się, iż jest prawdopodobne, że ujemna różnica przejściowa ulegnie odwróceniu w przyszłości.

12.3.8. Jeżeli jednostka nie ma sprecyzowanych zamiarów co do postępowania z udziałami jednostki podporządkowanej, a różnica przejściowa jest różnicą ujemną, zakłada się, iż nie jest prawdopodobne, że ujemne różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości.

**Przykład 12.5. Zastosowanie pkt 12.3.5., 12.3.7. i 12.3.8.**

Jednostka nabyła 30.06.20X9r. 800 z 1.000 akcji FRA S.A. za cenę 1.000.000 zł. Wartość godziwa aktywów netto FRA S.A. ustalona na 30.06.20X9r. wyniosła 700.000 zł. Na dzień nabycia akcji nie występowały różnice pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową aktywów i zobowiązań FRA S.A.

W okresie od 30.06.20X9r. do 31.12.20X9r. jednostka zależna poniosła stratę netto – 400.000 zł.

Wartość firmy jest amortyzowana przez okres pięciu lat metodą liniową.

*Jednostka dominująca kontroluje terminy i kwoty odwracających się różnic przejściowych w rozumieniu pkt 12.3.3.*

*W myśl ustawy o podatku dochodowym, dochód z tytułu dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych w 20X9 r. nie będzie opodatkowany. Przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku zbycia akcji należy ująć koszt uzyskania przychodów w kwocie równej cenie ich nabycia oraz przychód podatkowy w kwocie równej cenie, po której zbyto akcje.*

*Ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest wykonalne.*

	<b>31.12.20X9r.</b>
<b>Wartość firmy:</b>	<b>396.000</b> <i>(1.000.000-700.000×80%)×(1-100%÷5÷2)</i>
<b>Wartość aktywów netto jednostki zależnej, uwzględniona w skonsolidowanym bilansie (bez uwzględnienia wartości firmy):</b>	<b>300.000</b> <i>(700.000-400.000)</i>
<b>Kapitał mniejszości:</b>	<b>60.000</b> <i>(300.000×20%)</i>
<b>Wartość bilansowa inwestycji w jednostce zależnej:</b>	<b>636.000</b> <i>(396.000+300.000-60.000)</i>
<b>Wartość podatkowa inwestycji w jednostce zależnej:</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Różnice przejściowe:</b>	<b>-364.000</b>

#### **WARIANT A**

*Jednostka dominująca nie zamierza zbyć akcji spółki FRA, natomiast zakłada możliwość podziału zysku w postaci dywidendy.*

*Nie ujmuje się aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ nie został spełniony pkt 12.3.5. (jednostka dominująca nie wpłynie na odwrócenie się ujemnej różnicy przejściowej – zobacz pkt 12.13).*

#### **WARIANT B**

*Jednostka dominująca zamierza zbyć akcje spółki FRA w ciągu najbliższych 5 lat, nie przewiduje natomiast wypłaty dywidend.*

*Należy ująć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 69.160 zł (364.000×19%) oraz zmniejszyć koszty podatku dochodowego, ponieważ został spełniony pkt 12.3.5. (jednostka dominująca zamierza zbyć akcje). Następnie aktywa te są testowane pod kątem utraty wartości, zgodnie z pkt 8.3.1. – 8.3.11.*

#### **WARIANT C**

*Jednostka dominująca nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki FRA.*

*Stosownie do pkt 12.3.8. przyjmuje się, że nie jest prawdopodobne, że ujemne różnice przejściowe odwrócą się w przyszłości, ponieważ jednostka dominująca nie ma sprecyzowanych zamiarów co do sposobu postępowania z akcjami spółki FRA. Nie ujmuje się zatem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.*

#### **WARIANT D**

*Jednostka dominująca zamierza sprzedać akcje spółki FRA po trzech latach. Do tego*

momentu jednostka dominująca zamierza wpłynąć na wypłatę dywidendy przez FRA, w kwocie 100.000 zł.

Należy ująć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 69.160 zł ( $364.000 \times 19\%$ ) oraz zmniejszyć koszty podatku dochodowego, ponieważ został spełniony pkt 12.3.5. (jednostka sprzeda akcje po trzech latach). Następnie aktywa te są testowane pod kątem utraty wartości, zgodnie z pkt 8.3.1.-8.3.11.

12.3.9. Zasady, o których mowa w pkt 12.3.2.-12.3.8. stosuje się odpowiednio do wyceny udziałów (akcji) w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

#### **XII.4 Tworzenie rezerw i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z transakcjami wewnątrzgrupowymi**

12.4.1. Różnice pomiędzy wartością bilansową aktywów, ustalone w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, a ich wartością podatkową są różnicami przejściowymi, jeżeli pomiędzy jednostkami tworzącymi grupę kapitałową dochodzi do transakcji, które są źródłem niezrealizowanych zysków lub strat z punktu widzenia tej grupy i podlegają wyłączeniu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

##### **Przykład 12.6. Zastosowanie pkt 12.4.1.**

Jednostka dominująca ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej. Jednostka zależna sprzedała jednostce dominującej towary za cenę 100.000 zł, nabyte uprzednio za 70.000 zł. Towary te nie zostały sprzedane przez jednostkę dominującą do 31.12.20X3r. Według przewidywań towary te zostaną sprzedane w 20X4r.

Jednostka dominująca i jednostka zależna są podatnikami podatku dochodowego.

Ustawa o podatku dochodowym przewiduje, że w 20X4r. stawka podatku dochodowego wyniesie 19%.

**W dokumentacji konsolidacyjnej następuje korekta wartości bilansowej towarów do poziomu 70.000 zł:**

Wartość bilansowa towarów w skonsolidowanym bilansie:	70.000
Wartość podatkowa towarów:	100.000
<b>Różnica przejściowa:</b>	<b>-30.000</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>5.700</b> ( $19\% \times 30.000$ )

W dokumentacji konsolidacyjnej następuje eliminacja przychodów i kosztów w kwocie 100.000 zł oraz ujęcie korekty wartości towarów w kwocie -30.000 zł i kosztów sprzedanych towarów w kwocie 30.000 zł, w związku z niezrealizowanym zyskiem na transakcji wewnątrzgrupowej. Jednocześnie ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejszenie kosztów z tytułu podatku dochodowego na kwotę 5.700 zł. Kwota niezrealizowanego zysku netto przypadającego na udziałowców mniejszości ( $20\% \times 30.000 - 20\% \times 5.700 = 4.860$  zł) zmniejsza kapitał mniejszości. Gdyby w tych samych warunkach jednostką sprzedającą była jednostka dominująca, nie ujmowano by korekty kapitałów mniejszości.

12.4.2. Zasady, o których mowa w pkt 12.4.1 stosuje się odpowiednio do wyceny udziałów (akcji) w jednostkach podporządkowanych w jednostkowych sprawozdaniach

finansowych.

12.4.3. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się według stawki podatkowej, właściwej dla państwa, w którym nastąpi zbycie przez grupę kapitałową składnika aktywów lub rozliczenie zobowiązań. Różnice przejściowe wynikające z wyceny w wartości godziwej aktywów i zobowiązań jednostki zależnej, współzależnej lub stowarzyszonej, mającej siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest inna waluta niż polska, są przeliczane według stawki podatkowej, obowiązującej w tym państwie.

**Przykład 12.7. Zastosowanie pkt 12.4.3.**

*Jednostka dominująca A ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej B. Jednostka dominująca posiada siedzibę na terytorium Polski (stawka podatkowa wynosi 19%) i podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jednostka zależna ma siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest EUR, a stawka podatkowa wynosi 30%.*

*Jednostka A w dniu 1.12.20X0 r. sprzedała jednostce B towary o cenie nabycia 1.000.000 zł, za cenę 500.000 EUR. W związku z tą transakcją jednostka A ujęła przychody podatkowe w kwocie 2.000.000 zł (przeliczyła 500.000 EUR na złote według kursu 1:4) oraz koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 zł. Te same kwoty jednostka dominująca ujęła w księgach rachunkowych jako przychody ze sprzedaży i koszt sprzedanych towarów. Jednostka zależna sprzedała towary nabyte od jednostki dominującej za cenę 1.000.000 EUR. Do dnia bilansowego 31.12.20X0r. jednostka B nie uregulowała swojego zobowiązania wobec jednostki A. Kurs EUR na dzień bilansowy wyniósł 5,00 zł.*

*Jednostka A ujmuje jako przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów różnice kursowe powstałe przy spłacie należności i zobowiązań. Różnice kursowe z wyceny należności i zobowiązań nie stanowią dla jednostki A przychodów i kosztów uzyskania przychodów.*

*Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki A:*

*Ze względu na fakt, że jednostka A:*

- wycenia należności od jednostki B na dzień 31.12.20X0 r. w kwocie 2.500.000 zł,*
- wartość podatkowa tej należności wynosi 2.000.000 zł,*
- stawka podatkowa wynosi 19%,*

*w jednostkowym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na 31.12.20X0 r., jednostka A ujmuje rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 95.000 ( $500.000 \times 19\%$ ) i jednocześnie ujmuje koszty podatku dochodowego w tej kwocie.*

*Skonsolidowane sprawozdanie finansowe*

*W dokumentacji konsolidacyjnej następuje eliminacja rozrachunków pomiędzy jednostką dominującą a jednostką zależną w kwocie 2.500.000 zł oraz eliminacja przychodów i kosztów z tytułu transakcji wewnątrzgrupowych w kwocie 2.000.000 zł. Ze względu na fakt, że różnice kursowe z wyceny pozycji walutowej nie zostały wyeliminowane, nie następuje korekta rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.*

**Przykład 12.8. Zastosowanie pkt 12.4.3.**

*Jednostka dominująca C ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej D. Jednostka dominująca posiada siedzibę na terytorium Polski (stawka podatkowa wynosi 19%) i podlega*



w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jednostka zależna ma siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest EUR, a stawka podatkowa wynosi 30%.

Jednostka C w dniu 1.12.20X0 r. sprzedała jednostce D towary o cenie nabycia 1.000.000 zł, za cenę 500.000 EUR. W związku z tą transakcją jednostka dominująca ujęła przychody podatkowe w kwocie 2.000.000 zł (przeliczyła 500.000 EUR na złote według kursu 1:4) oraz koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 zł. Te same kwoty jednostka C ujęła w księgach rachunkowych jako przychody ze sprzedaży i koszt sprzedanych towarów. Jednostka D ujęła w swoich księgach rachunkowych, prowadzonych w EUR, towary w kwocie 500.000 EUR. Transakcja nie wpłynęła na dochód jednostki zależnej (wpłyne na dochód jednostki zależnej w momencie sprzedaży przez nią towarów).

Jednostka D zapłaciła za towary jednostce C w dniu 20.12.20X0 r. Towary nie zostały sprzedane przez jednostkę D do 31.12.20X0 r. Według przewidywań towary te zostaną sprzedane w 20X1 r. Kurs EUR na dzień bilansowy wyniósł 5,00 zł. Jednostka C ujmuje jako przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów różnice kursowe powstałe przy spłacie należności i zobowiązań. Różnice kursowe z wyceny należności i zobowiązań nie stanowią dla jednostki C przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

*Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki C:*

Ze względu na fakt, że w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki C, sporządzonym na 31.12.20X0 r., nie występują różnice przejściowe, jednostka C nie ujmuje aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

*Skonsolidowane sprawozdanie finansowe:*

W dokumentacji konsolidacyjnej eliminuje się przychody i koszty z tytułu transakcji wewnątrzgrupowych na kwotę 2.000.000 zł. Ponadto następuje korekta wartości bilansowej towarów do 1.500.000 zł (1.000.000 zł niezrealizowanego zysku na transakcji wewnątrzgrupowej):

Wartość bilansowa towarów w skonsolidowanym bilansie:	1.500.000 (2.500.000-1.000.000)
Wartość podatkowa towarów:	2.500.000 (500.000 EUR × 5,00)
Różnica przejściowa:	-1.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	300.000 (30%×1.000.000)

W dokumentacji konsolidacyjnej ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejszenie kosztów z tytułu podatku dochodowego na kwotę 300.000 zł. Ujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegają testowi na utratę wartości u podatnika podatku dochodowego (zobacz pkt 12.5.1.).

### **Przykład 12.9. Zastosowanie pkt 12.4.3.**

Jednostka dominująca E ma 80% udział w aktywach netto jednostki zależnej F. Jednostka dominująca posiada siedzibę na terytorium Polski (stawka podatkowa wynosi 19%) i podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jednostka zależna F ma siedzibę w państwie, w którym obowiązującą walutą jest EUR, a stawka podatkowa wynosi 30%.

Jednostka F w dniu 1.12.20X0 r. sprzedała jednostce E towary o cenie nabycia 1.000.000 EUR, za cenę 1.500.000 EUR. W związku z tą transakcją jednostka zależna F ujęła przychody

podatkowe w kwocie 1.500.000 EUR oraz koszty uzyskania przychodów w kwocie 1.000.000 EUR. Te same kwoty jednostka F ujęła w księgach rachunkowych jako przychody ze sprzedaży i koszt sprzedanych towarów. Jednostka E ujęła w swoich księgach rachunkowych towary w kwocie 6.000.000 zł (kurs EUR/PLN=1:4). Transakcja wpłynęła na dochód jednostki dominującej w momencie sprzedaży przez nią towarów (do dnia bilansowego 31.12.20X0 r. nie wpłynęła na dochód).

Jednostka E zapłaciła za towary jednostce F w dniu 20.12.20X0 r. Towary nie zostały sprzedane przez jednostkę E do 31.12.20X0 r. Według przewidywań towary te zostaną sprzedane w 20X1 r. Kurs EUR na dzień bilansowy wyniósł 5,00 zł. Jednostka E ujmuje jako przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów różnice kursowe powstałe przy spłacie należności i zobowiązań. Różnice kursowe z wyceny należności i zobowiązań nie stanowią dla jednostki E przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

*Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki E:*

*Ze względu na fakt, że w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki E, sporządzonym na 31.12.20X0 r., nie występują różnice przejściowe, jednostka E nie ujmuje aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.*

*Skonsolidowane sprawozdanie finansowe:*

*W dokumentacji konsolidacyjnej eliminuje się przychody i koszty z tytułu transakcji wewnątrzgrupowych na kwotę 6.000.000 zł. Ponadto następuje korekta wartości bilansowej towarów do poziomu 4.000.000 zł:*

<i>Wartość bilansowa towarów w skonsolidowanym bilansie:</i>	<i>4.000.000 (1.000.000 EUR×4,00)</i>
<i>Wartość podatkowa towarów:</i>	<i>6.000.000</i>
<i>Różnica przejściowa:</i>	<i>-2.000.000</i>
<i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</i>	<i>380.000 (19%×2.000.000)</i>

*W dokumentacji konsolidacyjnej ujmuje się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejszenie kosztów z tytułu podatku dochodowego na kwotę 380.000 zł. Ujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegają testowi na utratę wartości u podatnika podatku dochodowego (zobacz pkt 12.5.1.). Ze względu na „oddolny” charakter transakcji wewnątrzgrupowej zmniejsza się kapitał mniejszości na kwotę 324.000 zł [(2.000.000-380.000)×20%=324.000].*

12.4.4. Zasady, o których mowa w pkt 12.4.3. stosuje się odpowiednio do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego metodą łączenia udziałów.

## **XII.5 Utrata wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym**

12.5.1. Ustalenia odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dokonuje się, w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, na poziomie podatnika podatku dochodowego. Przy ustaleniu odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego pod uwagę bierze się różnice przejściowe powstałe na poziomie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które przypisuje się do poszczególnych podatników, objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

### **Przykład 12.10. Zastosowanie pkt 12.5.1.**

*W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki X i Y ujęto aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 1.900.000 zł. Aktywa te wynikają z ujemnych różnic przejściowych na środkach trwałych w kwocie 10.000.000 zł, powstałych przy objęciu kontrolą jednostki zależnej Y. Ponadto w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym prezentowane są aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 35.000.000 zł, wynikające z różnic przejściowych, powstałych na poziomie sprawozdania finansowego X (20.000.000 zł) oraz na poziomie sprawozdania finansowego Y (15.000.000 zł). Aktywa te były testowane pod kątem utraty wartości na poziomie jednostkowego sprawozdania finansowego, zgodnie z pkt 8.3.1.-8.3.11. X i Y są odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.*

*Zakładając, że wycena aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na poziomie jednostkowych sprawozdań finansowych była prawidłowa a test na utratę wartości spełniał kryteria, o których mowa w pkt 8.3.1.-8.3.11., przeprowadza się dodatkowy test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do konsolidowanego sprawozdania finansowego spółki Y. Wynika to z faktu, że na poziomie jednostkowych sprawozdań finansowych były testowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego o wartości 15.000.000 zł, tymczasem przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego powstały dodatkowe różnice przejściowe, które wymagają objęcia testem na utratę wartości.*

*Przy założeniu prawidłowości wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie jest natomiast wymagany dodatkowy test na utratę wartości na poziomie sprawozdania finansowego jednostki X.*

## **XIII Prezentacja w sprawozdaniu finansowym (jednostkowym i skonsolidowanym)**

### **XIII.1 Zasady ogólne prezentacji w bilansie i rachunku zysków i strat**

13.1.1. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zalicza się odpowiednio do aktywów trwałych i zobowiązań (rezerw) długoterminowych. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są prezentowane w bilansie w pozycji A.V.1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, natomiast rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w pozycji B.I.1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zgodnie z załącznikami 4 i 5 do ustawy o rachunkowości aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są prezentowane w pozycji odpowiednio zagregowanej:

- zgodnie z załącznikiem nr 5 do ustawy o rachunkowości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są prezentowane w bilansie w pozycji A.V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe, natomiast rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w pozycji B.I. Rezerwy na zobowiązania,
- zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości aktywa z tytułu odroczonego

podatku dochodowego są prezentowane w bilansie w pozycji A. Aktywa trwałe, natomiast rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w pozycji B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania – rezerwy na zobowiązania.

13.1.2. Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego, o których mowa w pkt 9.4., wykazuje się z zastrzeżeniem pkt 13.1.3., w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy, w szczególności:

- zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości odpowiednio – w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji M. Podatek dochodowy, w wariantcie porównawczym w pozycji J. Podatek dochodowy,
- zgodnie z załącznikiem nr 5 do ustawy o rachunkowości odpowiednio – w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji K. Podatek dochodowy, w wariantcie porównawczym w pozycji I. Podatek dochodowy,
- zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości – w pozycji E. Podatek dochodowy.

Jednostka może prezentować koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy w podziale na część bieżącą i część odroczoną. Taki sposób jest rekomendowany, gdy część odroczonego podatku dochodowego stanowi istotną część kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego.

Jeżeli jednostka przewiduje zaprzestanie określonego rodzaju działalności i w związku z tym w rachunku zysków i strat odrębnie wykazuje przychody i koszty dotyczące tej działalności od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej<sup>53</sup>, w pozycji podatek dochodowy wykazuje się odrębnie koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego (zarówno bieżącego jak i odroczonego) dotyczące działalności, która podlega zaprzestaniu od kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego z działalności kontynuowanej.

13.1.3. Jeżeli podatek dochodowy, pobierany przez płatnika podatku, jest następnie refundowany jednostce będącej podatnikiem w postaci odliczeń od podatku lub w jakiegokolwiek innej formie, a zmniejszeniu zobowiązania z tytułu podatku dochodowego towarzyszy zmniejszenie określonych przychodów jednostki, jednostka wykazuje te odliczenia lub inne refundacje jako korekty kwot stanowiących przychody.

13.1.4. Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego przypisane do działalności kontynuowanej obejmują koszty podatku dochodowego, które dotyczą tej działalności skorygowane o zmiany wysokości odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz skutki zmian przepisów podatkowych inne, niż wymienione w pkt 9.4.b. Skutki ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących strat podatkowych wykazuje się jako część działalności kontynuowanej i działalności w trakcie zaniechania, stosownie do źródła powstania straty podatkowej.

#### **Przykład 13.1. Zastosowanie pkt 13.1.2.**

*Jednostka DELTA sp. z o.o. w 20X3r. poniosła stratę podatkową z innych źródeł przychodów w kwocie 1.000.000 zł. Strata ta wynikała z:*

- dochodu osiągniętego na działalności kontynuowanej w kwocie 1.700.000 zł,*
- straty wynikającej ze zdarzenia losowego dotyczącego działalności zaniechanej*

<sup>53</sup> Zobacz: art. 47 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

uwzględnionej przy ustaleniu dochodu w kwocie 200.000 zł,  
 – straty na działalności podlegającej zaprzestaniu w kwocie 2.500.000 zł.  
 Ustalono, że w jednostce nie ma różnic przejściowych na 31.12.20X3r. Przepisy podatkowe przewidują, że strata podatkowa może być odliczona od dochodu z tego samego źródła:  
 – w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty albo  
 – jednorazowo w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą wartości 5.000.000 zł, a jeżeli rozliczenie jednorazowe było niemożliwe to nieodliczona w ten sposób kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości całkowitej straty podlegającej odliczeniu.  
 Uznano, że nie jest prawdopodobne odliczenie straty od dochodu w latach następnych.  
 W myśl ustawy o podatku dochodowym stawka podatkowa w latach 20X3-20X4 wynosi 19%.

**Ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.**

<b>DT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>190.000</b> <i>(1.000.000×19%)</i>	
<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)</b>	<b>323.000</b> <i>(1.700.000×19%)</i>	
<b>CT</b>	<b>Przychody z tytułu podatku dochodowego (działalność w trakcie zaniechania)</b>		<b>513.000</b> <i>(2.700.000×19%)</i>
<b>Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.</b>			
<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)</b>	<b>190.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>190.000</b>

13.1.5. Jeżeli skutki ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z pkt 9.1., odniesiono na kapitał (fundusz) własny, to wykazuje się je w tej samej pozycji kapitałów własnych, w której wykazano skutki transakcji stanowiącej źródło różnic przejściowych.

13.1.6. Premie inwestycyjne wykazuje się w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Odpisy premii inwestycyjnych wykazuje się w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy.

**XIII.2 Kompensowanie należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

13.2.1. W bilansie nie kompensuje się należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego z wyjątkiem przypadku, gdy:

- jednostka ma prawo do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, oraz
- zamierza potrącić należność i zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego.

**Przykład 13.2. Zastosowanie pkt 13.2.1.**

24.02.20X4r. jednostka ustaliła nadpłatę z tytułu podatku dochodowego w zeznaniu podatkowym, sporządzonym za 20X3r., w kwocie 2.300.000 zł. Jednostka nie miała żadnych zaległości podatkowych ani bieżących zobowiązań podatkowych. W kwartalnym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym za kwartał zakończony w dniu 31.03.20X4r. jednostka uwzględniła również zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 4.800.000 zł.

Zgodnie z przepisami nadpłata jest zaliczana na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami oraz na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi w terminie określonym w przepisach. Jeżeli jednak podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, nadpłata lub jej część zostanie wykorzystana w ten sposób.

Kompensowanie należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego zależy od zamiarów jednostki.

**Wariant A:** Jednostka złożyła wniosek o zaliczenie nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W związku z tym prezentuje ona zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego na 31.03.20X4r. w kwocie 2.500.000 zł (4.800.000 zł - 2.300.000 zł).

**Wariant B:** Jednostka nie złożyła wniosku o zaliczenie nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W związku z tym prezentuje ona zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, ustalone na 31.03.20X4r. w kwocie 4.800.000 zł oraz należność wynikającą z nadpłaty w kwocie 2.300.000 zł. Należność i zobowiązanie nie podlegają kompensowaniu, ponieważ warunki określone w pkt 13.2.1.b. nie zostały spełnione.

**Wariant C:** Jednostka złożyła wniosek o zaliczenie części nadpłaty, wynikającej z zeznania za 20X3r., na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W tym przypadku rozwiązanie określone w wariantcie A stosuje się do tej części nadpłaty, która zostaje zaliczona na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, a rozwiązanie określone w wariantcie B – do pozostałej części nadpłaty.

### **Przykład 13.3. Zastosowanie pkt 13.2.1.**

15.03.20X4r. jednostka ALFA S.A., ustaliła zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w zeznaniu rocznym, sporządzonym za 20X3r., w kwocie 5.600.000 zł. Do 31.03.20X4r. zobowiązanie to nie zostało uregulowane przez ALFA S.A.

Jednostka zależna ALFA S.A. – BETA S.A., której dane są uwzględniane w sporządzanym przez ALFA S.A. skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metodą pełną, złożyła 24.03.20X4r. zeznanie podatkowe za 20X3r., ustalając w nim nadpłatę z tytułu podatku dochodowego w kwocie 2.110.000 zł. Nadpłata ta nie została zwrócona jednostce do końca marca 20X4r. Za okres 1.01.20X4r. – 31.03.20X4r. jednostka ustaliła stratę podatkową. W okresie tym BETA S.A. nie wpłacała zaliczek na podatek dochodowy.

Spółka ALFA S.A. ma obowiązek, na podstawie odrębnych przepisów, sporządzenia kwartalnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego za okres zakończony w dniu 31.03.20X4r.

Ponieważ zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego ALFA S.A. nie może być potrącone od nadpłaty, ustalonej przez BETA S.A., nie są spełnione warunki, o których mowa w pkt 13.2.1. Zatem w kwartalnym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym za okres

*zakończony w dniu 31.03.20X4r., należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego prezentuje się bez ich kompensowania.*

13.2.2. Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie. Rezerwę i aktywa można kompensować, jeżeli jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego<sup>54</sup>. Uznaje się, że jednostka posiada tytuł uprawniający do jednoczesnego uwzględnienia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przy ustaleniu zobowiązania podatkowego, jeżeli:

- a) jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz
- b) aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tą 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.

13.2.3. Kompensowanie lub niekompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości, przyjętych przez jednostkę. Jednostka może nie kompensować aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub kompensować aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego według zasad określonych w pkt 13.2.2.

13.2.4. W przypadku przyjęcia zasad (polityki) rachunkowości polegających na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego kompensowaniu podlegają aktywa – po uwzględnieniu odpisów z tytułu utraty wartości – z rezerwami.

13.2.5. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być kompensowane w jednostkowych sprawozdaniach finansowych, o ile jednostki nie posiadają zakładów, w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych warunkiem kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczących różnych jednostek jest objęcie tych jednostek podatkową grupą kapitałową.

***Przykład 13.4. Zastosowanie pkt 13.2.2.***

*W sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na dzień 31.12.20X3r., jednostka GIGA S.A. ustaliła aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę odpowiednio 15.000.000 zł i 23.000.000 zł, które w całości odnoszą się do dochodów z innych źródeł. Spółka nie posiada poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładów w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów.*

*Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości jednostki.*

***Wariant A:*** *Jeżeli jednostka przyjęła zasady (politykę) rachunkowości polegające na niekompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,*

<sup>54</sup> Zobacz: art. 37 ust. 7 ustawy o rachunkowości.

aktywa i rezerwy nie są kompensowane. Jednostka prezentuje zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 15.000.000 zł oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 23.000.000 zł.

**Uzasadnienie:** zgodnie z pkt 13.2.2. jednostka ma prawo do niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

**Wariant B:** Jeżeli jednostka przyjęła zasady (politykę) rachunkowości polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy są kompensowane. Ponieważ odnoszą się do dochodów z tego samego źródła. Jednostka prezentuje rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8.000.000 zł.

**Uzasadnienie:** zgodnie z pkt 13.2.2. jednostka ma prawo do kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli posiada tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Jednostka posiada taki tytuł, w rozumieniu pkt 13.2.2., gdyż:

- a) jednostka jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego ze względu na sposób ustalenia zobowiązania podatkowego; w ustawie o podatku dochodowym zakłada się ustalenie dochodu stanowiącego sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych i innych źródeł przychodów i brak możliwości odliczenia straty z jednego źródła od dochodu z innego źródła w tym samym roku podatkowym i latach następnych, co ogranicza możliwość powstania na dany moment należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego; w przypadku, w którym takie należności i zobowiązania mogą jednocześnie wystąpić (przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego), podatnik zazwyczaj ma prawo do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego (uzależnione niekiedy od złożenia właściwego wniosku),
- b) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą danego podatnika i wynikają z podatku nałożonego przez ustawodawstwo Rzeczypospolitej Polskiej.

#### **Przykład 13.5. Zastosowanie pkt 13.2.2.**

**Podsumowanie przykładu 8.10. (saldo końcowe aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego):**

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Inne źródła</b>	<b>Zyski kapitałowe</b>	<b>Razem</b>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego brutto	361.000	228.000	589.000
Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	361.000	0	361.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego netto	0	228.000	228.000
Rezerwa z tytułu odroczonego	0	190.000	190.000



podatku dochodowego			
---------------------	--	--	--

*Prezentacja aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w bilansie oraz rachunku zysków i strat:*

a) *przy założeniu niekompensowania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:*

*Bilans na 31.12.20X3 r.*

<i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>	<i>228.000</i>
<i>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>	<i>190.000</i>

b) *przy założeniu kompensowania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:*

*Bilans na 31.12.20X3 r.*

<i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>	<i>38.000</i> <i>228.000 – 190.000</i>
<i>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i>	<i>0</i>

**Przykład 13.6. Zastosowanie pkt 13.2.2.**

*W sprawozdaniu finansowym, sporządzonym na dzień 31.12.20X3r., jednostka GIGA S.A. ustaliła aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę odpowiednio 15.000.000 zł i 23.000.000 zł. Jednocześnie jednostka zależna od GIGA S.A. – HATE S.A. (z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) objęta konsolidacją metodą pełną, ustaliła aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości odpowiednio 10.000.000 zł i 5.000.000 zł. W obu podmiotach aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w całości odnoszą się do dochodów z innych źródeł.*

*GIGA S.A. i HATE S.A. nie stanowią podatkowej grupy kapitałowej. Spółki nie dysponują zakładami, w rozumieniu umów lub konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.*

*Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależnione od zasad (polityki) rachunkowości przyjętych przez jednostki.*

**Wariant A:** *Jeżeli do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przyjęto zasady (politykę) rachunkowości polegające na niekompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy nie są kompensowane. W skonsolidowanym bilansie prezentowane są zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 25.000.000 zł i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 28.000.000 zł.*

**Uzasadnienie:** *zgodnie z pkt 13.2.2. przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupa ma prawo do niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.*

**Wariant B:** *Jeżeli do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przyjęto*

*zasady (politykę) rachunkowości polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywa i rezerwy są kompensowane tylko w takim zakresie, w jakim grupa posiada tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. W skonsolidowanym bilansie prezentowane są zatem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 5.000.000 zł i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8.000.000 zł.*

***Uzasadnienie:** zgodnie z pkt 13.2.2. aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być z zasady kompensowane w ramach jednostkowego sprawozdania finansowego (wyjątek dotyczy aktywów i rezerw wynikających z podatków dochodowych, nałożonych przez różne władze podatkowe oraz odnoszących się do dochodów z różnych źródeł). Jednak aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące różnych podatników nie mogą być kompensowane, gdyż nie są spełnione warunki, określone w pkt 13.2.2.*

#### **XIV Ujawnianie informacji dotyczących podatku dochodowego (w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym)**

14.1. We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (jednostkowego, jak i skonsolidowanego), przedstawiając przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości omawia się również zasady (politykę) przyjęte w zakresie podatku dochodowego. W ramach odroczonego podatku dochodowego ujawnia się ewentualne odstępianie od ustalania aktywów i tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>55</sup>, a w przypadku braku takiego odstępiania ujawnia się w szczególności:

- a) określenie przyjętej metody rozchodu („odwracania się”) różnic przejściowych w przypadku o którym mowa w pkt 8.1.5.,
- b) wyjaśnienie czy przyjęto zasadę kompensowania czy niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>56</sup>.

14.2. W sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach<sup>57</sup>, w jednostkowych jak i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, podaje się następujące informacje dotyczące podatku dochodowego:

- a) dane o stanie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym<sup>58</sup>, z uwzględnieniem:
  - stanu początkowego rezerw; informację podaje się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą zaprezentowaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIII,
  - zwiększeń lub zmniejszeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które wpłynęły na wynik finansowy,

<sup>55</sup> Zobacz: art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości.

<sup>56</sup> Zobacz: pkt 13.2.2.

<sup>57</sup> W sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z załącznikami 5 i 4 zaleca się ujawnianie wymienionych informacji, jeśli są istotne.

<sup>58</sup> Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 – Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.11.

- zwiększeń lub zmniejszeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które odniesiono na kapitał (fundusz) własny, z wyszczególnieniem rodzaju różnic przejściowych, stanowiących podstawę ujęcia tych rezerw,
  - zwiększeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, uwzględnionych przy ustaleniu wartości firmy,
  - pozostałych zwiększeń lub zmniejszeń rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
  - stanu końcowego rezerw (w podziale na zyski kapitałowe i inne źródła); informację podaje się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą wykazaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIII.
- b) wykaz istotnych rozliczeń międzyokresowych czynnych wynikających z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z uwzględnieniem<sup>59</sup>:
- wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (bez odpisów aktualizujących) wynikających ze strat podatkowych z określeniem terminów wygaśnięcia prawa do odliczenia tych strat,
  - wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (bez odpisów aktualizujących) wynikających z nierozliczonych dochodów wolnych od podatku oraz nierozliczonych odliczeń od podstawy opodatkowania,
  - wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (bez odpisów aktualizujących) wynikających z ujemnych różnic przejściowych,
  - odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
  - uzgodnienia powyższych danych z wartością aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIII.
- c) rozliczenie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto<sup>60</sup>, według wzoru sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej (struktury logicznej oraz formatu udostępnionego w BIP)<sup>61</sup>,
- d) informacje o kwocie zbiorczej dochodów z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek<sup>62</sup>,
- e) przypuszczalna wysokość aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych, których dokładne ustalenie nie jest wykonalne (pkt 12.3.2. i 12.3.5.). W tym przypadku podaje się również informację o wartości różnic przejściowych dotyczących tych inwestycji.

14.3. Zaleca się ujawnienie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, w jednostkowych jak i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, następujących danych:

- a) informacji o stanie aktywów (długoterminowych rozliczeń międzyokresowych) z

<sup>59</sup> Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 – Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.14.

<sup>60</sup> Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 – Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 2.6.

<sup>61</sup> W przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek ta informacja może zostać pominięta.

<sup>62</sup> Zobacz: ustawa o rachunkowości, załącznik nr 1 – Dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.17a.

tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek roku obrotowego, zwiększeniach, zmniejszeniach i stanie końcowym, z uwzględnieniem:

- stanu początkowego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z wyodrębnieniem odpisów aktualizujących (odrębnie wpływających na wynik i na kapitał); informację podaje się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą zaprezentowaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIII,
- zwiększeń lub zmniejszeń aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które wpłynęły na wynik finansowy,
- zwiększeń lub zmniejszeń aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących operacji, które odniesiono na kapitał własny, z wyszczególnieniem rodzaju różnic przejściowych, stanowiących podstawę ujęcia tych aktywów,
- zwiększeń aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, uwzględnionych przy ustaleniu wartości firmy,
- pozostałych zwiększeń lub zmniejszeń aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- zmian wartości odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ze wskazaniem jaka ich część wpłynęła na wynik finansowy a jaka na kapitał własny,
- stanu końcowego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z wyodrębnieniem odpisów aktualizujących (odrębnie wpływających na wynik i na kapitał oraz w podziale na zyski kapitałowe i inne źródła); informację przedstawia się w sposób pozwalający na jej uzgodnienie z kwotą wykazaną w bilansie, z uwzględnieniem kompensat, o których mowa w rozdziale XIII.

b) kwot wpływających na wysokość kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, z wyszczególnieniem:

- zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, jakie powstały w ciągu roku obrotowego,
- skutków ustalenia i odpisania premii inwestycyjnej,
- skutków zmian wartości aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających ze zmian stawek podatkowych, z określenia stawek podatkowych dla lat, dla których uprzednio nie określano tych stawek lub ze zmian zasad opodatkowania, które wpłynęły na zmianę sposobu określania wartości podatkowej,
- skutków ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających ze straty podatkowej,
- skutków pozostałych zmian wartości aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wpłynęły na wynik finansowy,
- skutków ujęcia lub zmniejszenia odpisu z tytułu utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- skutków innych zdarzeń.

c) kwoty podatku dochodowego, o której mowa w pkt 9.4.a., odniesionej na kapitały własne z wyszczególnieniem pozycji kapitałów własnych, na które wpłynął podatek dochodowy,

d) opisu istotnych premii inwestycyjnych uzyskanych w okresie sprawozdawczym oraz danych o stanie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, z wyodrębnieniem:

- stanu początkowego rozliczeń międzyokresowych z tytułu premii inwestycyjnych,
  - zmniejszeń rozliczeń międzyokresowych z tytułu odpisanych na wynik premii inwestycyjnych,
  - zwiększeń rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu uzyskanych premii inwestycyjnych,
  - innych zmniejszeń i zwiększeń rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, z wyodrębnieniem ich istotnych tytułów,
  - stanu końcowego rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.
- e) łącznej kwoty dodatnich różnic przejściowych dotyczących inwestycji w jednostkach podporządkowanych, dla których nie utworzono rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz kwoty rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która zostałaby ujęta, gdyby jednostka zamierzała zbyć te inwestycje w następnym roku obrotowym,
- f) łącznej kwoty ujemnych różnic przejściowych dotyczących inwestycji w jednostkach podporządkowanych, dla których nie ustalono aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz kwoty aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (nie uwzględniając odpisów aktualizujących), która zostałaby ujęta, gdyby jednostka zamierzała zbyć te inwestycje w następnym roku obrotowym,
- g) liczbowe uzgodnienie kosztów z tytułu podatku dochodowego i wyniku finansowego brutto, z wyszczególnieniem:
- i) wyniku finansowego brutto osiągniętego w okresie sprawozdawczym,
  - ii) kwoty podatku dochodowego od wyniku finansowego brutto, obliczonej jako iloczyn wyniku finansowego brutto i stawki podatkowej stosowanej w okresie sprawozdawczym,
  - iii) liczbowego określenia różnic pomiędzy kwotą podatku dochodowego od wyniku finansowego brutto, o której mowa w pkt ii), a kwotą kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, prezentowaną w rachunku zysków i strat, z wyszczególnieniem:
    - kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego, będących skutkiem zdarzeń wpływających na podstawę opodatkowania w okresie sprawozdawczym, które nie były i nie będą wliczane do wyniku finansowego brutto,
    - skutków zdarzeń wpływających na wynik finansowy brutto w okresie sprawozdawczym, które zgodnie z przepisami podatkowymi nie były i nie będą wliczane do podstawy opodatkowania,
    - skutków zmniejszenia kosztów z tytułu podatku dochodowego w związku z odpisami premii inwestycyjnych,
    - skutków zwiększenia lub zmniejszenia kosztów z tytułu podatku dochodowego w związku ze zwiększeniem lub zmniejszeniem odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
    - skutków pozostałych zdarzeń, w tym uwzględnienia przy wycenie aktywów lub rezerw z tytułu podatku dochodowego stawek podatkowych odmiennych od stawki obowiązującej w okresie sprawozdawczym.
  - iv) faktycznych kosztów z tytułu podatku dochodowego wykazanych w rachunku zysków i strat.
- h) określenie przyczyn, dla których jednostka nie dokonała odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego,

- i) w przypadku niepewności, czy sposób ujęcia kosztu (przychodu) z tytułu podatku dochodowego zostanie zaakceptowany przez organy podatkowe (podatku odroczonego w momencie jego realizacji) subiektywne oceny oraz istotne założenia i szacunki dokonane przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu (straty podatkowej), podstawy opodatkowania, wartości podatkowych, nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych i stawek podatkowych, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania istotnych korekt wartości bilansowej aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego,
- j) potencjalnych skutków podatkowych podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto oraz informacji o zobowiązaniu warunkowym, o którym mowa w pkt 5.3.4., w przypadku ryczaftu od dochodów spółek.

14.4. W sprawozdaniu finansowym ujawnia się również inne informacje, niż wymienione w pkt 14.1. i 14.2., jeżeli odrębne przepisy tak stanowią.

## **XV Śródroczne sprawozdania finansowe (jednostkowe, jak i skonsolidowane)**

- 15.1. Na dzień bilansowy, na który sporządza się śródroczne sprawozdanie finansowe, ujmuje się:
- a) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
  - b) zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego,
  - c) koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego,
  - d) podatek dochodowy wpływający na kapitał własny, wg zasad określonych w rozdziałach I-XIII.
- 15.2. Jednostki (grupy kapitałowe) ustalają:
- a) przewidywaną wysokość wyniku finansowego brutto za rok obrotowy,
  - b) przewidywaną wysokość kosztów (przychodów) z tytułu podatku dochodowego za rok obrotowy,
  - c) efektywną stopę podatkową, rozumianą jako iloraz b) i a).
- 15.3. Wielkość kosztów podatku dochodowego, prezentowaną w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, ustala się jako iloczyn efektywnej stopy podatkowej, o której mowa w pkt 15.2.c. i wyniku finansowego brutto za dany okres śródroczny.
- 15.4. Różnicę pomiędzy kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt 15.1c., a kosztami podatku dochodowego, o których mowa w pkt 15.3. zalicza się do aktywów lub rezerw z tytułu podatku odroczonego.

### ***Przykład 15.1. Zastosowanie pkt 15.1. – 15.4.***

*W jednostce R SA na koniec 20X1 r. nie występowały dodatnie i ujemne różnice przejściowe. Natomiast jednostka w 20X1 r. poniosła stratę podatkową w kwocie 10 mln zł. Jednak aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego o wartości 1.900.000 zł, związane z tą stratą, zostały w całości objęte odpisem aktualizującym na koniec 20X1 r., gdyż nie było prawdopodobne, że w przyszłości zostanie osiągnięty dochód (lub podstawa opodatkowania), pozwalający na*

odliczenie tej straty podatkowej. W 20X2 r. nastąpiła zmiana szacunków dotyczących prognozowanego dochodu. W pierwszym kwartale R SA osiągnęła dochód i zysk brutto w kwocie 10 mln zł. Taki sam dochód i zysk brutto planuje się osiągnąć w kolejnych trzech kwartałach.

R SA jest spółką zobligowaną do przygotowania kwartalnych sprawozdań finansowych. Planuje się, że na koniec 20X2 r. rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaną ustalone w wysokości 2.000.000 zł, a aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 1.000.000 zł. Jednocześnie nie planuje się tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W 20X2 r. nie planuje się również przeprowadzenia transakcji, których skutki ujęte byłyby w kapitale własnym lub powodowałyby ujęcie wartości firmy – zatem skutki podatkowe przeprowadzonych transakcji zostaną ujęte tylko w kosztach podatku dochodowego.

Na koniec pierwszego kwartału wyceniono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kwotę 1.000.000 zł a aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – 1.500.000 zł (na koniec pierwszego kwartału odpis aktualizujący został w całości wyksięgowany). Strata podatkowa za 20X1 r. w kwocie 5 mln zł została odliczona od dochodu za pierwszy kwartał 20X2 r.

*Księgowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.03.20X2 r.*

<b>Dt</b>	<b>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>1.900.000</b>	
<b>Ct</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>400.000</b>
<b>Ct</b>	<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>1.000.000</b>
<b>Ct</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>		<b>500.000</b>

Ustalenie planowanego wyniku finansowego brutto za 20X2 r.:  $4 \times 10.000.000 = 40.000.000$

Ustalenie planowanych kosztów podatku dochodowego:

Planowane koszty podatku bieżącego:  $(40.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 6.650.000$

Planowane koszty podatku odroczonego:  $(2.000.000 - 0) - ((1.000.000 - 1.900.000) - (0 - 1.900.000)) = 1.000.000$

**RAZEM planowane koszty podatku dochodowego:**  $(6.650.000 + 1.000.000) = 7.650.000$

Efektywna stopa podatkowa:  $7.650.000 / 40.000.000 = 19,125\%$

Koszty podatku dochodowego w sprawozdaniu za I kwartał:  $10.000.000 \times 19,125\% = 1.912.500$

Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego na koniec I kwartału =  $(10.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 950.000$

Przychód z tytułu odroczonego podatku dochodowego za I kwartał = 500.000

Doksięgowanie kosztów z tytułu podatku dochodowego za I kwartał =  $1.912.500 + 500.000 - 950.000 = 1.462.500$

<b>Dt</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>1.462.500</b>	
<b>Ct</b>	<b>Rezerwy z tytułu podatku odroczonego</b>		<b>1.462.500</b>

#### **Przykład 15.2. Zastosowanie pkt 15.1. – 15.4.**

Założenia takie jak w przykładzie poprzednim. Jednak aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 1.900.000 zł, w związku ze stratą podatkową za 20X1 r., nie zostały

objęte odpisem aktualizującym na koniec 20X1 r., gdyż było prawdopodobne, że w przyszłości zostanie osiągnięty dochód (lub podstawa opodatkowania), pozwalający na odliczenie tej straty podatkowej.

Księgowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.03.20X2 r.

<b>Dt</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>1.400.000</b>	
<b>Ct</b>	<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>1.000.000</b>
<b>Ct</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>400.000</b>

Ustalenie planowanego wyniku finansowego brutto za 20X2 r.:  $4 \times 10.000.000 = 40.000.000$

Ustalenie planowanych kosztów podatku dochodowego:  
 Planowane koszty podatku bieżącego:  $(40.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 6.650.000$   
 Planowane koszty podatku odroczonego:  $(2.000.000 - 0) - (1.000.000 - 1.900.000) = 2.900.000$   
**RAZEM planowane koszty podatku dochodowego:  $(6.650.000 + 2.900.000) = 9.550.000$**

Efektywna stopa podatkowa:  $9.550.000 / 40.000.000 = 23,875\%$

Koszty podatku dochodowego w sprawozdaniu za I kwartał:  $10.000.000 \times 23,875\% = 2.387.500$   
 Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego na koniec I kwartału:  $(10.000.000 - 5.000.000) \times 19\% = 950.000$   
 Koszt z tytułu odroczonego podatku dochodowego za I kwartał:  $1.400.000$   
 Doksięgowanie kosztów z tytułu podatku dochodowego za I kwartał:  $2.387.500 - 1.400.000 - 950.000 = 37.500$

<b>Dt</b>	<b>Koszty podatku dochodowego</b>	<b>37.500</b>	
<b>Ct</b>	<b>Rezerwy z tytułu podatku odroczonego</b>		<b>37.500</b>

## XVI Zastosowanie standardu w sytuacji zmiany statusu podatkowego

16.1. Zmiana statusu podatkowego oznacza sytuację, w której jednostka:

- niebędąca dotychczas podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych staje się takim podatnikiem,
- będąca dotychczas podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych nie przestaje być takim podatnikiem, ale zmienia formę opodatkowania, np. opodatkowanie według zasad ogólnych (w którym przedmiotem opodatkowania jest dochód, tj. różnica pomiędzy przychodami podatkowymi i kosztami uzyskania przychodów – por. pkt 2.2.) na ryczałt od dochodów spółek,
- będąca dotychczas podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych przestaje być takim podatnikiem.

16.2. Zmiana statusu podatkowego, o której mowa w pkt 16.1., oznacza:

- rozpoczęcie tworzenia rezerwy i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (np. jednostka niebędąca podatnikiem staje się takim podatnikiem i zaczyna stosować opodatkowanie według zasad ogólnych), chyba że jednostka, na podstawie art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości, odstąpiła od ustalania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub



- b) kontynuację tworzenia rezerwy i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub braku tworzenia rezerwy i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku lub
- c) zaprzestanie tworzenia rezerwy i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (np. jednostka będąca podatnikiem zmienia opodatkowanie według zasad ogólnych na ryczałt od dochodów spółek).
- 16.3. Postanowienia tego rozdziału nie są stosowane w sytuacji, gdy jednostka, na podstawie art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości, rozpoczyna tworzenie rezerwy i ustalanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub odstępuje od ustalania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Tego typu sytuacja, stanowiąca zmianę zasad (polityki) rachunkowości, została uregulowana w KSR Nr 7 „*Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*”.
- 16.4. Skutki wyceny rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związane ze zmianą statusu podatkowego ujmowane są w rachunku zysków i strat jako podatek dochodowy, z zastrzeżeniem pkt 9.1., w okresie w którym ta zmiana stała się nieodwołalna.
- 16.5. Zmiana statusu podatkowego może nastąpić na podstawie przepisów podatkowych lub stanowić wybór jednostki.
- 16.6. W przypadku przepisów podatkowych, zmiana statusu podatkowego staje się nieodwołalna, jeżeli zostały już uchwalone lub wydane przez uprawnione do tego organy przepisy podatkowe, których wejście w życie nastąpi w przyszłości i nie zależy od decyzji innych organów (por. pkt 1.3.).
- 16.7. W przypadku wyboru jednostki, zmiana statusu podatkowego staje się nieodwołalna w momencie podjęcia decyzji przez uprawniony organ. Decyzja jednostki powinna zostać potwierdzona terminowym złożeniem zawiadomienia o zmianie statusu podatkowego, jednak nie później niż do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy w którym taka decyzja została podjęta (pod warunkiem obowiązku złożenia odpowiedniego zawiadomienia). Zmiana statusu podatkowego nie jest nieodwołalna, w przypadku zmiany decyzji i terminowego cofnięcia zawiadomienia, jednak nie później niż do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy w którym decyzja o zmianie statusu podatkowego została podjęta.

***Przykład 16.1. Zastosowanie pkt 16.4.***

*Jednostka stała się podatnikiem podatku dochodowego z dniem 01.01.20X1 r. na podstawie przepisów podatkowych<sup>63</sup>. Ostatni okres sprawozdawczy przed opodatkowaniem trwał od 01.01.20X0 r. do 31.12.20X0 r., zaś pierwszy okres opodatkowania podatkiem dochodowym – od 01.01.20X1 r. do 31.12.20X1 r. Jednostka, na podstawie art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości, nie odstąpiła od ustalania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i przyjęła politykę rachunkowości, zgodnie z którą rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie.*

---

<sup>63</sup> Przyjęto założenie, że przepisy podatkowe zostały uchwalone lub wydane przez uprawnione do tego organy w 20X0 r. Ich wejście w życie nastąpi od 01.01.20X1 r. i nie zależy od decyzji innych organów (por. pkt 16.6.). Zatem zmiana statusu podatkowego stała się nieodwołalna w 20X0 r.

Spółka ustaliła następujące wartości:

<b>Bilans</b>	<b>31.12.20X1</b>	<b>31.12.20X0</b>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego*	3.500.000	3.000.000
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.800.000	1.700.000
<b>Rachunek zysków i strat</b>	<b>01.01.20X1- 31.12.20X1</b>	<b>01.01.20X0- 31.12.20X0</b>
Koszty z tytułu podatku dochodowego, przed ujęciem rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	8.000.000	0

\* Przyjęto założenie, że nie występuje konieczność ustalania odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,

Ujęcie odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X0 r.

<b>DT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>3.000.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>1.700.000</b>
<b>CT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego*</b>		<b>1.300.000</b>

\* Potencjalne skutki opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych są wykazywane w wyniku finansowym okresu, w którym jednostka nie była jeszcze podatnikiem tego podatku.

Ujęcie zobowiązania z tytułu CIT\* – księgowanie na 31.12.20X1 r.

<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>8.000.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Zobowiązanie z tytułu CIT</b>		<b>8.000.000</b>

\* Dla uproszczenia przyjęto, że spółka nie wpłacała zaliczek na podatek dochodowy w trakcie roku obrotowego.

Ujęcie odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X1 r.

<b>DT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>500.000</b>	
<b>CT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>100.000</b>
<b>CT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>		<b>400.000</b>

**Prezentacja w bilansie i rachunku zysków i strat:**

<b>Bilans</b>	<b>31.12.20X1</b>	<b>31.12.20X0</b>
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	3.500.000	3 000 000
Zysk (strata) z lat ubiegłych*	1.300.000**	0
Zysk (strata) netto*	-7.600.000	1.300.000
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.800.000	1.700.000
Zobowiązania z tytułu podatków (CIT)	8.000.000	0
<b>Rachunek zysków i strat</b>	<b>20X1</b>	<b>20X0</b>

<i>Podatek dochodowy, w tym:</i>	7.600.000	-1.300.000
- część bieżąca	8.000.000	0
- część odroczone	-400.000	-1.300.000

\* wynikający z bieżącego i odroczonego podatku dochodowego.

\*\* przy założeniu braku podziału wyniku finansowego.

**Przykład 16.2. Zastosowanie pkt 16.4.**

W grudniu 20X1 r. jednostka opodatkowana według zasad ogólnych nabyła maszynę o wartości początkowej 120.000 zł. Przewidywany okres użytkowania maszyny wynosi 5 lat. Oczekuje się, że wartość końcowa środka trwałego wyniesie 0 zł. Dla celów rachunkowości środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową.

Koszty amortyzacji środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów. Dla celów podatkowych środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 25%.

Na koniec 20X1 r. ani na kolejne dni bilansowe nie występowały inne różnice przejściowe, ani straty podatkowe możliwe do odliczenia w przyszłości.

Stawka podatku dochodowego określona przez przepisy podatkowe wynosi 19%.

Na 31.12.20X2 r. zostanie utworzona rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

<b>Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X2r.:</b>	<b>96.000 zł</b>
<b>Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X2r.:</b>	<b>90.000 zł</b>
<b>Różnica przejściowa (dodatnia):</b>	<b>6.000 zł</b>
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>1.140 zł</b>

Ujęcie odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X2 r.

<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>1.140</b>	
<b>CT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>1.140</b>

W grudniu 20X3 r. uprawniony organ jednostki podjął decyzję o zmianie statusu podatkowego od 01.01.20X4 r. na ryczałt od dochodów spółek. W styczniu 20X4 r., przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, jednostka złożyła zawiadomienie o wyborze tej formy opodatkowania.

W tej sytuacji zmiana statusu podatkowego stanowi wybór jednostki i stała się nieodwołalna w grudniu 20X3 r., ponieważ:

- uprawniony organ jednostki podjął decyzję w grudniu 20X3 r., czyli przed dniem bilansowym,
- jednostka złożyła zawiadomienie o wyborze tej formy opodatkowania w styczniu 20X4 r., przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za 20X3 r.

W przypadku ryczałtu od dochodów spółek, na podstawie pkt 5.3.2., nie występują różnice przejściowe między wartością bilansową aktywów a ich wartością podatkową, w związku z tym na 31.12.20X3 r.:

<b>Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>72.000 zł</b>
<b>Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:</b>	<b>72.000 zł</b>

**Różnica przejściowa (dodatnia):**

**0 zł**

*Ujęcie odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X2 r.*

<b>DT</b>	<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>1.140</b>	
<b>CT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>		<b>1.140</b>

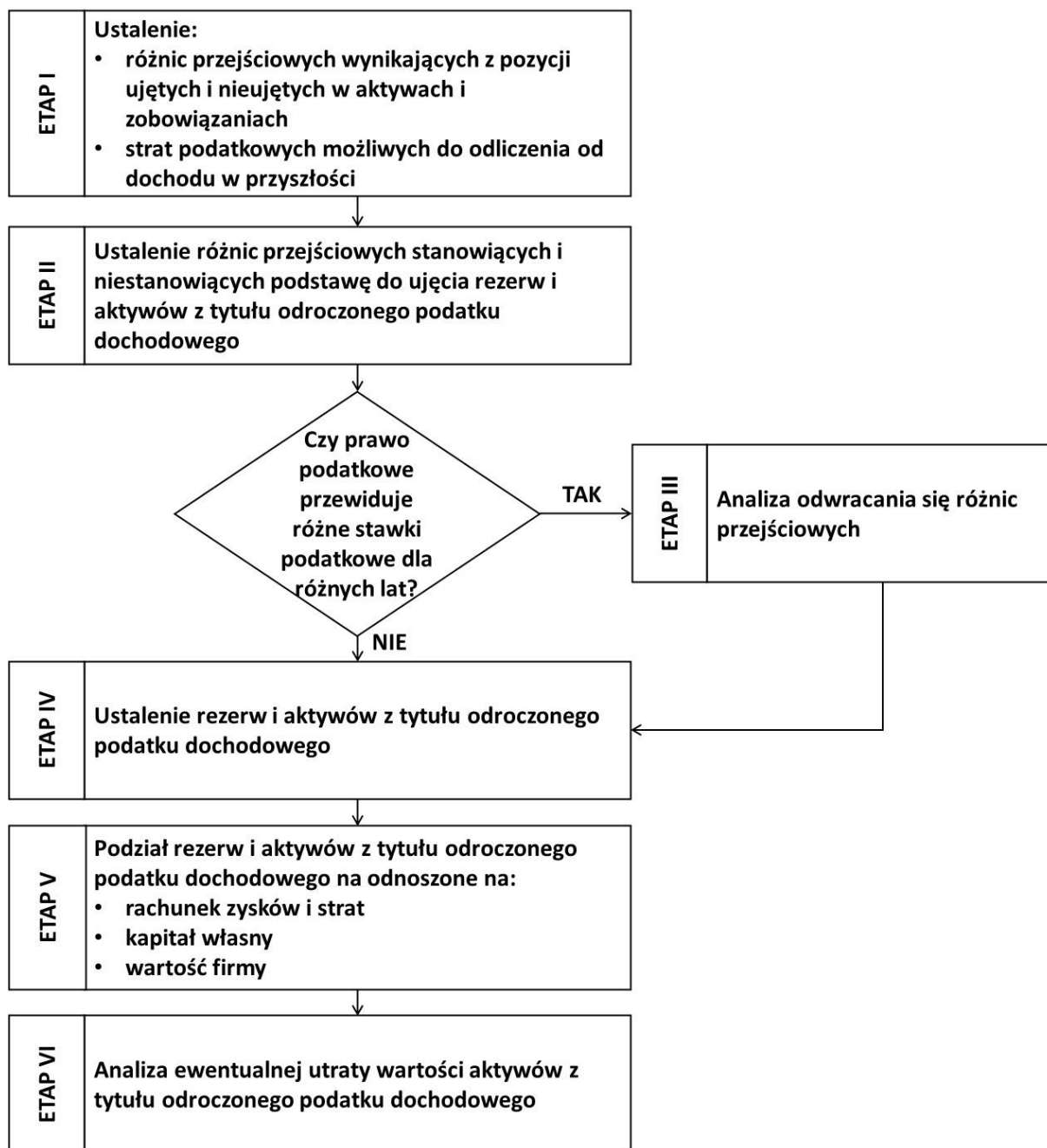
*Na podstawie przepisów podatkowych jednostka może być obowiązana na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem sporządzić informację m.in. o dochodzie z tytułu korekty wstępnej w kwocie odpowiadającej nadwyżce wartości środka trwałego ustalonego dla wyniku finansowego netto zgodnie z ustawą o rachunkowości (72.000 zł), ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień (60.000 zł) oraz ustalić podatek należny od tego dochodu. Taki dodatkowy podatek dochodowy ujmowany jest w wyniku roku poprzedzającego wejście w nowy reżim podatkowy, co jest spójne z zapisami pkt 16.4. Standardu (a ten dodatkowy podatek dochodowy jest kompensowany przez rozwiązanie rezerwy z tytułu podatku odroczonego).*

## **Załącznik. Procedura stosowana przy ujmowaniu i wycenie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

*Załącznik ma charakter pomocniczy i ilustruje jeden z możliwych sposobów postępowania przy stosowaniu wyjaśnień Standardu w celu ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na dzień bilansowy. Nie stanowi on części postanowień Standardu.*

1. W celu zapewnienia kompletnego ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, na dzień bilansowy ustala się:
  - wartości podatkowe wszystkich składników aktywów i zobowiązań oraz porównuje się z wartościami bilansowymi odpowiednich składników aktywów i zobowiązań, celem ustalenia różnic przejściowych,
  - różnice przejściowe wynikające z pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach, które spowodują odpowiednio zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania (odliczenia od podatku lub doliczenia do podatku) w przyszłości,
  - kwoty strat podatkowych możliwych do odliczenia od dochodu w przyszłości.
2. Ustala się kwoty różnic przejściowych (pkt 7.1.1.-7.1.4.Standardu):
  - stanowiących podstawę do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
  - niestanowiących podstawy do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
3. Jeżeli prawo podatkowe przewiduje różne stawki dla różnych lat dokonuje się analizy odwracania się różnic przejściowych w celu ustalenia właściwych stawek podatkowych do wyceny aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przypadku, gdy prawo podatkowe przewiduje jedną stawkę, analiza taka nie jest konieczna (pkt 8.1.4. – 8.1.5. Standardu).
4. Dla wszystkich ustalonych różnic przejściowych, stanowiących podstawę do ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz strat podatkowych możliwych do odliczenia od dochodu w przyszłości ustala się kwoty aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziałach VII i w pkt 8.1.1. – 8.2.5. Standardu.
5. Ustalone - jak wyżej - aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dzieli się na odnoszone na rachunek zysków i strat, na kapitał własny oraz na wartość firmy, zgodnie z postanowieniami rozdziału IX Standardu. Rozliczenia wymagają koszty (przychody) z tytułu podatku dochodowego między poszczególne pozycje rachunku zysków i strat, zgodnie z postanowieniami rozdziału XIII Standardu.
6. Wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego poddaje się analizie z punktu widzenia ewentualnej utraty wartości oraz ustala wysokość odpisów aktualizujących wartość tych aktywów zgodnie z zasadami opisanymi w pkt 8.3.1. – 8.3.11. Standardu. Ujęte odpisy odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny lub koszty podatku dochodowego, zgodnie z zasadami określonymi w pkt 9.7. Standardu.
7. Podsumowanie procedury stosowanej przy ujmowaniu i wycenie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przedstawia schemat 3:

**Schemat 3:** Etapy ustalania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec okresu sprawozdawczego



### **Przykład Z.1. Zastosowanie załącznika**

*W sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 20X1 r. jednostka ustaliła aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 1.075.400 zł oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 47.595 zł. Całość aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczyła operacji ujętych w wyniku finansowym. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie były objęte odpisami aktualizującymi.*

*Jednostka stosuje zasady (politykę) rachunkowości, polegające na niekompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W trakcie roku 20X2 nie stwierdzono błędów, których skutki należałoby rozliczyć z kapitałem (funduszem) własnym oraz nie dokonywano zmian zasad (polityki) rachunkowości.*

*W rocznym zeznaniu podatkowym, sporządzonym za 20X1 rok, ustalono stratę podatkową na*

poziomie 5.500.000 PLN, natomiast za 20X2 roku – dochód na poziomie 10.000.000 zł. Jednostka odliczyła od dochodu w 20X2 r. 5 mln zł straty podatkowej, a zatem pozostała do odliczenia w kolejnych latach strata podatkowa wynosi 500 tys. zł.

W 20X2 r. wystąpiły poniższe źródła różnic przejściowych:

1. Amortyzacja urządzeń o wartości początkowej 1.000.000 zł dla celów podatkowych ustalana jest metodą przyspieszoną podwójną, zaś dla celów rachunkowości – metodą liniową. Przyjęcie środków trwałych do użytkowania nastąpiło 31.12.20X0-1 r. Okres ekonomicznej użyteczności wynosi 5 lat, stawka podatkowa – 20%, brak wartości odzysku. Jednostka zaczyna amortyzację księgową i podatkową od miesiąca następnego po przyjęciu środka trwałego do użytkowania.
2. Jednostka ujęła w 20X2r. odpisy aktualizujące wartość zapasów. Wartość zapasów według ceny nabycia wynosiła 320.000 zł, natomiast odpisy aktualizujące – 60.000 zł. W poprzednich latach nie było konieczności dokonywania odpisów aktualizujących wartość zapasów.
3. Jednostka utworzyła rezerwę na odpisy emerytalne ustaloną przez aktuarium w wysokości 200.000 zł na dzień 31.12.20X2r. (160.000 zł - na 31.12.20X1r.).
4. Jednostka wynajmuje biuro zarządu na podstawie umowy denominowanej w walucie U. Zobowiązanie na 31.12.20X2 r. wynosiło 50.000 U (na 31.12.20X1r. wynosiło 70.000 U). Jednostka nie dokonała wyboru ustalania różnic kursowych dla celów podatkowych na podstawie przepisów o rachunkowości.

	<b>Kurs na moment powstania zobowiązania</b>	<b>Kurs z dnia bilansowego</b>
<b>20X1</b>	4,5500	4,4000
<b>20X2</b>	4,8000	5,0000

**Ad. 1 procedury.** Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za 20X2r. ustalono wartości bilansowe i podatkowe aktywów i pasywów oraz różnice przejściowe na dzień 31.12.20X2r.

<b>Lp.</b>	<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Wartości bilansowe</b>	<b>Wartości podatkowe</b>	<b>Różnice przejściowe</b>
1.	Środki trwałe	400.000	160.000	240.000
2.	Zapasy	260.000	320.000	-60.000
3.	Rezerwy na odpisy emerytalne	200.000	0	-200.000
4.	Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	250 000	240.000	-10.000

**Ad. 2 procedury.** Wszystkie różnice przejściowe stanowią podstawę do ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

**Ad. 3 procedury.** Ponieważ prawo podatkowe przewiduje stawkę 19% dla roku 20X3 i jednocześnie nie określa innych stawek dla lat następnych, nie jest potrzebna analiza sposobu odwracania się różnic przejściowych.

**Ad. 4 procedury.** Ustalono rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X2r.:

Lp.	Wyszczególnienie	Różnice przejściowe dodatnie uwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Stawka	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Różnice przejściowe ujemne uwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Stawka	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
1.	Środki trwałe	240.000	19%	45.600			
2.	Zapasy				-60.000	19%	11.400
3.	Rezerwy na odprawę emerytalną				-200.000	19%	38.000
4.	Zobowiązania z tytułu dostaw i usług				-10.000	19%	1.900
<b>Razem</b>		<b>240.000</b>	<b>19%</b>	<b>45.600</b>	<b>-270.000</b>	<b>19%</b>	<b>51.300</b>

Pozycja	Wartość	Obliczenie
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego związane ze stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości:	95.000	500.000 × 19%

**Ad. 5 procedury.** Ustalono, że wszystkie rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą operacji ujętych w wyniku finansowym. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w całości dotyczy działalności kontynuowanej. W jednostce nie występuje działalność zaniechana lub przewidziana do zaniechania. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego tj. 950.000 zł  $((10.000.000 - 5.000.000) \times 19\%)$  zostanie zaprezentowane drugostronnie w pozycji „Podatek dochodowy (część bieżąca)”.

**Ad. 6 procedury.** Ustalono, że jest prawdopodobne iż podstawa opodatkowania, pozwoli na potrącenie wszystkich ujemnych różnic przejściowych i odliczenie strat podatkowych. W związku z tym nie obejmowano aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odpisami aktualizującymi ich wartość.

Rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wprowadza się do ksiąg na podstawie dowodu wewnętrznego w następujący sposób:

<b>Ujęcie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X2r.</b>			
<b>DT</b>	<b>Koszty z tytułu podatku dochodowego</b>	<b>927.105</b>	
<b>DT</b>	<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>1.995</b> (47.595-45.600)	
<b>CT</b>	<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>		<b>929.100</b> (1.075.400-51.300-95.000)

Koszty z tytułu podatku dochodowego w wysokości 927.105 zł zostaną zaprezentowane w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy (część odroczone)”.

### **Przykład Z.2. Zastosowanie załącznika**



W sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 20X2 r. jednostka ustaliła aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 1.300.000 zł oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 500.000 zł. Całość aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczyła operacji ujętych w wyniku finansowym. Na dzień 31.12.20X2r. aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego były objęte odpisami aktualizującymi w kwocie 900.000 zł.

Jednostka stosuje zasady (politykę) rachunkowości, polegające na kompensowaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W trakcie roku 20X3 nie stwierdzono błędów, których skutki należałoby rozliczyć z kapitałem (funduszem) własnym oraz nie dokonywano zmian zasad (polityki) rachunkowości.

W rocznym zeznaniu podatkowym, sporządzonym za 20X3 rok, ustalono zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 1.400.000 zł (zaliczki na podatek dochodowy, zapłacone w trakcie roku 20X3 wyniosły 1.000.000 zł).

**Ad. 1 procedury.** Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za 20X3r. ustalono wartości bilansowe i podatkowe aktywów i pasywów oraz różnice przejściowe na dzień 31.12.20X3r. (z wyjątkiem aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, których stan, przedstawiony poniżej, wynika z bilansu otwarcia 20X3r.).

AKTYWA		Wartości bilansowe	Wartości podatkowe*	Różnice przejściowe
<b>A.</b>	<b>Aktywa trwałe</b>	<b>4.500.000</b>	<b>4.200.000</b>	<b>300.000</b>
I.	Wartości niematerialne i prawne	1.000.000	800.000	200.000
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	3.000.000	2.700.000	300.000
III.	Inwestycje długoterminowe	500.000	700.000	-200.000
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	0	0
<b>B.</b>	<b>Aktywa obrotowe</b>	<b>13.600.000</b>	<b>19.500.000</b>	<b>-5.900.000</b>
I.	Zapasy	5.000.000	5.500.000	-500.000
II.	Należności	6.000.000	9.000.000	-3.000.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	2.600.000	5.000.000	-2.400.000
<b>C.</b>	<b>Należne wpłaty na kapitał podstawowy</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>D.</b>	<b>Udziały (akcje) własne</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>RAZEM AKTYWA</b>		<b>18.100.000</b>	<b>23.700.000</b>	<b>-5.600.000</b>
PASYWA		Wartości bilansowe	Wartości podatkowe*	Różnice przejściowe
<b>A.</b>	<b>Kapitał własny</b>	<b>10.000.000</b>	<b>10.000.000</b>	<b>0</b>
I.	Kapitał podstawowy	4.000.000	4.000.000	0
II.	Kapitał zapasowy	6.200.000	6.200.000	0
III.	Kapitał z aktualizacji wyceny	-500.000	-500.000	0
IV.	Pozostałe kapitały rezerwowe	0	0	0
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	0	0
VI.	Zysk (strata) netto	300.000	300.000	0
<b>B.</b>	<b>Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>	<b>8.100.000</b>	<b>6.400.000</b>	<b>-1.700.000</b>
I.	Rezerwy na zobowiązania	2.100.000	100.000	-2.000.000
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	100.000	100.000	0
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	2.000.000	0	-2.000.000
II.	Zobowiązania długoterminowe	3.500.000	3.300.000	-200.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek	2.500.000	3.000.000	500.000
<b>RAZEM PASYWA</b>		<b>18.100.000</b>	<b>16.400.000</b>	<b>-1.700.000</b>

\* Suma wartości podatkowych aktywów nie musi być równa sumie wartości podatkowych pasywów.

**Ad. 2 procedury.** Spośród różnic przejściowych, ustalonych na 31.12.20X3r. wydzielono różnice przejściowe, stanowiące podstawę do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz różnice przejściowe niestanowiące podstawy do ujęcia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

AKTYWA		Różnice przejściowe	Różnice przejściowe dodatnie			Różnice przejściowe ujemne		
			Uwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Nieuwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	RAZEM	Uwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Nieuwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	RAZEM
<b>A.</b>	<b>Aktywa trwałe</b>	<b>300.000</b>	<b>900.000</b>	<b>50.000</b>	<b>950.000</b>	<b>-650.000</b>	<b>0</b>	<b>-650.000</b>
I.	Wartości niematerialne i prawne	200.000	200.000	0	200.000	0	0	0
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	300.000	450.000	50.000	500.000	-200.000	0	-200.000
III.	Investycje długoterminowe	-200.000	250.000	0	250.000	-450.000	0	-450.000
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	0	0	0	0	0	0
<b>B.</b>	<b>Aktywa obrotowe</b>	<b>-5.900.000</b>	<b>900.000</b>	<b>0</b>	<b>900.000</b>	<b>-6.800.000</b>	<b>0</b>	<b>-6.800.000</b>
I.	Zapasy	-500.000	0	0	0	-500.000	0	-500.000
II.	Należności	-3.000.000	500.000	0	500.000	-3.500.000	0	-3.500.000
III.	Investycje krótkoterminowe	-2.400.000	400.000	0	400.000	-2.800.000	0	-2.800.000
<b>C.</b>	<b>Należne wpłaty na kapitał podstawowy</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>D.</b>	<b>Udziały (akcje) własne</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>RAZEM</b>	<b>-5.600.000</b>	<b>1.800.000</b>	<b>50.000</b>	<b>1.850.000</b>	<b>-7.450.000</b>	<b>0</b>	<b>-7.450.000</b>
<b>PASYWA</b>								
<b>A.</b>	<b>Kapitał własny</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
I.	Kapitał podstawowy	0	0	0	0	0	0	0
II.	Kapitał zapasowy	0	0	0	0	0	0	0
III.	Kapitał z aktualizacji wyceny	0	0	0	0	0	0	0
IV.	Pozostałe kapitały rezerwowe	0	0	0	0	0	0	0
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	0	0	0	0	0	0
VI.	Zysk (strata) netto	0	0	0	0	0	0	0
<b>B.</b>	<b>Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>	<b>-1.700.000</b>	<b>500.000</b>	<b>0</b>	<b>500.000</b>	<b>-2.200.000</b>	<b>0</b>	<b>-2.200.000</b>
I.	Rezerwy na zobowiązania	-2.000.000	0	0	0	-2.000.000	0	-2.000.000
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0	0	0	0	0
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	-2.000.000	0	0	0	-2.000.000	0	-2.000.000
II.	Zobowiązania długoterminowe	-200.000	0	0	0	-200.000	0	-200.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek	500.000	500.000	0	500.000	0	0	0
	<b>RAZEM PASYWA</b>	<b>-1.700.000</b>	<b>500.000</b>	<b>0</b>	<b>500.000</b>	<b>-2.200.000</b>	<b>0</b>	<b>-2.200.000</b>

**Ad. 3 procedury.** Ponieważ prawo podatkowe przewiduje stawkę 19% dla roku 20X4 i jednocześnie nie określa innych stawek dla lat następnych, nie jest potrzebna analiza sposobu odwracania się różnic przejściowych.

**Ad. 4 procedury.** Ustalono aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.20X3r.:

AKTYWA		Różnice przejściowe dodatnie uwzględniane przy ustaleniu rezerw z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Stawka	Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Różnice przejściowe ujemne uwzględniane przy ustaleniu aktywów z tyt. odroczonego podatku dochodowego	Stawka	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
<b>A.</b>	<b>Aktywa trwałe</b>	<b>900.000</b>	<b>19%</b>	<b>171.000</b>	<b>-650.000</b>	<b>19%</b>	<b>123.500</b>
I.	Wartości niematerialne i prawne	200.000	19%	38.000	0	19%	0
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	450.000	19%	85.500	-200.000	19%	38.000
III.	Inwestycje długoterminowe	250.000	19%	47.500	-450.000	19%	85.500
IV.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	19%	0	0	19%	0
<b>B.</b>	<b>Aktywa obrotowe</b>	<b>900.000</b>	<b>19%</b>	<b>171.000</b>	<b>-6.800.000</b>	<b>19%</b>	<b>1.292.000</b>
I.	Zapasy	0	19%	0	-500.000	19%	95.000
II.	Należności	500.000	19%	95.000	-3.500.000	19%	665.000
III.	Inwestycje krótkoterminowe	400.000	19%	76.000	-2.800.000	19%	532.000
<b>C.</b>	<b>Należne wpłaty na kapitał podstawowy</b>	<b>0</b>	<b>19%</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>19%</b>	<b>0</b>
<b>D.</b>	<b>Udziały (akcje) własne</b>	<b>0</b>	<b>19%</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>19%</b>	<b>0</b>
<b>RAZEM</b>		<b>1.800.000</b>	<b>19%</b>	<b>342.000</b>	<b>-7.450.000</b>	<b>19%</b>	<b>1.415.500</b>
<b>PASYWA</b>							
<b>A.</b>	<b>Kapitał własny</b>	<b>0</b>	<b>19%</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>19%</b>	<b>0</b>
I.	Kapitał podstawowy	0	19%	0	0	19%	0
II.	Kapitał zapasowy	0	19%	0	0	19%	0
III.	Kapitał z aktualizacji wyceny	0	19%	0	0	19%	0
IV.	Pozostałe kapitały rezerwowe	0	19%	0	0	19%	0
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	19%	0	0	19%	0
VI.	Zysk (strata) netto	0	19%	0	0	19%	0
<b>B.</b>	<b>Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>	<b>500.000</b>	<b>19%</b>	<b>95.000</b>	<b>-2.200.000</b>	<b>19%</b>	<b>418.000</b>
I.	Rezerwy na zobowiązania	0	19%	0	-2.000.000	19%	380.000
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	19%	0	0	19%	0
2.	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	0	19%	0	-2.000.000	19%	380.000
II.	Zobowiązania długoterminowe	0	19%	0	-200.000	19%	38.000
III.	Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek	500.000	19%	95.000	0	19%	0
<b>RAZEM PASYWA</b>		<b>500.000</b>	<b>19%</b>	<b>95.000</b>	<b>-2.200.000</b>	<b>19%</b>	<b>418.000</b>

Pozycja	Wartość	Obliczenie
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>1.833.500</b>	<b>1.415.500+418.000</b>
		<b>0</b>
<b>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</b>	<b>437.000</b>	<b>342.000+95.000</b>

**Ad. 5 procedury.** Ustalono, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie:

- 1.738.500 zł dotyczą operacji ujętych w wyniku finansowym,
- 95.000 zł dotyczą operacji ujętych w kapitale z aktualizacji wyceny (skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny).

Ustalono, że zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 1.400.000 zł (ujęte uprzednio w księgach) dotyczy zdarzeń incydentalnych w kwocie 100.000 zł oraz

*działalności kontynuowanej w kwocie 1.300.000 zł. W przedsiębiorstwie nie występuje działalność zaniechana lub przewidziana do zaniechania. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego tj. 1.400.000 zł zostanie zaprezentowane drugostronnie w pozycji „Podatek dochodowy (część bieżąca)”. Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego w kwocie 1.400.000 zł nie obejmuje zapłaconych w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy.*

**Ad. 6 procedury.** *Ustalono, że jest prawdopodobne iż podstawa opodatkowania, pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, w zakresie uzasadniającym wycenę aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 500.000 zł. W związku z tym odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęto w kwocie 1.333.500 zł (1.833.500-500.000=1.333.500).*

*Kwotę odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odnosi się na:*

- *kapitał z aktualizacji wyceny – w kwocie:  $(95.000/1.833.500) \times 1.333.500 \approx 69.093$  zł,*
- *wynik finansowy – w pozostałej kwocie  $(1.333.500-900.000-69.093=364.407$  zł).*

*Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wprowadza się do ksiąg na podstawie dowodu wewnętrznego w następujący sposób:*

<b><i>Ujęcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.</i></b>			
<b><i>DT</i></b>	<b><i>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i></b>	<b><i>533.500</i></b> <i>(1.833.500-1.300.000)</i>	
<b><i>DT</i></b>	<b><i>Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i></b>	<b><i>63.000</i></b> <i>(500.000-437.000)</i>	
<b><i>CT</i></b>	<b><i>Kapitał z aktualizacji wyceny</i></b>		<b><i>95.000</i></b>
<b><i>CT</i></b>	<b><i>Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)</i></b>		<b><i>501.500</i></b> <i>(533.500+63.000-95.000)</i>
<b><i>Ujęcie odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – księgowanie na 31.12.20X3r.</i></b>			
<b><i>DT</i></b>	<b><i>Koszty z tytułu podatku dochodowego (działalność kontynuowana)</i></b>	<b><i>364.407</i></b> <i>(433.500-69.093)</i>	
<b><i>DT</i></b>	<b><i>Kapitał z aktualizacji wyceny</i></b>	<b><i>69.093</i></b>	
<b><i>CT</i></b>	<b><i>Odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</i></b>		<b><i>433.500</i></b> <i>(1.333.500-900.000)</i>

*Przychody z tytułu podatku dochodowego w wysokości 137.093 zł zostaną zaprezentowane w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy (część odroczone)”.*

# Spis przykładów

Przykład 3.1. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.3.....	9
Przykład 3.2. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.3.....	9
Przykład 3.3. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.4.....	10
Przykład 3.4. Zastosowanie pkt 3.1.1. i 3.1.4.....	11
Przykład 3.5. Zastosowanie pkt 3.2.3.....	12
Przykład 3.6. Zastosowanie pkt 3.2.3.....	13
Przykład 3.7. Zastosowanie pkt 3.3.1.....	14
Przykład 3.8. Zastosowanie pkt 3.3.1.....	15
Przykład 3.9. Zastosowanie pkt 3.3.1.....	15
Przykład 3.10. Zastosowanie pkt 3.3.2.....	16
Przykład 4.1. Zastosowanie pkt 4.1.1.....	18
Przykład 4.2. Zastosowanie pkt 4.1.1.....	19
Przykład 4.3. Zastosowanie pkt 4.1.1.....	19
Przykład 4.4. Zastosowanie pkt 4.1.4.....	20
Przykład 4.5. Zastosowanie pkt 4.1.5.....	21
Przykład 4.6. Zastosowanie pkt 4.2.1.....	22
Przykład 5.1. Zastosowanie pkt 5.1.1. i 5.1.3.....	24
Przykład 5.2. Zastosowanie pkt 5.1.8.....	25
Przykład 5.3. Zastosowanie pkt 5.2.1.....	27
Przykład 5.4. Zastosowanie pkt 5.3.1.....	29
Przykład 5.5. Zastosowanie pkt 5.2.1. i 5.3.1.....	30
Przykład 7.1. Zastosowanie pkt 7.1.1.....	33
Przykład 7.2. Zastosowanie pkt 7.1.3.....	34
Przykład 7.3. Zastosowanie pkt 7.1.2., 7.1.4.....	35
Przykład 7.4. Zastosowanie pkt 7.2.1. i 7.2.2.....	37
Przykład 8.1. Zastosowanie pkt 8.1.1.....	40
Przykład 8.2. Zastosowanie pkt 8.1.1.....	41
Przykład 8.3. Zastosowanie pkt 8.1.1.....	41
Przykład 8.4. Zastosowanie pkt 8.1.5.....	42
Przykład 8.5. Zastosowanie pkt 8.2.1. i 8.2.2.....	43
Przykład 8.6. Zastosowanie pkt 8.2.3.....	45
Przykład 8.7. Zastosowanie pkt 8.3.3.....	49
Przykład 8.8. Zastosowanie pkt 8.3.9.....	51
Przykład 8.9. Zastosowanie pkt 8.3.9.....	52
Przykład 8.10. Zastosowanie pkt 8.3.11.....	54
Przykład 8.11. Zastosowanie pkt 8.3.11.....	59
Przykład 9.1. Zastosowanie pkt 9.1.....	61
Przykład 9.2. Zastosowanie pkt 9.1.....	62
Przykład 9.3. Zastosowanie pkt 9.4.....	64
Przykład 9.4. Zastosowanie pkt 9.4.....	65
Przykład 9.5. Zastosowanie pkt 9.5.....	67
Przykład 10.1. Zastosowanie pkt 10.1.a.....	68
Przykład 10.2. Zastosowanie pkt 10.2.....	69
Przykład 10.3. Zastosowanie pkt 10.2.....	71
Przykład 10.4. Zastosowanie pkt 10.2.....	72
Przykład 10.5. Zastosowanie pkt 10.2.....	73
Przykład 12.1. Zastosowanie pkt 12.2.1. i 12.2.2.....	75
Przykład 12.2. Zastosowania pkt 12.3.2. i 12.3.5.....	81
Przykład 12.3. Zastosowanie pkt 12.3.2. i 12.3.5.....	83
Przykład 12.4. Zastosowanie pkt 9.4., 12.3.2. i 12.3.5.....	84
Przykład 12.5. Zastosowanie pkt 12.3.5., 12.3.7. i 12.3.8.....	85
Przykład 12.6. Zastosowanie pkt 12.4.1.....	87
Przykład 12.7. Zastosowanie pkt 12.4.3.....	88
Przykład 12.8. Zastosowanie pkt 12.4.3.....	88
Przykład 12.9. Zastosowanie pkt 12.4.3.....	89
Przykład 12.10. Zastosowanie pkt 12.5.1.....	91
Przykład 13.1. Zastosowanie pkt 13.1.2.....	92

<i>Przykład 13.2. Zastosowanie pkt 13.2.1.</i> .....	93
<i>Przykład 13.3. Zastosowanie pkt 13.2.1.</i> .....	94
<i>Przykład 13.4. Zastosowanie pkt 13.2.2.</i> .....	95
<i>Przykład 13.5. Zastosowanie pkt 13.2.2.</i> .....	96
<i>Przykład 13.6. Zastosowanie pkt 13.2.2.</i> .....	97
<i>Przykład 15.1. Zastosowanie pkt 15.1. – 15.4.</i> .....	102
<i>Przykład 15.2. Zastosowanie pkt 15.1. – 15.4.</i> .....	103
<i>Przykład 16.1. Zastosowanie pkt 16.4.</i> .....	105
<i>Przykład 16.2. Zastosowanie pkt 16.4.</i> .....	107
<i>Przykład Z.1. Zastosowanie załącznika</i> .....	110
<i>Przykład Z.2. Zastosowanie załącznika</i> .....	112