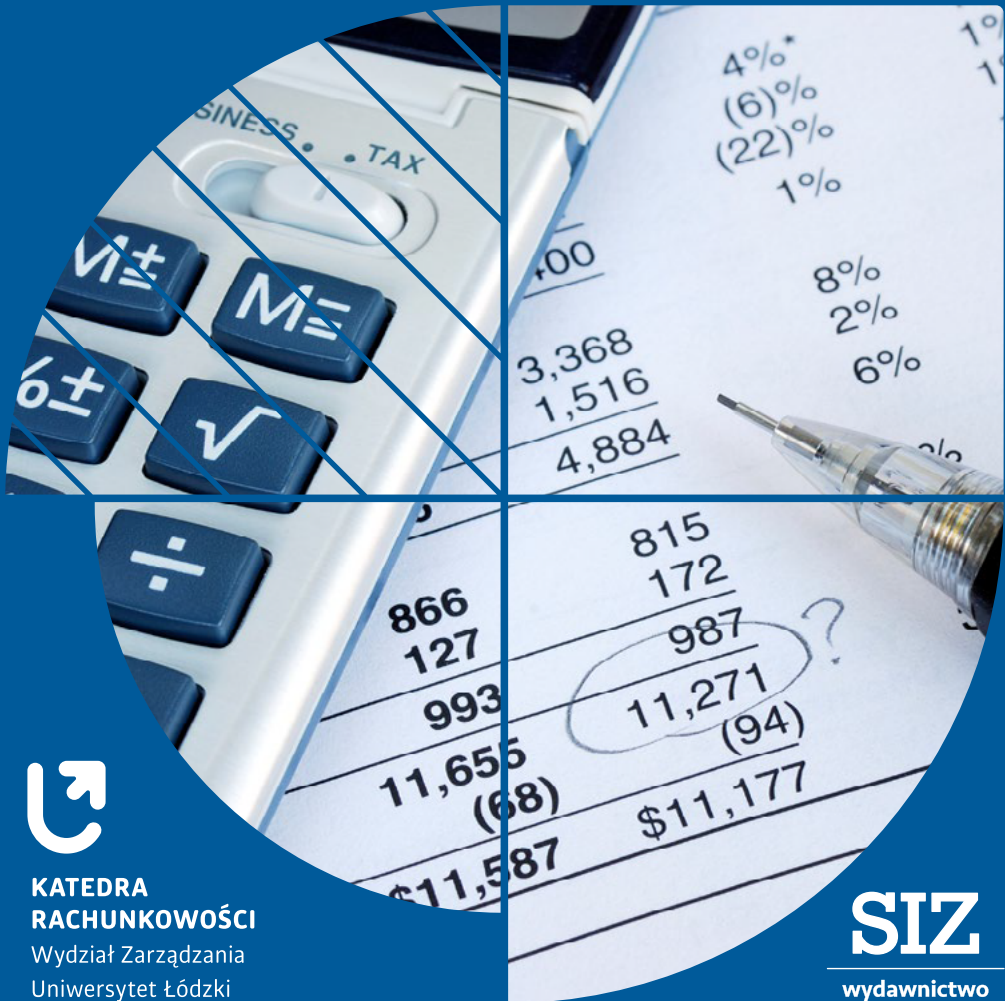


# PODATEK DOCHODOWY W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTKI – POMIAR, EWIDENCJA I UJĘCIE W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Ewa Walińska, Agnieszka Wencel, Anna Jurewicz, Zuzanna Firkowska-Jakobsze



**KATEDRA  
RACHUNKOWOŚCI**  
Wydział Zarządzania  
Uniwersytet Łódzki

**SIZ**  
wydawnictwo



# Podatek dochodowy od osób prawnych w systemie rachunkowości jednostki

– pomiar, ewidencja i ujęcie  
w sprawozdaniu finansowym

---

Ewa Walińska

Agnieszka Wencel

Anna Jurewicz

Zuzanna Firkowska-Jakobsze

# SIZ


---

**wydawnictwo**


ŁÓDŹ 2023

**Afiliacja autorów**  
Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości


**Ewa Walińska**

 <https://orcid.org/0000-0002-5510-6246>  
ewa.walinska@uni.lodz.pl


**Agnieszka Wencel**

 <https://orcid.org/0000-00028024-0762>  
agnieszka.wencel@uni.lodz.pl

**Anna Jurewicz**

 <https://orcid.org/0000-0001-5517-9771>  
anna.jurewicz@uni.lodz.pl

**Zuzanna Firkowska-Jakobsze**

 <https://orcid.org/0000-0002-8646-6703>  
zuzanna.jakobsze@uni.lodz.pl

Recenzja naukowa: Prof. dr hab. Waldemar Gos

Projekt okładki: Kamil Dura

Projekt typograficzny, skład i łamanie: Mateusz Poradecki

Redakcja językowo-stylistyczna i techniczna: Monika Poradecka

Copyright by the Authors

Copyright for this edition by Wydawnictwo SIZ, Łódź 2023

Wszelkie prawa zastrzeżone

Zezwala się na kopiowanie, dystrybucje, wyświetlanie tylko dokładnych (dosłownych) kopii dzieła.  
Niedozwolone jest jego zmienianie i tworzenie na jego bazie pochodnych.

e-ISBN ISBN 978-83-65766-90-8

**SIZ**

---

**wydawnictwo**

Wydawnictwo SIZ  
ul. Matejki 22/26, pok. 112  
90-237 Łódź  
Tel. 42 635 47 91  
email: [biuro@wydawnictwo-siz.pl](mailto:biuro@wydawnictwo-siz.pl)



# Spis treści

---

Wstęp .....	7
<b>1. Podatek dochodowy od osób prawnych jako kategoria systemu rachunkowości w świetle definicji jej podstawowych kategorii i nadrzędnych zasad .....</b>	<b>13</b>
1.1. Ogólne relacje systemu rachunkowości jednostki i podatku dochodowego .....	13
1.2. Metody ustalania dochodu jako skutek ogólnej relacji między prawem bilansowym i podatkowym .....	16
1.3. Podatek dochodowy odroczony – istota i zasady ustalania .....	25
1.4. Podatek dochodowy a podstawowe kategorie i nadrzędne zasady rachunkowości ..	28
<b>2. Podatek dochodowy a polityka rachunkowości i księgi rachunkowe .....</b>	<b>35</b>
2.1. Istota i zasady ustalania podatku dochodowego CIT .....	35
2.1.1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku dochodowego CIT .....	35
2.1.2. Podatek dochodowy od osób prawnych – zasady ustalania .....	42
2.1.3. Podatek dochodowy CIT a przepisy dotyczące płatności .....	51
2.2. Podatek dochodowy jako przedmiot regulacji polityki rachunkowości .....	56
2.2.1. Istota polityki rachunkowości .....	56
2.2.2. Regulacje podatku dochodowego a polityka rachunkowości jednostki .....	60
2.2.3. Zasady ustalania podatku dochodowego w polityce rachunkowości jednostki .....	64
2.3. Ujęcie podatku dochodowego w księgach rachunkowych .....	68
2.3.1. Rola ksiąg rachunkowych w ustalaniu podatku dochodowego .....	68
2.3.2. Modyfikacja planu kont i dodatkowa dokumentacja księgowa na potrzeby ujmowania podatku dochodowego w księgach rachunkowych .....	71
2.3.3. Rozwiązania ewidencyjne dotyczące podatku dochodowego bieżącego i odroczonego .....	76
<b>3. Zasady ujmowania podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym .....</b>	<b>81</b>
3.1. Istota i zakres sprawozdania finansowego .....	81
3.2. Prezentacja i ujawnianie informacji o podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według polskich regulacji rachunkowości .....	87
3.2.1. Prezentacja w bilansie oraz rachunku zysków i strat .....	87
3.2.2. Ujawnienia w informacji dodatkowej .....	89
3.2.3. Ilustracja praktyczna .....	94
3.3. Prezentacja i ujawnianie informacji o podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF .....	113
3.3.1. Prezentacja w bilansie i rachunku zysków i strat .....	113
3.3.2. Ujawnienia w notach .....	114
3.3.3. Ilustracja praktyczna .....	116
<b>4. Estoński CIT jako szczególna forma opodatkowania osób prawnych a system rachunkowości .....</b>	<b>131</b>
4.1. Ogólna koncepcja opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek .....	131

---

4.1.1. Geneza opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek i sposób jego implementacji w Polsce	131
4.1.2. Ogólne zasady opodatkowania zysków spółek w polskim modelu podatku estońskiego	136
4.1.3. Znaczenie systemu rachunkowości w modelu estońskiego CIT	141
4.2. Podatek ryczałtowy od dochodów spółek a system rachunkowości	144
4.2.1. Korekta wstępna przychodów i kosztów jako warunek opodatkowania estońskim CIT	144
4.2.2. Opodatkowanie zysków dystrybuowanych i ich ujęcie w księgach rachunkowych	147
4.2.3. Opodatkowanie bieżących transakcji gospodarczych i ich ujęcie w księgach rachunkowych	151
4.3. Sprawozdanie finansowe podmiotu opodatkowanego e-CIT	157
4.3.1. Prezentacja w bilansie i rachunku zysków i strat	157
4.3.2. Ujawnienia w informacji dodatkowej	162
4.3.3. Sprawozdanie finansowe a wejście w e-CIT w trakcie roku obrotowego	163
<b>Zakończenie</b>	167
<b>Bibliografia</b>	169
<b>Spis rysunków</b>	173
<b>Spis wykresów</b>	175
<b>Spis tabel</b>	177

# Wstęp

---

Podatek dochodowy jest zagadnieniem złożonym, stanowi bowiem kategorię, którą posługują się dwa różne pod względem celów regulacji prawne – ustawa o rachunkowości<sup>1</sup> i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (*Corporate Income Tax – CIT*)<sup>2</sup>. Przedmiotem rozważań w niniejszej monografii jest podatek dochodowy od osób prawnych, prowadzących księgi rachunkowe. Niewątpliwie jest on kluczowym czynnikiem znacząco wpływającym na ostateczny kształt systemu rachunkowości jednostki.

Wpływ prawa podatkowego na rachunkowość był przedmiotem rozważań już w polskiej literaturze międzywojennej. Skrzywan (1938, s. 1–17) pisał, że „czynnik podatkowy wywiera dziś decydujący wpływ na księgowość i bilanse przedsiębiorstw, powodując w praktyce utożsamianie bilansu handlowego i podatkowego”<sup>3</sup>. Od okresu międzywojennego do dziś w tym obszarze obowiązuje taka sama zasada – prawo podatkowe posługuje się własnymi regulacjami, przez pryzmat których może akceptować lub nie wielkości generowane w systemie rachunkowości. Ustawodawca podatkowy, realizując politykę państwa, ustala normy prawne adekwatne do poszczególnych zakresów prawa podatkowego, zróżnicowanych w zależności od rodzaju podatku. Najwięcej kontrowersji występuje w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, co wynika przede wszystkim z faktu, iż podatek ten jest skutkiem wszystkich działań przedsiębiorstwa odwzorowanych w dwóch podstawowych kategoriach pomiaru jego dokonań – przychodach i kosztach. Właśnie kwestia pomiaru i momentu uznania przychodów i kosztów jest podstawą rozbieżności między regulacjami prawa bilansowego i prawa podatkowego. O skali tych rozbieżności decyduje ogólna relacja między tymi prawami.

W Polsce na przestrzeni ostatnich 30 lat relacja ta uległa zmianom – początkowo miała charakter autonomii, dziś przybiera formę współzależności obu praw. Niestety, rachunkowość pozostaje obecnie pod wpływem podatku dochodowego – regulator rachunkowości coraz częściej akceptuje stosowanie rozwiązań podatkowych w rachunkowości. W efekcie niejednokrotnie postrzegana jest ona w praktyce

---

1 Dalej określana u.o.r.

2 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej u.o.p.d.o.p. lub ustawa o CIT.

3 Skrzywan pisał o negatywnym wpływie prawa podatkowego na praktykę rachunkowości: „[...] ponieważ pojęcie zysku gospodarczego i podatkowego są od siebie różne, a praktyka władz podatkowych różnice te jeszcze pogłębia, powstaje przeto uzasadniona obawa, w dużej mierze potwierdzona już przez życie, że polityka gospodarcza przedsiębiorstw, opierając się w nagiętych do celów podatkowych bilansach i sprawozdaniach, prowadzić będzie do fałszywych rozstrzygnięć, a substancja majątkowa przedsiębiorstw, stale naruszana lub nieodnawialna nie będzie wykazywać tak niezbędnej dla kraju dynamiki rozwojowej [...]” (por. Skrzywan, 1938, s. 2).

jedynie jako ewidencja księgową, służącą przede wszystkim rozliczeniom podatkowym, a przecież jej celem nadrzędnym jest ochrona interesów właścicieli kapitału, a rozliczenie podatków to jedynie jej cel uboczny<sup>4</sup>.

Należy podkreślić, że w ostatnich latach polska rachunkowość w praktyce zmienia się nie wskutek zmian regulacji rachunkowości, które powinny być naturalną konsekwencją rozwoju społeczno-ekonomicznego, ale wskutek zmian prawa podatkowego, możliwych dzięki rozwojowi technologii informatycznych. Pozwalają one na podejmowanie działań ujednociających praktykę podatkową, a ich efektem są jednolite pliki kontrolne (JPK). O ile JPK\_VAT nie zagraża rachunkowości, o tyle JPK CIT – to „gwóźdź do trumny” rachunkowości. Jego wprowadzenie w życie<sup>5</sup> oznacza unifikację planów kont, koniec indywidualnego charakteru systemu rachunkowości organizacji. Jest to bardzo niepokojące i smutne – zwłaszcza w kontekście rewolucyjnego dla polskiej gospodarki i rachunkowości roku 1991, w którym zyskała ona charakter systemu pomiaru ekonomicznego, a nie podatkowego. Rok ten zapowiadał świetlaną przyszłość rachunkowości – nowa gospodarka rynkowa, nadzieje na pomiar skutków zdarzeń, odzwierciedlający ich treść ekonomiczną, wyswobodzenie się rachunkowości spod wpływu podatkowego, brak wzorcowych planów kont (dla innych jednostek niż banki i im podobne). Czy zatem Jednolity Plik Kontrolny CIT – oznacza powrót do przeszłości – tej sprzed 1991 roku?<sup>6</sup>

4 Postrzeganie rachunkowości jako ewidencji podatkowej to problem, z którym borykano się w Polsce już w okresie międzywojennym. Skrzywan twierdził, że „Urzędy podatkowe i ustawodawstwo podatkowe są tymi czynnikami, które dziś decydują o sposobie [...] sporządzania bilansów, ponieważ dysponują potężnymi i doraźnymi sankcjami. [...] księgowość w większości przedsiębiorstw prowadzona jest wyłącznie dla względów i celów podatkowych. Ten cel uboczny – zgodnie z nauką księgowości – staje się w praktyce celem naczelnym, decydującym [...]” (Skrzywan, 1938, s. 3–4).

5 Nowelizacja ustawy o PIT – ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265) – odroczyła terminy wejścia w życie przepisów dotyczących prowadzenia ewidencji podatkowych przy użyciu programów komputerowych, a także obowiązku ich przesyłania w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego (tzw. JPK/PIT i JPK/CIT). Ma on być realizowany po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu: 1) 31 grudnia 2023 r. – w przypadku: podatkowych grup kapitałowych, podatników CIT, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro; 2) 31 grudnia 2024 r. – w przypadku podatników CIT (innych, niż wymienieni w pkt 1) obowiązanych przysłać ewidencje JPK\_VAT oraz podatników PIT obowiązanych przysłać ewidencje JPK\_VAT; 3) 31 grudnia 2025 r. – w przypadku pozostałych podatników PIT i CIT.

6 Przed rokiem 1991 rachunkowość w Polsce była regulowana przez przepisy podatkowe, a ujmowanie zdarzeń w księgach rachunkowych miało miejsce na podstawie wzorcowych planów kont ustalanych przez regulatora, realizujących głównie cele podatkowe państwa. Rachunkowość służyła ustalaniu wielkości podatkowych, w szczególności podatku dochodowego, a dochód był definiowany jako wynik finansowy skorygowany o nieliczne kategorie kosztów i przychodów księgowych nieuznawanych w dochodzie. Dodatkowo przepisy rachunkowości były zorientowane na zaspokojenie potrzeb informacyjnych właścicieli przedsiębiorstw, czyli w większości przypadków Skarbu Państwa. Stąd też wiele rozwiązań rachunkowości było dostosowanych do potrzeb decyzyjnych organów państwowych, np.

Celem głównym niniejszej monografii jest **identyfikacja kluczowych relacji podatku dochodowego – tradycyjnego CIT oraz estońskiego CIT<sup>7</sup> – z systemem rachunkowości jednostki – z perspektywy jej polityki rachunkowości, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych**. Rozważania w niej zawarte dotyczą w przeważającej części klasycznego CIT, z uwagi na fakt, iż nadal – pomimo wprowadzenia e-CIT – pozostaje on dominującą formą rozliczenia podatku dochodowego osób prawnych w Polsce.

Struktura monografii została podporządkowana sformułowanemu celowi. Podzielono ją na cztery rozdziały.

Rozdział pierwszy objaśnia podatek dochodowy jako kategorię systemu rachunkowości. Punktem wyjścia są ogólne relacje pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym, które determinują zasady pomiaru dochodu. Przedstawiono w nim także podatek dochodowy w świetle podstawowych kategorii systemu rachunkowości i jej nadrzędnych zasad. Porównano w nim zasady ustalania dochodu w tradycyjnym CIT i e-CIT, wskazując kluczowe różnice we wpływie tych form opodatkowania na system rachunkowości jednostki.

Kolejne dwa rozdziały poświęcono klasycznej formie opodatkowania osób prawnych podatkiem dochodowym, czyli podatкови CIT. W rozdziale drugim przedstawiono istotę i regulacje prawne podatku dochodowego, jego miejsce w polityce rachunkowości jednostki, a także zasady ujmowania podatku dochodowego w księgach rachunkowych.

Rozdział trzeci zawiera zasady prezentacji i ujawniania informacji o podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym – odpowiednio w bilansie, rachunku zysków i strat oraz w informacji dodatkowej. Odrębnie omówiono notę podatkową jako szczególne ujawnienie informacji o podatku dochodowym. W celu praktycznego zilustrowania prezentacji i ujawniania informacji o podatku dochodowym w rozdziale tym przedstawiono praktykę dwóch spółek w tym zakresie – ich sprawozdanie finansowe jednostkowe za rok 2022 sporządzone odpowiednio, zgodnie z polskimi regulacjami rachunkowości i MSSF.

Ostatni rozdział obejmuje rozważania dotyczące estońskiego CIT, począwszy od ogólnej koncepcji i zasad opodatkowania ryczałtem od spółek, poprzez poszczególne kategorie podlegające opodatkowaniu, kończąc na jego konsekwencjach dla systemu rachunkowości. W rozdziale tym omówiono formalne warunki wejścia w e-CIT i wpływ

---

normatywny rachunek kosztów na potrzeby centralnego planowania. Po zmianie systemu politycznego w Polsce (od 1989 r.) nastąpiły gwałtowne zmiany polskich regulacji rachunkowości dostosowujące je do warunków gospodarki rynkowej. Ich początkiem było – w 1991 roku – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze zm.). Rozporządzenie to w dużej mierze bazowało na IV Dyrektywie EWG. Po raz pierwszy zasady polskiej rachunkowości oparto w rozporządzeniu na koncepcji *true and fair view*.

7 Ryczałt od dochodów spółek, dalej zamiennie określane jako estoński CIT lub e-CIT.

tej zmiany na politykę rachunkowości, sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sprawozdanie finansowe jednostki.

Metody badawcze wykorzystane w monografii to krytyczna analiza literatury przedmiotu, analiza dokumentów, a także analiza i synteza uwzględniająca doświadczenia eksperckie autorów, zarówno jako osób projektujących, jak i oceniających relacje podatku dochodowego i systemu rachunkowości w praktyce polskich przedsiębiorstw.

W niniejszej monografii wykorzystano koncepcje i rozwiązania w zakresie odroczonego podatku dochodowego wypracowane przez Ewę Walińską w latach dziewięćdziesiątych XX wieku, które wówczas miały charakter nowatorski i kompleksowo traktowały kwestie odroczonego podatku dochodowego w polskiej praktyce rachunkowości<sup>8</sup>, a które dziś pozostają nadal aktualne. Przedstawione w niej treści stanowią zatem efekt dotychczasowych, wieloletnich badań jej autorów, którzy w swoich pracach poruszali różne aspekty podatku dochodowego.

Niniejsza monografia może stanowić podstawę dalszych, pogłębionych badań i prowadzenia dyskusji naukowych, w szczególności w kontekście estońskiego podatku dochodowego bazującego na odmiennej niż tradycyjny CIT „filozofii” w odniesieniu do relacji prawa podatkowego i bilansowego, a także w świetle jednolitego pliku kontrolnego CIT, który już niebawem wejdzie w życie.

---

8 Koncepcja została po raz pierwszy opublikowana w 1997 w książce autorstwa E. Walińskiej *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRRwP, Warszawa 1997, a następnie zaktualizowana i uzupełniona w 2003 roku w książce autorstwa E. Walińskiej *Rachunkowość podatków odroczonej*, FRRwP, Warszawa 2003.

*Rzecz, którą najtrudniej w świecie zrozumieć,  
jest podatek dochodowy*

Albert Einstein





# 1. Podatek dochodowy od osób prawnych jako kategoria systemu rachunkowości w świetle definicji jej podstawowych kategorii i nadrzędnych zasad

---

## 1.1. Ogólne relacje systemu rachunkowości jednostki i podatku dochodowego

Podatek dochodowy od osób prawnych według kryterium ekonomicznego jest podatkiem od dochodu, według kryterium prawnego – podatkiem bezpośrednim, a według kryterium podmiotowego – podatkiem od osób prawnych<sup>9</sup>. Jako element systemu podatkowego w każdym kraju podlega regulacjom prawa podatkowego, które determinuje zasady jego ustalania i poboru. Źródłem prawa podatkowego są m.in. konstytucje, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia wydawane na mocy przepisów nadrzędnych.

Podatek dochodowy jest także kategorią systemu rachunkowości, która podlega regulacjom prawa bilansowego (zaliczanego do prawa handlowego). Źródła prawa bilansowego są różne w poszczególnych krajach i mogą mieć zarówno charakter ustawowy, jak i pozaustawowy (środowiskowy). W pierwszym przypadku mówi się o normach prawnych rachunkowości, w drugim – o normach środowiskowych, określanych mianem standardów rachunkowości, promulgowanych przez różnego rodzaju instytucje profesjonalne czy też organy giełdowe.

Między ww. dziedzinami prawa zachodzić mogą różne relacje, z których wynikają konkretne rozwiązania w zakresie zarówno prowadzenia rachunkowości, jak i rozliczania podatku dochodowego.

Podobnie jak w rachunkowości, również w podatkach występują różne koncepcje teoretyczne i opracowane na ich podstawie – na potrzeby praktyki – zasady. Obie te dziedziny różnią się jednak diametralnie, jeśli chodzi o cele i funkcje realizowane w praktyce gospodarczej.

Celem rachunkowości jest dostarczenie użytkownikom informacji niezbędnych do oceny sytuacji finansowej i majątkowej, dokonań i przepływów pieniężnych w długim okresie. Natomiast za podstawowy cel podatku dochodowego uznaje się zapewnienie wzrostu środków wspierających działalność państwa i relokację środków zgodnie z założeniami budżetowymi państwa. Podatek dochodowy definiuje się jako instrument oddziałujący na działalność gospodarczą jednostki zgodnie z przyjętą polityką społeczną państwa.

---

9 Kryteria klasyfikacji podatków przyjęto za: Dolata, 1995, s. 79.

W polskiej literaturze powszechnie jest cytowana klasyfikacja relacji między prawem bilansowym i prawem podatkowym dokonana przez Hannę Litwińczuk (1995, s. 163). Autorka wyodrębnia trzy możliwe modele zależności między tymi prawami (zob. szerzej: Litwińczuk, 2000, s. 163; Olchowicz, 2000, s. 47–48):

- 1) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako dwa odrębne elementy systemu prawa w gospodarce – zasady ustalania zysku w prawie bilansowym nie są honorowane przez prawo podatkowe; prawo to określa samodzielnie zasady ustalania dochodu podatkowego;
- 2) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako odrębne zbiory regulacji prawa, uzupełniające się jednak w pewnych obszarach – zasady ustalania zysku w prawie bilansowym są honorowane przez prawo podatkowe; w momencie, gdy przepisy prawa podatkowego wprowadzają własne uregulowania, które określone kwestie normują odmiennie, zysk bilansowy nie jest identyczny z dochodem podatkowym, ale stanowi podstawę jego ustalenia;
- 3) prawo bilansowe zgodne z prawem podatkowym – zasady ustalania zysku w prawie bilansowym są w pełni honorowane przez prawo podatkowe; zysk bilansowy jest równy dochodowi podatkowemu.

Innymi słowy, można wskazać trzy koncepcje relacji między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego:

- 1) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako dwa odrębne elementy systemu prawa (**pełna autonomia regulacji**);
- 2) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako wspólny system (**pełna zgodność regulacji**);
- 3) prawo bilansowe i prawo podatkowe jako współzależne systemy prawa (**współzależność regulacji**).

Praktycznie na świecie są realizowane dwie z nich – autonomii oraz współzależności regulacji prawa bilansowego i prawa podatkowego<sup>10</sup>.

Pełna autonomia jest trudna do realizacji w praktyce, dlatego też często podlega modyfikacjom, prowadzącym do określonych wyjątków, w których zastosowanie znajduje koncepcja współzależności prawa bilansowego i prawa podatkowego. Może ona przybierać różne formy w poszczególnych krajach. Rzadko jest to całkowita (pełna) autonomia; najczęściej jest to rozwiązanie określane jako dominująca autonomia, co oznacza, że istnieją pewne obszary, w których regulacje nie są autonomiczne<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Szerokie omówienie relacji między prawem bilansowym i prawem podatkowym w odniesieniu do polskich warunków w: Walińska, 2003 s. 28–34.

<sup>11</sup> W Stanach Zjednoczonych, mimo autonomii obu dziedzin prawa, istnieją prawnie dopuszczone wyjątki, jak np. zasada LIFO w wycenie zapasów, która może być stosowana dla celów podatkowych tylko wtedy, gdy jest stosowana przez podatnika także w rachunkowości (por. Nobes, Parker, 1995, s. 113).

W przypadku koncepcji współzależności prawa bilansowego i prawa podatkowego mogą zachodzić dwa przypadki<sup>12</sup>:

- 1) dominacja prawa bilansowego,
- 2) dominacja prawa podatkowego.

**Dominacja prawa bilansowego** oznacza, że większość zasad rachunkowości w nim określonych jest akceptowana przez prawo podatkowe, które w wielu przypadkach nie wypracowało własnych, szczegółowych zasad ustalania dochodu podatkowego. Taka relacja niesie określone skutki dla praktyki. Jeśli prawo bilansowe nie reguluje określonego zagadnienia, pojawia się bardzo silna motywacja dla zarządu jednostki, aby wybrać takie rozwiązanie, które przyniesie minimalne obciążenia podatkowe. Istotnym skutkiem omawianej relacji jest fakt, iż jednostki niechętnie przyjmują takie zmiany prawa bilansowego, które powodują wzrost zobowiązań podatkowych.

**Dominacja prawa podatkowego** oznacza obowiązek stosowania zasad podatkowych dla celów rachunkowości. Prawo podatkowe określa szczegółowe zasady ustalania wyniku podatkowego, które są stosowane również na potrzeby sprawozdawczości finansowej. W zasadzie wybór polityki rachunkowości jednostki sprowadza się do obszarów nieuregulowanych przez prawo podatkowe w celu uniknięcia sporządzania w praktyce podwójnych sprawozdań finansowych. W pozostałych przypadkach jednostki przyjmują rozwiązanie podatkowe.

Przedstawione modele relacji pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym stanowią pewne uogólnienie, w praktyce, w tym w Polsce, funkcjonują rozwiązania mieszane. Uchwalając 29 września 1994 roku ustawę o rachunkowości, wprowadzono wyraźne rozgraniczenie prawa bilansowego i podatkowego. Już w pierwszych opracowaniach po wprowadzeniu ustawy wyrażono stanowisko, że w Polsce obowiązuje system niezależności prawa bilansowego i podatkowego (Litwińczuk, 1995, s. 17)<sup>13</sup>.

Potwierdzeniem niezależności regulacji rachunkowości i podatku dochodowego w Polsce jest definicja dochodu zawarta w ustawie o podatku dochodowym. Pomimo tego, iż w praktyce dochód podatkowy wciąż ustalany jest jako korekta wyniku finansowego, definicja dochodu zawarta w art. 7 ust. 2 u.o.p.d.o.p. podaje, że dochodem jest „nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów,

12 Dla zilustrowania relacji między prawem bilansowym i prawem podatkowym w praktyce przywołuje się dwa kraje: Wielką Brytanię i Niemcy, w których znalazły zastosowanie dwie skrajne koncepcje (por. Nobes, Parker, 1995). Wielka Brytania jest przykładem wykorzystania dużej autonomii prawa bilansowego i prawa podatkowego oraz ich współzależności, z elementami dominacji prawa bilansowego, a Niemcy – współzależności prawa bilansowego i prawa podatkowego, jednak z dominacją prawa podatkowego.

13 Obecnie można zaobserwować pewne wyjątki, np. art. 3 ust. 6 u.o.r. pozwala jednostkom małym na stosowanie przepisów podatkowych dotyczących kwalifikacji kontraktów leasingowych w miejsce stosowania przepisów ustawy o rachunkowości.

różnica jest stratą”. Kwota dochodu ustalana jest na podstawie zapisów dokonywanych w ewidencji działalności gospodarczej, jednak musi jeszcze zostać skalkulowana przy uwzględnieniu zasad podatkowych, a nie bilansowych. Z drugiej strony analizując art. 9 u.o.p.d.o.p. oraz zapisy Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>, w której czytamy, że do ksiąg podatkowych należą także księgi rachunkowe (art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej), można stwierdzić, że jest to raczej współzależność obu praw, a nie autonomia. Aby na podstawie ksiąg rachunkowych prawidłowo ustalić zobowiązanie podatkowe, trzeba je prowadzić w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku. Wymóg ten dyktowany jest przez art. 9 ust. 1 u.o.p.d.o.p.

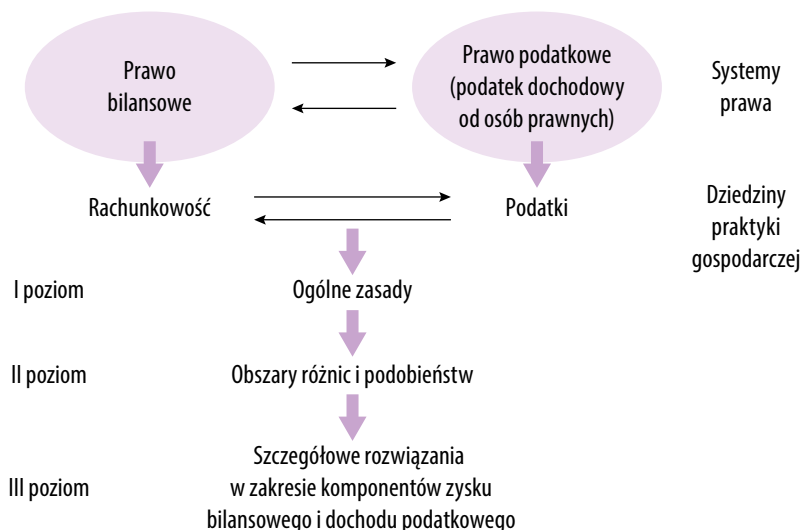
Z tego wynika, iż bazę do ustalenia wielkości podatkowych stanowi system rachunkowości – punktem wyjścia przy praktycznym ustalaniu dochodu (podatkowego) jest wynik finansowy, ustalany zgodnie z przepisami prawa bilansowego. Podatnicy, obliczając podstawę opodatkowania, korygują przychody i koszty zarachowane w księgach rachunkowych, nie obliczają ich ponownie zgodnie z zasadami prawa podatkowego. Największe zastosowanie w tej korekcie znajduje art. 16 u.o.p.d.o.p., który w praktyce oznacza wyłączenie z kosztów księgowych pozycji niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Warto podkreślić, iż błąd w księgach rachunkowych, polegający na nieprawidłowym ujęciu kosztu lub przychodu, przekłada się na błąd w obliczeniu podatku dochodowego. W wielu przypadkach organy skarbowe w trakcie kontroli znajdują uzasadnienie dla zakwestionowania wielkości podatku dochodowego nie w regulacjach podatkowych, ale w regulacjach rachunkowości. Jeśli stwierdzą, że koszt lub przychód został ustalony niezgodnie z nimi uznają, że nie jest on elementem dochodu podatkowego.

## 1.2. Metody ustalania dochodu jako skutek ogólnej relacji między prawem bilansowym i podatkowym

Obciążenia z tytułu podatku dochodowego mogą mieć znaczący wpływ na organizację działalności i decyzje podejmowane w odniesieniu do poszczególnych transakcji, dlatego też bardzo ważna jest identyfikacja obszarów różnic między prawem bilansowym i prawem podatkowym, ich charakteru i skutków dla jednostki. O wystąpieniu tych różnic przesądza ogólna relacja między prawem bilansowym i prawem podatkowym, która również decyduje o metodach ustalania dochodu. Są one determinowane

14 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).

bezpośrednio przez rozbieżności między obiema dziedzinami prawa na poziomie ogólnych zasad, obszarów różnic, a także na poziomie szczegółowych rozwiązań dotyczących komponentów zysku bilansowego i dochodu podatkowego (por. rysunek 1).



Rysunek 1. Relacje między prawem bilansowym i prawem podatkowym

Źródło: opracowanie własne.

Rozbieżności między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego widoczne są już na poziomie ogólnych zasad właściwych dla tych systemów (por. rysunek 2).

Prawo podatkowe, zgodnie z celem i funkcjami podatku dochodowego, nie akceptuje w ogóle lub akceptuje tylko częściowo nadrzędne zasady rachunkowości. Najbardziej znaczący dla praktyki jest brak akceptacji fundamentalnych założeń rachunkowości – kontynuacji działania i memoriału. Powoduje on eliminację z dochodu podatkowego tych kosztów/przychodów, które są uznawane w rachunkowości wskutek założeń fundamentalnych.

Nie jest akceptowana przez prawo podatkowe zasada ostrożności, prowadząca w rachunkowości do uznawania kosztów, które dla celów podatkowych w większości przypadków nie stanowią kosztów w momencie naliczenia, lecz dopiero w momencie ich realizacji.

Ustawa o rachunkowości	Ustawa o podatku dochodowym
Zasada kontynuacji działalności (długi okres)	Zasada budżetowa (krótki okres)
Zasada współmierności przychodów i kosztów	Akceptacja tej zasady – „Koszty uzyskania przychodów”
Zasada ostrożności	Co do zasady brak akceptacji – warunkiem koniecznym do uznania kosztów podatkowych jest poniesienie kosztu*
Zasada memoriałowa	Akceptacja tej zasady – w stosunku do przychodów, w wielu przypadkach brak akceptacji – w stosunku do kosztów

\* Wyjątkowo zasada jest akceptowana w ściśle określonych przypadkach np. dotyczących odpisów aktualizujących należności.

Rysunek 2. Nadrzędne zasady rachunkowości a podatkowe zasady ustalania dochodu

Źródło: opracowanie własne.

Zasadą nadrzędna rachunkowości, która nie powinna rodzić rozbieżności, jest współmierność. Jednakże w określonych przypadkach, może ona prowadzić do innego momentu uznania kosztów w rachunkowości, niż stanowi to prawo podatkowe.

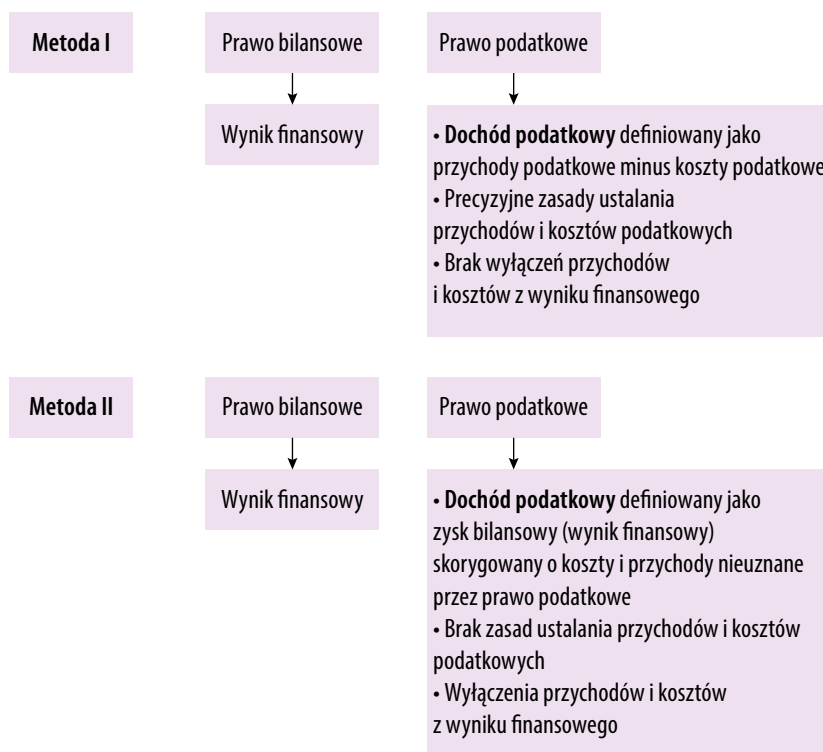
Brak zgodności prawa bilansowego i prawa podatkowego na poziomie nadrzędnych zasad rachunkowości przekłada się na konkretne obszary różnic, w praktyce do najczęściej występujących należą:

- 1) amortyzacja – różne stawki i metody,
- 2) rezerwy,
- 3) odpisy aktualizujące wartość aktywów,
- 4) odsetki i różnice kursowe,
- 5) instrumenty finansowe,
- 6) leasing.

Różnice w wymienionych obszarach w większości przypadków mają charakter przejściowy i wynikają często z zasady wyższości treści ekonomicznej nad formą, stosowanej przez rachunkowość, odmiennie niż przez prawo podatkowe (np. leasing) oraz z zasady realizacji (np. rezerwy). Inny charakter mają różnice wynikające z braku akceptacji przez prawo podatkowe określonych tytułów ponoszenia kosztów (np. dotacje, darowizny, kary, odszkodowania, wydatki na reprezentację). Często są one skutkiem różnych potrzeb gospodarki i formą sterowania rozwojem określonych jej dziedzin.

Ogólna relacja między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego w szczególności determinuje zasady obliczania wyniku podatkowego. Zasadniczo możliwe są dwie metody (por. rysunek 3):

- 1) wynik podatkowy definiowany jest niezależnie od wyniku finansowego jako różnica przychodów i kosztów podatkowych, występuje w przypadku autonomii prawa bilansowego i podatkowego;
- 2) wynik podatkowy definiowany jest jako wynik finansowy skorygowany o przychody i koszty nieuznane przez prawo podatkowe, występuje w przypadku współzależności prawa bilansowego i podatkowego.



Rysunek 3. Metody ustalania wyniku podatkowego

Źródło: opracowanie własne.

**Przyjęcie metody pierwszej** oznacza, że:

- 1) dochód podatkowy może być ustalony jedynie jako różnica przychodów podatkowych i kosztów podatkowych;
- 2) przychody i koszty podatkowe są w prawie podatkowym precyzyjnie zdefiniowane, a przede wszystkim istnieją szczegółowe zasady ustalania ich wartości;

- 3) ustalane są precyzyjnie zasady uznawania przychodów i kosztów w dochodzie podatkowym;
- 4) nie istnieją kategorie wyłączone z kosztów czy przychodów; przychód (koszt) jest elementem dochodu podatkowego danego roku, jeśli spełnia warunki definicji podatkowej i dodatkowe kryteria uznawania (na przykład jest odpowiednio wpływem lub wydatkiem w danym roku);
- 5) księgi rachunkowe są podstawą ustalania wielkości podatkowych jedynie jako dokumentacja potwierdzająca wystąpienie zdarzenia gospodarczego; oznacza to, że podatnik nie ma obowiązku stosowania przyjętych w systemie rachunkowości zasad prawa bilansowego do obliczania wielkości podatkowych; może stosować odmienne zasady dla obliczania wielkości określonych w prawie bilansowym i podatkowym; w takich przypadkach ma obowiązek, wychodząc od zapisów w księgach rachunkowych, prowadzić odrębną ewidencję dla celów podatkowych.

**Przyjęcie drugiej metody** (prawo bilansowe stanowi podstawę dla obliczania wielkości określonych w prawie podatkowym) oznacza dwa możliwe warianty.

**Wariant I :**

- 1) dochód podatkowy definiowany jako zysk bilansowy skorygowany o koszty i przychody nieuznane przez prawo podatkowe;
- 2) brak definicji przychodów i kosztów podatkowych;
- 3) brak zasad ustalania przychodów i kosztów podatkowych – przyjęcie zasad prawa bilansowego; w określonych przypadkach ustalenie dodatkowych kryteriów uznawania dla celów podatkowych (na przykład limit lub konieczność poniesienia wydatku czy otrzymania wpływu);
- 4) wyłączenia określonych kosztów i przychodów z kosztów i przychodów ujętych w rachunkowości;
- 5) księgi rachunkowe są podstawą ustalania wielkości podatkowych – zarówno jako dokumentacja (dowody), jak i w odniesieniu do przyjętych zasad obliczania tych kosztów i przychodów, które nie zostały wyłączone w procesie ustalania dochodu podatkowego.

**Wariant II :**

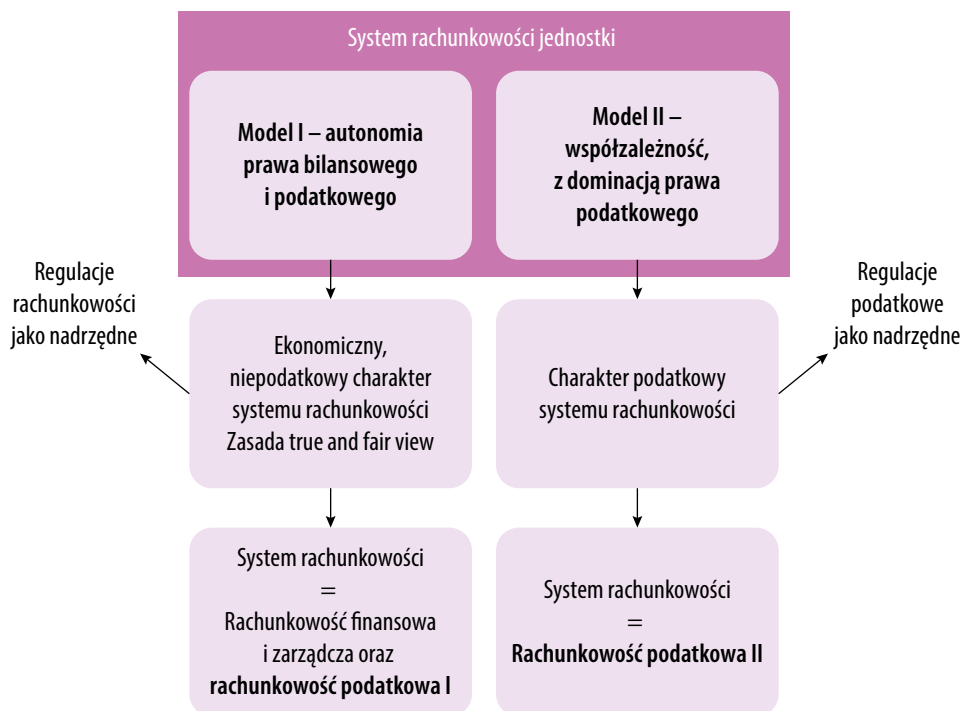
Dochód podatkowy zdefiniowany jako określony, cząstkowy wynik obliczony w księgach rachunkowych (na przykład zysk operacyjny podstawowy), powiększony o przychody podatkowe i pomniejszony o koszty podatkowe wymienione w prawie podatkowym.

Takie rozwiązanie oznaczałoby akceptację przez prawo podatkowe tylko części zasad prawa bilansowego, a następnie sformułowanie autonomicznych zasad podatkowych dla określonej grupy przychodów i kosztów. Warunkiem jego powodzenia byłoby przyjęcie w prawie podatkowym terminologii stosowanej w prawie bilansowym. Gdyby założyć, że punktem wyjścia do obliczenia dochodu podatkowego jest



zysk na sprzedaży obliczony w rachunkowości, to zapis prawa podatkowego powinien stwierdzać, że jest on zwiększony m.in. o przychody z tytułu odsetek zapłaconych. Oznaczałoby to, że przychodem podatkowym danego roku są tylko zapłacone w tym roku odsetki (inaczej niż w rachunkowości).

Ogólna relacja między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego ma kluczowe znaczenie dla systemu rachunkowości jednostki – jej ksiąg rachunkowych, polityki rachunkowości i ostatecznie sprawozdania finansowego (por. rysunek 4).



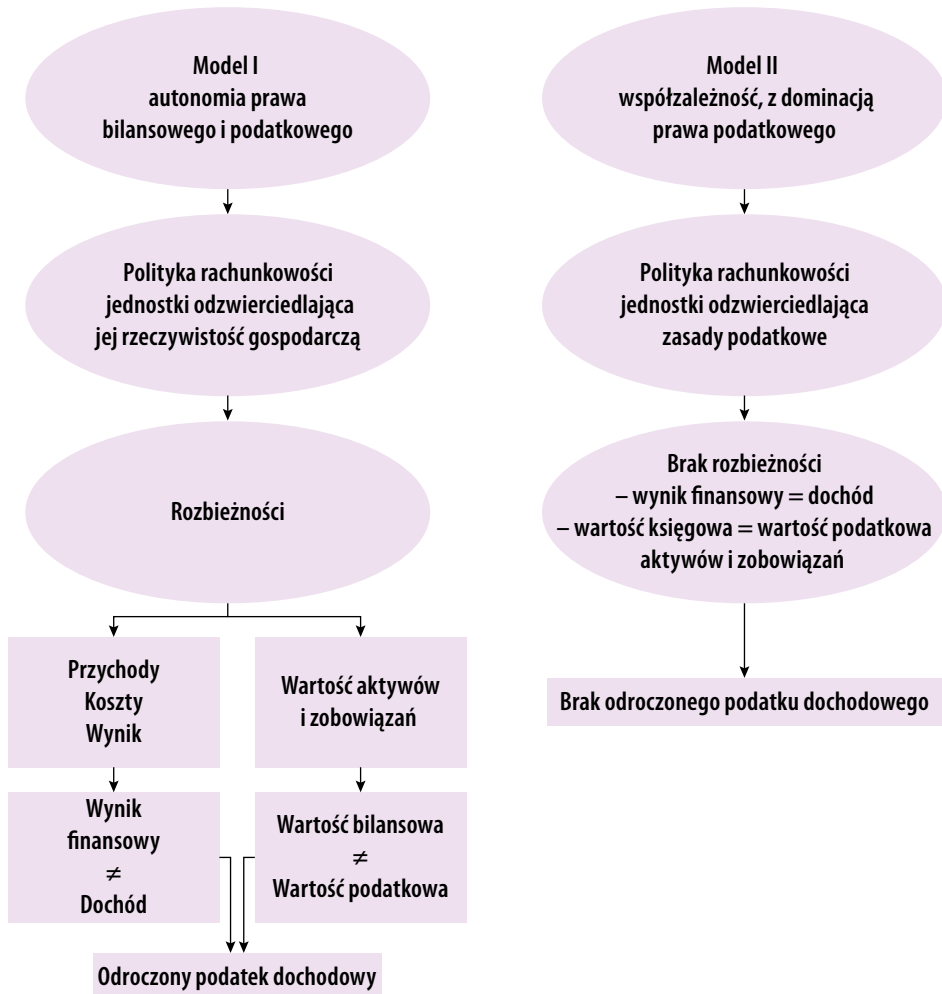
Rysunek 4. System rachunkowości jednostki a ogólna relacja między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego

Źródło: opracowanie własne.

W modelu I konieczne jest wyodrębnienie systemu rachunkowości podatkowej (**rachunkowość podatkowa I**) odpowiedzialnej za prawidłowe ustalenie wielkości podatkowych. Polityka rachunkowości i bazujące na niej sprawozdanie finansowe odzwierciedlają ekonomiczną rzeczywistość jednostki. **Taki model wymusza stosowanie kategorii podatku dochodowego odroczonego.**

W modelu II system rachunkowości jest niczym innym, jak tylko rachunkowością podatkową (**rachunkowość podatkowa II**) – polityka rachunkowości zawiera podatkowe zasady pomiaru dokonań jednostki i podatkowe zasady wyceny bilansowej, co

powoduje, że sprawozdanie finansowe również ma charakter podatkowy. Taki model nie wymaga stosowania kategorii podatku dochodowego odroczonego (por. rysunek 5).



Rysunek 5. Ogólna relacja między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego a odroczonego podatku dochodowego

Źródło: opracowanie własne.

Polski system podatku dochodowego od osób prawnych obejmuje obecnie dwie formy opodatkowania: klasyczny CIT oraz e-CIT, każda z nich ma odmienne charakterystyki.

W pierwszej formie przyjęto definicję dochodu podatkowego jako różnicę między przychodami i kosztami podatkowymi, zgodnie z którą aby skalkulować „dochód

podatkowy”, należy ustalić oddzielnie podatkowe przychody i oddzielnie podatkowe koszty. W praktyce wyliczanie dochodu odbywa się jednak poprzez korektę wyniku finansowego o koszty i przychody niezaliczane do kosztów i przychodów podatkowych. Ponieważ prawo podatkowe wymaga ujawnienia przychodów i kosztów podatkowych, to w celu ustalenia ich kwoty od przychodu ustalonego w księgach rachunkowych należy odliczyć:

- 1) przychody, które nie są uznawane za kategorię przychodów podatkowych, oraz
- 2) przychody (dochody) wolne od opodatkowania, a stanowiące składnik zysku bilansowego.

Natomiast od kosztów zarachowanych w księgach rachunkowych należy odliczyć koszty niebędące kosztami uzyskania przychodów, określone w ustawie o podatku dochodowym.

Dodatkowo do przychodów i kosztów ustalonych w powyższy sposób należy dodać przychody/koszty, które zostały wyłączone z dochodu podatkowego w poprzednich okresach, a które w bieżącym okresie stanowią przychody/koszty podatkowe (por. rysunek 6).

#### **Zysk bilansowy brutto**

(wynik finansowy bieżącego okresu)

- Przychody (dochody) bieżącego okresu niepodlegające opodatkowaniu lub zwolnione z opodatkowania (uznane w bieżącym okresie w zysku brutto)
- + Przychody nieuznane w bieżącym okresie w zysku brutto, ale uznane przez prawo podatkowe
- + Koszty i straty nieuznane w bieżącym okresie przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodu (uznane w bieżącym okresie w zysku brutto)
- Koszty i straty nieuznane w bieżącym okresie w zysku brutto, ale uznane przez prawo podatkowe

---

**= Dochód podatkowy**

Rysunek 6. Ustalanie dochodu podatkowego (klasyczny CIT)

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku klasycznego CIT metody kalkulacji wyników – księgowego i podatkowego – są zbieżne w pewnym stopniu, mimo iż źródła prawa, ustalające zasady ich wyliczania, są odmienne. Kwota zysku bilansowego jest „wykorzystywana” przy wyliczeniach dochodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Z kolei w uregulowaniach prawa podatkowego określone są pozostałe elementy niezbędne do ustalenia podatku dochodowego. Konsekwencje tych uregulowań dla systemu rachunkowości sprowadzają się do obszaru ewidencji podatkowej prowadzonej w ramach ewidencji księgowej lub niezależnie od niej. Istotnym jest fakt, że praktyczne wykorzystanie zysku bilansowego brutto podczas ustalania dochodu podatkowego nie daje podstawy prawnej do stosowania, w kwestiach nieuregulowanych w ustawodawstwie podatkowym, przepisów prawa bilansowego.

W drugim przypadku – e-CIT – przyjęto skrajnie różną koncepcję ustalania dochodu (por. rysunek 7).

<b>Dochód 1. Zysk bilansowy netto</b>		
(wynik finansowy netto)		
– w części, w jakiej został przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku), lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat)		
<b>Brak korekt zysku netto</b>		
+	Dochód 2	Ukryte zyski
+	Dochód 3	Nieujawnione w zysku netto operacje gospodarcze osiągnięte w roku podatkowym
+	Dochód 4	Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą
<hr/>		
<b>= Całkowity dochód podatkowy</b>		

Rysunek 7. Ustalanie dochodu podatkowego (estoński CIT)

Źródło: opracowanie własne.

W estońskim CIT **nie ma konieczności**:

- 1) ustalania przychodów podatkowych,
- 2) ustalania podatkowych kosztów uzyskania przychodów,
- 3) ustalania odroczonego podatku dochodowego.

W przypadku braku podziału zysku netto w danym roku obrotowym ustala się podstawę opodatkowania jako sumę dochodu z tytułu ukrytych zysków, dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągniętych w roku podatkowym (**dochody 2, 3, 4**).

O ile ukryte zyski stanowią dochód w dotychczasowym ujęciu ustawy o CIT, o tyle w e-CIT mamy do czynienia z odmienną kategorią dochodu – jego źródłem nie są przychody/zyski, ale określone przez ustawodawcę wydatki. Tego typu podstawę opodatkowania w e-CIT można porównać do mechanizmu wyłączenia kosztów z dochodu/włączenia przychodów w tradycyjnym CIT.

Oznacza to, że w e-CIT prawo podatkowe nadal nie uznaje wszystkich przychodów/kosztów ujmowanych w systemie rachunkowości, występują zatem różnice między księgowymi i podatkowymi przychodami/kosztami, odmienny – niż w tradycyjnym CIT – jest jedynie sposób ich ujęcia w dochodzie i zasady opodatkowania.

Reasumując, w obu porządkach prawnych – tradycyjnym CIT i e-CIT kluczową kwestią jest ustalenie wyniku finansowego brutto, z tym że:

- 1) w przypadku tradycyjnego CIT należy zidentyfikować różnice w przychodach/kosztach księgowych i podatkowych oraz określić ich charakter – trwałe/przejściowe; w przypadku różnic przejściowych pojawia się odroczonego podatek dochodowy, istotny element determinujący poziom wyniku finansowego netto

- i organizację systemu rachunkowości jednostki (dlatego został omówiony w odrębnym podrozdziale – 1.3);
- 2) w e-CIT nie identyfikuje się różnic w przychodach/kosztach księgowych i podatkowych, ponieważ zysk bilansowy jest tożsamy z dochodem, natomiast korekta dochodu następuje pośrednio poprzez odrębne opodatkowanie wybranych transakcji wskazanych w prawie podatkowym, ujętych w wyniku finansowym.

### 1.3. Podatek dochodowy odroczony – istota i zasady ustalania

Podatek dochodowy odroczony służy niwelowaniu różnic między podatkowym i bilansowym ujęciem operacji gospodarczych, pozwala zatem na przedstawienie wiarygodnego obrazu wyniku finansowego jednostki w sprawozdaniu finansowym. Podstawowe zasady jego ustalania zawarte są w art. 37 ustawy o rachunkowości, dodatkowo szczegółowe regulacje zawiera KSR nr 2 „Podatek dochodowy”<sup>15</sup>. Dla jednostek stosujących międzynarodowe standardy obowiązujący jest MSR 12 „Podatek dochodowy”<sup>16</sup>.

Zgodnie z polskimi przepisami odroczony podatek dochodowy ustalany jest przez jednostki, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych i nie korzystają z uproszczenia zawartego w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości. Uproszczenie to stanowi, że podmioty nieprzekraczające co najmniej dwóch z trzech wielkości<sup>17</sup> podanych w ustawie o rachunkowości mogą nie ustalać podatku dochodowego odroczonego. Jeżeli jednostka korzysta z uproszczenia, powinna ten fakt zapisać w polityce rachunkowości oraz ujawnić we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.

Podatek dochodowy odroczony powstaje, ponieważ koszty i przychody podatkowe uznawane są w dochodzie innego okresu niż ten, w którym ujęta jest operacja gospodarcza w księgach rachunkowych.

15 Standard jest istotnym doprecyzowaniem ogólnych przepisów z ustawy, zawiera wiele przykładów obliczania podatku odroczonego, a także wytyczne i przykłady dotyczące prezentacji tego podatku w sprawozdaniu finansowym. Jego treść zawiera Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 2010 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”, Dz.Urz. Min. Fin. z 2010 r. Nr 7, poz. 31.

16 Zasadnicze elementy definicji i ujmowania podatku odroczonego zgodnie z MSR 12 są zbieżne z polskimi regulacjami, istnieją jednak też różnice, np. MSR 12 nie przewiduje możliwości odstępiania od obliczania podatku odroczonego.

17 1) 25 500 tys. zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 51 000 tys. zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

W celu obliczenia podatku odroczonego należy w pierwszej kolejności ustalić wartość bilansową i podatkową składników aktywów i zobowiązań, czyli odpowiednio: ich wartość zgodnie z zasadami rachunkowości oraz ich wartość zgodnie z przepisami o podatku dochodowym. Jeśli są to różne wartości to występuje różnica przejściowa<sup>18</sup>, powstająca w przypadku, gdy:

- 1) zdarzenia podatkowo i bilansowo ujmowane są różnych okresach,
- 2) wycena podatkowa i bilansowa zdarzeń jest różna.

Różnice przejściowe – oprócz bieżącego skutku podatkowego – przynoszą skutek w przyszłości, ponieważ przyczyną ich powstawania nie jest brak akceptacji przez fiskusa kosztu/przychodu na trwałe, a jedynie na pewien czas. Skutek bieżący jest odwrotny niż skutek w przyszłości, co w rezultacie sprawia, że w długim okresie nie mają one wpływu na poziom podatku dochodowego (przy założeniu, że zmianie nie ulega stopa podatku dochodowego, oraz że są rozważane wartości nominalne kwoty podatku).

Różnice przejściowe, stanowiące podstawę do obliczania podatku dochodowego odroczonego, zgodnie z KSR nr 2, dzielą się na:

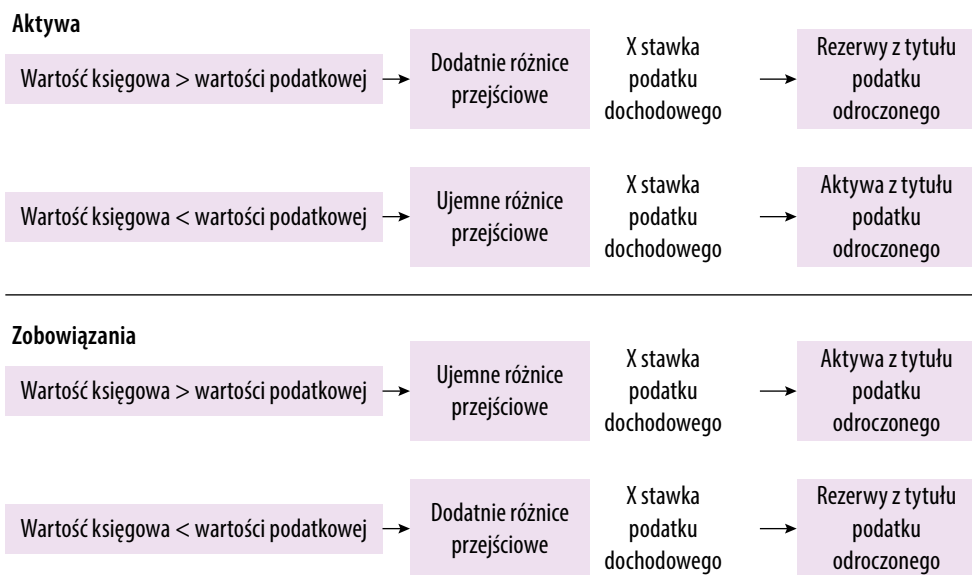
- 1)  **dodatnie różnice przejściowe**  – powodują „powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona; dodatnie różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów 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” (KSR nr 2, II Definicje);
- 2)  **ujemne różnice przejściowe**  – 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” (KSR nr 2, II Definicje).

Na podstawie tak zidentyfikowanych różnic tworzy się albo rezerwę, albo aktywa z tytułu podatku odroczonego (por. rysunek 8).

18 Jeśli wartość podatkowa i księgową aktywów/zobowiązań jest równa, nie powstaje różnica przejściowa lub mamy do czynienia z różnicą trwałą. Różnice trwałe mają jedynie bieżące skutki podatkowe, co oznacza, że wpływają na płatności podatku dochodowego w okresie, w którym zostały zidentyfikowane i nie przynoszą już żadnych skutków w przyszłości. Jest to zatem jednorazowa utrata (lub uzyskanie) korzyści podatkowej przez przedsiębiorstwo.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>19</sup> tworzy się, gdy występują ujemne różnice przejściowe, i oznacza kwotę, która zmniejszy w przyszłości zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub będzie podlegać zwrotowi<sup>20</sup>.

Rezerwa z tytułu podatku odroczonego<sup>21</sup> tworzona jest, gdy występują dodatnie różnice przejściowe, i oznacza zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, które powstanie w przyszłości i w przyszłości będzie zmniejszało wynik okresu.



Rysunek 8. Różnice dodatnie i ujemne a rezerwy i aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego

Źródło: opracowanie własne.

19 Zgodnie z KSR nr 2: „Nie ustala się aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy różnice przejściowe: a) dotyczą ujemnej wartości firmy, której odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie powoduje podwyższenia 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 oraz nie wpływa na podstawę opodatkowania lub wynik finansowy brutto”.

20 Podstawą tworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku są także straty podatkowe, możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości, oraz niewykorzystane ulgi podatkowe.

21 Zgodnie z KSR nr 2: „Nie tworzy się rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy różnica przejściowa: a) dotyczy wartości firmy, której amortyzacja, odpisanie lub jakiegokolwiek inne zmniejszenie nie powoduje obniżenia podstawy opodatkowania, lub b) wynika z początkowego ujęcia w księgach danego składnika aktywów lub pasywów wskutek transakcji, która nie stanowi połączenia ani nabycia jednostki albo jej zorganizowanej części oraz nie wpływa na podstawę opodatkowania lub wynik finansowy brutto”.

Kwotę rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązującego w roku powstania obowiązku podatkowego, tj. w roku, w którym zrealizują się różnice przejściowe.

Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazuje się w bilansie odpowiednio jako rozliczenia międzyokresowe (aktywa trwałe) i rezerwy długoterminowe<sup>22</sup>.

Podatek dochodowy odroczony ustala się zwykle na koniec okresu, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, jako zmianę stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jest on ujmowany albo w wyniku finansowym netto danego okresu, albo w kapitale własnym, albo w wartości firmy. Zmianę stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego, dotyczącą transakcji wynikowych, ujmuje się w rachunku zysków i strat, dotyczącą kapitału własnego, ujmuje się w kapitałach własnych, natomiast transakcji związanych z połączeniem – w wartości firmy. Podatek dochodowy odroczony ujmowany w kapitale własnym dotyczy np. skutków błędów lat poprzednich, zmiany polityki rachunkowości oraz skutków wyceny inwestycji długoterminowych w aktywa finansowe. Od charakteru zdarzenia zależy, czy w kolejnych okresach podatek dochodowy odroczony pierwotnie ujęty w kapitałach będzie rozliczany w wyniku finansowego, czy zostanie w kapitale własnym.

## 1.4. Podatek dochodowy a podstawowe kategorie i nadrzędne zasady rachunkowości

Podatek dochodowy – jako kategoria ekonomiczna powodująca wydatek dla przedsiębiorstwa – od początku swojego istnienia stanowił nie lada dylemat dla rachunkowców. W celu umiejscowienia go w strukturze teorii rachunkowości – zgodnie z jej nadrzędnymi zasadami – wymagał zdefiniowania. Początkowo traktowany był jako nietypowy element wyniku – bardziej jako kategoria podziału zysku niż koszt działalności. Rodziło to określone skutki przede wszystkim dla systemu wynagradzania członków

<sup>22</sup> Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie, można je kompensować jedynie wtedy, gdy jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego. Zgodnie z KSR nr 2 uznaje się, że podmiot ma tytuł uprawniający do jednoczesnego uwzględnienia aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przy ustaleniu zobowiązania podatkowego, jeżeli: a) jest uprawniony do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, oraz b) aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową na tego samego podatnika lub różnych podatników, którzy są uprawnieni, zamierzają rozliczyć należności i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie netto lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania z tytułu podatku dochodowego (KRS, pkt. 14.2).



zarządu jednostki, ponieważ byli oni motywowani nagrodami liczonymi od zysku brutto, czyli zysku nieobciążonego podatkiem dochodowym<sup>23</sup>.

Jak wiadomo, praktyka przyjęła jednak odmienne podejście, definiując podatek dochodowy jako koszt działalności<sup>24</sup>. To założenie stało się podstawą dalszych regulacji i doprowadziło do powstania w rachunkowości kategorii odroczonego podatku dochodowego.

Specyfika podatków dochodowych została uwzględniona przez specjalne miejsce, jakie zajęły w rachunku zysków i strat – między zyskiem brutto i zyskiem netto. Ponadto uzyskały one w wielu krajach odmienną nazwę – zamiast koszty z tytułu podatku dochodowego określone zostały mianem obciążenia z tytułu podatku dochodowego<sup>25</sup>. W ten sposób podatek dochodowy stał się pełnoprawną pozycją wynikową – zazwyczaj kosztem, ale w określonych przypadkach również przychodem. Od innych przychodów i kosztów odróżnia go źródło powstania, ponieważ nie jest on skutkiem bezpośrednim zdarzenia, ale jedynie jego skutkiem pośrednim.

Podatek dochodowy rozpoznawany w systemie rachunkowości obejmuje podatek bieżący i odroczony.

**Podatek bieżący to kwota podatku należna fiskusowi za dany okres sprawozdawczy ustalona na podstawie reguł podatkowych. Jest on skutkiem tych przychodów i kosztów, które w danym okresie są uznane przez prawo podatkowe bez względu na to, czy i kiedy były uznane w rachunkowości.**

Podatku dochodowego odroczonego nie można zdefiniować w tak prosty sposób. Bardzo ogólną definicją, nieoddającą skali trudności jego obliczania, byłaby definicja skonstruowana analogicznie jak wyjaśnienie podatku dochodowego bieżącego.

**Podatek dochodowy odroczony to kwota podatku ustalana za dany okres sprawozdawczy na podstawie regulacji prawa podatkowego, która będzie należna organom**

23 Argumentem za traktowaniem podatku jako podziału zysku było to, że posiada on inne cechy niż typowe koszty ponoszone przez jednostkę. Za podstawową cechę pozwalającą odróżnić podatek dochodowy od kosztu uznawano fakt, że płatności podatkowe nie są realizowane w zamian za konkretne usługi czy produkty, a dodatkowo fakt, że jednostka nie ma żadnego wpływu na to, czy podatek zostanie na nią nałożony. Właśnie te szczególne charakterystyki podatku były przywoływane jako uzasadnienie uznania go za element dystrybucji (podziału) wyniku. W konsekwencji rząd był traktowany jako interesariusz jednostki – udziałowiec, który partycypuje w zyskach jednostki, mając priorytet w stosunku do innych udziałowców (por. Winborne, Kleespie, 1966, s. 737–738).

24 Uważa się, że jest to koszt ponoszony przez jednostkę w związku z tym, że rząd świadczy usługi na jej rzecz. Są one związane z prawem legalnego prowadzenia działalności przynoszącej przedsiębiorstwu korzyści w sprzyjającym klimacie ekonomicznym, który zapewnia rząd (por. Hendriksen, van Breda, 2002, s. 704).

25 Takie rozwiązanie obowiązuje również w Polsce; w krajach anglojęzycznych spotyka się określenie podatek dochodowy (*income tax*), bez dodatkowych określeń typu koszt, obciążenie.

podatkowym (lub będzie podlegała „zwrotowi” na rzecz podatnika<sup>26</sup>) w przyszłych okresach sprawozdawczych. Jest on skutkiem zarówno tych przychodów i kosztów, które zostały w danym okresie uznane przez prawo podatkowe, ale nie zostały uznane przez prawo bilansowe, jak i tych przychodów i kosztów, które w bieżącym okresie zostały uznane przez prawo bilansowe, ale nie zostały uznane przez prawo podatkowe<sup>27</sup>.

Bardzo ważną rolę w ujmowaniu podatku dochodowego w systemie rachunkowości, w tym w szczególności odroczonego, odgrywają definicje podstawowych kategorii pomiaru rentowności i sytuacji finansowej, czyli przychodów i kosztów, a także aktywów i zobowiązań.

**Podatek dochodowy bieżący**, czyli podatek dochodowy, należny jest ustalany od dochodu, czyli kategorii wynikowej powstałej wskutek ujęcia łącznego, zagregowanego skutku podatkowego wszystkich przychodów i kosztów uznanych przez prawo podatkowe w danym okresie. W takim podejściu, ustanowionym przez prawo podatkowe i jedynym akceptowanym z punktu widzenia tego prawa, podatek dochodowy bieżący stanowi jedną kwotę – obciążenie wyniku finansowego – co do zasady zmniejszającą ten wynik. W świetle zasad i definicji przyjętych w rachunkowości jest wówczas kosztem jednostki. Podatek dochodowy bieżący w szczególnych sytuacjach może zwiększać wynik finansowy, jeśli wynika z nadpłaty podatku dochodowego w latach ubiegłych i podlega zwrotowi na rzecz jednostki. Wtedy jest on w świetle definicji ustalonych w systemie rachunkowości – przychodem.

**Podatek dochodowy odroczony uznany w bieżącym okresie za koszt** oznacza dla jednostki w przyszłości albo obowiązek poniesienia wydatku z tytułu podatku, albo brak możliwości odzyskania wpłaconego już przez nią podatku dochodowego (podatku dochodowego bieżącego). W pierwszym przypadku powstaje koszt jako zwiększenie zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w drugim – koszt (gdyż następuje zmniejszenie korzyści ekonomicznych) w formie zmniejszenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Aby można uznać podatek dochodowy odroczony za koszt, muszą być spełnione następujące warunki, określone w definicji kosztów:

- 1) zmniejszenie korzyści musi być uprawdopodobnione (a nie pewne);
- 2) należy ustalić ich wiarygodną wartość;
- 3) muszą spowodować zmniejszenie kapitału własnego lub zwiększenie jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Podstawą do ustalenia kwoty podatku są dwie wielkości – różnica przejściowa oraz stopa podatku dochodowego. Pozwalają one na wiarygodne ustalenie wartości

26 Zwrot na rzecz podatnika należy rozumieć jako zmniejszenie należnego podatku dochodowego w przyszłości.

27 W obu przypadkach brak uznania przychodów/kosztów ma charakter przejściowy, co oznacza, że w przyszłości będą one uznane bądź przez prawo bilansowe, bądź przez prawo podatkowe.

odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość różnicy przejściowej jest znana (jest to kwota przychodów księgowych wyłączona z dochodu lub kwota kosztów podatkowych nieuznana jeszcze w księgach rachunkowych). Stopa podatku dochodowego jest określona w prawie podatkowym. Tak wyliczony podatek odroczony może być uznany jedynie za wielkość uprawdopodobnioną, gdyż w przyszłości jego kwota może ulec zmianie, chociażby ze względu na zmianę stawek podatkowych czy zmianę zasad uznawania kosztów i przychodów podatkowych<sup>28</sup>.

Jeżeli chodzi o ostatni z wymienionych warunków definicji kosztów, to w odniesieniu do podatku dochodowego odroczonego nie budzi żadnych zastrzeżeń. Podatek dochodowy odroczony powoduje zmniejszenie kapitału własnego w inny sposób niż wycofanie środków przez właścicieli, ponieważ stroną przejmującą korzyści w momencie jego realizacji jest fiskus, a nie właściciel.

**Podatek dochodowy odroczony w systemie rachunkowości może stanowić przychód** – zgodnie z ogólnie akceptowaną jego definicją<sup>29</sup>. Przychód, zgodnie z nią, oznacza powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które prowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. W świetle fundamentalnych zasad rachunkowości – zasady memoriałowej i zasady kontynuacji działania – podatek dochodowy odroczony będzie przychodem, jeśli jednostka w przyszłości otrzyma zwrot zapłaconego podatku dochodowego lub nie dokona płatności z tego tytułu. W pierwszym przypadku powstaje przychód jako zwiększenie wartości aktywów (korzyści z tytułu zwrotu podatku), w drugim – przychód jako zmniejszenie wartości wcześniej uznanych zobowiązań na odroczony podatek dochodowy.

Aby uznać podatek dochodowy odroczony za przychód, muszą być spełnione analogiczne warunki, jak w przypadku podatku dochodowego odroczonego uznanego za koszt. Tak samo zatem kwota musi być wiarygodnie ustalona i uprawdopodobniona.

Zasady obliczania kwoty podatku odroczonego jako przychodu są identyczne z wcześniej omawianymi. Różnica polega tylko na tym, że aby w bieżącym okresie powstały korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego (a więc przychody), w przeszłych okresach z dochodu podatkowego musiały być wyłączone koszty księgowe (które stają

---

28 Podatek dochodowy odroczony nie jest jednak szczególnym przypadkiem pozycji uprawdopodobnionej w rachunkowości. Na skutek stosowania zasady memoriałowej (a nie kasowej) jest ich bardzo wiele. Dopóki koszt nie będzie wydatkowany, a przychód nie stanie się wpływem, obie te pozycje w istocie są tylko uprawdopodobnione.

29 Por. Ramy konceptualne IASC (*Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, 2001, s. 43–74) oraz art. 3 ust. 1 pkt 31 u.o.r.

się kosztem podatkowym) lub włączone do podstawy opodatkowania przychody, które nie były uznane za przychody księgowy (a które stają się przychodem księgowym).

Zgodnie z treścią ekonomiczną i definicjami kosztów/przychodów ustanowionymi na potrzeby rachunkowości podatek dochodowy odroczony oznacza albo odpływ przyszych korzyści z tytułu podatku dochodowego (zobowiązania), albo przyszłe korzyści z tytułu podatku dochodowego (aktywa).

**Aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego** spełniają warunki definicji aktywów, gdyż przyniosą w przyszłości korzyści polegające na zmniejszeniu obciążenia z tytułu bieżącego podatku dochodowego. Przyszła korzyść może wynikać albo z uznania kosztu podatkowego, który stanowił już koszt księgowy, albo z nieuznania w dochodzie przychodu księgowego, który był już w nim uwzględniony, albo z odliczenia straty podatkowej lat ubiegłych.

**Rezerwy (zobowiązania) z tytułu odroczonego podatku dochodowego** spełniają warunki definicyjne zobowiązań, ponieważ w przyszłości spowodują odpływ korzyści ekonomicznych. Może to mieć miejsce wtedy, gdy koszt księgowy nie będzie uznany w dochodzie podatkowym, gdyż był już kosztem podatkowym, albo będzie uznany w dochodzie przychód, który był już przychodem księgowym.

Zarówno aktywa, jak i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego stanowią skutek przeszłych zdarzeń, pozostają pod kontrolą ekonomiczną jednostki oraz ich wartość może być wiarygodnie oszacowana. Spełniają one zatem wszystkie warunki definicji odpowiednio aktywów i zobowiązań.

Podatek dochodowy, tak jak inne kategorie finansowe, ujmuje się w rachunkowości zgodnie z jej fundamentalnymi zasadami. Stanowi on skutek stosowania założenia kontynuacji działalności, uznawany jest na bazie memoriałowej, zgodnie z którą nie liczy się moment płatności, ale moment wystąpienia zdarzenia (w przypadku podatku dochodowego – zdarzenia powodującego uznanie przychodu/kosztu w rachunkowości, stanowiącego przychód/koszt podatkowy).

Podatek dochodowy jest uznawany zgodnie z zasadą współmierności – przychód i związany z nim koszt<sup>30</sup> (czyli podatek dochodowy zarówno bieżący, jak i odroczony) są ujęte w tym samym okresie sprawozdawczym, w którym miało miejsce zdarzenie je powodujące.

Zasada ostrożności powinna mieć zastosowanie do podatku dochodowego w takim samym zakresie, jak w stosunku do innych przychodów i kosztów (szczególnie dotyczy ona podatku dochodowego odroczonego, kiedy to powinna prowadzić do uznania przychodów i aktywów z tytułu podatku dochodowego odroczonego tylko wtedy, gdy istnieje możliwość ich realizacji).

---

30 Lub koszt i związany z nim przychód. Należy podkreślić, że w świetle definicji podstawowych kategorii pomiaru podatek dochodowy jest albo przychodem, albo kosztem.

Pozostałe nadrzędne zasady rachunkowości ustanowione w prawie bilansowym mają szczególne znaczenie głównie w odniesieniu do podatku dochodowego odroczonego. Zasada zakazu kompensaty oznacza w szczególności zakaz kompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>31</sup>. Zasada ciągłości odnośnie do zasad szczegółowych wyceny aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz ustalania przychodów i kosztów z tego tytułu wymaga stosowania przez jednostkę takiej samej polityki rachunkowości w obszarze podatku dochodowego odroczonego w każdym okresie sprawozdawczym.

---

31 Co do zasady, zakaz kompensaty obowiązuje w ustawie o rachunkowości, natomiast w określonych sytuacjach zarówno KSR nr 2 „Podatek dochodowy”, jak i MSR nr 12 „Podatek dochodowy” dopuszczają kompensatę.



## 2. Podatek dochodowy a polityka rachunkowości i księgi rachunkowe

---

### 2.1. Istota i zasady ustalania podatku dochodowego CIT

#### 2.1.1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku dochodowego CIT

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) zaliczany jest do podatków bezpośrednich, i tak jak wszystkie tego typu obciążenia jest obowiązkowy dla określonych w prawie podatkowym podmiotów. W Polsce aktem prawnym regulującym zasady jego ustalania i opłacania jest ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, która była wielokrotnie nowelizowana i z upływem czasu przepisy dotyczące podatku coraz bardziej się komplikowały, szczególnie w zakresie przedmiotu opodatkowania i jego zakresu, a także ustalania kosztów i przychodów podatkowych. Najwięcej zmian w ostatnich latach przyniósł tzw. Polski Ład<sup>32</sup>, uchwalony 29 października 2021 r., czyli ustawa zmieniająca wiele regulacji, w tym te dotyczące podatku dochodowego<sup>33</sup>. Po ich ogłoszeniu okazało się, że wymagają modyfikacji i wydano dwie nowelizacje tzw. Polski Ład 2.0 oraz tzw. Polski Ład 3.0. Stosowanie części przepisów zostało zawieszona i odroczone w czasie, a przepisy dotyczące ukrytej dywidendy czy limitu płatności gotówkowych konsument – przedsiębiorca zostały uchylone przed ich wejściem w życie. Przepisy Polskiego Ładu wprowadziły – pierwotnie od 2023 r. – wymaganie prowadzenia ksiąg podatkowych w formie elektronicznej i przesyłania ich w formie elektronicznej do urzędu skarbowego, zapisy te zostały jednak odroczone w czasie i dla największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych mają obowiązywać po 31 grudnia 2023<sup>34</sup>.

32 W uzasadnieniu zmian wskazano, iż: „Kryzys związany z pandemią COVID-19 przekłada się nie tylko na zmniejszenie wpływów budżetowych, ale także na zwiększone wydatki, w tym na obsługę zadłużenia i świadczenia społeczne. Z tego względu Państwo zmuszone jest do szukania nowych rozwiązań, wspierających wzrost oraz stabilizację nadwyreżonych wpływów budżetowych”, por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, s. 1.

33 Polski Ład wprowadził zmiany w wielu aktach prawnych, w tym w ustawach o: 1) podatku dochodowym od osób fizycznych, 2) podatku dochodowym od osób prawnych, 3) postępowaniu egzekucyjnym w administracji, 4) rachunkowości, 5) systemie ubezpieczeń społecznych, 6) zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne 7) oraz w Ordynacji podatkowej.

34 Czyli w tym terminie obowiązuje grupy kapitałowe i podatników o wartości przychodu z poprzedniego roku podatkowego powyżej 50 mln euro (przeliczonych na złote według średniego kursu NBP dla

Poziom skomplikowania podatku dochodowego od osób prawnych jest dość wysoki, jego regulacje zawierają wiele wyłączeń z opodatkowania, wyjątków od stosowanych zasad ogólnych, wyszczególnienie przychodów i kosztów, które nie mogą być uznane za podatkowe mimo tego, że są przychodami i kosztami bilansowymi itd.

Podmiotami, które podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych, są:

- 1) osoby prawne (w tym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne, fundacje, stowarzyszenia, spółdzielnie);
- 2) spółki kapitałowe w organizacji;
- 3) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (na przykład wspólnoty mieszkaniowe, placówki oświatowe), oprócz spółek niemających osobowości prawnej;
- 4) spółki jawne mające siedzibę lub zarząd w Polsce, o ile wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i spółka nie złoży przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki;
- 5) spółki komandytowo-akcyjne z siedzibą lub zarządem w Polsce;
- 6) spółki komandytowe z siedzibą lub zarządem w Polsce;
- 7) podatkowe grupy kapitałowe – oznacza to zarejestrowane w urzędzie skarbowym grupy, które składają się co najmniej z dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, jeśli spełniają warunki określone ustawą, by stworzyć taką grupę (por. art. 1a ust. 2 u.o.p.d.o.p.);
- 8) spółki niemające osobowości prawnej, z siedzibą lub zarządem w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia<sup>35</sup>;
- 9) fundacje rodzinne w organizacji.

Ustawa zawiera dwa rodzaje zwolnień od podatku:

- 1) podmiotowe – wybrane jednostki zwolnione są od podatku, a ich lista ma charakter zamknięty;
- 2) przedmiotowe – określone przychody zwolnione są od podatku tj. takie zdarzenia, do których nie znajdują zastosowania przepisy ustawy oraz inne wymienione

---

euro z ostatniego dnia roboczego poprzedniego roku podatkowego), dla podatników, którzy przesyłają ewidencję JPK\_VAT po 31 grudnia 2024 i po 31 grudnia 2025 – dla pozostałych.

35 Jeśli podatnik ma siedzibę lub zarząd w Polsce, to jest opodatkowany od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Natomiast jeśli nie ma w Polsce siedziby lub zarządu, to podlega opodatkowaniu tylko od dochodów osiągniętych w Polsce.



w art. 17 u.o.p.d.o.p. jako wolne od podatku dochodowego i jest to bardzo szeroka oraz zróżnicowana kategoria (por. tabela 1).

Tabela 1. Zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane przykłady

Charakter zwolnienia	Zakres zwolnienia
Zwolnienie podmiotowe – wybrane podmioty są zwolnione z podatku, lista ma charakter zamknięty (por art. 6 ust. 1 u.o.p.d.o.p.):	Skarb Państwa;
	Narodowy Bank Polski;
	jednostki budżetowe;
	państwowe fundusze celowe;
	Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej;
	wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej;
	Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
	przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej;
	jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego;
	Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa;
	fundusze inwestycyjne otwarte oraz specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, z wyłączeniem specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych;
	instytucje wspólnego inwestowania z siedzibą w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jeśli spełniają określone warunki;
	fundusze emerytalne utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
	podatnicy z siedzibą w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego prowadzących program emerytalny, w zakresie dochodów związanych z gromadzeniem oszczędności na cele emerytalne, którzy spełniają określone warunki;
	Zakład Ubezpieczeń Społecznych;
	Fundusz Rezerwy Demograficznej;
	Rządowa Agencja Rezerw Strategicznych;
	Narodowy Fundusz Zdrowia;
	Bankowy Fundusz Gwarancyjny;
	podmiot zarządzający aktywami w rozumieniu Ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2022 r., poz. 2253);
Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa;	

Charakter zwolnienia	Zakres zwolnienia
	<p>jednostki dozoru technicznego, o których mowa w Ustawie z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym (Dz.U. z 2022 r., poz. 1514) Krajowy Zasób Nieruchomości;</p> <p>Polska Agencja Nadzoru Audytowego;</p> <p>kasy zapomogowo-pożyczkowe;</p> <p>Agencja Mienia Wojskowego;</p> <p>fundacja rodzinna.</p>
<b>Zwolnienia przedmiotowe</b>	<p>W ich przypadku w ustawie znajduje się zapis, że przepisy nie znajdują zastosowania do (por. art. 2 ust. 1 u.o.p.d.o.p.):</p> <p>1) przychodów z działalności rolniczej oprócz dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;</p> <p>2) przychodów z gospodarki leśnej oprócz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek;</p> <p>3) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;</p> <p>4) przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na zasadach wynikających z Ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 985), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;</p> <p>5) przychodów przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanych na zasadach wynikających z Ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1704), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;</p> <p>6) wypłat, o których mowa w art. 27 Ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r., poz. 170).</p>
<b>Zwolnienia przedmiotowe zawarte w art. 17, przychody wolne od podatku</b>	<p>Bardzo szeroka kategoria różnorodnych przychodów, są to np.:</p> <p>1) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości lub udziału w nieruchomości, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości lub udziału w nieruchomości;</p> <p>3) dochody osiągnięte poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników określonych w art. 3 ust. 1, jeżeli umowa międzynarodowa, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, tak stanowi;</p> <p>4) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczony na te cele;</p> <p>4a) dochody kościelnych osób prawnych;</p>

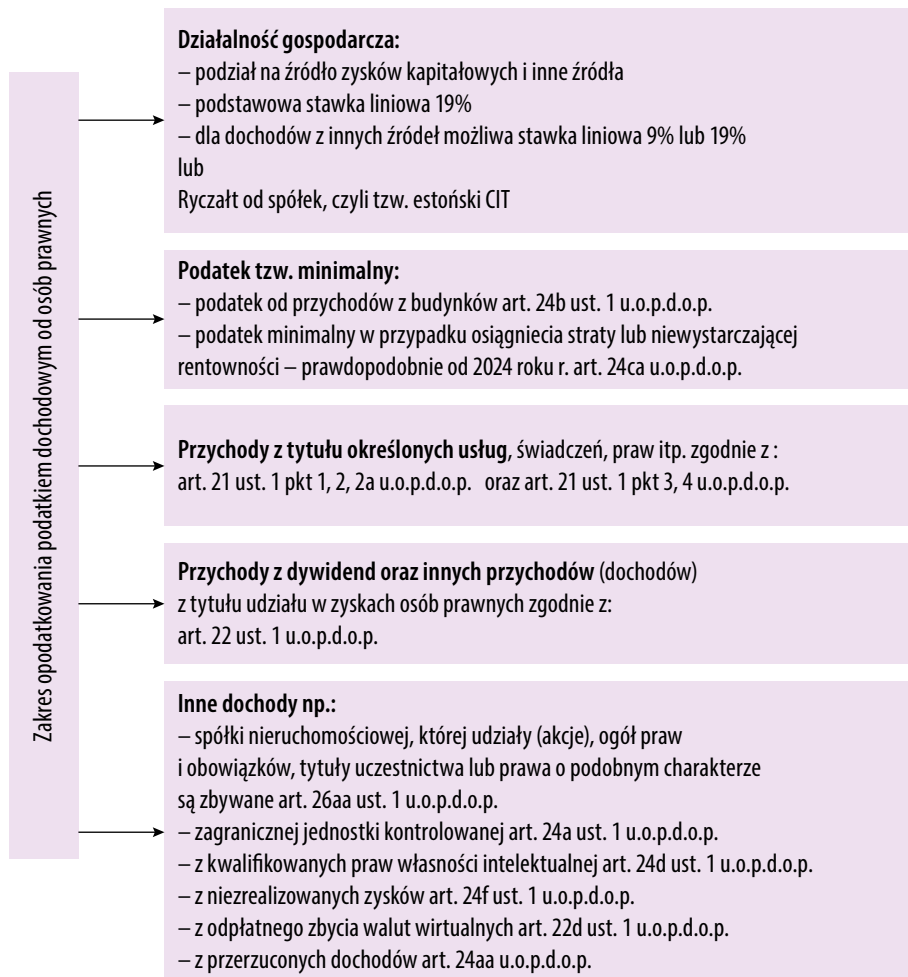
Charakter zwolnienia	Zakres zwolnienia
	a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej;
	b) z pozostałej działalności – w części przeznaczanej na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze;
	4b) dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczanej na cele wymienione w pkt 4a lit. b;
	4g) dochody związków jednostek samorządu terytorialnego – w części przeznaczanej dla tych jednostek;
	5) dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie Ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 – w części przeznaczanej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji;
	6c) dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczanej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
	21) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m;
	34) dochody, z zastrzeżeniem ust. 4–6d, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 Ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych [...], przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami;
	39) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych związków rewizyjnych, organizacji pracodawców, partii politycznych, europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych, działających na podstawie odrębnych przepisów – w części przeznaczanej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
	40) składki członkowskie członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych – w części nieprzeznaczanej na działalność gospodarczą;

Charakter zwolnienia	Zakres zwolnienia
	44) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, społecznych inicjatyw mieszkaniowych, товариств будownictwa społecznego, samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej oraz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 Ustawy z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa (Dz.U. z 2021 r., poz. 2224; Dz.U. z 2022 r., poz. 807, poz. 1561), uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi;
	45) dochody z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów prawa oświatowego – w części przeznaczonej na cele szkoły, z zastrzeżeniem ust. 8;
	46) dochody spółek wodnych i ich związków, przeznaczone na cele statutowe;
	47) dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
	48) kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
	52) płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego, z wyłączeniem płatności otrzymanych przez wykonawców.

Źródło: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podatek dochodowy od osób prawnych jest w większości przypadków utożsamiany z podatkiem od działalności gospodarczej, chociaż jego zakres jest znacznie szerszy niż tylko opodatkowanie działalności gospodarczej<sup>36</sup> (por. rysunek 9).

36 Należy podkreślić, że podatek dochodowy od osób prawnych płacą nie tylko podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, lecz także podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, jeśli uzyskują dochody z określonych źródeł jak np. z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, dochody z nieruchomości itp. Tego typu opodatkowanie nie stanowi przedmiotu rozważań prowadzonych w niniejszej monografii. Poza jej zakresem pozostaje także zagadnienie podatku minimalnego. Pierwsza próba ustanowienia podatku minimalnego była związana z wprowadzeniem podatku od przychodów z budynków. Podatek od budynków nie przyniósł jednak oczekiwanych efektów, z tego powodu w ramach regulacji tzw. Polskiego Ładu wprowadzono całkiem nowy tzw. podatek minimalny. Na razie stosowanie przepisów zostało zawieszono do 1 stycznia 2024 roku, dodatkowo regulacje zostały znolelizowane przed wejściem w życie w ramach tzw. Polskiego Ładu 3.0 i być może stosowanie ich będzie nadal przesuwane lub zostaną znów znolelizowane. Nowy podatek minimalny zakłada płacenie podatku dochodowego nawet wtedy, gdy występuje strata podatkowa lub udział dochodów w przychodach ze źródła innego niż zyski kapitałowe jest mniejszy niż 2% (rentowność niższa niż 2%). Wiele podmiotów zostało wyłączone z tego podatku i procedura jego ustalania jest dość skomplikowana. Podatek minimalny będzie można odliczyć od normalnego podatku dochodowego bieżącego w trzech kolejnych latach. Metodologia obliczania minimalnego podatku dochodowego jest skomplikowana, z tego powodu ustawą nowelizującą wprowadzono także możliwość uproszczonego jego obliczania jako 3% wartości przychodów jednostki ze źródła przychodów innych niż zyski kapitałowe w danym roku podatkowym.



Rysunek 9. Zakres opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych

Źródło: opracowanie na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W przypadku **podatku dochodowego od osób prawnych** (z wyłączeniem ryczałtu od spółek tzw. estońskiego CIT omówionego w dalszej części monografii) opodatkowany jest dochód z działalności gospodarczej liczony jako nadwyżka przychodów podatkowych nad kosztami podatkowymi w danym roku podatkowym. Od 2018 roku dochód jest podzielony na dwa źródła:

- 1) dochód z zysków kapitałowych – katalog przychodów z zysków kapitałowych jest zawarty w art. 7b u.o.p.d.o.p.; są to m.in. dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach, przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości, przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, wartość majątku otrzymanego

w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki wkładu niepieniężnego, przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną itd.;

- 2) dochód z innych źródeł przychodów (w nim mieści się standardowa działalność gospodarcza).

Podatkowy dochód ustala się dla każdego źródła przychodów oddzielnie jako przychody podatkowe z tego źródła minus koszty podatkowe tego źródła. Jeśli różnica między przychodami podatkowymi a kosztami ich uzyskania jest ujemna, to występuje strata podatkowa, która podatnik może odliczyć od dochodu podatkowego z danego źródła (w którym powstała dana strata) w kolejnych latach. Kwota odliczanej straty podatkowej nie może jednorazowo przekroczyć 5 mln zł, a wartość straty przewyższającej 5 mln można odliczyć w kolejnych latach pięcioletniego okresu, nie więcej niż 50% kwoty straty w każdym roku (do wysokości poniesionej straty oraz do wysokości osiągniętego w kolejnych latach dochodu podatkowego).

## 2.1.2. Podatek dochodowy od osób prawnych – zasady ustalania

Podatek dochodowy od osób prawnych – w regulacjach podatkowych określany mianem **podatku należnego**, w regulacjach rachunkowości stanowiący **podatek dochodowy bieżący**, to iloczyn obowiązującej stawki podatku dochodowego od osób prawnych i podstawy opodatkowania. Podstawa opodatkowania to dochód podatkowy pomniejszony o ewentualne ulgi odliczane od dochodu i powiększony o doliczenia (jeśli takie występują). Stawka podatkowa jest liniowa (proporcjonalna), zatem nie ma ustalonych progów podatkowych – obowiązuje jedna ze stawek podatku. Aktualnie w Polsce obowiązują dwie stawki dotyczące opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej (art. 19 u.o.p.d.o.p.):

- 1) 19-procentowa stawka podstawowa;
- 2) 9-procentowa stawka obniżona, którą mogą stosować tylko podmioty spełniające określone w ustawie warunki; ma zastosowanie wyłącznie dla dochodów z innych źródeł niż zyski kapitałowe; mogą z niej korzystać podatnicy (por. art. 19 ust. 1d u.o.p.d.o.p.), których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wartości 2 mln euro<sup>37</sup> przeliczonej według średniego kursu euro NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 tys. zł; do limitu wchodzi

<sup>37</sup> W 2023 r. podatnik, którego rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, kwota 2 mln euro przeliczona według średniego kursu NBP z 2 stycznia 2023 r. równego 4,6784 zł/euro, to wartość w złotych wynosi 9357 tys. zł.

przychody opodatkowane<sup>38</sup> i zwolnione zgodnie z art. 17 u.o.p.d.o.p. oraz przychody z zysków kapitałowych itd. bez VAT<sup>39</sup>; w art. 4a pkt 10 u.o.p.d.o.p. określono jeszcze jeden limit, do którego zalicza się przychody ze sprzedaży (również zwolnione z podatku dochodowego oraz okazjonalne jak sprzedaż środka trwałego<sup>40</sup> itp.), nie uwzględnia się natomiast m.in. uzyskanego odszkodowania, odsetek otrzymanych na rachunku bankowym, dotacji<sup>41</sup>; oprócz tego obniżoną stawkę mogą stosować podatnicy rozpoczynający działalność w roku rozpoczęcia tej działalności (por. art. 19 ust. 1e u.o.p.d.o.p.), z pewnymi wyjątkami<sup>42</sup>.

Obok stawki podatkowej występują elementy korygujące wymiar podatku takie jak odliczenia i ulgi podatkowe (por. rysunek 10).

Najtrudniejszym zagadnieniem w ustalaniu podstawy opodatkowania jest identyfikacja przychodów i kosztów, które mogą być uznane za podatkowe.

**Przychody** to kategoria zdefiniowana w polskim prawie bilansowym. Ich szeroka definicja obejmuje: sprzedaż produktów, otrzymanie nieodpłatnie majątku (od osoby innej niż właściciel kapitału) czy umorzenie zobowiązań. Zasadniczą trudność to ustalenie wiarygodnej wartości przychodu oraz momentu jego uznania w wyniku finansowym. Oznacza to konieczność odpowiedniej wyceny bilansowej – jako podstawę przyjmuje się ceny sprzedaży netto lub wartości godziwe (rynkowe)<sup>43</sup>. W rachunkowości przychód może być uznany w całości za przychód danego okresu, wtedy w całości zwiększa wynik finansowy. Może także stanowić tzw. przychód przyszłych okresów. Istnieje jeszcze możliwość uznania go bezpośrednio w kapitale własnym

38 W interpretacji indywidualnej z 9 grudnia 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.654.2022.1.DP wyjaśniono, że przychody z działalności rolniczej, oprócz dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, są wyłączone z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 2 i nie są brane pod uwagę przy liczeniu limitu przychodów zgodnie z art. 4a pkt 10 oraz art. 19 ust. 1 pkt 2 u.o.p.d.o.p.

39 Potwierdzone w interpretacji indywidualnej z 9 kwietnia 2021 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.31.2021.1.EJ.

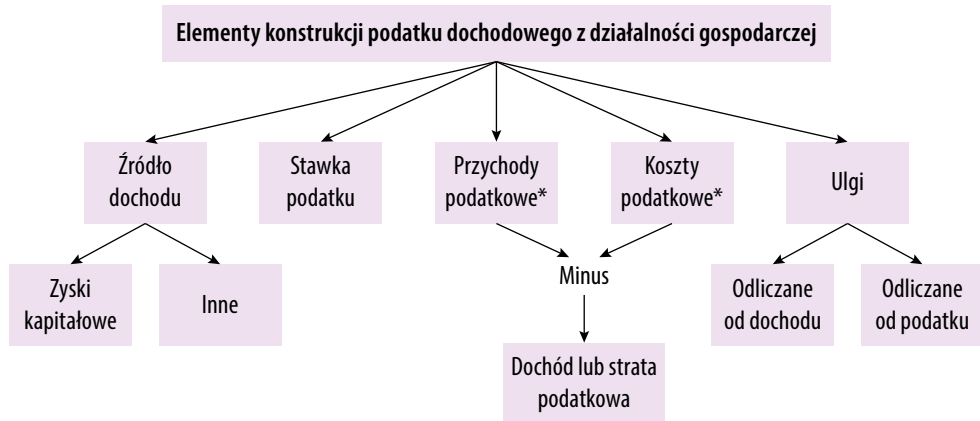
40 Por. interpretację indywidualną z 4 kwietnia 2019 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.76.2019.1.PP.

41 Według tego przepisu mały podatnik to taki, który osiągnął wartość przychodu ze sprzedaży razem z VAT w poprzednim roku podatkowym mniejszą niż 2 mln euro przeliczone na złote według średniego kursu NBP dla euro ogłaszanego na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 tys. zł. Dla podatnika, którego rok podatkowy jest równy kalendarzowemu, w 2023 r. jest małym podatnikiem, jeśli wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z VAT) była w 2022 r. mniejsza od kwoty 9 654 tys. zł (przeliczenie = 2 000 tys. euro × 4,8272 zł/euro tab. 191/A/NBP/2022).

42 Ustawa wyłączyła możliwość stosowania obniżonej stawki przez podatników rozpoczynających działalność, jeśli powstali m.in. w wyniku: a) przekształcenia, połączenia, podziału podatników, oprócz przekształcenia spółki w inną spółkę, b) przekształcenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub spółki, która nie jest osobą prawną. Stawki obniżonej nie mogą stosować podatkowe grupy kapitałowe, por. art. 19 ust. 1c i 1b u.o.p.d.o.p.

43 Oprócz tego należy brać pod uwagę przepisy dotyczące cen transakcyjnych między podmiotami powiązаныmi (por. art. 11 u.o.p.d.o.p.).

i wtedy nie wpływa na bieżący wynik finansowy<sup>44</sup>. Dla ujmowania przychodów obowiązuje w rachunkowości zasada memoriałowa (por. art. 6 ust. 1 u.o.r.), co oznacza, że przychody dotyczące danego roku powinny być ujęte w tym roku w momencie ich osiągnięcia, bez znaczenia jest termin zapłaty czy wystawienia faktury. Przychody z działalności podstawowej operacyjnej ujmuje się według cen sprzedaży netto, możliwe są jednak także inne rozwiązania, czego przykładem są usługi budowlane. Przychody z pozostałej działalności operacyjnej, np. sprzedaży środków trwałych, rozpoznaje się w wysokości wyniku osiągniętego ze sprzedaży, natomiast np. kary umowne, odszkodowania ujmuje się zgodnie z wartością nominalną należnych korzyści. Przychody z działalności finansowej ujmuje się jako wynik na sprzedaży, np. zbycie aktywów finansowych, lub według wartości nominalnych należnych korzyści, np. dywidendy, odsetki itp.



\* W tym korekty dotyczące płatności z tytułu różnych regulacji takich jak: limit płatności gotówkowych, mechanizm podzielonej płatności, nieterminowe płatności.

Rysunek 11. Elementy konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych jako podatku od działalności gospodarczej (z wyłączeniem estońskiego CIT)

Źródło: opracowanie własne.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych definiuje ogólnie **przychody podatkowe** jako wszelkie otrzymane pieniądze czy wartości pieniężne<sup>45</sup> oraz otrzymane nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub prawa, a także inne świadczenia

44 Są to m.in. przychody z tytułu podwyższenia wartości aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży w rezultacie zwiększenia ich wartości rynkowej (godziwej). Przychód z tytułu wyceny majątku finansowego wpływa na wynik finansowy dopiero w okresie, w którym ma miejsce sprzedaż (rozliczenie) tego majątku.

45 W tym również różnice kursowe.



(również w naturze)<sup>46</sup>. Dodatkowo określa, które rodzaje przychodów nie stanowią przychodu podatkowego, oprócz tego wymienia przychody, które zwolniono z opodatkowania. Za przychody związane z działalnością gospodarczą lub uzyskane z zysków kapitałowych, uważa się należne przychody, nawet gdy nie zostały jeszcze otrzymane, po potrąceniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Do przychodów podatkowych nie zalicza się m.in.:

- 1) pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych;
- 2) kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów);
- 3) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
- 4) zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
- 5) odsetek otrzymanych w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów;
- 6) należnego podatku od towarów i usług (z określonym wyjątkiem);
- 7) wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów;
- 8) wartości waluty wirtualnej, otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną.

Przepisy podatkowe określają precyzyjnie moment osiągnięcia przychodu. Podstawową regułą jest, że za datę powstania przychodu podatkowego uważa się<sup>47</sup> dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania

<sup>46</sup> W art. 12 ust. 1 par. 2 u.o.p.d.o.p. doprecyzowano, że to „wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub utrzymanie”.

<sup>47</sup> Z zastrzeżeniem ust. 3c–3g oraz 3j–3m, wyjątki ujęte są w tabeli 2. Natomiast szczególne traktowanie korekt przychodu opisano pod tabelą.

nałości. Co do zasady, przy rozpoznaniu przychodu liczy się to zdarzenie, z wymienionych powyżej, które nastąpiło pierwsze. Od przedstawionych wyżej reguł istnieją wyjątki dotyczące np. usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych, pochodnych instrumentów finansowych itp. (por. tabela 2).

Tabela 2. Data powstania przychodu podatkowego – wybrane przypadki szczególne

Zdarzenie	Moment powstania przychodu podatkowego
Usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych.	Za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Stosuje się także do dostawy energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.
Przychód z tytułu realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych.	Za datę powstania przychodu uważa się moment realizacji tych praw.
Przychód, do którego nie ma zastosowania dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, nie jest rozliczany w okresach rozliczeniowych, nie jest pochodnym instrumentem finansowym.	Za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty np. odsetki od kontrahentów.
Pobranie wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.	Za datę powstania przychodu podatnik może uznać dzień pobrania wpłaty – jest to wybór podatnika. Jeśli wybierze taką metodę ustalania daty powstania przychodu, to musi ją stosować przez cały rok podatkowy. Podatnik informuje o tym wyborze w zeznaniu podatku dochodowego od osób prawnych składanym za rok podatkowy, w którym stosował tę metodę. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki niebędącej osobą prawną wszyscy wspólnicy informują o wyborze tego sposobu.

Źródło: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

W prawie podatkowym szczegółowo uregulowano również ujęcie korekty przychodu. W przypadku wystawiania faktury korygującej (lub innego dokumentu korygującego) należy zastanowić się nad przyczyną korekty – jeżeli korekta dotyczy błędu rachunkowego lub innej pomyłki na pierwotnie wystawionej fakturze, to należy podatkowo korygować przychody w dacie faktury pierwotnej, natomiast jeśli korekta dotyczy zdarzeń nowych, które powstały już po dacie wystawienia faktury pierwotnej (np. zwrot towarów w następnym roku podatkowym), to korektę przychodów należy ująć w dacie wystawienia korekty, czyli np. w dacie zwrotu towarów<sup>48</sup>. Jeśli w okresie

48 Należy zaznaczyć, że przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się do: 1) korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu, 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e i 3m. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 3j, następuje po zmianie formy

wystawienia korekty, w przypadku ujmowania jej w tym okresie, podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty korekty, to należy zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Na przychody podatkowe mają też wpływ korekty dotyczące płatności, o czym będzie mowa w kolejnym podrozdziale.

**Koszty** jako kategoria wynikowa są o wiele bardziej skomplikowanym zagadnieniem niż przychody. Koszty w obecnym prawie bilansowym są zdefiniowane jako szeroka kategoria, a ich ujmowanie w księgach podlega nadrzędnym zasadom rachunkowości<sup>49</sup>. W wyniku finansowym jednostki „[...] należy ująć wszystkie obciążające koszty związane z przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty” (art. 6 ust. 1 i 2 u.o.r.). Prawo bilansowe klasyfikuje koszty według różnych kryteriów na:

- 1) koszty okresu/koszty „produktów”;
- 2) koszty według rodzaju/według funkcji;
- 3) koszty pośrednie/bezpośrednie;
- 4) koszty produkcji, zakupu, sprzedaży, ogólne;
- 5) koszty działalności: operacyjnej podstawowej, pozostałej operacyjnej, finansowej, nadzwyczajnej, podatkowe (obciążenia).

Prawo bilansowe nie definiuje pojęcia kosztów poniesionych, definicja taka zawarta jest w prawie podatkowym. Koszty zgodnie z prawem bilansowym obciążające jednostkę w danym okresie powinny mieć związek z osiągniętymi przychodami, czyli mogą być poniesione w danym okresie, w poprzednich okresach lub w przyszłości. Najważniejsze jest ustalenie momentu poniesienia kosztu, jego kwoty oraz decyzja o uznaniu kosztu w wyniku finansowym danego okresu, w wyniku przyszłych okresów lub w kapitale własnym. Kwotę kosztu – ujmowaną w księgach rachunkowych – ustala się zgodnie z ceną zakupu lub nabycia, a jeśli nie można ustalić tych cen, przyjmuje się cenę rynkową. W odniesieniu do kosztów nieponiesionych jednostka szacuje ich wartość (na podstawie wiarygodnych przesłanek i założeń). Ujęcie kosztu w danym okresie nie zawsze zmniejsza wynik finansowy tego okresu, w określonych przypadkach koszty zmniejszają kapitał własny i na wynik finansowy zostaną przeniesione w kolejnych okresach lub nie zostaną przeniesione i ujęte będą trwale w kapitale własnym<sup>50</sup>.

---

opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w Ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym albo w Ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, zmniejszenia lub zwiększenia przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.

49 Czyli głównie zasadzie memoriałowej i współmierności.

50 Niektóre zmiany będą np. ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny, dotyczy to w szczególności przypadków opisanych w art. 31 ust. 3 i 4 u.o.r. oraz art. 35 ust. 4 u.o.r., inne zmiany dotyczą np. błędów lat poprzednich.

Bardziej skomplikowane regulacje dotyczą **kosztów podatkowych**. Szczegółowe przepisy dotyczące kosztów, które nie mogą być uznane za koszty podatkowe (nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów) i tym samym nie zmniejszają podstawy opodatkowania, zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Określono w niej dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów (por. art. 15 ust. 4e u.o.p.d.o.p. z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f–4h) – jest to dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanego dokumentu (faktury, rachunku lub innego dowodu w razie braku faktury, rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy jako koszty księgowane są rezerwy albo bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Poniesienie kosztu nie zawsze jest równoznaczne z pojęciem wydatku (wydatek może być tylko dodatkowym, szczegółowym warunkiem uznania kosztu w dochodzie podatkowym w przypadku, gdy dla jego uznania prawo podatkowe przyjmuje zasadę kasową zamiast memoriałowej). Koszt zaksięgowany może być uznany podatkowo:

- 1) w okresie poniesienia,
- 2) w następujących okresach, lub
- 3) nigdy nie będzie stanowić kosztu podatkowego.

Aby istniała możliwość uznania kosztu podatkowo, powinien on spełniać wymogi do uznania go za koszt uzyskania przychodu zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych – kosztami uzyskania przychodu są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów oraz w celu zabezpieczenia źródła przychodów. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza podział kosztów uzyskania przychodów na koszty bezpośrednio związane z przychodami i inne. Koszty bezpośrednio związane z przychodami należy ująć w roku, w którym uzyskano te przychody. Jeżeli są one poniesione po zakończeniu roku podatkowego – do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, nie później niż do upływu terminu na złożenie zeznania rocznego podatku dochodowego – są potrącane w roku podatkowym, w którym osiągnięto powiązane z nimi przychody. Koszty bezpośrednio związane z przychodami, poniesione po tych terminach, są potrącane w następnym roku podatkowym. Wynika z tego ich uznanie w okresach następujących po okresie jego poniesienia, czyli w okresie sprzedaży produktów, towarów, materiałów lub usług. Jeżeli chodzi o inne koszty niż te bezpośrednio związane z przychodami (w literaturze przedmiotu określane jako koszty pośrednie), to zgodnie z przepisami podatkowymi potrącane są w dacie poniesienia, tj. w dacie ich zaksięgowania w koszty, zgodnie z polityką rachunkowości jednostki (por. tabela 3).

Tabela 3. Wybrane transakcje i moment potrącenia kosztów uzyskania przychodów

Operacja gospodarcza	Moment ujęcia (potrącenia) kosztu jako kosztu uzyskania przychodu
Odsetki od zobowiązań	W miesiącu zapłaty
Odsetki od pożyczek i kredytów (o ile nie są ujmowane w wartości początkowej środków trwałych w budowie)	W miesiącu zapłaty
Wynagrodzenia pracowników	Stanowią koszt uzyskania przychodów w miesiącu, za jaki są należne, jeżeli wypłacone zostały w terminie wynikającym z odrębnych przepisów (tj. prawa pracy, umowy itp.). Jeżeli wypłacone są po tym terminie, stanowią koszt uzyskania w dacie zapłaty.
Składki ZUS płacone przez pracodawcę	Stanowią koszt uzyskania przychodów w miesiącu, za jaki są należne, jeżeli wypłacone zostały w terminie wynikającym z odrębnych przepisów (tj. przepisów o ubezpieczeniach społecznych). Jeżeli wypłacone są po tym terminie, stanowią koszt uzyskania w dacie zapłaty.
Wynagrodzenia z tytułu umów zlecenia, o dzieło itp. oraz składki ZUS od tych umów	W miesiącu zapłaty
Odpis na ZFŚS	W miesiącu przekazania odpisu na wyodrębnione konto funduszu
Odpisy aktualizujące wartość należności (tworzone zgodnie z ustawą o rachunkowości), od tej części należności, która była poprzednio zaliczona zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych do przychodów podatkowych	W dacie uprawdopodobnienia nieściągalności należności na podstawie art. 16 ust. 2a pkt 1 u.o.p.d.o.p.
Wierzytelności odpisane jako nieściągalne, od tej części należności, która była poprzednio zaliczona zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych do przychodów podatkowych	W dacie udokumentowania nieściągalności zgodnie z art. 16 ust. 2 u.o.p.d.o.p.

Źródło: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych identyfikuje koszty, które nigdy nie będą kosztem podatkowym, czyli tzw. koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (NKUP). Wykaz tych kosztów zawiera w szczególności art. 16 tej ustawy; są to m.in.:

- 1) koszty stanowiące sankcje, np. kary za nieprzestrzeganie przepisów o ochronie środowiska, odszkodowania z tytułu wypadków przy pracy, kary i grzywny ustalone w ramach postępowania karnego, skarbowego itp.;
- 2) wydatki dotyczące zakupu środków trwałych itp., w momencie początkowego ujęcia nie są kosztami podatkowymi, ale aktywami, po spełnieniu innych warunków zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych amortyzacja tych środków trwałych staje się kosztem uzyskania przychodu – pod

warunkiem, że jest to amortyzacja naliczona zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych;

- 3) wydatki ujmowane jako koszty uzyskania przychodów zgodnie z metodą kasową, tj. dopiero w momencie ich zapłaty, np. zapłacone odsetki od zobowiązań, zapłacone odsetki od pożyczek, kredytów, wpłacone na osobne konto środki pieniężne w wysokości wartości odpisów tworzonych zgodnie z przepisami o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych, wypłacone umowy zlecenia i o dzieło itp.;
- 4) koszty wyłączone na stałe z kosztów uzyskania przychodów, np. koszty reprezentacji;
- 5) koszty z tytułu tworzenia rezerw i odpisów zgodnie z ustawą o rachunkowości (oprócz odpisów na należności niezapłacone, które jeśli spełnią wymogi określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, mogą być uznane za koszty podatkowe);
- 6) wydatki powyżej limitów określonych w przepisach podatkowych, np.: składki na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw, wydatki na ubezpieczenie AC samochodu osobowego powyżej ustalonego limitu, amortyzacja samochodów osobowych powyżej określonego limitu, koszty użytkowania samochodów osobowych powyżej przyjętego limitu itd.

Oprócz długiej listy kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zawartej w art. 16 u.o.p.d.o.p. zawiera szereg innych przepisów, które wpływają na odmiennie niż w prawie bilansowym ujęcie kosztów. Są to m.in. przepisy dotyczące leasingu, amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Reasumując, by uznać koszt za koszt stanowiący koszt uzyskania przychodów, powinno być spełnionych szereg warunków:

- 1) koszt musi być faktycznie poniesiony;
- 2) musi być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania/zabezpieczenia źródeł przychodów;
- 3) powinien być potrącalny, tzn. zmniejszać dochód do opodatkowania;
- 4) nie może być wyłączony w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jako niestanowiący kosztu uzyskania przychodów.

Reasumując, w zakresie kosztów rozbieżności między przepisami podatkowymi i bilansowymi są bardzo istotne – dotyczą momentu ujęcia kosztów w wyniku, kwoty kosztów, a także ich klasyfikacji.

Podatnicy podatku dochodowego mogą korzystać z **ulg**, które podzielone są na:

- 1) odliczane od dochodu,
- 2) odliczanie od podatku<sup>51</sup>.

51 Należy podkreślić, że odliczenie od podatku jest tylko jedno i obowiązuje wyłącznie w ramach praw nabytych, jeśli podatnik przed dniem 1 maja 2011 r. miał prawo do odliczenia, to może nieodliczoną do 30 kwietnia 2011 r. wartość odliczyć według zasad obowiązujących przed 30 kwietnia 2011 r.

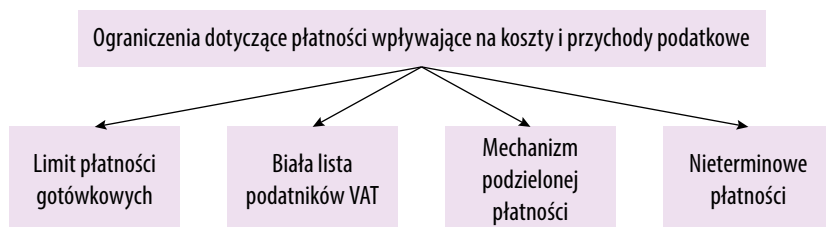
W aktualnym stanie prawnym jest wiele odliczeń od dochodu wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu, mających na celu zwiększenie konkurencyjności polskiej gospodarki, jej unowocześnienie oraz umożliwienie ekspansji polskiego kapitału. W roku 2023 można korzystać m.in. z następujących:

- 1) badawczo-rozwojowej,
- 2) na robotyzację,
- 3) na prototyp,
- 4) dla zwiększających przychody ze sprzedaży produktów tzw. ulga na ekspansję,
- 5) konsolidacyjnej,
- 6) dotyczącej pierwszej oferty publicznej,
- 7) dotyczącej wsparcia działalności sportowej, kulturalnej oraz szkolnictwa wyższego i nauki,
- 8) dotyczącej praw własności intelektualnej, tzw. ulga symultaniczna.

Oprócz tego pozostała, istniejąca już wcześniej, możliwość odliczania od dochodu określonych darowizn – do wysokości limitu 10% tego dochodu. Odliczeniu od dochodu podlegają darowizny na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego (por. art. 18 ust. 1 pkt 1 u.o.p.d.o.p.) oraz na cele kultu religijnego (por. art. 18 ust. 1 pkt 7 u.o.p.d.o.p.) i cele kształcenia zawodowego (por. art. 18 ust. 1 pkt 8 u.o.p.d.o.p.). W bankach obowiązuje jeszcze ulga z tytułu kredytów czy pożyczek (art. 18 ust. 1 pkt 6 u.o.p.d.o.p.).

### 2.1.3. Podatek dochodowy CIT a przepisy dotyczące płatności

Oprócz zagadnień opisanych powyżej na możliwość zaliczenia kosztu do kosztów podatkowych wpływają także przepisy dotyczące płatności. Przepisy te oddziałują częściowo również na przychody podatkowe (por. rysunek 12).



Rysunek 12. Ograniczenia dotyczące płatności wpływające na koszty i przychody podatkowe

Źródło: opracowanie własne.

Ograniczeniem wpływającym na obliczenie podstawy opodatkowania są zarówno przepisy dotyczące limitu płatności gotówkowych czy obowiązku płacenia według



metody podzielonej płatności (*split payment*), jak i te dotyczące nieterminowych płatności. Coraz większy nacisk kładzie się na obrót bezgotówkowy. Cel jest jasny – chodzi o wyeliminowanie szarej strefy, która funkcjonuje właśnie dzięki płatnościom gotówkowym. Regulacje dotyczące ograniczeń w płatnościach przedstawia tabela 4.

Przedsiębiorcy mają obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą za pośrednictwem własnego rachunku płatniczego w każdym przypadku, w którym:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca, oraz
- 2) jednorazowa wartość transakcji<sup>52</sup>, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 tys. zł lub równowartość tej kwoty (15 tys. zł to kwota brutto).

Od 1 stycznia 2017 r. podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kosztu, jeśli **płatność transakcji przekraczającej 15 tys. zł została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego** (art. 15d ust. 1 i 2 u.o.p.d.o.p.)<sup>53</sup>. Jeśli płatność została dokonana z pominięciem rachunku płatniczego po zaliczeniu wartości do kosztów podatkowych, to podatnicy w miesiącu, w którym została dokonana<sup>54</sup>:

- 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów, albo
- 2) zwiększają przychody – w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów.

---

52 Transakcja rozumiana jest jako umowa zawarta między przedsiębiorcami w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, jej przedmiotem jest odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług np. jednorazową transakcją jest cała umowa najmu. Jednorazowa wartość transakcji jest to ogólna wartość wierzytelności lub zobowiązań, określona w danej umowie. Wartość transakcji to cena, którą kupujący płaci, czyli wartość brutto (z VAT), natomiast wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów podlega część, która zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych jest uznana za koszt uzyskania przychodów – zatem jeśli VAT podlega odliczeniu, jest to wartość netto. Korekta kosztów zgodnie z tym przepisem nie ma wpływu na ewidencję księgową. Ewentualnie można księgować na kontach pozabilansowych lub przeksięgowywać na konta analityczne NKUP, jednak rachunkowo nadal będą to koszty. Przepis nie dotyczy innych form regulowania zobowiązań, np. kompensaty, w przypadku kompensaty można zaliczyć wartość zakupu w koszty (bez naliczonego VAT, jeśli występuje).

53 Polski Ład obniżył limit dla płatności między przedsiębiorcami do 8 tys. zł – obniżenie to miało wejść w życie z dniem 1 stycznia 2022 r., ale przesunięto termin wprowadzenia zmiany na 1 stycznia 2024 r. Ostatecznie jednak, po długich debatach nad tym limitem, w lipcu 2023 prezydent podpisał nowelizację, pozostawiając ten limit na poziomie 15 tys. zł.

54 Zasady te stosuje się także m.in. w przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych.



Tabela 4. Regulacje w zakresie płatności ograniczające możliwość ujmowania kosztów/przychodów w dochodzie

Ograniczenie	Przepisy
Limit płatności gotówkowych między przedsiębiorcami	Pierwotnie w art. 22 ust. 1 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w 2018 ustawę uchylono i przepisy przeszły do art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców Art. 15d ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2–3 u.o.p.d.o.p.
Limit płatności gotówkowych konsument – przedsiębiorca miał obowiązywać od 2024 roku, ale został <b>uchylony</b> w lipcu 2023 roku przed wejściem w życie	Zmiany w ramach ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta oraz zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zostały uchylone przed wejściem w życie
Biała lista	Art. 96b ustawy o podatku od towarów i usług Art. 15d ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2–4 u.o.p.d.o.p.
Mechanizm podzielonej płatności	Art. 108a–108d oraz art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług Art. 15d ust. 1 pkt 3 oraz ust. 2–3 u.o.p.d.o.p.
Nieterminowe płatności, tzw. ulga na złe długi w podatku dochodowym	Art. 18f oraz art. 25 ust. 19–26 u.o.p.d.o.p. Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie podanych w tabeli ustaw.

W 2019 r. powstał Wykaz podatników VAT tzw. biała lista, która zawiera dane o podatnikach VAT, w tym także numer rachunku bankowego. Biała lista jest prowadzona przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej i znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (por. art. 96b ustawy o podatku od towarów i usług). Umożliwia ona sprawdzenie, czy kontrahent jest czynnym podatnikiem VAT oraz potwierdzenie numeru rachunku bankowego kontrahenta. Od 1 stycznia 2020 r., jeśli zapłata należności zostanie dokonana na rachunek kontrahenta, którego nie ma na białej liście, to:

- 1) nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność (dla czynnego podatnika VAT) została dokonana przelewem na rachunek inny niż wskazany na liście – jeśli stroną transakcji jest czynny podatnik VAT, a jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności jest równa lub większa od 15 tys. zł;
- 2) nabywca (podatnik VAT) ponosi odpowiedzialność solidarną razem z dostawcą/usługodawcą (czynnym podatnikiem VAT) za jego zaległości podatkowe – do wysokości kwoty podatku VAT, proporcjonalnie przypadającej na tę transakcję – dla płatności równej lub większej od 15 tys. zł (por. art. 117ba Ordynacji podatkowej).

Można uznać koszt za koszt uzyskania przychodu mimo zapłaty na rachunek spoza listy, jeśli m.in. (por. art. 117ba par. 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 15d ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2–4 u.o.p.d.o.p.):

- 1) płatnicy złożyli zawiadomienie (druk ZAW-NR) do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla niego, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu (wystarczy złożyć je raz, po pierwszym przelewie na rachunek danego kontrahenta spoza listy, przy ponownych zapłatach dla tego kontrahenta na ten rachunek nie trzeba już składać zawiadomienia);
- 2) zapłaty dokonano z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności;
- 3) płatność dotyczy faktury dla wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

**Mechanizm podzielonej płatności** – od 1 stycznia 2020 r. weszły w życie przepisy wyłączające z kosztów uzyskania przychodów płatności (dla jednorazowej transakcji przekraczającej 15 tys. zł), gdy pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” (MPP), płatność zostanie wykonana „normalnym” przelewem, bez zastosowania mechanizmu podzielonej płatności. Mechanizm podzielonej płatności (od 1 lipca 2018 r. był dobrowolny) od 1 listopada 2019 r. jest obowiązkowy dla towarów i usług z załącznika nr 15 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>55</sup> – jeśli faktura dotyczy tych towarów i usług, to powinna zawierać napis „mechanizm podzielonej płatności”. Przelew dla kontrahenta jest podzielony i kwota netto wpływa na zwykły rachunek bankowy, a część VAT – na wydzielony rachunek VAT o ograniczonej możliwości dysponowania. Środki z rachunku VAT można przeznaczyć tylko na opłaty zobowiązań budżetowych<sup>56</sup>. Nabywca towarów lub usług ma obowiązek płacić zgodnie z MPP, jeśli spełnione są poniższe warunki:

- 1) transakcja dotyczy towarów i usług z załącznika nr 15 ustawy o podatku od towarów i usług;
- 2) wartość brutto faktury jest wyższa lub równa 15 tys. zł;
- 3) płatność dokonywana jest na rzecz podatnika VAT.

Reasumując, według stanu na 1 stycznia 2023 r. nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej jego części, w jakiej płatność transakcji między przedsiębiorcami – dla jednorazowej transakcji wyższej niż 15 tys. zł:

55 Objęte są m.in.: wyroby ze stali, procesory, tablety, notebooki, laptopy, telefony komórkowe, w tym smartfony, konsole do gier wideo, dyski twarde, część biżuterii, cyfrowe aparaty fotograficzne, kamery cyfrowe, komputery, złom, odpady, paliwa napędowe i opałowe, oleje smarowe, niektóre części samochodowe i motocyklowe, roboty budowlane i ogólnobudowlane itp.

56 Środki pieniężne z rachunku VAT można przeznaczyć na zapłatę np.: zobowiązania VAT, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku akcyzowego, należności celnych oraz składek ZUS. Od 1 stycznia 2021 r. można także płacić kwoty podatku od towarów i usług oraz należności celne na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych.

- 1) nie została dokonana przelewem z rachunku płatniczego, tj. zapłacono ją gotówką<sup>57</sup>;
- 2) została dokonana przelewem (zgodnie z fakturą płatność dla czynnego podatnika VAT), ale na rachunek, którego nie ma na dzień wykonania przelewu w wykazie podatników VAT (na tzw. białej liście)<sup>58</sup>;
- 3) mimo że na fakturze jest adnotacja „mechanizm podzielonej płatności”, płatność nie została dokonana według tego mechanizmu<sup>59</sup>.

Ograniczenia związane z **nieuregulowaniem zobowiązań** (por. art. 18f oraz art. 25 ust. 19–26 u.o.p.d.o.p. oraz ustawę o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych) dochód podatkowy zwiększa się o zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania, które nie zostało zapłacone (co do zasady wartość netto). Dłużnik ujmuje zwiększenie w okresie, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu płatności określonego na fakturze lub w umowie. W okresie, w którym dokonano zapłaty, korektę się odwraca.

Korekta dochodu u wierzyciela – wierzyciel, jeśli nie otrzyma zapłaty w 90 dni od dnia upływu terminu płatności, może zmniejszyć podstawę opodatkowania o wartość wierzytelności (netto). Jeżeli wykazuje stratę z tego źródła, w którym powstała transakcja, kwotę straty zwiększa się o wartość niezapłaconej należności zaliczonej poprzednio do przychodów, jeśli nie została ona uregulowana lub zbyta w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu płatności (por. art. 18f ust. 2 pkt 1 u.o.p.d.o.p.). Zwiększenia lub zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu płatności<sup>60</sup>. Opisana korekta jest możliwa po spełnienie poniższych warunków:

- 1) dłużnik na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego dzień złożenia zeznania podatkowego – nie znajduje się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub likwidacji;
- 2) od daty wystawienia faktury (rachunku) lub zawarcia umowy nie upłynęły dwa lata<sup>61</sup>;
- 3) transakcja handlowa zawarta jest w ramach działalności wierzyciela oraz działalności dłużnika, z której dochody opodatkowane są na terenie Polski.

57 Należy pamiętać, że jednorazowa płatność jest definiowana jako umowa, czyli np. kilka płatności wynikających z jednej umowy to jedna transakcja.

58 Należy pamiętać, że jest możliwość po spełnieniu dodatkowych warunków zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów.

59 Jednorazowa transakcja to wartość na jednej fakturze.

60 Można zrobić korektę już w momencie obliczania zaliczek na podatek dochodowy (art. 25 ust. 19–26 u.o.p.d.o.p.).

61 Licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została wystawiona faktura (rachunek) lub została zawarta umowa, a w przypadku gdy rok kalendarzowy, w którym wystawiono fakturę (rachunek), jest inny niż rok kalendarzowy, w którym zawarto umowę – gdy nie upłyną 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego późniejszej z tych czynności.

Wierzyciel, jeśli zmniejszył dochód podatkowy zgodnie z powyższymi zasadami, zwiększa dochód w okresie, w którym wierzytelność uregulowano lub zbyto.

Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych stanowi, że termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, chyba że strony w umowie wyraźnie ustalą inaczej i pod warunkiem, że ustalenie to nie jest rażąco nieuczciwe wobec wierzyciela. Jeśli dłużnikiem zobowiązanym jest duży przedsiębiorca, a wierzycielem jest mikro, mały albo średni przedsiębiorca<sup>62</sup>, to termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku (por. art. 8 ust. 2 Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych). Jeśli dłużnikiem jest podmiot publiczny, to maksymalny termin płatności wynosi 30 dni (w przypadku publicznych podmiotów leczniczych wynosi 60 dni). W przypadku gdy termin zapłaty został ustalony z naruszeniem przepisów ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, to do korekty dochodu podatkowego przyjmuje się termin określony zgodnie z przepisami ww. ustawy, a nie ten wynikający z faktury lub w umowy (por. art. 25 ust. 26, art. 18f ust. 15 u.o.p.d.o.p.).

## 2.2. Podatek dochodowy jako przedmiot regulacji polityki rachunkowości

### 2.2.1. Istota polityki rachunkowości

Współcześnie polityka rachunkowości jest narzędziem, dzięki któremu realizowane są cele strategiczne działalności jednostki. Ponadto postępujący rozwój gospodarczy i wzrost złożoności prowadzonej działalności, nowe technologie oraz „[...] (globalizacja rynków, konkurencja, nowe technologie, rozwój wiedzy) wywoływały wiele różnic w relacjach system rachunkowości a środowisko” (Sobańska, 2007, s. 186). Konieczne stało się wykształcenie i dostosowanie polityki rachunkowości oraz systemu ewidencyjnego jednostki do wymagań otoczenia.

W literaturze przedmiotu występuje wiele definicji pojęcia polityki rachunkowości. Zdaniem Alicji Jarugowej polega ona na stosowaniu określonych zasad, konwencji i praktyk rachunkowości przez kierownictwo danej jednostki w procesie sporządzania jej sprawozdań finansowych. Spółka przyjmuje takie rozwiązania księgowe, aby

62 Mikro, mały i średni przedsiębiorca są określone zgodnie z załącznikiem 1 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i art. 108 Traktatu.

odzwierciedlały jej rzeczywisty stan w zakresie finansów, dochodów i osiągnięć (Jarugowa, Walińska, 1997, s. 23). Zatem polityka rachunkowości to zbiór zasad, reguł, metod i procedur przyjętych przez jednostkę stanowiący podstawę całego systemu rachunkowości. Ma ona na celu w sposób *true and fair* odwzorować sytuację finansową i majątkową jednostki oraz jej dokonania, zapewniając cechy jakościowe sprawozdań finansowych.

Decyzje podjęte w ramach ustalania polityki rachunkowości mają mniejszy lub większy wpływ (w zależności od możliwości wyboru zawartych w regulacjach rachunkowości – w Polsce głównie w ustawie o rachunkowości) na poszczególne kategorie bilansowe i wynikowe. Najważniejsze instrumenty tej polityki dotyczą rzeczowych aktywów trwałych (m.in. doboru okresów amortyzacji, metod i stawek amortyzacyjnych, ustalania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości), wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji, aktywów finansowych, rzeczowych aktywów obrotowych (wyceny początkowej oraz wyboru zasady rozchodu zapasów, wywierającego wpływ na wysokość kosztów okresu oraz wartość wyceny na dzień bilansowy), rozliczeń międzyokresowych czynnych, rezerw i rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych (zakresu uznawania, wyceny opartej na subiektywnych szacunkach), należności (tworzenia odpisów aktualizujących), kontraktów długoterminowych, aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zobowiązań finansowych. Przyjęte rozwiązania w wymienionych obszarach dotyczą przede wszystkim ustalenia (Walińska, 2008, s. 1097–1100):

- 1) zakresu poszczególnych kategorii ekonomicznych;
- 2) klasyfikacji poszczególnych indywidualnych pozycji do grup określonych aktywów i pasywów;
- 3) zasad wyceny wstępnej poszczególnych pozycji bilansu;
- 4) zasad wyceny na dzień bilansowy;
- 5) zasad amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

System rachunkowości dostarcza także informacji służących rozliczeniom jednostki z agendami fiskalnymi. Należy podkreślić, że przepisy podatkowe realizują inne cele niż regulacje rachunkowości. Prawo podatkowe służy głównie celom fiskalnym państwa, odmiennie niż prawo bilansowe, które definiuje podstawowe kategorie ekonomiczne niezbędne do ustalenia wyniku podatkowego/dochodu jednostki, narzucając tym samym sposób ustalania przychodów i kosztów, które stanowią wynik zwiększenia lub zmniejszenia zasobów lub źródeł finansowania. Podatkowe zasady wyceny różnych kategorii ekonomicznych nie odzwierciedlają ich ekonomicznej użyteczności oraz specyfiki działalności jednostki.

Polityka rachunkowości jest przedmiotem regulacji – w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej jest definiowana przez MSR 1 „Prezentacja

sprawozdań finansowych” oraz MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości określają politykę rachunkowości jako „konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych” (por. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), 2004, s. 818).

Według MSR 1 ujawnienia polityki rachunkowości obejmują:

- 1) „podstawę (podstawy) wyceny wykorzystywaną podczas sporządzania sprawozdania finansowego”;
- 2) „inne stosowane polityki rachunkowości, które są istotne do zrozumienia sprawozdania finansowego” (MSR 1, par. 117).

Jednostki, w zależności od przyjętego celu, mogą stosować różne parametry wyceny bilansowej i zasady ustalania wyniku finansowego. Przyjęte w polityce rachunkowości rozwiązania wynikają ze strategicznych planów zarządu w odniesieniu do rentowności jednostki. Jeśli celem jednostki jest zwiększenie zysku, to będą podejmowane działania nastawione na zwiększenie wartości aktywów lub zmniejszenie wartości zobowiązań. Jeśli celem natomiast będzie zmniejszenie rentowności, to przyjęte przez zarząd zasady w polityce rachunkowości będą dążyły do uzyskania odwrotnego skutku. Ponadto przyjęcie pewnych założeń biznesowych przez zarząd może przynieść korzyści dla jednostki (lub być celem samym w sobie) w postaci zmniejszenia obciążeń publicznoprawnych lub przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego. Zasadami nadrzędnymi rachunkowości, w ramach których często istnieje możliwość wyboru rozwiązań alternatywnych, są: zasada współmierności i zasada ostrożności. Natomiast najczęściej możliwości wyboru różnych rozwiązań w odniesieniu do przyjętej przez podmiot polityki rachunkowości występuje na poziomie szczegółowych zasad wyceny bilansowej i pomiaru wyniku finansowego.

W szczególności polityka rachunkowości może służyć do kreowania wyniku finansowego poprzez wybór:

- 1) zasad amortyzacji;
- 2) metody wyceny zużycia rzeczowych składników majątku obrotowego;
- 3) zasad ustalania kosztów wytworzenia (w zakresie wyboru metody kalkulacji i zasad alokacji zgodnie z zasadą współmierności);
- 4) metody wyceny aktywów finansowych;
- 5) zasad i zakresu tworzenia rezerw;
- 6) zasad wyceny aktywów na dzień bilansowy (zgodnie z zasadą ostrożności, wyce-  
na z uwzględnieniem utraty ich wartości).

Zastosowane przez jednostkę rozwiązania wynikające z prawa bilansowego powinny być dostosowane do specyfiki i charakteru jej działalności, a jednostki mają pewną autonomię w ustalaniu własnej polityki rachunkowości. Ponieważ wybrane zasady

rachunkowości znacząco wpływają na obraz jednostki kreowany w sprawozdaniu finansowym, należy się zastanowić, „czy możliwość wyboru strategii rachunkowości koliduje z fundamentalną koncepcją rachunkowości, jaką jest rzetelne i wierne przedstawienie podmiotu sprawozdawczego” (Górowski, 2008, s. 198). Pozostałe zastrzeżenia wykorzystania polityki rachunkowości do kreowania rzeczywistości gospodarczej, które można znaleźć w literaturze przedmiotu, to fakt, iż „w związku z tym, że polityka rachunkowości polega na wyborze dozwolonych prawem bilansowym rozwiązań, powstaje wątpliwość, kiedy kończy się właściwa polityka rachunkowości, odzwierciedlająca rzeczywistość gospodarczą, a zaczyna manipulowanie zasadami rachunkowości, dokonywanie zmian w polityce rachunkowości czy w klasyfikacji kategorii finansowych itp. Przykładami takich działań są zmiana stawek amortyzacji, zmiana klasyfikacji kosztów, ujawnienie niepełnych informacji na temat udzielonych gwarancji, czy braku szczegółowych informacji na temat zasad wyceny aktywów” (Czajor i in., 2020, s. 417). Jest to szczególnie istotny aspekt rachunkowości, nie tylko w przypadku rozliczenia zarządu z odpowiedzialności, lecz także w sytuacji podejmowania decyzji przez różnego rodzaju użytkowników sprawozdań finansowych.

Należy podkreślić, że pewnym ograniczeniem w zniekształcaniu danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym jednostki jest nadrzędna zasada ciągłości stosowania metod rachunkowości, która dopuszcza zmiany, ale tylko w określonych sytuacjach. „Stosowanie tej samej polityki rachunkowości na przestrzeni lat pozwala na zachowanie zasady ciągłości, dzięki czemu jest zapewnione osiągnięcie porównywalności – podstawowej cechy jakościowej sprawozdań finansowych. W przypadku, gdy ma miejsce zmiana polityki rachunkowości, dochodzi do utraty porównywalności sprawozdań finansowych, co powoduje, że konieczna staje się ich korekta” (Walińska, 2008, s. 1104). Warto zwrócić uwagę, że występują sytuacje, kiedy podmioty nie mają szczegółowo opracowanej polityki rachunkowości, co może skutkować zaburzeniem w ciągłości stosowania zasad rachunkowości w przypadku zmiany osoby odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych czy kierownictwa jednostki.

Polityka rachunkowości wpływa zatem z jednej strony na wynik finansowy jednostki, z drugiej – na użytkowników zewnętrznych, dla których stanowi dokument wyjaśniający im zasady prezentacji poszczególnych pozycji w sprawozdaniu finansowym.

Kluczowym wymiarem polityki rachunkowości, stanowiącym jednocześnie determinantę dokonywanego na jej potrzeby wyboru konkretnych rozwiązań rachunkowości, są sprawozdania finansowe. Stanowią one efekt polityki rachunkowości, która powinna wynikać z przyjętej strategii przedsiębiorstwa realizowanej za pomocą odpowiedniego modelu biznesu. Ustalenia w obszarze polityki rachunkowości przedsiębiorstwa decydują o wielkościach prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.

Należy podkreślić, że w Polsce na przyjęte rozwiązania w ramach polityki rachunkowości w dużym stopniu wpływają przepisy podatkowe i wielu przypadkach rozwiązania



księgowo są dostosowywane do wymagań fiskalnych. Dualność prawa<sup>63</sup>, czyli równoległego obowiązywania prawa podatkowego i bilansowego, w jednostkach, na podstawie których ustalany jest zarówno wynik finansowy księgowy, jak i dochód podatkowy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, wywołują określone konsekwencje dla systemu rachunkowości jednostki – w szczególności polityki rachunkowości i ksiąg rachunkowych (Olchowicz, 2009, s. 52).

### 2.2.2. Regulacje podatku dochodowego a polityka rachunkowości jednostki

Relacje pomiędzy polityką rachunkowości, kluczowym elementem systemu rachunkowości, a podatkiem dochodowym mogą być analizowane na kilku płaszczyznach. Polityka rachunkowości określa zasady jego ujmowania w systemie rachunkowości, podobnie jak innych kategorii finansowych. W polskim prawie podatkowym zasady pomiaru podatku dochodowego bieżącego określa ustawa o CIT, a zasady jego uznawania w sprawozdaniu finansowym precyzuje prawo bilansowe.

Kolejna płaszczyzna relacji podatku dochodowego i polityki rachunkowości wynika z faktu, że podatek – zwłaszcza odroczony – jest kategorią wynikającą z zasad wyceny bilansowej i pomiaru wyniku netto. Zasady jego ustalania zależą od przyjętej przez podmiot polityki rachunkowości ustalonej zgodnie z regulacjami prawnymi czy środowiskowymi i determinują jego wielkość.

Istnieje jeszcze jedna płaszczyzna relacji między polityką rachunkowości przedsiębiorstwa a podatkiem dochodowym – zwłaszcza bieżącym. Regulacje podatku dochodowego często mogą mieć wpływ na przyjętą politykę rachunkowości jednostki.

W praktyce występuje wiele przyczyn występowania różnic między przyjętą w jednostce polityką bilansową i podatkową jednostki. Jak już wspomniano wcześniej, prawo bilansowe pozwala na stosowanie jednostkom wybranych rozwiązań w zakresie wyceny pozycji bilansowych, natomiast prawo podatkowe nie pozostawia jednostkom wyboru, zapisy zawarte w ustawie o CIT są obligatoryjne, a nie fakultatywne. Rozbieżności te będą różne w zależności od ukierunkowania polityki rachunkowości jednostki na: rentowność lub płynność (por. tabela 5).

---

63 Podstawowym wyrazem dwoistości kategorii ekonomicznych jest wynik księgowy brutto i dochód podatkowy.



Tabela 5. Polityka rachunkowości jednostki a polityka podatkowa w obszarze CIT

Pozycja bilansowa	Polityka rachunkowości ukierunkowana na rentowność	Polityka rachunkowości ukierunkowana na sytuację finansową	Polityka podatkowa w zakresie wyceny pozycji bilansowych
Środki trwałe	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Maksymalne aktywowanie szeroko rozumianych kosztów zakupu.</li> <li>– Ustalenie wartości początkowej z uwzględnieniem wartości rezydualnej.</li> <li>– Minimalna granica wartościowa środków trwałych niskocennych.</li> <li>– Brak odpisów aktualizujących w przypadku ewentualnej utraty wartości.</li> <li>– Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu metody liniowej.</li> <li>– Minimalne stawki amortyzacji bilansowej.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ustalenie ceny nabycia na poziomie minimalnym.</li> <li>– Brak ustalenia wartości rezydualnej środka trwałego.</li> <li>– Maksymalna granica wartościowa środków trwałych niskocennych.</li> <li>– Stosowanie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.</li> <li>– Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu metody degresywnej.</li> <li>– Amortyzacja na maksymalnym poziomie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– W przypadku środków trwałych podstawową metodą amortyzacji podatkowej jest metoda liniowa, w której kwoty ustalane są według stawek zawartych w wykazie stawek amortyzacyjnych stanowiących załącznik do ustawy CIT. W ściśle określonych sytuacjach stawki mogą być podwyższone – dotyczy to środków poddanych szybkiemu postępowi technicznemu oraz używanych w warunkach złych i pogorszonych. Poziom, do którego stawki mogą być podwyższone, jest wskazany w ustawie o podatku dochodowym.</li> <li>– Wybrana przez jednostkę metoda amortyzacji podatkowej środków trwałych nie może być zmieniona.</li> <li>– Prawo podatkowe nie uznaje za koszt uzyskania przychodów niektórych odpisów amortyzacyjnych, np. od samochodów osobowych po przekroczeniu określonych limitów, od prawa wieczystego użytkowania gruntu, od wartości firmy, jeśli powstała w okolicznościach innych niż wskazane w ustawie. Należy też zauważyć, że jednostka gospodarcza (podatnik) ma obowiązek amortyzować aktywa trwałe, jeśli ich wartość początkowa przekracza określoną w przepisach kwotę (obecnie 10 tys. zł), składniki o niższej wartości mogą być zaliczone jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów.</li> <li>– Ustawa o podatku dochodowym nie pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisów z tytułu utraty wartości, jak i wyższych odpisów amortyzacyjnych wynikających z przeszacowania operacyjnych aktywów trwałych do ich wartości godziwej.</li> </ul>

Pozycja bilansowa	Polityka rachunkowości ukierunkowana na rentowność	Polityka rachunkowości ukierunkowana na sytuację finansową	Polityka podatkowa w zakresie wyceny pozycji bilansowych
Zapasy	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wycena w cenie nabycia.</li> <li>– Maksymalnie szeroka definicja kosztów pośrednich produkcyjnych.</li> <li>– Ograniczenie stosowania odpisów aktualizujących (w przypadku trwałej utraty wartości).</li> <li>– Wycena rozchodu materiałów produkcyjnych według zasady FIFO (przy rosnących kosztach i cenach).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wycena w cenie zakupu.</li> <li>– Wyodrębnienie nieuzasadnionej części kosztów pośrednich produkcyjnych.</li> <li>– Stosowanie odpisów aktualizujących (z tytułu utraty wartości).</li> <li>– Wycena produkcji w toku na poziomie niższym od kosztu wytworzenia; wycena rozchodu materiałów i produktów metodą LIFO (przy wzroście cen i kosztów).</li> </ul>	Nieuznawane przez ustawę CIT odpisy aktualizujące wartość zapasów.
Aktywa i zobowiązania finansowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wycena wstępna – cena nabycia.</li> <li>– Wycena na dzień bilansowy – wartość godziwa lub rynkowa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wycena wstępna – cena zakupu.</li> <li>– Wycena na dzień bilansowy – niższa z dwóch wartości: cena nabycia lub wartość godziwa (rynkowa).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wydatki poniesione na nabycie akcji będą kosztem okresu dopiero przy ustalaniu dochodu z odpłatnego ich zbycia; do wydatków na nabycie lub objęcie akcji zalicza się zapłaconą za nie cenę, a także inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem.</li> <li>– Różnice powstałe w związku z wyceną aktywów finansowych nie wpływają ani na przychody, ani na koszty podatkowe.</li> </ul>
Należności i zobowiązania	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Należności – naliczanie odsetek za nieterminową spłatę.</li> <li>– Zobowiązania – wycena w wartości nominalnej.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Należności – wycena w wartości nominalnej.</li> <li>– Zobowiązania – Naliczanie odsetek za zwłokę w zapłacie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wycena rozrachunków bez uwzględnienia zasady ostrożności (bez uwzględnienia ewentualnych odpisów aktualizujących).</li> <li>– Uznanie odsetek i różnic kursowych zrealizowanych (zapłaconych).</li> </ul>

Pozycja bilansowa	Polityka rachunkowości ukierunkowana na rentowność	Polityka rachunkowości ukierunkowana na sytuację finansową	Polityka podatkowa w zakresie wyceny pozycji bilansowych
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	Maksymalny (dopuszczony przez prawo bilansowe) zakres rozliczeń kosztów w czasie (czynnych).	Brak lub ograniczony zakres rozliczeń czynnych (zaliczanie kosztów w maksymalnym stopniu do kosztów okresu).	Dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano), na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Zatem ustawodawca uzależnia moment ujęcia tego rodzaju kosztu w „kosztach” zgodnie z prawem bilansowym (zasadą współmierności przychodów i kosztów, istotności i ostrożności).
Rezerwa i rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	Ograniczony zakres uznawania.	Maksymalny zakres uznawania.	Tworzenie rezerw i rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych wynika z zastosowania zasady współmierności przychodów i kosztów, ostrożności oraz memoriału. Pozycje te są pozycjami szacunkowymi i tworzone są jedynie do celów bilansowych. Ujęcie w kosztach podatkowych następuje dopiero przy faktycznym poniesieniu danego kosztu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Walińska, 2008, s. 1091–1092.

Stosowanie odmiennych zasad wyceny aktywów i zobowiązań dla celów bilansowych i podatkowych skutkuje powstaniem różnic w ich wartości bilansowej i podatkowej, a tym samym w konsekwencji ujęciem aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego. Dotyczy to w szczególności:

- 1) stosowania innych stawek/metod amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla celów bilansowych i podatkowych;
- 2) przyjęcia w polityce rachunkowości innej niż podatkowej granicy dla niskocennych składników majątkowych (podatkowo do 10 tys. zł);
- 3) przeszacowania wartości księgowej aktywów do ich wartości godziwej;
- 4) nieuznawania podatkowo wartości szacunkowych (rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów).

Reasumując, prawo podatkowe nie uznaje wielu pojęć ekonomicznych określonych w prawie bilansowym, które w konsekwencji są związane z ujęciem kosztów zgodnie z zasadą memoriału (np. wartości szacunkowych takich jak szeroko rozumiane

rezerwy) oraz zasadą ostrożności (np. aktualizacja wyceny aktywów na skutek utraty ich wartości, która skutkuje obciążeniem kosztów księgowych, niebędącymi kosztami na gruncie prawa podatkowego).

### 2.2.3. Zasady ustalania podatku dochodowego w polityce rachunkowości jednostki

W odniesieniu do podatku dochodowego jako elementu polityki rachunkowości przedsiębiorstwa należy wskazać zakres przedmiotowy jego regulacji. Obejmuje on:

- 1) definicje podstawowych pojęć związanych z podatkiem dochodowym;
- 2) zasady początkowej i wtórnej wyceny aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego;
- 3) pomiar podatku dochodowego i jego ujęcie (w wyniku finansowym, kapitale własnym, wartości firmy);
- 4) zasady prezentacji i ujawniania podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym.

W niniejszym rozdziale przedstawiono dwa elementy polityki rachunkowości w obszarze podatku dochodowego – jego pomiar oraz zasady wyceny aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. Zasady ustalania bieżącego podatku dochodowego – przedstawione w pkt. 1 niniejszego rozdziału – nie stanowią części polityki rachunkowości jednostki, nie dopuszczają wyboru rozwiązań, są bowiem obligatoryjne i wynikają z ustawy o CIT. Zasady prezentacji i ujawniania informacji o podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym są przedmiotem rozważań kolejnego rozdziału.

Polityka rachunkowości jednostki w zakresie podatku dochodowego powinna być zgodna z regulacjami rachunkowości – ustawą o rachunkowości i KSR nr 2 „Podatek dochodowy”.

W odniesieniu do ustalania kwoty podatku dochodowego odroczonego w danym okresie sprawozdawczym powinna stanowić uszczegółowienie tych regulacji, a zwłaszcza powinna:

- 1) określać warunki uznawania podatku odroczonego dotyczącego straty podatkowej;
- 2) wskazywać zasady dokonywania odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu podatku dochodowego odroczonego;
- 3) identyfikować transakcje kapitałowe stanowiące przyczynę ujęcia kapitałowego podatku dochodowego odroczonego;
- 4) wskazywać kategorie kapitału własnego, w których ujmowany jest podatek odroczony kapitałowy.

Polityka rachunkowości jednostki powinna zatem zawierać zasady klasyfikacji aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – kluczowej dla ustalenia sposobu ujęcia ich zmiany stanu, czyli kwoty podatku, a także zasady ich wyceny.

Ustalenie kwoty odroczonego podatku dochodowego wymaga obliczenia różnicy pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec i początek okresu sprawozdawczego. W polityce rachunkowości jednostki należy wskazać ich zmianę stanu z podziałem na:

- 1) związaną z transakcjami gospodarczymi odnoszonymi na wynik finansowy;
- 2) dotyczącą operacji ujętych bezpośrednio w kapitale własnym;
- 3) wynikającą z operacji połączenia jednostek.

Ustalenie podatku dochodowego odroczonego obciążającego wynik finansowy danego okresu wymaga obliczenia zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących transakcji ujętych w tym wyniku.

**Zmiana stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływająca na wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego może obejmować:**

- 1) ich zmianę stanu z tytułu ujemnej różnicy przejściowej od transakcji gospodarczych ujętych w wyniku finansowym;
- 2) ich zmianę stanu z tytułu straty podatkowej bieżącego okresu;
- 3) ich zmianę stanu z tytułu zmiany stawki podatku dochodowego oraz z tytułu zmiany prawa podatkowego;
- 4) zmniejszenie stanu aktywów z tytułu podatku odroczonego spowodowane rozliczeniem ujemnej różnicy przejściowej od operacji ujętych w innym kapitale niż kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny oraz od operacji połączenia jednostek.

Natomiast **zmiana stanu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływająca na wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego może obejmować:**

- 1) zmianę stanu rezerw z tytułu dodatniej różnicy przejściowej od transakcji gospodarczych ujętych w wyniku finansowym;
- 2) zmianę stanu rezerw z tytułu zmiany stawki podatku dochodowego i zmiany prawa podatkowego;
- 3) zmniejszenie stanu rezerw na podatek dochodowy odroczone spowodowane rozliczeniem dodatniej różnicy przejściowej od operacji ujętych bezpośrednio w kapitale własnym, innym niż kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny oraz operacji połączenia jednostek.

Warunkiem koniecznym obliczenia podatku dochodowego odroczonego jest wycena aktywów i rezerw ma odroczonego podatku dochodowy, która w dużej mierze zależy od charakteru transakcji, której dotyczą.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej do odliczenia od podatku dochodowego płaconego przez jednostkę w przyszłości. Odliczenie to jest skutkiem występującej na dzień bilansowy różnicy przejściowej ujemnej lub straty podatkowej możliwej do odliczenia w przyszłości od podstawy opodatkowania. Oznacza to, że jednostka w przyszłości odliczy podatek dochodowy już przez nią zapłacony, w wysokości będącej iloczynem: stawki podatku

dochodowego i wartości ujemnej różnicy przejściowej (lub w przypadku straty podatkowej iloczynu: stawki podatku dochodowego i wartości straty podatkowej możliwej do odliczenia).

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – jako konsekwencja dodatnich różnic przejściowych – jest tworzona w wysokości kwoty podatku dochodowego wymagającej w przyszłości zapłaty. Oznacza ona, że jednostka zapłaci w przyszłości podatek dochodowy w wysokości będącej iloczynem: stawki podatku dochodowego i wartości dodatniej różnicy przejściowej.

Aktywa i rezerwy z tytułu podatku dochodowego odroczonego dzieli się na:

- 1) wynikowe,
- 2) kapitałowe,
- 3) dotyczące połączeń.

Ad 1. Aktywa i rezerwy z tytułu podatku dochodowego odroczonego wynikowe powstają na skutek różnic przejściowych związanych z operacjami ujętymi w wyniku finansowym danego okresu sprawozdawczego. Dzieli się je na:

- 1) aktywa z tytułu ujemnej różnicy przejściowej od operacji ujętych w wyniku finansowym;
- 2) aktywa z tytułu straty podatkowej, której skutki zostały ujęte w wyniku finansowym;
- 3) rezerwy z tytułu dodatniej różnicy przejściowej od operacji ujętych w wyniku finansowym.

Ad 2. Aktywa i rezerwy z tytułu podatku dochodowego odroczonego kapitałowe powstają na skutek transakcji ujętych bezpośrednio w kapitale własnym i dzieli się je na kapitałowe rozliczane w wyniku finansowym przyszłych okresów oraz kapitałowe rozliczane w kapitale z aktualizacji wyceny. Do aktywów i rezerw rozliczanych w wyniku finansowym przyszłych okresów zalicza się aktywa i rezerwy, które powstały na skutek:

- 1) błędów lat ubiegłych;
- 2) zmiany polityki rachunkowości;
- 3) pozostałych operacji, których skutek odnoszony jest bezpośrednio na kapitał własny (inny niż kapitał z aktualizacji wyceny).

Do aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego rozliczanych w kapitale z aktualizacji wyceny zalicza się aktywa i rezerwy powstałe wskutek aktualizacji wartości instrumentów finansowych, w przypadku gdy skutki ich aktualizacji na dzień bilansowy odnoszone są bezpośrednio na kapitał z aktualizacji wyceny.

Ad 3. Ostatnia grupa aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczy połączeń, które w momencie ich powstania są odnoszone bezpośrednio do wartości firmy – dodatniej lub ujemnej. Skutki ich rozliczenia ujmowane są w wyniku finansowym okresu, w którym miało miejsce rozliczenie.

W zależności od momentu rozliczenia różnicy przejściowej odroczonego podatku dochodowego powstałe na ich skutek aktywa i rezerwy klasyfikuje się jako długociągłe i krótkoterminowe. Stawki podatku przyjęte dla wyceny długoterminowych aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego powinny być co roku weryfikowane – celem odpowiedniej korekty rezerw i aktywów na dzień bilansowy. Dyskontowanie aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego w polskich uregulowaniach jest zakazane.

Wycena aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego ma miejsce na każdy dzień bilansowy (lub inny dzień) określony w polityce rachunkowości jednostki.

Nie później niż na dzień bilansowy jednostka powinna ustalić, czy doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>64</sup>. 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. Jeżeli jednostka uważa, że część lub całość korzyści z tytułu aktywów dotyczących podatku dochodowego odroczonego nie zrealizuje się w przyszłości<sup>65</sup>, wówczas ujmuje aktywa z tytułu podatku odroczonego w wartości obniżonej, możliwe do zastosowania są dwie metody:

- 1) metoda brutto – księgowana jest pełna kwota aktywów minus odpis aktualizujący;
- 2) metoda netto – księgowana jest kwota obniżona.

Jeżeli natomiast uprzednio ujęto odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a wskutek zmian szacunków dokonano potrącenia ujemnych różnic przejściowych, odliczenia strat podatkowych lub odliczenia 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.

64 W myśl z art. 3 ust 1 pkt 12 u.o.r. „przez aktywa rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”. W związku tym jednostka zobowiązana jest zbadać, czy aktywo to będzie przynosiło w przyszłości korzyści ekonomiczne.

65 Utrata zdolności do przynoszenia jednostce korzyści ekonomicznych przez to aktywo obliguje jednostkę do prezentacji w sprawozdaniu finansowym odpisów aktualizujących wartość bilansową analizowanego aktywa.

## 2.3. Ujęcie podatku dochodowego w księgach rachunkowych

### 2.3.1. Rola ksiąg rachunkowych w ustalaniu podatku dochodowego

Księgi rachunkowe to podstawowe narzędzie ewidencyjne dokumentujące transakcje gospodarcze, stanowiące fundament funkcjonowania całego systemu rachunkowości. Dane pochodzące z ksiąg rachunkowych pozwalają nie tylko na wewnętrzną kontrolę sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu, lecz także stanowią źródło informacji istotnych dla odbiorców zewnętrznych, w tym dla organów podatkowych. To w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych ma miejsce odzwierciedlenie powiązań prawa bilansowego z prawem podatkowym. Skutkuje ono daleko idącymi konsekwencjami, również dla organizacji całego systemu informacyjnego podmiotu gospodarczego. Należy również podkreślić, iż w przypadku kontroli podatkowych dokonywanych na podstawie przekazywanych plików JPK\_KR organ podatkowy będzie wymagał przesłania aktualnego planu kont, aby zapoznać się ze strukturą kont księgowych i prawidłowości ujętych zapisów na kontach. Bywa jednak, że obowiązek nałożony na podmioty dotyczący opracowania planu kont i polityki rachunkowości nie spełnia swojej funkcji ze względu na zbyt dużą ogólność, niekompletność czy nieaktualność – w szczególności jeśli są one dostosowane do często zmieniających się przepisów podatkowych.

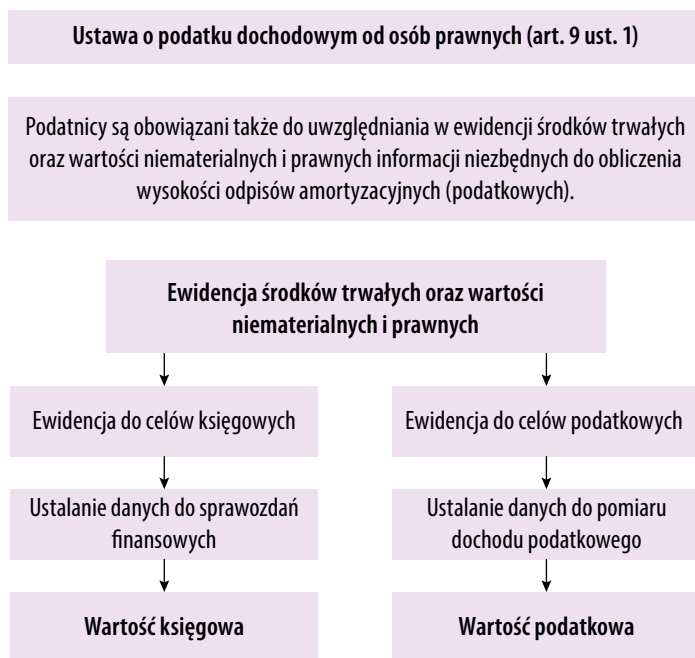
Znaczenie podatkowe ksiąg rachunkowych akcentuje ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, w art. 9 stwierdzając, że podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązuje jednostkę także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami podatkowymi<sup>66</sup> (zob. rysunek 13).

---

66 Nieprawidłowe prowadzenie ksiąg podatkowych wiąże się także z odpowiedzialnością karną skarbową. W myśl przepisów art. 61 Kodeksu karnego skarbowego (dalej k.k.s., Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy; Dz.U. z 2017 r., poz. 2226) za nierzetelne prowadzenie ksiąg grozi kara grzywny do 240 stawek dziennych, lub jeżeli przedmiotowy czyn jest mniejszej wagi, potraktowany jest zgodnie z art. 61 par. 2 k.k.s. jako wykroczenie skarbowe. W przypadku wadliwości, która określana jest na gruncie Kodeksu karnego skarbowego jako niezgodność z przepisami prawa (art. 53 par. 23 k.k.s.), Kodeks karny skarbowy wprowadza sankcję grzywny jak za wykroczenie skarbowe (za: Melezini, Zalewski, 2011, s. 32).





Rysunek 13. Ewidencja księgowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

Źródło: opracowanie własne.

Księgi rachunkowe rejestrują wszystkie transakcje gospodarcze. Muszą być zatem prowadzone prawidłowo i rzetelnie, tworzą bowiem fundament do sporządzania sprawozdania finansowego. Ustawa o rachunkowości w art. 24 dość precyzyjnie określa cechy jakościowe prawidłowych ksiąg rachunkowych. Aby księgi rachunkowe spełniały wymogi ustawy, muszą być rzetelne, bezbłędne, sprawdzalne i prowadzone na bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty, a w konsekwencji sporządzane sprawozdania finansowe przedstawiają sytuację finansową i majątkową podmiotu. Ponadto księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bezbłędnie, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowo, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych.

Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Prowadzenie ksiąg rachunkowych bezbłędnie oznacza, że wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowo, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych.

Ponadto księgi rachunkowe uznaje się za sprawdzalne, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz zastosowania procedur obliczeniowych.

Z kolei, aby księgi rachunkowe można było uznać za sprawdzalne, powinny być one prowadzone w sposób uporządkowany, usystematyzowany, chronologiczny umożliwiający jednostce sporządzanie przez jednostkę sprawozdań finansowych i innych wymaganych odrębnymi przepisami tj. deklaracji podatkowych, sprawozdań do Głównego Urzędu Statystycznego (art. 24 ust. 4 u.o.r.).

Ostatnia cecha jakościowa ksiąg rachunkowych, tj. prowadzenie ich na bieżąco, oznacza, że pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych.

Odpowiednio zaprojektowany system informatyczny rachunkowości umożliwia nie tylko spełnienia cech jakościowych sprawozdania finansowego, lecz także jest źródłem danych do pomiaru podatku dochodowego oraz podstawą do identyfikacji i wyceny różnic przejściowych, a w konsekwencji ustalenia wartości podatku odroczonego.

Należy podkreślić, że na spełnienie cech jakościowych systemu rachunkowości wpływają nie tylko konta księgowe. Księgi rachunkowe, poza kontami księgowymi, zawierają również księgi pomocnicze, a w nich znajdują się dodatkowe ewidencje i rejestry.

Reasumując, ewidencja księgowa musi być dostosowana do regulacji bilansowych i prawa podatkowego. W przypadku rozbieżności między prawem bilansowym i podatkowym należy dostosować ewidencję, co jest procesem pracochłonnym i skomplikowanym ze względu na brak przejrzystości prawa podatkowego.

Szczególnie pracochłonne i skomplikowane jest ustalenie różnic przejściowych na dzień bilansowy, gdyż wymaga to identyfikacji operacji (transakcji), których są one skutkiem. Aby zapewnić możliwość uzyskania odpowiednich danych dotyczących wartości podatkowych aktywów i zobowiązań, musi być odpowiednio dostosowana i prowadzona na bieżąco ewidencja księgowa. Jest to niezbędne w celu zapewnienia kompletności i rzetelności prowadzenia ksiąg rachunkowych, ponieważ ujmowanie zmian w podatku odroczonym wpływa na prezentację aktualnych i przyszłych zobowiązań lub należności z fiskusem w sprawozdaniu finansowym.

Zawiłość i jednoznaczność polskiego prawa podatkowego potwierdzają badania przeprowadzone przez amerykańską niezależną organizację non profit zajmującą się polityką podatkową – Tax Foundation (INFOR, 2023), która co rok bada wskaźnik konkurencyjności podatkowej (ITCI) państw Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W zakresie polityki podatkowej bada się konkurencyjność i neutralność, analizie poddaje się aż 40 zmiennych w tym poziom stawek oraz strukturę podatków. Badanie obejmuje podatek dochodowy od osób prawnych i osób fizycznych, podatki konsumpcyjne, podatek od nieruchomości, opodatkowanie zysków uzyskanych

za granicą. W przeprowadzonym corocznym badaniu „Polska zajęła 28 miejsce w rankingu International Tax Competitiveness Index 2022 (2023) na 38 systemów podatkowych państw OECD, zatem o dwa miejsca wyżej niż w 2021 roku. Na czele uplasowała się Estonia, z kolei z najniższym wynikiem ranking zamyka Francja” (International Tax Competitiveness Index, 2022). Z badania jasno wynika, że polski system podatkowy nie wypada zbyt dobrze na tle innych państw OECD.

### **2.3.2. Modyfikacja planu kont i dodatkowa dokumentacja księgowa na potrzeby ujmowania podatku dochodowego w księgach rachunkowych**

Zakładowy Plan Kont (ZPK) to podstawa ewidencji zdarzeń i sporządzania sprawozdania finansowego. Powinien on uwzględniać przyjętą przez jednostkę politykę rachunkowości i zawierać takie informacje, które są niezbędne dla rzetelnego sporządzania sprawozdania finansowego. Dodatkowo uzupełnieniem planu kont powinna być dokumentacja pozabilansowa stanowiąca podstawę dokonywania zapisów na kontach bilansowych.

Modyfikacja ZPK na potrzeby podatku dochodowego polega na wprowadzeniu takich mechanizmów księgowych (kont, ewidencji pozabilansowej itp.), które zapewnią z łatwością uzyskanie danych w celu ustalenia podatku dochodowego – zarówno bieżącego, jak i odroczonego. W pierwszym przypadku chodzi głównie o identyfikację kosztów i przychodów podatkowych bieżącego okresu, w drugim – o identyfikację wartości podatkowej aktywów i zobowiązań.

Zasadniczą kwestią przy ustaleniu podatku odroczonego jest określenie wartości podatkowej aktywów i zobowiązań na dzień bilansowy. Sprawia to trudności nie tylko natury merytorycznej, lecz także technicznej (ewidencyjnej). Wymaga to odpowiedniej organizacji ksiąg rachunkowych – nie są bowiem w tym przypadku wystarczające zapisy na kontach wynikowych pozwalające na określenie, które koszty i przychody zalicza się do dochodu, a które nie. Należy uzupełnić ewidencję ujętych na kontach bilansowych aktywów i zobowiązań, aby można było na jej podstawie uzyskać automatycznie (a nie drogą analizy zapisów na kontach) informacje o wartości podatkowej poszczególnych aktywów i zobowiązań. Wymaga to – na etapie wprowadzania aktywów i zobowiązań na konta oraz księgowania zmian ich wartości – analizy związanych z nimi skutków podatkowych. Aktywa i zobowiązania, co do których istnieje prawdopodobieństwo lub wręcz pewność (np. wynikająca z polityki rachunkowości przyjętej przez jednostkę), że ich wartość podatkowa będzie odmienna od księgowej, powinny być odpowiednio oznaczone w celu sporządzenia na koniec okresu sprawozdawczego zestawienia ich wartości księgowych i podatkowych. Jest to pierwszy krok

do identyfikacji różnic przejściowych w podejściu bilansowym, pozwalający na wyodrębnienie w ewidencji zdarzeń powodujących powstanie rozbieżności między wartością księgową a podatkową aktywów i zobowiązań. Może to też wymagać wprowadzenia nowych kont, ułatwiających identyfikację wartości podatkowych.

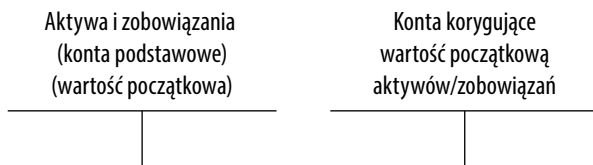
Dla potrzeb ustalania wartości podatkowych aktywów i zobowiązań mogą być wykorzystywane różne techniki księgowe:

- 1) konta korygujące (pionowy podział kont),
- 2) ewidencja analityczna (poziomy podział kont),
- 3) ewidencja pozabilansowa.

Niewątpliwie najbardziej wiarygodną jest ewidencja bilansowa (pkt 1 i 2), niekiedy jednak nie jest możliwe jej wykorzystanie ze względu na charakter różnicy przejściowej. Wówczas jedyną możliwą staje się technika pozabilansowa. Poniżej zostały przedstawione różne techniki ewidencji.

### Ad 1. Ewidencja bilansowa – konta korygujące wartość aktywów i zobowiązań

Wartość podatkowa aktywów i zobowiązań może być ustalana jako saldo konta podstawowego skorygowane o saldo konta korygującego, jeśli korekta będzie w przyszłości zwiększała lub zmniejszała dochód (por. rysunek 14).



Rysunek 14. Konta korygujące wartość aktywów i zobowiązań

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowo na kontach korygujących należy wyodrębnić trzy przypadki korekty:

- 1) korektę trwale nieuznaną dla celów podatkowych,
- 2) korektę przejściowo nieuznaną dla celów podatkowych,
- 3) korektę uznaną dla celów podatkowych.

Ilustracją przedstawionej modyfikacji planu kont mogą być konta należności i odpisów aktualizujących ich wartość (por. rysunek 15).

<b>A. Konto podstawowe</b> Należności (wartość wstępna)	<b>B. Konto korygujące</b> Odpis aktualizujący wartość (uznany podatkowo)
AAA	BBB
	<b>C. Konto korygujące</b> Odpis aktualizujący wartość (nieuznany trwale podatkowo)
	CCC
	<b>D. Konto korygujące</b> Odpis aktualizujący wartość (nieuznany przejściowo)
	DDD

Rysunek 15. Ujmowanie należności na potrzeby ustalenia ich wartości podatkowej za pomocą kont korygujących

Źródło: opracowanie własne.

Wartość podatkową należności ustala się jako salda kont A, B, C. Natomiast wartość księgowa należności to saldo kont A, B, C i D.

## Ad 2. Ewidencja bilansowa – konta analityczne

Informacje dla potrzeb ustalania wartości podatkowej kategorii bilansowych mogą być ujęte na kontach analitycznych, prowadzonych dla aktywów i zobowiązań. Wartość podatkowa aktywów/zobowiązań to saldo konta na konkretnym poziomie analityki, a ich wartość bilansowa to saldo konta syntetycznego.

Modyfikacje ksiąg rachunkowych na potrzeby podatkowe to także, obok zmian w planie kont, zestawienia pomocnicze, na podstawie których dokonuje się księgowania. Można wyróżnić dwa rodzaje takich zestawień:

- 1) zestawienia stanów aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy;
- 2) zestawienia wartości podatkowych, księgowych oraz różnic przejściowych stanowiące podstawę ustalania stanu aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy.

Pierwotnym i źródłowym dokumentem są zestawienia, w których ujmuje się różnice przejściowe będące podstawą obliczania stanu aktywów i rezerw na odroczony

podatek dochodowy. Stanowią one kluczowy element procedury ustalania podatku dochodowego odroczonego, która jest następująca:

1. Zestawienie różnic przejściowych na BO i BZ.
2. Zestawienia stanów aktywów i rezerw na odroczonego podatek dochodowy.
3. Obliczenie kwoty odroczonego podatku dochodowego w podziale na:
  - a) ujmowany w rachunku zysków i strat,
  - b) ujmowany w kapitale własnym,
  - c) korygujący wartość firmy.

Kluczowe dla ustalenia podatku dochodowego odroczonego jest zestawienie różnic przejściowych, które może przybierać różne formy (np. ewidencje pomocnicze lub zestawienia tabelaryczne w arkuszu kalkulacyjnym Excel). Jest ono bardzo istotne, gdyż stanowi podstawę ustalania wyniku finansowego oraz źródło informacji dla prezentacji szczegółowych danych dotyczących podatku dochodowego odroczonego. Ogólną, przykładową strukturę zestawienia prezentuje tabela 6, wymaga ono jednak uszczegółowienia i podziału na kilka grup, w zależności od charakteru zdarzenia gospodarczego, którego dotyczą różnice przejściowe.

Tabela 6. Zestawienie różnic przejściowych i strat podatkowych na każdy dzień bilansowy – struktura ogólna

Pozycje	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica przejściowa dodatnia	Różnica przejściowa ujemna
<b>Aktywa:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny (zestawienie 1).</li> <li>2. Ujęte w innym kapitale własnym niż kapitał z aktualizacji wyceny (zestawienie 2).</li> <li>3. Ujęte w wartości firmy (zestawienie 3).</li> <li>4. Ujęte w wyniku finansowym (zestawienie 4).</li> </ol>				
<b>Zobowiązania:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny (zestawienie 1).</li> <li>2. Ujęte w pozostałym kapitale własnym (zestawienie 2).</li> <li>3. Ujęte w wartości firmy (zestawienie 3).</li> <li>4. Ujęte w wyniku finansowym (zestawienie 4).</li> </ol>				
<b>Strata podatkowa:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ujęta w zysku/stracie z lat ubiegłych (zestawienie 5).</li> <li>2. Ujęta w wyniku finansowym (zestawienie 5).</li> </ol>				

Źródło: opracowanie własne.

Zestawienia różnic przejściowych mogą być podzielone na pięć rodzajów ze względu na sposób ujęcia aktywów i zobowiązań, których dotyczą:

- 1) zestawienie różnic przejściowych w aktywach i zobowiązaniach ujmowanych w kapitale z aktualizacji wyceny;
- 2) zestawienie różnic przejściowych w aktywach i zobowiązaniach powstałych w korespondencji z kapitałem własnym, innym niż kapitał z aktualizacji wyceny;
- 3) zestawienie różnic przejściowych w aktywach i zobowiązaniach powstałych w związku z transakcją połączenia jednostek, czyli ujętych bezpośrednio w wartości firmy;
- 4) zestawienie różnic przejściowych w aktywach i zobowiązaniach ujmowanych w wyniku finansowym (czyli dotyczących pozostałych aktywów i zobowiązań);
- 5) zestawienie strat podatkowych.

**Zestawienie 1** – obejmuje te aktywa i zobowiązania, które na dzień bilansowy są wycenione w inaczej niż wartość określona w momencie ich początkowego ujęcia, a dla których skutek wyceny odnoszony jest na kapitał z aktualizacji wyceny. Są to m.in. określone aktywa i zobowiązania finansowe.

**Zestawienie 2** – obejmuje te aktywa i zobowiązania, które zostały wprowadzone do ksiąg m.in. w wyniku korekty błędów lat poprzednich i zmiany polityki rachunkowości. Ich powstanie powoduje ujęcie aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego w korespondencji bezpośrednio z zyskiem/stratą lat ubiegłych. Ich rozliczenie (czyli zmniejszenie stanu) na kolejny dzień bilansowy powoduje ujęcie zmiany stanu związanych z nimi aktywów i rezerw na odroczonego podatku dochodowego w wyniku finansowym.

Zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego wynikających z różnic przejściowych na takich aktywach i zobowiązaniach, wywołane zmianą prawa podatkowego, ujmowane są również w wyniku finansowym okresu, w którym zmiany te nastąpiły. Dlatego też powinno ono być sporządzone na dzień bilansowy otwarcia danego okresu sprawozdawczego, na który dokonywane są korekty z tytułu błędów lat poprzednich, zmian polityki rachunkowości, ale dla potrzeb ustalania podatku dochodowego odroczonego za bieżący okres należy przenieść stany różnic przejściowych do zestawienia nr 4.

**Zestawienie 3** – obejmuje te aktywa i zobowiązania, które zostały wprowadzone do ksiąg w wyniku transakcji przejęcia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Ich wprowadzenie powoduje ujęcie powstałych aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego bezpośrednio w korespondencji z wartością firmy. Ich rozliczenie (czyli zmniejszenie) na kolejny dzień bilansowy skutkuje zmianą stanu związanych z nimi aktywów i rezerw na odroczonego podatku dochodowego, która jest ujmowana w wyniku finansowym okresu.

Zmiany stanu aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy wywołane zmianą stopy lub przepisów podatkowych ujmowane są również bezpośrednio w wyniku finansowym okresu zmian.

**Zestawienie 4** – obejmuje wszystkie pozostałe, nieujęte w zestawieniach 1–3 aktywa i zobowiązania. Zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstających na takich aktywach i zobowiązaniach ujmowane są drugostronnie jako element wyniku finansowego danego okresu.

**Zestawienie 5** – obejmuje straty podatkowe, ze wskazaniem, czy strata została ujęta w wyniku finansowym, czy też była korektą zysku/straty z lat ubiegłych. W pierwszym przypadku aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego korygują wynik finansowy, natomiast w drugim – bezpośrednio zysk/stratę z lat ubiegłych. Na kolejny dzień bilansowy zmniejszenie stanu aktywów z tytułu podatku dochodowego odroczonego odnoszone jest na wynik finansowy.

Jak już wspomniano, jednym z elementów dokumentacji systemu rachunkowości, jednostki jest zakładowy plan kont, ustalający wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej (por. art. 10 ust. 1 pkt 3a u.o.r.). Układ planu kont powinien być z jednej strony dostosowany do indywidualnych potrzeb jednostki (wykorzystywany w procesie decyzyjnym), a z drugiej strony powinien być narzędziem umożliwiającym jednostce sporządzenie sprawozdań finansowych i innych wymaganych odrębnymi przepisami np. deklaracji lub sprawozdań. Tak więc w sytuacji kiedy jednostka jest zobowiązana ustalać podatek odroczony, powinna dokonać niezbędnych modyfikacji ksiąg rachunkowych, czyli planu kont oraz zestawień pomocniczych, na podstawie których dokonuje się księgowania, tak, aby zapewnić przejrzystość i wiarygodność prezentowanych danych w sprawozdaniu finansowym.

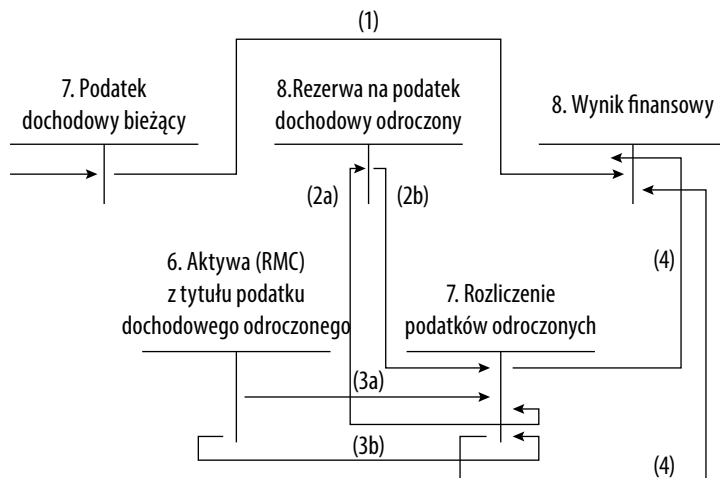
### 2.3.3. Rozwiązania ewidencyjne dotyczące podatku dochodowego bieżącego i odroczonego

Podatek dochodowy, zarówno bieżący, jak i odroczony, w świetle definicji podstawowych kategorii pomiaru jest przychodem lub kosztem. Może on obciążać wynik finansowy, kapitał własny lub wartość firmy. Sposób jego ewidencji może być bardzo różny, ale z reguły należy zdecydować, czy będzie miał odzwierciedlenie w jednym, czy w różnych zespołach Zakładowego Planu Kont, w zależności od tego, czy obciąża wynik finansowy, kapitał własny, czy koryguje wartość firmy.

Poniżej przedstawiono przykładowe rozwiązanie ewidencyjne, przyjmując założenie, że ewidencja podatku dochodowego ma miejsce na kontach zespołu 7 i wyodrębniono dwa konta syntetyczne: podatek dochodowy bieżący i podatek dochodowy odroczony.



W przypadku podatku dochodowego ujmowanego w wyniku finansowego na potrzeby ustalenia podatku odroczonego wykorzystano konto rozliczeniowe zespołu 7 (por. rysunek 15).

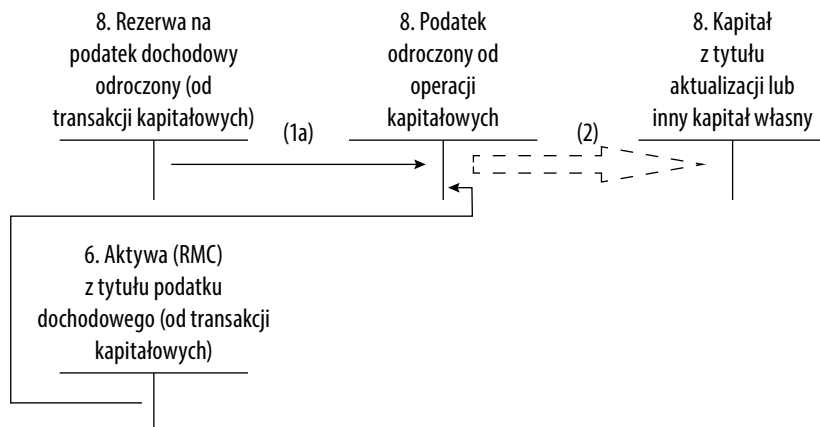


- (1) Podatek dochodowy bieżący  
 (2) Rezerwa na podatek dochodowy odroczone, gdzie:  
 (2a) zmniejszenie stanu rezerw  
 (2b) wzrost stanu rezerw  
 (3) Aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego, gdzie:  
 (3a) zmniejszenie stanu aktywów  
 (3b) wzrost stanu aktywów  
 (4) Ustalenie części odroczonej podatku odroczonego, która przenoszona jest na wynik finansowy

Rysunek 16. Podatek dochodowy dotyczący transakcji wynikowych

Źródło: opracowanie własne.

Rozwiązanie ewidencyjne dla podatku dochodowego odroczonego ujmowanego w kapitale własnym może polegać na wyodrębnieniu konta syntetycznego „podatek dochodowy odroczone” od transakcji kapitałowych” jako konta w zespole 8, pełniącego funkcję konta rozliczeniowego (por. rysunek 17). Rozliczenie podatku dochodowego odroczonego może mieć miejsce na różnych kontach kapitałowych w zależności od rodzaju zdarzenia lub też może być rozliczone na wynik finansowy danego okresu (jeśli dotyczy rozliczenia rezerw czy aktywów pierwotnie ujętych w kapitale własnym, innym niż kapitał z aktualizacji wyceny).



(1) Naliczenie podatku dochodowego odroczonego od transakcji kapitałowych – zmiana stanu:

(1a) z tytułu wzrostu rezerw

(1b) z tytułu wzrostu aktywów

(2) Przeniesienie podatku dochodowego odroczonego na odpowiedni kapitał własny

Rysunek 17. Podatki odroczone dotyczące transakcji kapitałowych

Źródło: opracowanie własne.

Na potrzeby ewidencji podatku dochodowego – bieżącego i odroczonego – można utworzyć jedno konto syntetyczne. W praktyce konto takie znajduje się w zespole 8 (zwykle funkcjonuje jako konto 870). W niniejszej monografii proponuje się – z uwagi na treść ekonomiczną podatku dochodowego, który spełnia definicję kosztu/przychodu – utworzenie takiego konta w zespole 7 – konto 780, na którym rejestrowany byłby pierwotnie każdy rodzaj podatku dochodowego – bieżącego i odroczonego. Przykład ewidencji analitycznej konta 780 przedstawiono na rysunku 18.

Należy podkreślić, iż występowanie rozbieżności między prawem bilansowym i podatkowym, i w związku z tym występowanie podatku odroczonego, ma swoje odzwierciedlenie nie tylko w ewidencji księgowej, lecz także w sprawozdaniu finansowym jednostki. Rodzi on zatem zarówno problemy techniczne (dostosowanie ksiąg rachunkowych do wymagań ewidencyjnych w tym zakresie, wdrożenie dodatkowych narzędzi i zestawień np. arkuszy kalkulacyjnych Excel), jak również znacząco wpływa na wierne i rzetelne odzwierciedlenie sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, zapewnienie cech jakościowych sprawozdań finansowych<sup>67</sup>.

67 „Praktyka gospodarcza wskazuje, że jednostki chętnie tworzą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a unikają ujawniania i wykazywania rezerw na ten podatek. Jest to jeden z instrumentów służących kreowaniu wyniku finansowego (podwyższenie zysku netto lub zmniejszenie straty, wyższe wypłaty dywidendy)” (Kamieniecka, 2009, s. 96).





## 3. Zasady ujmowania podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym

---

### 3.1. Istota i zakres sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe jest podstawowym produktem systemu rachunkowości w jednostce, sporządzają je podmioty, które prowadzą księgi rachunkowe. Sporządzane jest na dzień zamknięcia ksiąg, czyli w większości przypadków na koniec roku obrachunkowego<sup>68</sup>.

Podstawą przygotowania sprawozdania są albo przepisy ustawy o rachunkowości, albo Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej<sup>69</sup>.

Podstawowe elementy sprawozdania finansowego według **ustawy o rachunkowości** to:

1. **Wprowadzenie** – zawiera informacje o jednostce, która sporządziła sprawozdanie, o obszarze jej działalności, czasie trwania, jeśli jest ograniczony itd. Określa, za jaki okres zostało sporządzone sprawozdanie. Opisuje przyjęte zasady wyceny poszczególnych aktywów lub pasywów w zakresie, w jakim (na podstawie ustawy o rachunkowości) można dokonać wyboru. Ważną informacją jest to, czy kontynuacja działalności jednostki jest możliwa w przyszłości, a jeśli nie jest możliwa, to należy wskazać na zagrożenie kontynuacji działalności. Cześć wprowadzenia dotyczy opisanego przyjętych zasad rachunkowości. W ramach tej części opisuje się też politykę rachunkowości dotyczącą podatku dochodowego bieżącego i odroczonego.
2. **Bilans** – zestawienie aktywów i pasywów przedsiębiorstwa na określony dzień, tzw. dzień bilansowy. Aktywa określają majątek jednostki – zarówno trwałe, jak i obrotowe. Pasywa przedstawiają natomiast źródła finansowania – kapitały własne, tj. wniesione przez właścicieli, zyski z prowadzonej działalności oraz kapitały

---

68 Dla osób prawnych rokiem obrachunkowym może być dowolne 12 miesięcy (natomiast dla osób fizycznych zawsze jest to rok kalendarzowy). Termin sporządzenia sprawozdania to 3 miesiące po dniu bilansowym (dzień bilansowy = ostatni dzień roku obrachunkowego), w przypadku gdy rokiem obrachunkowym jest rok kalendarzowy, dzień bilansowy to 31 grudnia, czyli należy przygotować sprawozdanie do 31 marca następnego roku. Po sporządzeniu, ale przed 31 marca, sprawozdanie podpisuje osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownik jednostki.

69 MSSF/MSR obowiązkowo stosują emitenci papierów wartościowych i banki, co ujęto w art. 55 ust. 5 u.o.r., oprócz tego dobrowolnie MSR/MSSF mogą stosować jednostki wymienione w art. 45 ust. 1a, 1b i 1e oraz art. 55 ust. 6 i 7 u.o.r. Decyzję o sporządzaniu jednostkowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF podejmuje organ zatwierdzający jednostki lub organ zatwierdzający jednostki dominującej (por. art. 45 ust. 1c i art. 55 ust. 8 u.o.r.).

- obce, czyli zobowiązania do zapłaty i rezerwy tworzone na przyszłe zobowiązania. W aktywach bilansu w rozliczeniach długoterminowych prezentuje się aktywa z tytułu podatku odroczonego. W pasywach bilansu w części zobowiązań i rezerw długoterminowych ujmuje się rezerwy z tytułu podatku odroczonego<sup>70</sup>.
3. **Rachunek zysków i strat** – przedstawia przychody i koszty osiągnięte w danym okresie (np. roku obrachunkowym) i wynikające z nich zysk lub stratę netto za ten okres. W rachunku zysków i strat po wyniku finansowym brutto (czyli po wyniku finansowym przed opodatkowaniem) zawarta jest pozycja obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego (w niektórych sprawozdaniach jednostki nazywają ją podatek lub podatek dochodowy). Pozycja ta zawiera podatek dochodowy bieżący i odroczony. Podatek dochodowy bieżący obliczany jest od podstawy opodatkowania<sup>71</sup> wyliczonej za okres, za jaki sporządzone zostaje sprawozdanie. Podatek odroczony<sup>72</sup> natomiast odzwierciedla zmianę stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego w danym okresie, czyli różnicę między wartością tych kategorii ujętą bilansie zamknięcia a wartością z bilansu otwarcia danego okresu.
  4. **Informacje dodatkowa** – zawiera dodatkowe ujawnienia dotyczące bilansu, rachunku zysków i strat i innych elementów sprawozdania, jeśli są wymagane. Oprócz tego przedstawia proponowany podział zysku lub pokrycia straty, dane dotyczące pracowników, organów zarządzających i administrujących jednostki itd. Informacja dodatkowa zawiera noty objaśniające wartość aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego wraz ze wskazaniem ich tytułów. Przedstawiana jest zmiana stanu tych aktywów i rezerw w celu ujawniania szczegółowych danych do wartości podatku dochodowego odroczonego wskazanego w rachunku zysków i strat. W zakresie podatku dochodowego bieżącego zamieszcza się tzw. notę podatkową, która przedstawia przejście od wyniku finansowego brutto do podstawy opodatkowania oraz obliczenie podatku dochodowego należnego za dany okres obrachunkowy.

W określonych w ustawie o rachunkowości przypadkach wymagane jest uzupełnienie sprawozdania finansowego o poniższe elementy (por. art. 64 oraz art. 45 ust. 3 u.o.r.):

- 1) **sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych** (do wyboru metoda bezpośrednia lub pośrednia sporządzania),
- 2) **zestawienia zmian w kapitałach**.

Oprócz tego do sprawozdania finansowego dołącza się:

- 1) **sprawozdanie z płatności** – dotyczy zdefiniowanych w przepisach ustawy firm działających w przemyśle wydobywczym lub zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych, dokonujących płatności na rzecz administracji publicznej, jeśli

70 O ile jednostka nie korzysta z możliwości odstąpienia od obliczania podatku odroczonego.

71 Wyliczonej zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

72 O ile jednostka nie korzysta z możliwości odstąpienia od obliczania podatku odroczonego.

jednorazowa płatność lub suma powiązanych płatności w roku obrachunkowym jest większa niż 424,7 tys. zł (por. rozdz. 6a u.o.r.);

- 2) **sprawozdanie z działalności** – przygotowują podmioty, które mają obowiązek jego sporządzania według art. 49 u.o.r. np. spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne;
- 3) uchwałę zatwierdzającą sprawozdanie finansowe;
- 4) uchwałę o podziale zysku lub pokryciu straty;
- 5) opinię/sprawozdanie biegłego rewidenta – jeśli sprawozdanie finansowe było badane.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości – w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego – jednostka ma prawo wyboru do np.:

- 1) stosowanych uproszczeń, które są przewidziane dla różnych jednostek;
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów;
- 3) sposobu ustalania wyniku finansowego (wariant porównawczy lub kalkulacyjny);
- 4) metody sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych.

Nie dla każdej jednostki zakres informacyjny podstawowych elementów sprawozdania finansowego będzie taki sam – ustawa wprowadza bowiem podział jednostek na mikro, małe i inne, oprócz tego – ze względu na specyfikę działalności – wydzielono banki, zakłady ubezpieczeniowe oraz organizacje pożytku publicznego i wolontariatu. Dla każdej z tych grup przewidziano w ustawie inny załącznik zawierający obowiązkowy zakres informacyjny sprawozdania finansowego.

Załączniki do ustawy o rachunkowości oraz ich zakres (dla jednostek innych niż banki i ubezpieczyciele) są następujące:

1. Dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji – załącznik nr 1 – pełen zakres informacyjny, zawiera:
  - a) wprowadzenie do sprawozdania,
  - b) bilans,
  - c) rachunek zysków i strat (do wyboru wariant kalkulacyjny lub porównawczy),
  - d) zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym,
  - e) rachunek przepływów pieniężnych (do wyboru sporządzany metodą bezpośrednią lub pośrednią),
  - f) dodatkowe informacje i objaśnienia.

Jednostka obowiązkowo przedstawia w poszczególnych elementach sprawozdania dane dotyczące aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego oraz informacje o podatku dochodowym bieżącym (por. wcześniejszy opis przy podstawowych elementach sprawozdania według ustawy o rachunkowości). Należy pokreślić, że określone w ustawie o rachunkowości podmioty mają prawo odstąpienia od obliczania i prezentowania podatku dochodowego odroczonego, w tym aktywów i rezerw z tytułu podatku.

2. Dla jednostek małych – załącznik nr 5 – okrojony zakres informacyjny, chociaż uwzględnia więcej informacji niż sprawozdanie dla jednostek mikro:
  - a) wprowadzenie do sprawozdania,
  - b) uproszczony bilans,
  - c) uproszczony rachunek zysków i strat (do wyboru wariant kalkulacyjny lub porównawczy),
  - d) dodatkowe informacje i objaśnienia (mniejszy zakres niż w załączniku nr 1)Podobnie jak w przypadku jednostek mikro w informacji dodatkowej brak obowiązkowych ujawnień dotyczących podatku dochodowego bieżącego i odroczonego<sup>73</sup>.
3. Dla jednostek mikro – załącznik nr 4 – bardzo okrojony zakres informacyjny – zawiera:
  - a) informacje ogólne – wprowadzenie,
  - b) uproszczony bilans plus informacje uzupełniające do bilansu,
  - c) uproszczony rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym.Dla jednostki mikro nie przewidziano obowiązkowych ujawnień w zakresie podatku bieżącego i odroczonego w informacji dodatkowej. Podmiot może przedstawić te dane dobrowolnie, a w zakresie podatku odroczonego może ujawnić informacje, jeśli nie korzysta z możliwości odstąpienia od obliczania tego podatku.
4. Dla organizacji pozarządowych (dla jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 2 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z wyjątkiem spółek kapitałowych, oraz jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 2 tej ustawy) – załącznik nr 6:
  - a) wprowadzenie do sprawozdania,
  - b) bilans,
  - c) rachunek zysków i strat (do wyboru wariant kalkulacyjny lub porównawczy),
  - d) dodatkowe informacje i objaśnienia.Nie przewiduje w informacji dodatkowej obowiązkowych ujawnień odnośnie do podatku dochodowego bieżącego i odroczonego<sup>74</sup>.

Nawet w przypadku gdy podmiot sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1, to może przyjąć uproszczenia dla jednostek spełniających określone w ustawie o rachunkowości warunki i niewyłączonych z tych uproszczeń, jednym z możliwych do przyjęcia uproszczeń jest odstąpienie od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>75</sup>.

<sup>73</sup> O ile jednostka nie odstąpiła od obliczania podatku odroczonego.

<sup>74</sup> Jeśli jednostka oblicza podatek odroczonego.

<sup>75</sup> Zgodnie z art. 37 ust. 10 u.o.r. – można odstąpić od obliczania podatku odroczonego, jeśli podmiot za poprzedni rok obrotowy nie przekroczy dwóch z trzech poniższych wartości: 1) 25 500 tys. zł – dla sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 51 000 tys. zł – dla przychodów netto ze sprzedaży



W sprawach nieuregulowanych w ustawie o rachunkowości (w przypadku zbyt wysokiego stopnia ogólności bądź wtedy, gdy wymaga się dodatkowego wyjaśnienia) stosuje się:

- 1) Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR),
- 2) rozporządzenia ministerialne,
- 3) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR/MSSF) – w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego.

Oprócz ustawy o rachunkowości jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z **międzynarodowymi standardami (MSR/MSSF)** – w tym zakresie obowiązuje rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2003 r. nr 1606/2002/WE w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. W rozporządzeniu zobowiązano kraje członkowskie Unii Europejskiej do stosowania MSR/MSSF przy sporządzaniu skonsolidowanych<sup>76</sup> sprawozdań finansowych przez spółki notowane na giełdzie, obowiązkowo dla wszystkich takich sprawozdań sporządzanych od 1 stycznia 2005 roku. Aktualnie najważniejsze jest Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 września 2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady<sup>77</sup>.

Podstawowym standardem dotyczącym sprawozdania finansowego jest MSR 1, zawierający ogólne zasady jego prezentacji, natomiast zagadnienia dotyczące przepływów pieniężnych znajdują się w MSR 7. Z kolei MSR 8 dotyczy polityki rachunkowości. Można uznać, że te trzy standardy (MSR 1, MSR 7 i MSR 8) stanowią bazę dla ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego. Pozostałe standardy regulują już zagadnienia szczegółowe oraz wpływają na sprawozdanie finansowe w zakresie ujawniania, prezentowania i wyceny regulowanych przez nie zdarzeń lub transakcji. Sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 1 to uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i efektywności finansowej jednostki<sup>78</sup>, można je dobrowolnie rozbudować o nieobowiązkowe ujawnienia.

---

towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 50 osób – dla średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty. Z odstępienia nie mogą korzystać np.: banki, emitenci papierów wartościowych, emitenci zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, alternatywne spółki inwestycyjne, krajowe instytucje płatnicze, instytucje pieniądza elektronicznego.

<sup>76</sup> Założeniem nowych regulacji było – zgodnie z interesem publicznym – obowiązkowe stosowanie MSR/MSSF w celu maksymalizacji jakości sprawozdań finansowych, dla wszystkich uczestników międzynarodowych rynków kapitałowych, maksymalizując tym samym użyteczność sprawozdań dla użytkowników.

<sup>77</sup> Poprzednie Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady obowiązywało do 15 października 2023 r.

<sup>78</sup> Jego celem jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, efektywności finansowej i przepływów pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych.

Pełne sprawozdanie finansowe według MSR 1 zawiera:

- 1) sprawozdanie z sytuacji finansowej (bilans) na koniec okresu;
- 2) sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres (rachunek zysków i strat rozbudowany o część dotyczącą całkowitych dochodów);
- 3) sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za dany okres;
- 4) sprawozdanie z przepływów pieniężnych za dany okres;
- 5) informacje dodatkowe zawierające istotne zasady (politykę) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające;
- 6) informacje i dane porównawcze w odniesieniu do poprzedniego okresu;
- 7) sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu, jeżeli jednostka zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniach finansowych.

Jednostki działające w Polsce, oprócz wymagań przedstawionych powyżej, aktualnie zobowiązane są do sporządzania sprawozdań w formie elektronicznej:

- 1) w formie ustrukturyzowanej – plik XML, format ten dotyczy podmiotów wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS), podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatników podatku dochodowego od osób prawnych z wyłączeniem niektórych podmiotów; nie dotyczy jednostek stosujących MSR/MSSF; w większości przypadków programy komputerowe do prowadzenia ksiąg rachunkowych są wyposażone w funkcjonalność sporządzania sprawozdania finansowego w formacie XML; jeśli program pozbawiony jest tej funkcjonalności, to na stronie Ministerstwa Finansów jest narzędzie umożliwiające sporządzenie sprawozdania w tym formacie: <https://e-sprawozdania.mf.gov.pl/ap/#/step2-start>;
- 2) w formie nieustrukturyzowanej – plik w dowolnym formacie – mogą go stosować jednostki, których nie dotyczą punkty 1 i 3;
- 3) w formacie zgodnym z rozporządzeniem Komisji (UE) 2019/815 – plik XHTML lub w innym formacie przeszukiwalnym, umożliwiającym automatyczne przeszukanie dokumentu. Formaty te obowiązują emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym, oraz jednostki, sporządzające sprawozdanie na podstawie MSR/MSSF (międzynarodowych standardów rachunkowości).

Sprawozdanie sporządzone elektronicznie podpisuje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym. Podpis składa osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownik jednostki. Od 1 stycznia 2022 r., w przypadku gdy funkcje kierownika jednostki pełni organ wieloosobowy, sprawozdanie podpisuje co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu zarządzającego, o ile inne osoby złożyły oświadczenia, że sprawozdanie spełnia wymogi zawarte w ustawie o rachunkowości. Odmowa złożenia podpisu lub złożenia oświadczenia wymaga pisemnego uzasadnienia.

## **3.2. Prezentacja i ujawnianie informacji o podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według polskich regulacji rachunkowości**

### **3.2.1. Prezentacja w bilansie oraz rachunku zysków i strat**

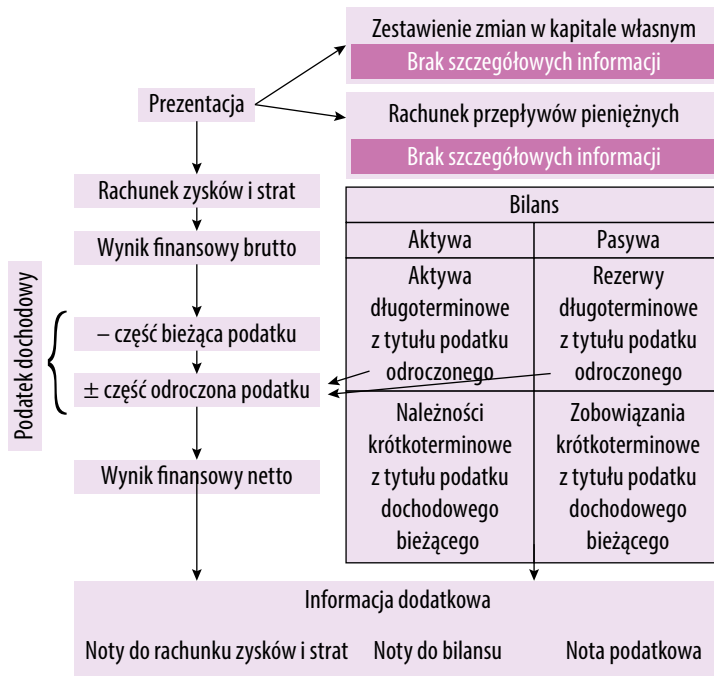
Zagadnienia ujawniania i prezentacji podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według polskich regulacji rachunkowości zawarte są w:

- 1) ustawie o rachunkowości oraz
- 2) KSR nr 2 „Podatek dochodowy”, który zawiera wytyczne dla jednostek sporządzających sprawozdania według regulacji polskich, jednak nie jest on dla nich obowiązkowy.

Informacje dotyczące podatku dochodowego bieżącego i odroczonego w sprawozdaniu finansowym zawarte są w jego podstawowych elementach, tj. bilansie i rachunku zysków i strat, a uszczegółowienie tych pozycji stanowi informacja dodatkowa (por. rysunek 19).

W rachunku zysków i strat podatek dochodowy stanowi element obciążenia podatkowego wyniku finansowego. Oddziałuje on zatem na wysokość osiąganego przez jednostkę zysku netto, kształtując jednocześnie poziom rentowności prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. W sprawozdaniu tym nie jest wymagane odrębne wykazywanie podatku odroczonego; ujmuje się go w pozycji zbiorczej podatek dochodowy oraz pozycji pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku lub zwiększenia straty, które zgodnie z art. 37 obejmują podatek dochodowy bieżący i odroczone.

W bilansie należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku dochodowego ujmuje się w rozrachunkach krótkoterminowych jako element rozrachunków publiczno-prawnych. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy wykazywać odrębnie od bieżących rozliczeń publiczno-prawnych. Ponadto pozycje te, ze względu na ich charakter, powinny stanowić element rozrachunków długoterminowych.



Rysunek 19. Podatek dochodowy bieżący i odroczony – zasady prezentacji i ujawniania według ustawy o rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

W sprawozdaniu finansowym nie będzie prezentowany podatek dochodowy bieżący, jeśli jednostka poniosła stratę podatkową za dany okres. Podatek odroczone może nie być obliczany i prezentowany w sprawozdaniu, jeśli – zgodnie z art. 37 ust. 10 u.o.r. – jednostka za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyła dwóch z trzech poniższych wartości i odstąpiła od jego obliczania:

- 1) 25 500 tys. zł – dla sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
- 2) 51 000 tys. zł – dla przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
- 3) 50 osób – dla średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Z powyższej możliwości nie mogą korzystać (por. art. 3 ust. 1e pkt 1–6 u.o.r.) np.: banki, emitenci papierów wartościowych, emitenci zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, alternatywne spółki inwestycyjne<sup>79</sup>, krajowe instytucje płatnicze, instytucje pieniądza elektronicznego.

<sup>79</sup> Również jednostki uprawnione do posługiwania się nazwą EuVECA albo EuSEF.

Do prezentacji informacji o podatku odroczonym w sprawozdaniu finansowym – zarówno jednostkowym, jak i skonsolidowanym – odnosi się KSR nr 2 „Podatek dochodowy” w rozdziale 17, natomiast w rozdziale 18 przedstawia ujawnienia informacji dotyczących podatku dochodowego – w informacji dodatkowej i wprowadzeniu do sprawozdania. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazuje się w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe oraz rezerwy i zalicza się odpowiednio do aktywów trwałych i zobowiązań (rezerw) długoterminowych. Natomiast koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego, wykazuje się co do zasady w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy, z oddzielnym uwzględnieniem działalności zaniechanej<sup>80</sup>. Wartość podatku dochodowego skorygowana jest o zmiany odpisów aktualizujących aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz ewentualne skutki zmian przepisów podatkowych<sup>81</sup>. Jeżeli skutki ujęcia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, prezentowane są w kapitale własnym, to ujmowane są w tej samej pozycji, w której wykazano skutki transakcji stanowiących źródło różnic przejściowych.

### 3.2.2. Ujawnienia w informacji dodatkowej

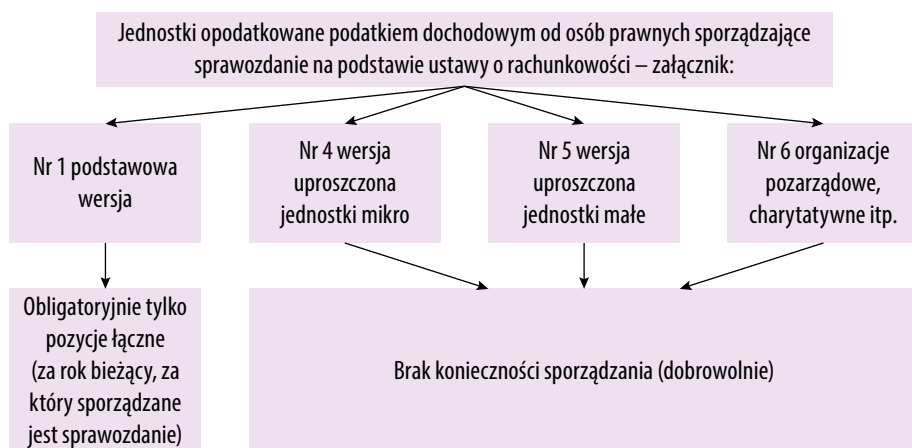
Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe na podstawie ustawy o rachunkowości i załącznika nr 1 ujawniają informacje o podatku dochodowym bieżącym i odroczonym (o ile nie korzystają z uproszczenia, które umożliwia nieobliczanie podatku odroczonego) również w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Załącznik nr 1 ustawy o rachunkowości (ust. 2 pkt 6) zawiera wymóg ujawniania różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym wskazanym w rachunku zysków i strat, czyli zyskiem lub stratą brutto. Część ta nazywana jest notą podatkową i dotyczy wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Większość jednostek zobowiązana jest sporządzać sprawozdanie finansowe w strukturze logicznej i formacie udostępnianym w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP), czyli w formacie XML. Format ten dla informacji dodatkowej nie przedstawia formy ustrukturyzowanej, umożliwiając tym samym indywidualne dopasowanie prezentacji informacji do specyfiki jednostki. Wyjątkiem jest nota podatkowa, która ma

80 „[...] 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, 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” (pkt 17.2 KSR nr 2 „Podatek dochodowy”).

81 Inne niż wymienione w pkt 12.4b KRS nr 2 „Podatek dochodowy”.

ustrukturyzowaną formę i dotyczy ustalenia podatku bieżącego w danym okresie, stanowiąc obszar zainteresowania organów skarbowych. W strukturach umieszczonych na stronie Ministerstwa Finansów nota taka jest określona dla sprawozdania finansowego sporządzanego według załącznika nr 1, jak i nr 4, 5 i 6. Sugerowałoby to konieczność jej sporządzania także dla uproszczonych form sprawozdania – mimo że ustawa o rachunkowości tego nie przewiduje, podatnicy mieli wątpliwości i zadali pytanie, czy nota jest obowiązkowa. Ministerstwo odpowiedziało (por. odpowiedzi na stronie [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl) dla wypełniania specyficznych pozycji sprawozdania), że dla sprawozdań finansowych według załącznika nr 4, 5 lub 6 nota nie jest obowiązkowa, nawet w przypadku podlegania podatkowi od osób prawnych (por. rysunek 20).



Rysunek 20. Zakres jednostek, sporządzających sprawozdanie finansowe na podstawie ustawy o rachunkowości, opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych (oprócz banków i ubezpieczycieli) zobowiązanych do wypełnienia noty podatkowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyjaśnień Ministerstwa Finansów ([podatki.gov.pl](http://podatki.gov.pl), 2023).

Według Ministerstwa Finansów jednostki, które sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości i podlegają podatkowi od osób prawnych, muszą obowiązkowo wypełnić tylko rok bieżący, wypełnienie roku poprzedniego jest dobrowolne. Podobnie jest dobrowolne rozbicie na dane „z zysków kapitałowych” oraz „z innych źródeł przychodów”. Obowiązkowe są wyłącznie wartości łączne roku bieżącego, tj. tego, za który sporządzane jest sprawozdanie (por. tabela 7).

Tabela 7. Nota podatkowa według formy ustrukturyzowanej XML

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	Art.	Ust.	Pkt	Lit.	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów
<b>A. Zysk (strata) brutto za dany rok</b>											
B. Przychody zwolnione z opodatkowania (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych), w tym:											
1) ...											
2) ...											
C. Przychody niepodlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, w tym:											
1) ...											
2) ...											
D. Przychody podlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, ujęte w księgach rachunkowych lat ubiegłych, w tym:											
1) ...											
2) ...											

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	Zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	Art.	Ust.	Pkt	Lit.	Wartość łączna	Zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów
E. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych), w tym:											
1) ...											
2) ...											
F. Koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku, w tym:											
1) ...											
2) ...											
G. Koszty uznawane za koszty uzyskania przychodów w roku bieżącym ujęte w księgach lat ubiegłych, w tym:											
1) ...											
2) ...											
H. Strata z lat ubiegłych, w tym:											
1) ...											
2) ...											
I. Inne zmiany podstawy opodatkowania, w tym:											
1) ...											
2) ...											



Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	Art.	Ust.	Pkt	Lit.	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów
J. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym											
K. Podatek dochodowy											

Źródło: struktura XML dla załącznika nr 1.

Tak jak przedstawiono w powyższej tabeli, w nocie podatkowej główne pozycje to:

- 1) zysk (strata) brutto za dany rok – z rachunku zysków i strat ujęty jako pozycja wyjściowa;
- 2) przychody zwolnione z opodatkowania – trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych;
- 3) przychody niepodlegające opodatkowaniu w roku bieżącym;
- 4) przychody podlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, ujęte w księgach rachunkowych lat ubiegłych;
- 5) koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów – trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych;
- 6) koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku;
- 7) koszty uznawane za koszty uzyskania przychodów w roku bieżącym, ujęte w księgach lat poprzednich;
- 8) strata z lat poprzednich – podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania w roku bieżącym;
- 9) inne zmiany podstawy opodatkowania;
- 10) podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym – wartość ta powinna być zgodna z wartością podstawy opodatkowania wykazaną w rocznym zeznaniu podatkowym dot. podatku dochodowego od osób prawnych (aktualnie to jest druk CIT-8 wraz z załącznikami);
- 11) podatek dochodowy – bieżący podlegający wpłacie do urzędu skarbowego, wartość ta powinna być zgodna z wartością podatku dochodowego bieżącego wynikającego z rocznego zeznania podatkowego dot. podatku dochodowego od osób prawnych (aktualnie to jest druk CIT-8 wraz z załącznikami).

Dla punktów od drugiego do dziewiątego powyżej przewidziano w strukturze możliwość uszczegółowienia informacji, ale nie jest to obligatoryjne. Obowiązkowo należy podać wartości łączne dla roku bieżącego, natomiast rozbić na zyski kapitałowe

i inne, uszczegółowienie pozycji czy podanie danych z roku poprzedniego są dobrowolne. Jeśli dane uszczegóławiające zostały przedstawione, to trzeba wskazać też obowiązkowo artykuł z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a opcjonalnie można to rozwinąć o ustęp, punkt i literę z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jeśli podmiot podaje pozycje szczegółowe, to dla wszystkich wartości równych lub większych niż 20 tys. zł.

### 3.2.3. Ilustracja praktyczna

W celu praktycznego zilustrowania prezentacji i ujawniania informacji o podatku dochodowym i bieżącym wykorzystano jednostkowe sprawozdanie finansowe Spółki Pointpack SA za rok 2022, ogłoszone w 2023, sporządzone według polskich regulacji rachunkowości, przy założeniu kontynuowania działalności.

Pointpack SA sporządził jednostkowe sprawozdanie w obowiązującym formacie XML. Sprawozdanie „zostało sporządzone zgodnie z obowiązującymi w Polsce przepisami Ustawy o rachunkowości oraz przepisami obowiązującymi emitentów papierów wartościowych notowanych w Alternatywnym Systemie Obrotu na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, a także zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 października 2020 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych wymaganych w prospekcie dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości” (sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 spółki Pointpack SA). W 2022 roku Spółka nie zaniechała prowadzenia żadnego rodzaju działalności. W omówieniu przyjętych zasad polityki rachunkowości we wprowadzeniu ujęto również zasady dotyczące podatku dochodowego. Jednostka wykazuje w rachunku zysków i strat podatek bieżący i odroczony wyliczany według obowiązującej stawki podstawowej z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 19%. Zidentyfikowane różnice przejściowe w aktywach i pasywach stanowią podstawę tworzenia aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. „Wysokość rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego. [...] Aktywa i rezerwa z tyt. podatku odroczonego nie podlegały kompensacie ze względu na to, że jednostka nie posiadała tytułu uprawniającego ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego” (Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 spółki Pointpack SA). Dodatkowo w związku z tym, że sprawozdanie sporządzone jest zgodnie z ustawą o rachunkowości, przedstawiono wskazanie i objaśnienie różnic dotyczących przyjętych zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości a sprawozdaniami finansowymi

i danymi porównywalnymi, które zostałyby sporządzone zgodnie z międzynarodowymi standardami. Zdaniem zarządu zakres ujawnień w zakresie podatku odroczonego przy przejściu na MSR/MSSF będzie szerszy, ale trudno przewidzieć wpływ zmiany na wartość tego podatku, ponieważ będzie on liczony od innych wartości bilansowych ustalonych zgodnie z MSR/MSSF. Zdaniem zarządu różnice w wartości ujmowanych danych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym nie powinny być istotne.

W aktywach bilansu ujęto długoterminowe rozliczenia międzyokresowe – aktywa z tytułu podatku odroczonego (por. tabela 8). Obliczenie ich wartości przedstawiono w informacji dodatkowej w nocy do bilansu (por. tabela 9).

Tabela 8. Fragment bilansu – aktywa (w tys. zł)

Bilans	Nota	31.12.2022	31.12.2021
<b>Aktywa</b>			
<b>I. Aktywa trwałe</b>		<b>14 577</b>	<b>9 335</b>
1. Wartości niematerialne i prawne, w tym:	Nota 1	6 641	1 296
– wartość firmy		–	–
2. Rzeczowe aktywa trwałe	Nota 2	3 242	1 040
3. Należności długoterminowe	Nota 3	257	7
3.1. Od jednostek powiązanych		–	–
3.2. Od pozostałych jednostek, w których emitent posiada zaangażowanie w kapitale		–	–
3.3. Od pozostałych jednostek		257	7
4. Inwestycje długoterminowe	Nota 4	6	–
4.1. Nieruchomości		–	–
4.2. Wartości niematerialne i prawne		–	–
4.3. Długoterminowe aktywa finansowe		6	–
a) w jednostkach powiązanych, w tym:		6	–
– udziały lub akcje w jednostkach podporządkowanych wyceniane metodą praw własności		–	–
b) w pozostałych jednostkach, w których emitent posiada zaangażowanie w kapitale		–	–
c) w pozostałych jednostkach		–	–
4.4. Inne inwestycje długoterminowe		–	–
5. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	Nota 5	4 431	6 992
5.1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		330	53
5.2. Inne rozliczenia międzyokresowe		4 101	6 939

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Tabela 9. Nota dotycząca podstawy naliczenia podatku odroczonego – aktywa – informacja dodatkowa w tys. zł

<b>Podatek odroczonego – podstawa naliczenia</b>		<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2021</b>
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (podstawa naliczenia)</b>	<b>Kwota</b>	<b>Termin realizacji</b>	<b>Termin realizacji</b>
Zobowiązania (niewypłacone ZUS i wynagrodzenia)	273,00	31.12.2023	31.12.2022
Rezerwy na koszty (audyt i pozostałe koszty)	167,00	31.12.2023	31.12.2022
Zapasy, należności (odpis)	0,00	nie dotyczy	nie dotyczy
Inne różnice przejściowe	1 294,00	31.12.2023	31.12.2022
Straty podatkowe	0,00	nie dotyczy	nie dotyczy
<b>Razem</b>	<b>1 734,00</b>		

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Przedstawiona w tabeli 9 podstawa obliczenia aktywów jest zgodna z obliczoną wartością aktywów z tytułu podatku odroczonego pokazaną w bilansie 1 734 tys. zł, pomnożoną przez aktualną stawkę podatku 19%, co daje wartość z bilansu 329,46 tys. zł (w zaokrągleniu 330 tys. zł.).

W informacji dodatkowej (por. tabela 10) punktem wyjścia dla roku 2022 jest stan początkowy na 1 stycznia 2022 roku. Prezentowane są zwiększenia i zmniejszenia aktywów w roku 2022 i stan końcowy na 31 grudnia 2022 roku. Jako ujemne różnice przejściowe zidentyfikowano np.:

- 1) niewypłacone wynagrodzenia i ZUS,
- 2) rezerwy na koszty,
- 3) odpisy wartości aktywów na należności i zapasy,
- 4) odsetki od pożyczek,
- 5) ujemne różnice kursowe.

Dane podzielone są także na część wpływającą na wynik finansowy i część ujmowaną w kapitałach.

Tabela 10. Nota dotycząca zmiany stanu aktywów z tytułu podatku odroczonego (w tys. zł)

<b>Zmiana stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>1.01–31.12.2022</b>	<b>1.01–31.12.2021</b>
<b>1. Stan aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek okresu, w tym:</b>	<b>53</b>	<b>99</b>
a) odniesionych na wynik finansowy	53	99
Zobowiązania (niewypłacone ZUS i wynagrodzenia)	19	15
Rezerwy na koszty (niezafakturowane w okresie)	8	79
Należności, zapasy (odpis)	24	–
Inne różnice przejściowe	2	3
Straty podatkowe	–	2

Zmiana stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.01–31.12.2022	1.01–31.12.2021
Odsetki od pożyczek	–	–
Ujemne różnice kursowe	–	–
b) odniesionych na kapitał własny	–	–
c) odniesionych na wartość firmy lub ujemną wartość firmy	–	–
<b>2. Zwiększenia</b>	<b>300</b>	<b>28</b>
a) odniesione na wynik finansowy okresu w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi (z tytułu)	300	300
Zobowiązania (niewypłacone ZUS i wynagrodzenia)	32	4
Rezerwy na koszty (niezafakturowane w okresie)	24	
Należności, zapasy (odpis)	–	24
Inne różnice przejściowe	159	28
Odsetki od pożyczek	68	28
Ujemne różnice kursowe	17	4
a) odniesione na wynik finansowy okresu w związku ze stratą podatkową	–	–
b) odniesione na kapitał własny w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi (z tytułu)	40	–
c) odniesione na kapitał własny w związku ze stratą podatkową (z tytułu)	–	–
d) odniesione na wartość firmy lub ujemną wartość firmy w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi (z tytułu)	–	–
<b>3. Zmniejszenia</b>	<b>24</b>	<b>74</b>
a) odniesione na wynik finansowy okresu w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi (z tytułu)	24	24
Zobowiązania (niewypłacone ZUS i wynagrodzenia)	–	–
Rezerwy na koszty (niezafakturowane w okresie)	–	71
Odsetki od pożyczek	–	–
Ujemne różnice kursowe	–	–
Inne różnice przejściowe	24	1
b) odniesione na wynik finansowy okresu w związku ze stratą podatkową (z tytułu)	–	2
c) odniesione na kapitał własny w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi (z tytułu) rezerwy na niewykorzystane urlopy	–	–
d) odniesione na kapitał własny w związku ze stratą podatkową (z tytułu)	–	–
e) odniesione na wartość firmy lub ujemną wartość firmy w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi (z tytułu)	–	–
<b>4. Stan aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec okresu, razem, w tym:</b>	<b>329</b>	<b>53</b>
a) odniesionych na wynik finansowy	329	53
Zobowiązania (niewypłacone ZUS i wynagrodzenia)	19	19
Rezerwy na koszty (niezafakturowane w okresie)	8	8
Należności (odpis)	24	24
Inne różnice przejściowe	2	2

Zmiana stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.01–31.12.2022	1.01–31.12.2021
Straty podatkowe	–	–
Odsetki od pożyczek	68	–
Ujemne różnice kursowe	17	–
a) odniesionych na kapitał własny	40	–
b) odniesionych na wartość firmy lub ujemną wartość firmy	–	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Obliczenie różnicy stanu, która wpływała na podatek dochodowy odroczoney dla części aktywów z tytułu podatku odroczonego, wygląda następująco:

- 1) stan początkowy 2022 wpływający na wynik finansowy to wartość 53 tys. zł;
- 2) stan końcowy 2022 razem 329 tys. zł, z czego 40 tys. ujmowane jest w kapitałach, czyli na wynik finansowy wpływa 289 tys. zł;
- 3) zmiana stanu wpływająca na wynik finansowy to zwiększenie wartości aktywów, czyli stan końcowy – 289 tys. zł minus stan początkowy – 53 tys. zł, czyli kwota 236 tys. zł – wartość ta, skorygowana o zmianę stanu rezerw z tytułu podatku odroczonego<sup>82</sup>, ma bezpośredni wpływ na pozycję obowiązkowe obciążenia z tytułu podatku dochodowego – podatek odroczoney w rachunku zysków i strat<sup>83</sup>.

Dodatkowo w informacji objaśniającej aktywa zawarto tabelę z podstawą obliczenia aktywów z tytułu podatku odroczonego na dzień 31 grudnia 2022 wraz z informacją, w jakim okresie odwracają się różnice przejściowe. Spółka zakłada, że różnice przejściowe zrealizują się do końca 2023 roku, ustawa o rachunkowości nakazuje ujęcie aktywów z tytułu podatku odroczonego w aktywach długoterminowych, chociaż zrealizują się w perspektywie 12 miesięcy, czyli krótkoterminowej. W roku 2022 nie było strat do odliczenia, które mogłyby stanowić podstawę dla aktywów, z tytułu podatku odroczonego, nie wstąpiły także odpisy aktualizujące wartość należności czy zapasów.

W aktywach w pozycji należności krótkoterminowych nie występują należności z tytułu podatków, tu potencjalnie mógłby być ujęty zwrot z tytułu podatku dochodowego bieżącego, ale w badanej spółce nie występuje (por. tabele 11 i 12).

W pasywach bilansu ujęto rezerwy z tytułu podatku odroczonego w pozycji zbiorczej – rezerwy na zobowiązania. Na 31 grudnia 2022 jest to wartość 339 tys. zł (por. tabela 13). W informacji dodatkowej przedstawiono szczegółowe dane dotyczące tej pozycji (por. tabela 14).

82 O czym będzie mowa w dalszej części tekstu.

83 W przypadku sprawozdań finansowych prezentowanych w tysiącach złotych często występują drobne różnice z zaokrągleniem i w tym przypadku tak jest, jeśli weźmiemy dane z aktywów bilansu, to wartość na koniec roku 2022 wynosi 330 tys. zł, różnica wpływająca na wynik będzie zatem równa 237 tys. zł.

Tabela 11. Fragment bilansu – aktywa krótkoterminowe (w tys. zł)

II. Aktywa obrotowe		43 766	21 412
1. Zapasy	Nota 6	7	942
2. Należności krótkoterminowe	Nota 7 Nota 8	17 762	9 169
2.1. Od jednostek powiązanych		1 328	–
2.2. Od pozostałych jednostek, w których emitent posiada zaangażowanie w kapitale		–	–
2.3. Od pozostałych jednostek		16 434	9 169

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Tabela 12. Fragment noty 7 objaśniającej do należności krótkoterminowych (w tys. zł)

Należności krótkoterminowe od pozostałych jednostek	31.12.2022	31.12.2021
a) Z tytułu dostaw i usług, w tym od:	16 430	9 151
– wspólnika jednostki współzależnej	–	–
– znaczącego inwestora	–	–
– innych jednostek	16 430	9 151
b) Z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń	–	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Tabela 13. Fragment bilansu – pasywa (w tys. zł)

Bilans	Nota	31.12.2022	31.12.2021
<b>Pasywa</b>			
<b>I. Kapitał własny</b>		<b>21 975</b>	<b>16 435</b>
1. Kapitał zakładowy	Nota 10	112	112
2. Kapitał zapasowy	Nota 11	16 323	10 275
3. Kapitał z aktualizacji wyceny		–	–
4. Pozostałe kapitały rezerwowe		–	–
5. Zysk (strata) z lat ubiegłych		–172	–
6. Zysk (strata) netto		5 712	6 048
7. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)		–	–
<b>II. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>		<b>36 368</b>	<b>14 312</b>
1. Rezerwy na zobowiązania	Nota 12	620	4
1.1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		339	4
1.2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne		281	–
a) długoterminowa		–	–
b) krótkoterminowa		281	–
1.3. Pozostałe rezerwy		–	–

Bilans	Nota	31.12.2022	31.12.2021
a) długoterminowe		–	–
b) krótkoterminowe		–	–
2. Zobowiązania długoterminowe	Nota 13	566	–
2.1. Wobec jednostek powiązanych		–	–
2.2. Wobec pozostałych jednostek, w których emitent posiada zaangażowanie w kapitale		–	–
2.3. Wobec pozostałych jednostek		566	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Podobnie jak w przypadku aktywów, zawarto tabelę z podstawą obliczenia rezerw i z datami odwracania się różnic przejściowych – spółka zakłada, że wszystkie różnice odwrócą się do końca 2023. Podstawa – 1 784 tys. zł pomnożona przez obowiązującą stawkę podatku 19% daje wartość wykazaną w pasywach bilansu – 338,96 tys. zł (w zaokrągleniu 339 tys. zł).

Część informacji dodatkowej dotycząca rezerwy na podatek odroczony została przedstawiona poniżej (por. tabela 14). Jako dodatnie różnice przejściowe zidentyfikowano np.:

- 1) dodatnie różnice kursowe,
- 2) różnice z tytułu leasingu,
- 3) odsetki naliczone.

Nie wystąpiły różnice odnoszone na kapitał własny, wszystkie dotyczyły wyniku danego okresu.

Tabela 14. Nota dotycząca podstawy naliczenia podatku odroczonego – rezerwy – informacja dodatkowa (w tys. zł)

Podatek odroczony – podstawa naliczenia		31.12.2022	31.12.2021
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (podstawa naliczenia)</b>	<b>Kwota</b>	<b>Termin realizacji</b>	<b>Termin realizacji</b>
Wartości niematerialne (różnice w stawce amortyzacji)	0,00	31.12.2023	31.12.2022
Należności (faktura korygująca podatkowo w roku kolejnym)	0,00	31.12.2023	31.12.2022
Dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej	80,00	31.12.2023	31.12.2022
Leasing	920,00	31.12.2023	31.12.2022
Odsetki naliczone	742,00	31.12.2023	31.12.2022
Inne różnice przejściowe	42,00	31.12.2023	31.12.2022
<b>Razem</b>	<b>1 784,00</b>		

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.



W odrębnej notcie (por. tabela 15) spółka ujawniła zmianę stanu rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego, która wpływa na pozycję z rachunku zysków i strat obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego – podatek odroczonego. Zmiana stanu rezerw z tytułu podatku odroczonego:

- 1) stan początkowy na 1 stycznia 2022 roku to 4 tys. zł;
- 2) stan końcowy na 31 grudnia 2022 roku 339 tys. zł;
- 3) zmiana stanu to zwiększenie wartości, czyli 339 tys. zł minus 4 tys. zł wynosi 335 tys. zł.

Tabela 15. Nota dotycząca zmiany stanu rezerw z tytułu podatku odroczonego – informacja dodatkowa (w tys. zł)

Zmiana stanu rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.01.–31.12.2022	1.01.–31.12.2021
<b>1. Stan rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek okresu, w tym:</b>	<b>4</b>	<b>223</b>
a) odniesionej na wynik finansowy	4	223
Wartości niematerialne (różnice w stawce amortyzacji)	–	223
Należności (faktura korygująca podatkowo w roku kolejnym)	–	–
Dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej	–	–
Inne różnice przejściowe	4	1
a) odniesionej na wynik finansowy	–	–
b) odniesionej na kapitał własny	–	–
c) odniesionej na wartość firmy lub ujemną wartość firmy	–	–
<b>2. Zwiększenia</b>	<b>335</b>	<b>3</b>
a) odniesione na wynik finansowy okresu z tytułu dodatnich różnic przejściowych (z tytułu)	335	3
Wartości niematerialne (różnice w stawce amortyzacji)	–	–
Należności (faktura korygująca podatkowo w roku kolejnym)	–	–
Dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej	15	–
Leasing	175	–
Odsetki naliczone	141	–
Inne różnice przejściowe	4	3
b) odniesione na kapitał własny w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi (z tytułu)	–	–
c) odniesione na wartość firmy lub ujemną wartość firmy w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi (z tytułu)	–	–
<b>3. Zmniejszenia</b>	<b>–</b>	<b>222</b>
a) odniesione na wynik finansowy okresu w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi (z tytułu)	–	222
Wartości niematerialne (różnice w stawce amortyzacji)	–	222
Należności (faktura korygująca podatkowo w roku kolejnym)	–	–

Zmiana stanu rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.01.–31.12.2022	1.01.–31.12.2021
Dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej	–	–
Inne różnice przejściowe	–	–
b) odniesione na kapitał własny w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi (z tytułu)	–	–
c) odniesione na wartość firmy lub ujemną wartość firmy w związku z dodatnimi różnicami przejściowymi	–	–
<b>4. Stan rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec okresu, razem</b>	<b>339</b>	<b>4</b>
a) odniesionej na wynik finansowy	339	4
Wartości niematerialne (różnice w stawce amortyzacji)	–	–
Należności (faktura korygująca podatkowo w roku kolejnym)	–	–
Dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej	15	–
Leasing	175	
Odsetki naliczone	141	
Inne różnice przejściowe	8	4
b) odniesionej na kapitał własny	–	–
c) odniesionej na wartość firmy lub ujemną wartość firmy	–	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

W pasywach w pozycji zobowiązań krótkoterminowych mogą być też ujęte zobowiązania z tytułu podatku bieżącego do zapłaty na dzień bilansowy. Badana spółka nie wyszczególniła osobno zobowiązań krótkoterminowych z tytułu podatku dochodowego, w informacji dodatkowej kwoty z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych itp. pokazane są łącznie. Poniżej odpowiednie fragmenty bilansu oraz noty z informacji dodatkowej do zobowiązań krótkoterminowych (por. tabele 16 i 17).

Tabela 16. Fragment bilansu – zobowiązania krótkoterminowe (w tys. zł)

Bilans	Nota	31.12.2022	31.12.2021
<b>Pasywa</b>			
3. Zobowiązania krótkoterminowe	Nota 14	31 422	10 647
3.1. Wobec jednostek powiązanych		–	–
3.2. Wobec pozostałych jednostek, w których emitent posiada zaangażowanie w kapitale		–	–
3.3. Wobec pozostałych jednostek		31 422	10 647
3.4. Fundusze specjalne		–	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA

Tabela 17. Nota 14 z informacji dodatkowej – zobowiązania krótkoterminowe (w tys. zł)

<b>Zobowiązania krótkoterminowe</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2021</b>
a) wobec jednostek powiązanych	–	–
b) wobec pozostałych jednostek, w których emitent posiada zaangażowanie w kapitale	–	–
c) wobec pozostałych jednostek	31 422	10 647
– wobec wspólnika jednostki współzależnej	–	–
– wobec znaczącego inwestora	–	–
– kredyty i pożyczki, w tym:	–	–
– długoterminowe w okresie spłaty	–	–
– wobec innych jednostek, w tym:	–	–
– kredyty i pożyczki, w tym:	11 672	–
– długoterminowe w okresie spłaty	–	–
– z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych	–	–
– z tytułu dywidend	–	–
– inne zobowiązania finansowe, w tym:	1 893	–
– zobowiązania z tytułu leasingu finansowego	242	–
– zobowiązania z tytułu faktoringu	1 651	–
– z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:	16 181	9 439
– do 12 miesięcy	16 181	9 439
– powyżej 12 miesięcy	–	–
– zaliczki otrzymane na dostawy i usługi	–	–
– zobowiązania wekslowe	–	–
– z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych	1 106	889
– z tytułu wynagrodzeń	565	318
– inne (według rodzaju)	4	1
d) fundusze specjalne (według tytułów)	–	–
<b>Zobowiązania krótkoterminowe, razem</b>	<b>31 422</b>	<b>10 647</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Poniżej przedstawiono fragment rachunku zysków i strat, w którym osobno prezentowany jest podatek bieżący i odroczony (por. tabela 18).

Tabela 18. Fragment rachunku zysków i strat (w tys. zł)

<b>IX. Zysk (strata) brutto (VI + VII + -VIII)</b>		<b>7112</b>	<b>7140</b>
X. Podatek dochodowy	Nota 23	1400	1092
a) część bieżąca		1302	1264
b) część odroczone		98	- 172
XI. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)		-	-
<b>XII. Zysk (strata) netto (IX – X – XI)</b>		<b>5712</b>	<b>6048</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Wartość części odroczonej podatku w rachunku zysków i strat jest równa wartości zmiany stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego między kwotami bilansu otwarcia a kwotami bilansu zamknięcia. W części dotyczącej aktywów policzono ich zmianę stanu wpływającą na wynik i wyniosła ona dla 2022 roku 237 tys. zł, a zmiana stanu rezerw to 335 tys. zł. Różnica łączna do ujęcia w rachunku zysków i strat to 335 tys. zł minus 237 tys. zł wynosi 98 tys. zł. W odrębnej notcie (por. tabela 19) osobno przedstawiono w rachunku zysków i strat wartość podatku odroczonego dla działalności zaniechanej czy zdarzeń nadzwyczajnych – w badanej spółce takie zdarzenie nie wystąpiły. Nie wystąpiła też zmiana stawek podatku dochodowego oraz zmiany dotyczące odpisów aktualizujących wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego czy korekty rezerwy na podatek odroczoney.

Tabela 19. Podatek dochodowy odroczoney wykazany w rachunku zysków i strat – zmiana stanu (w tys. zł)

<b>Podatek dochodowy odroczoney, wykazany w rachunku zysków i strat:</b>	<b>1.01–31.12.2022</b>	<b>1.01–31.12.2021</b>
– zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu powstania i odwrócenia się różnic przejściowych	98	- 172
– zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu zmiany stawek podatkowych	-	-
– zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu	-	-
– zmniejszenie (zwiększenie) z tytułu odpisania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub braku możliwości wykorzystania rezerwy na odroczoney podatek dochodowy	-	-
– inne składniki podatku odroczonego (według tytułów)	-	-
<b>Podatek dochodowy odroczoney, razem</b>	<b>98</b>	<b>- 172</b>
<b>Łączna kwota podatku odroczonego</b>	<b>1.01–31.12.2022</b>	<b>1.01–31.12.2021</b>
– ujętego w kapitale własnym	-	-
– ujętego w wartości firmy lub ujemnej wartości firmy	-	-

<b>Podatek dochodowy odroczony, wykazany w rachunku zysków i strat:</b>	<b>1.01–31.12.2022</b>	<b>1.01–31.12.2021</b>
<b>Podatek dochodowy wykazany w rachunku zysków i strat dotyczący:</b>	<b>1.01–31.12.2022</b>	<b>1.01–31.12.2021</b>
– działalności zaniechanej	–	–
– wyniku na operacjach nadzwyczajnych	–	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

W zakresie podatku dochodowego bieżącego ustawa o rachunkowości wymaga przedstawienia przejścia od wyniku finansowego brutto do podstawy opodatkowania. W badanej spółce w informacji dodatkowej w formacie PDF dane te przedstawione są w innym przekroju niż w nocie obowiązkowej według formatu ustrukturyzowanego. W nocie ustrukturyzowanej (por. tabela 20) wykazano wyłącznie dane obowiązkowe, czyli łączne dla poszczególnych pozycji oznaczonych literami, nie podano danych uszczegóławiających, w związku z tym nie są też wskazane artykuły z ustawy o podatku dochodowym, informacje nie zostały podzielone na zyski kapitałowe i inne.

Tabela 20. Nota podatkowa ustrukturyzowana (w tys. zł)

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	Art.	Ust.	Pkt	Lit.	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów
<b>A. Zysk (strata) brutto za dany rok</b>	7112								7140		
B. Przychody zwolnione z opodatkowania (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/ stratą dla celów podatkowych), w tym:	1710								10		
Pozostałe (Możliwość łącznego podania różnic o wartościach niższych niż 20 000 zł)	1710								10		
C. Przychody niepodlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, w tym:											

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	Art.	Ust.	Pkt	Lit.	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów
D. Przychody podlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, ujęte w księgach rachunkowych lat ubiegłych, w tym:											
E. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych), w tym:	1699								351		
Pozostałe (Możliwość łącznego podania różnic o wartościach niższych niż 20 000 zł)	1699								351		
F. Koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku, w tym:											
G. Koszty uznawane za koszty uzyskania przychodów w roku bieżącym ujęte w księgach lat ubiegłych, w tym:	274								830		
Pozostałe (Możliwość łącznego podania różnic o wartościach niższych niż 20 000 zł)	274								830		
H. Strata z lat ubiegłych, w tym:											
I. Inne zmiany podstawy opodatkowania, w tym:											

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	Art.	Ust.	Pkt	Lit.	Wartość łączna	Z zysków kapitałowych	Z innych źródeł przychodów
<b>J. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym</b>	6850								6651		
<b>K. Podatek dochodowy</b>	1302								1264		

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Notę z informacji dodatkowej wypełnioną przez spółkę prezentuje tabela 21.

Tabela 21. Nota podatkowa z informacji dodatkowej – nieustrukturyzowana (w tys. zł)

Podatek dochodowy bieżący	1.01–31.12.2022	1.01–31.12.2021
<b>1. Zysk (strata) brutto</b>	<b>7 112</b>	<b>7 140</b>
2. Różnice pomiędzy zyskiem (stratą) brutto a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym (wg tytułów)		
<b>Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów</b>	<b>1 699</b>	<b>351</b>
– niezapłacone noty obciążeniowe	38	9
– niewypłacone wynagrodzenia i ZUS	272	102
– rezerwa na usługi księgowo i badanie SF	50	25
– pozostałe rezerwy		–
– pozostałe koszty NKUP	66	79
– odpisy aktualizujące	–	124
– różnice kursowe	88	1
– spisane należności	14	11
– odsetki zarachowane	361	
– amortyzacja niepodatkowa	810	
<b>Koszty podatkowe niezaliczone do kosztów rachunkowych</b>	<b>274</b>	<b>830</b>
– zapłacone wynagrodzenia i ZUS	102	81
– amortyzacja podatkowa	–	319
– wykorzystane rezerwy	–	414
– noty zapłacone	9	16
– leasing	163	–
<b>Przychody księgowo niezaliczane do podatkowych</b>	<b>1 710</b>	<b>10</b>
– niezapłacone noty obciążeniowe	–	–
– rozwiązane rezerwy	11	9
– różnice kursowe	80	1
– odsetki zarachowane	742	–
– dotacje	727	

<b>Podatek dochodowy bieżący</b>	<b>1.01–31.12.2022</b>	<b>1.01–31.12.2021</b>
– rozwiązane rezerwy	110	
– pozostałe	40	
<b>Przychody podatkowe niezaliczone do księgowych</b>	<b>23</b>	<b>–</b>
– niezapłacone noty obciążeniowe	–	–
– rozwiązane rezerwy	–	–
– faktura korygująca wystawiona w styczniu	23	–
<b>Odliczenie od dochodu (np. darowizny)</b>	<b>–</b>	<b>–</b>
– darowizny	–	–
– inne	–	–
<b>Dochód podatkowy</b>	<b>6 850</b>	<b>6 651</b>
Wykorzystane straty podatkowe	–	–
<b>3. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym</b>	<b>6 850</b>	<b>6 651</b>
4. Podatek dochodowy według stawki 19%	1 302	1 264
5. Zwiększenia, zaniechania, zwolnienia, odliczenia i obniżki podatku	–	–
<b>6. Podatek dochodowy bieżący ujęty (wykazany) w deklaracji podatkowej okresu, w tym:</b>	<b>1 302</b>	<b>1 264</b>
– wykazany w rachunku zysków i strat	1 302	1 264
– dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny	–	–
– dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły wartość firmy lub ujemną wartość firmy	–	–

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Jak widać z powyższego sprawozdania dla roku 2022, obliczenie podstawy opodatkowania przedstawia się następująco: zysk brutto w kwocie 7 112 tys. zł jest korygowany o:

- 1) koszty:
  - a) korekta na plus, są to koszty niestanowiące kosztu uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych równe 1 699 tys. zł;
  - b) korekta na minus, są to koszty podatkowe niezaliczane do rachunkowych równe 274 tys. zł;
- 2) przychody:
  - a) korekta na minus, czyli przychody księgowe niezaliczane do podatkowych w wartości 1 710 tys. zł;
  - b) korekta na plus, czyli przychody podatkowe niezaliczane do księgowych w wartości 23 tys. zł.
- 3) w powyższym przykładzie brak odliczeń od dochodu.



Po tych korektach wyliczono dochód podatkowy równy 6 850 tys. zł. Podatek dochodowy bieżący obliczany według stawki podstawowej 19% wynosi 1 302 zł i dotyczy tylko działalności kontynuowanej<sup>84</sup>.

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu (NKUP) stanowią w 2022 roku znaczącą wartość 1 699 tys. zł (por. tabela 22 i wykres 1), a największa kwota to amortyzacja niepodatkowa równa 810 tys. zł, czyli nadwyżka amortyzacji obliczonej zgodnie z ustawą o rachunkowości nad amortyzacją według przepisów podatkowych z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W spółce wyłączono zatem nadwyżkę amortyzacji bilansowej nad amortyzacją podatkową, co stanowi odwrócenie trendu z 2021, kiedy to była wyższa wartość amortyzacji podatkowej<sup>85</sup>. Drugą co do wielkości kwotę stanowią naliczone i niezapłacone odsetki – 361 tys. zł, oraz kolejną – niewypłacone wynagrodzenia i ZUS w wartości 272 tys. zł. Tytuły poszczególnych kosztów niestanowiących kosztu uzyskania przychodu różnią się między rokiem 2022 a rokiem 2021. Należy zauważyć też, że ich wartość znacznie wzrosła w 2022 roku.

Tabela 22. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (w tys. zł) – proporcja

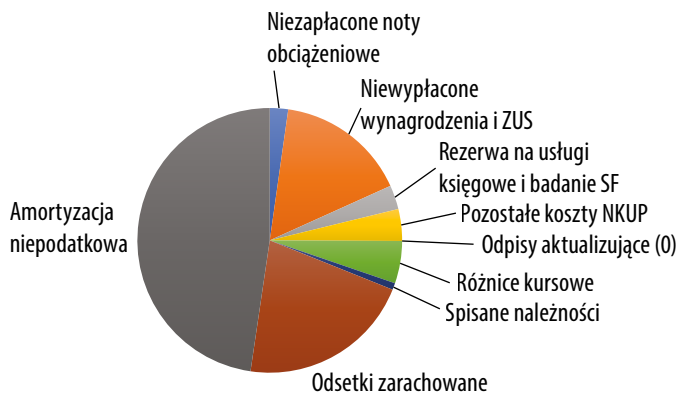
Koszty niestanowiące kosztu uzyskania przychodu	2022	Procentowy udział w kwocie łącznej 2022	2021	Procentowy udział w kwocie łącznej 2021
Niezapłacone noty obciążeniowe	38	2,2%	9	2,6%
Niewypłacone wynagrodzenia i ZUS	272	16,0%	102	29,1%
Rezerwa na usługi księgowo i badanie SF	50	2,9%	25	7,1%
Pozostałe koszty NKUP	66	3,9%	79	22,5%
Odpisy aktualizujące	0	0	124	35,3%
Różnice kursowe	88	5,2%	1	0,3%
Spisane należności	14	0,8%	11	3,1%
Odsetki zarachowane	361	21,2%	0	0,0%
Amortyzacja niepodatkowa	810	47,7%	0	0,0%
<b>Razem</b>	<b>1 699</b>	<b>100%</b>	<b>351</b>	<b>100%</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

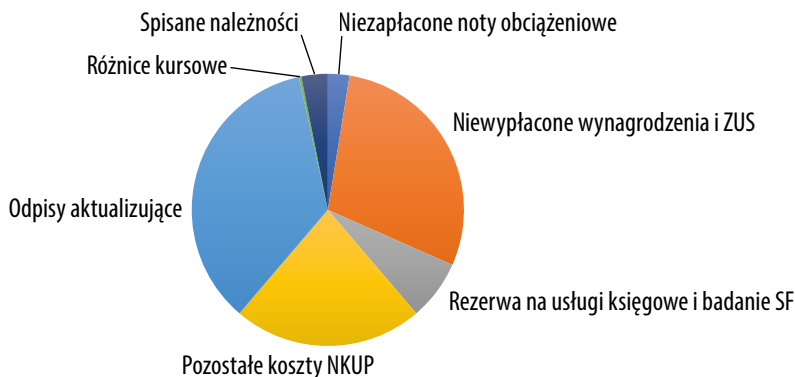
84 Nie występuje działalność zaniechana.

85 W 2021 roku nadwyżka ta jest pokazana w pozycji koszty podatkowe niezaliczane do kosztów rachunkowych (w 2021 roku wartość 319 tys. zł).

### Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów w 2022 roku



### Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów w 2021 roku



Wykres 1. Udział poszczególnych kosztów w kosztach niestanowiących kosztu uzyskania przychodu

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

W 2022 roku drugą co do wielkości pozycją łączną, korygującą zysk brutto do podstawy opodatkowania są przychody księgowe niezaliczane do podatkowych, w roku poprzednim nie stanowiły one znaczącej pozycji (por. tabela 23 i wykres 2). Znaczące pozycje w 2022 roku, wpływające na tak wysoką wartość tej korekty, to dotacje równe 727 tys. zł oraz odsetki naliczone i nieotrzymane 742 tys. zł, na koniec 2021 roku pozycje te w ogóle nie występowały.

Tabela 23. Przychody księgowe niezaliczane do podatkowych (w tys. zł) – proporcja

Przychody księgowe niezaliczane do podatkowych	2022	Procentowy udział w kwocie łącznej 2022	2021	Procentowy udział w kwocie łącznej 2021
Rozwiązane rezerwy	11	0,6%	9	90,0%
Różnice kursowe	80	4,7%	1	10,0%
Odsetki zarachowane	742	43,4%	0	0,0%
Dotacje	727	42,5%	0	0,0%
Rozwiązane rezerwy	110	6,4%	0	0,0%
Pozostałe	40	2,3%	0	0,0%
<b>Razem</b>	<b>1710</b>	<b>100,0%</b>	<b>10</b>	<b>100,0%</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

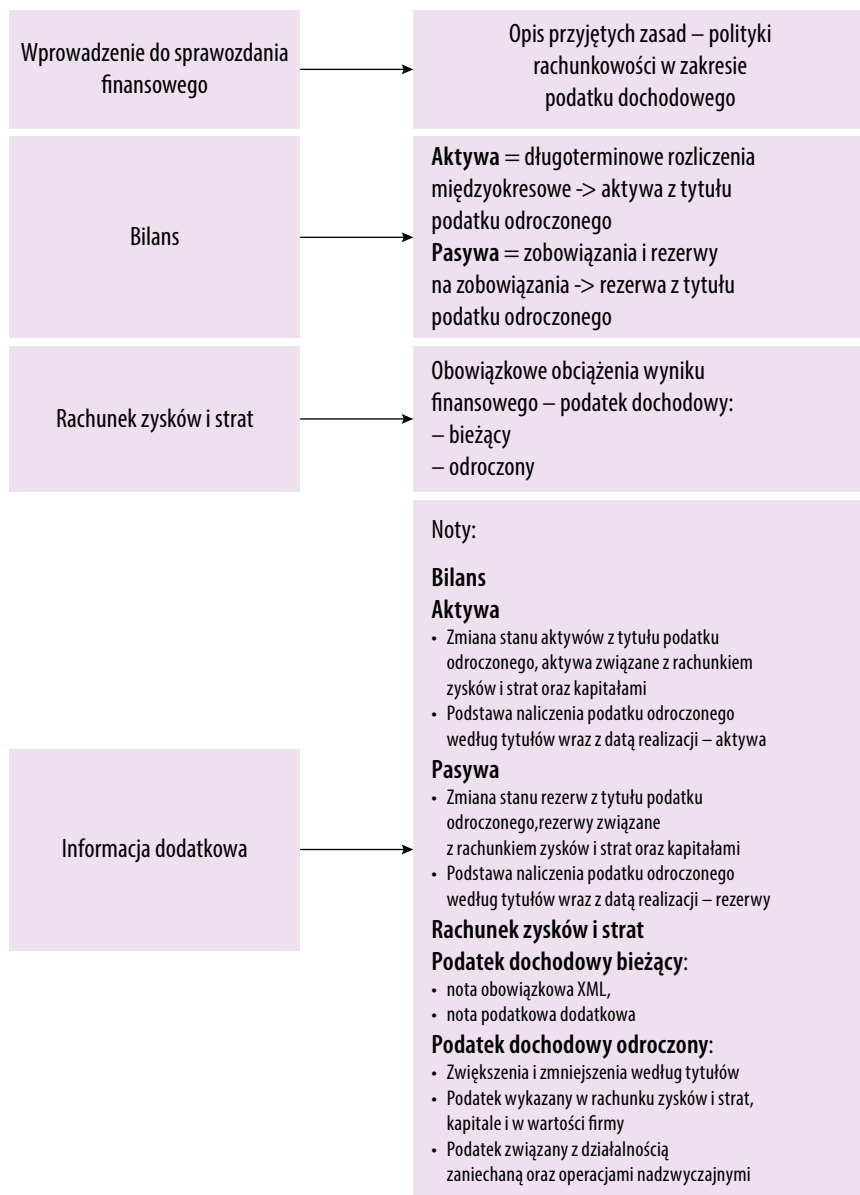


Wykres 2. Przychody księgowe niezaliczane do podatkowych 2022 rok

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe za 2022 rok – Pointpack SA.

Przychody księgowe niepodatkowe wzrosły bardzo istotnie, w roku 2021 wynosiły łącznie tylko 10 tys. zł, natomiast w 2022 roku ich wartość wynosiła aż 1 710 tys. zł.

W badanej spółce zastosowano model ujawnień informacji dotyczących podatku dochodowego zgodny z ustawą o rachunkowości, natomiast informacja dodatkowa jest bardzo rozbudowana i zawiera elementy wymagane przez KSR nr 2 (por. rysunek 21).



Rysunek 21. Model prezentacji informacji o podatku dochodowym w badanej spółce – sprawozdanie zgodne z ustawą o rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdania finansowego jednostkowego za 2022 rok – Pointpack SA.

We wprowadzeniu ujawniono ogólne zasady dotyczące identyfikacji i wyceny podatku dochodowego, natomiast w bilansie przedstawiono aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego. Rachunek zysków i strat zawiera kwoty podatku bieżącego

i odroczonego obciążające wynik finansowy danego okresu obrachunkowego. Natomiast w informacji dodatkowej przedstawiono:

- 1) noty do bilansu: zmiana stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego oraz podstawa obliczenia tych aktywów i rezerw w podziale na tytuły;
- 2) noty do rachunku zysków i strat – w podziale na podatek bieżący i odroczony; dla podatku bieżącego tzw. nota podatkowa, czyli przejście od zysku brutto do podstawy opodatkowania według tytułów obliczenie podatku bieżącego; dla podatku odroczonego zmiana stanu wpływająca na rachunek zysków i strat z uwzględnieniem części przypadającej na działalność zaniechaną oraz operacje nadzwyczajne (obydwie te kategorie w badanej spółce nie wystąpiły); zmiany stanu prezentowane są z uwzględnieniem tytułów. Wydzielono podatek odroczony prezentowany w rachunku zysków i strat w kapitale oraz w wartości firmy<sup>86</sup>.

### **3.3. Prezentacja i ujawnianie informacji o podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF**

#### **3.3.1. Prezentacja w bilansie i rachunku zysków i strat**

Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR/MSSF w odniesieniu do prezentacji i ujawniania informacji o podatku dochodowym stosują uregulowania zawarte w MSR 12, obejmującym swoim zakresem zarówno podatek bieżący, jak i odroczony. Z punktu widzenia prezentacji bardzo istotny jest także MSR 1, określający minimum informacji wykazywanych w podstawowych elementach sprawozdania finansowego – bilansie i rachunku zysków i strat. Zgodnie z tym standardem w bilansie (sprawozdaniu z sytuacji finansowej) – w odniesieniu do podatku dochodowego – obowiązują następujące zasady:

- 1) należności podatkowe i zobowiązania podatkowe powinny być prezentowane oddzielnie od pozostałych należności i zobowiązań;
- 2) należności i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku powinny być wyodrębnione z należności i zobowiązań z tytułu bieżącego podatku dochodowego;
- 3) jeśli jednostka dzieli w sprawozdaniach finansowych aktywa i zobowiązania na krótkoterminowe i długoterminowe, to nie powinna zaliczać aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego do aktywów lub zobowiązań krótkoterminowych.

<sup>86</sup> Podatek odroczony ujmowany w wartości firmy w badanym roku nie wystąpił.

W rachunku wyników – sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w odniesieniu do podatku dochodowego, należy odrębnie zaprezentować jedynie łączne obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatków. Zgodnie z MSR 1 prezentuje się łączną kwotę obejmującą sumy:

- 1) zysku lub straty po opodatkowaniu na działalności zaniechanej, oraz
- 2) zysku lub straty po opodatkowaniu ujętej w momencie przeszacowania do wartości godziwej lub w momencie zbycia aktywów lub grupy aktywów netto do zbycia.

Należy (por. par. 90 MSR 1) również przedstawić w sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej kwotę podatku dochodowego odnoszącą się do poszczególnych składników innych całkowitych dochodów, także w zakresie korekt wynikających z przeklasyfikowania. Jednostka może wybrać jeden z dwóch modeli prezentacji, tj. przedstawić składniki innych całkowitych dochodów w wartości zmniejszonej, uwzględniającej skutki podatkowe, lub w wartości przed ujęciem skutków podatkowych i wtedy przedstawia łączną kwotę podatku dochodowego dla tych składników<sup>87</sup>.

Ani MSR 1, ani MSR 12 nie wskazują, w jakiej pozycji bilansu należy zaprezentować aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego, a dodatkowo nie zawierają szczególnych wytycznych co do prezentacji podatku dochodowego w rachunku wyników. Bieżący i odroczonego podatek ujmuje się jako przychód lub koszt uwzględniany w zyskach lub stratach danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z:

- 1) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane, w tym samym lub w innym okresie, w innych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym, a nie jako zyski lub straty (zob. par. od 61a do 65 MSR 12);
- 2) połączenia jednostek (zob. par. 66–68 MSR 12).

MSR 12 koncentruje się na ujawnieniach informacji o podatku dochodowym w notach.

### 3.3.2. Ujawnienia w notach

Zgodnie z MSR 12 sposób ujęcia bieżących i odroczonego skutków podatkowych danej transakcji lub innego zdarzenia musi być spójny ze sposobem ujęcia samej transakcji. Podstawowe składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) ujawnia się oddzielnie. MSR 12 nie zawiera wytycznych odnośnie do specjalnej noty podatkowej<sup>88</sup>.

<sup>87</sup> Jeżeli jednostka zdecyduje się na opcję drugą, to „przypisuje ona podatek między składniki, które mogą następnie zostać przeklasyfikowane do sekcji dotyczącej zysków lub strat, i składniki, które nie zostaną następnie przeklasyfikowane do sekcji dotyczącej zysków lub strat” (par. 91 MSR 1).

<sup>88</sup> „Ministerstwo Finansów informuje, iż struktury logiczne oraz format sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSR obecnie nie będą opublikowane w Biuletynie Informacji Publicznej

Tak jak wspomniano wcześniej, zgodnie z tym standardem podstawowe składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) prezentuje się oddzielnie, oprócz tego oddzielnie ujawnia się:

- 1) łączny bieżący i odroczony podatek dotyczący pozycji kapitału własnego (por. par. 62a MSR 12);
- 2) kwotę podatku dochodowego dla każdego składnika innych całkowitych dochodów (por. par. 62 MSR 12 i MSR 1);
- 3) wyjaśnienie związków zachodzących między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto;
- 4) wyjaśnienie zmian stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu obrotowego;
- 5) kwotę<sup>89</sup> ujemnych różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych, w związku z którymi nie ujęto w sprawozdaniu z sytuacji finansowej składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- 6) łączną kwotę różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i z udziałami we wspólnych ustaleniach umownych, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. par. 39 MSR 12);
- 7) dodatkowe informacje dla każdej różnicy przejściowej i każdego rodzaju nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej, czyli np. kwotę aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujętą w sprawozdaniu z sytuacji finansowej za prezentowany okres, kwotę przychodu lub obciążenia z tytułu odroczonego podatku ujętą w zyskach lub stratach<sup>90</sup>;
- 8) informacje dotyczące działalności zaniechanej w zakresie obciążeń podatkowych;
- 9) kwotę skutków podatkowych dywidendy dla udziałowców, jeśli została zaproponowana lub zadeklarowana przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, ale nie jest ujęta w sprawozdaniu finansowym jako zobowiązanie;
- 10) dodatkowo informacje o podatku odroczonym w razie połączenia jednostek.

Składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) mogą zawierać:

- 1) bieżące obciążenie podatkowe (przychód podatkowy);
- 2) korekty ujęte w sprawozdaniu danego okresu, dotyczące bieżącego podatku za poprzednie okresy;

---

Ministerstwa Finansów. Emitenci stosują format określony w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815. Format ten nie narzuca struktury noty podatkowej, a dane wykazywane w informacji dodatkowej muszą spełniać wymogi określone w MSR 12 – zarówno w zakresie prezentowania podatku bieżącego, jak i odroczonego” (Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, 2019).

<sup>89</sup> Oraz jeśli występuje – to również data wygaśnięcia.

<sup>90</sup> Jeśli nie wynika ona w sposób oczywisty z kwot ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

- 3) kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego powstania i odwrócenia się różnic przejściowych;
- 4) kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego zmian stawek podatkowych lub nałożenia nowych podatków;
- 5) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu bieżącego obciążenia podatkowego;
- 6) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu odroczonego obciążenia podatkowego;
- 7) obciążenie z tytułu podatku odroczonego spowodowane częściowym odpisaniem lub odwróceniem poprzednich odpisów aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z par. 56 MSR 1;
- 8) kwotę obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) dotyczącego tych zmian w zasadach rachunkowości i błędów, które zostały uwzględnione w zysku lub stracie danego okresu, zgodnie z MSR 8.

### 3.3.3. Ilustracja praktyczna

W celu praktycznego zilustrowania prezentacji i ujawniania informacji o podatku dochodowym i bieżącym w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na podstawie międzynarodowych standardów (MSR/MSSF) wykorzystano jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki MLP za rok 2022, ogłoszone w 2023.

W jego części wstępnej zawarto opis ważniejszych stosowanych zasad rachunkowości, w tym części dotyczącej podatku dochodowego, która zawiera opis, jak kalkulowany i prezentowany jest podatek bieżący oraz podatek odroczony. „Podatek dochodowy wykazany w wyniku finansowym obejmuje część bieżącą i część odroczoną. Podatek dochodowy ujmowany jest w wyniku finansowym, z wyjątkiem kwot związanych z pozycjami rozliczanyymi bezpośrednio z innymi całkowitymi dochodami” (Raport roczny jednostkowy MLP Group S.A. za rok zakończony 31 grudnia 2022, s. 35). Podatek bieżący liczony jest według stawek obowiązujących na koniec okresu, natomiast aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego oblicza się według stawek podatkowych, które zgodnie z aktualną wiedzą na ten temat będą obowiązywać w okresie, w którym zrealizuje się aktywo lub rozwiązana zostanie rezerwa z tytułu podatku odroczonego. Podatek odroczony liczony jest z zastosowaniem metody zobowiązania bilansowego na podstawie różnic przejściowych między wartością księgową pozycji bilansowych a ich wartością podatkową. Spółka nie tworzy rezerw na różnice



dotyczące: wartości firmy, której amortyzacja nie jest uznawana za koszt uzyskania przychodu dla celów podatkowych, początkowego ujęcia aktywów lub pasywów, jeśli nie wpływają ani na zysk księgowy, ani na dochód do opodatkowania, różnic związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych w zakresie, w którym nie jest prawdopodobne, że zostaną one zrealizowane w dającej się przewidzieć przyszłości. Obliczenie podatku odroczonego oparte jest na przewidywaniach w zakresie sposobu realizacji wartości księgowej aktywów i pasywów, dotyczy to zarówno wartości aktywów, jak i rezerw z tytułu podatku odroczonego. „Aktywa z tytułu podatku odroczonego są ujmowane do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na realizację różnic przejściowych<sup>91</sup> [...] Podatek dochodowy z tytułu wypłaty dywidendy jest ujmowany w momencie wystąpienia zobowiązania do wypłaty tej dywidendy” (Raport roczny jednostkowy MLP Group S.A. za rok zakończony 31 grudnia 2022, 2023).

Bilans, czyli zgodnie z terminologią międzynarodowych standardów, jednostkowe sprawozdanie z sytuacji finansowej, prezentuje aktywa i pasywa. W roku 2022 (por. tabela 24) nie występują w aktywach trwałe aktywa z tytułu podatku odroczonego<sup>92</sup>, co spowodowane jest kompensatą ich wartości z rezerwami z tytułu podatku odroczonego, o czym będzie mowa w dalszej części rozdziału.

W aktywach obrotowych prezentowane są krótkoterminowe należności z tytułu podatku dochodowego i dotyczą one bieżących rozliczeń podatku dochodowego bieżącego podlegającego zwrotowi od urzędu skarbowego. W informacji dodatkowej nie przedstawiono więcej szczegółów na temat należności z tytułu podatku niż kwoty, które są ujęte w bilansie (por. tabela 25).

Tabela 24. Fragment bilansu – aktywa

Jednostkowe sprawozdanie z sytuacji finansowej (w tys. zł)

	na dzień 31 grudnia	Nota	2022	2021
<b>Aktywa trwałe</b>				
Wartości niematerialne			29	79
Rzeczowe aktywa trwałe			273	206
Długoterminowe aktywa finansowe w jednostkach powiązanych	12		123 465	123 450
Inwestycje finansowe długoterminowe	13		942 187	768 959
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>16</b>		<b>–</b>	<b>2 846</b>
Pozostałe inwestycje długoterminowe			632	3 666
<b>Aktywa trwałe razem</b>			<b>1 066 586</b>	<b>899 206</b>

91 Zgodnie z raportem spółki „Aktywa z tytułu podatku odroczonego obniża się w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu do opodatkowania wystarczającego do częściowego lub całkowitego zrealizowania różnic przejściowych. Takie obniżki koryguje się w górę, w zakresie, w jakim uzyskanie wystarczającego dochodu do opodatkowania staje się prawdopodobne”.

92 Pozycja ta występowała w spółce w roku poprzednim – 2021.

	<i>na dzień 31 grudnia</i>	<i>Nota</i>	<b>2022</b>	<b>2021</b>
<b>Aktywa obrotowe</b>				
Inwestycje krótkoterminowe	14		–	49 480
Należności z tytułu podatku dochodowego	17		8	186
Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe	17		5 392	3 059
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty	18		200 042	92 192
<b>Aktywa obrotowe inne niż przeznaczone do sprzedaży lub do wydania właścicielom</b>			<b>205 442</b>	<b>144 917</b>
<b>Aktywa obrotowe razem</b>			<b>205 442</b>	<b>144 917</b>
<b>Aktywa razem</b>			<b>1 272 028</b>	<b>1 044 123</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Tabela 25. Fragment informacji dodatkowej – należności (w tys. zł)

	<i>na dzień 31 grudnia</i>	<b>2022</b>	<b>2021</b>
Należności:		3 117	1 662
Z tytułu dostaw i usług od jednostek powiązanych			
Z tytułu dostaw i usług od innych jednostek		4	38
Z tytułu podatków i ubezpieczeń społecznych		56	108
Rozliczenia międzyokresowe		1 969	1 212
Pozostałe		246	39
<b>Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe</b>		<b>5 392</b>	<b>3 059</b>
Należności z tytułu podatku dochodowego		8	186
<b>Należności krótkoterminowe</b>		<b>5 400</b>	<b>3 245</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

W pasywach bilansu (por. tabela 26) w zobowiązaniach długoterminowych przedstawiono rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli występują zobowiązania z tytułu podatku dochodowego bieżącego, ujęte są razem z innymi zobowiązaniami w pozycji krótkoterminowej zobowiązania z tytułu dostaw i usług pozostałe. Nota 23 z informacji dodatkowej (por. tabela 27) przeznaczona jest dla zobowiązań krótkoterminowych z tytułu dostaw i usług i pozostałych – nie wykazano osobno zobowiązań związanych z podatkiem dochodowym, można z tego wnioskować, że zobowiązania takie nie wystąpiły.

Tabela 26. Fragment bilansu – pasywa (w tys. zł)

	<i>na dzień 31 grudnia</i>	Nota	2022	2021
<b>Kapitał własny</b>		19		
Kapitał zakładowy			5 999	5 344
Nadwyżka z emisji akcji powyżej ich wartości nominalnej			485 348	304 025
Kapitał rezerwowy			4 194	4 194
Kapitał zapasowy			65 097	65 097
Zyski zatrzymane, w tym:			57 688	34 666
Zysk (strata) z lat ubiegłych			34 666	16 688
Zysk netto			23 022	17 978
<b>Kapitał własny przypisywany właścicielom Jednostki</b>			<b>618 326</b>	<b>413 326</b>
<b>Kapitał własny razem</b>			<b>618 326</b>	<b>413 326</b>
<b>Zobowiązania długoterminowe</b>				
Zobowiązania z tytułu pożyczek oraz innych instrumentów dłużnych	21		586 751	527 333
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	16		784	–
<b>Zobowiązania długoterminowe razem</b>			<b>587 535</b>	<b>527 333</b>
<b>Zobowiązania krótkoterminowe</b>				
Zobowiązania z tytułu pożyczek oraz innych instrumentów dłużnych	21		57 044	94 520
Zobowiązania z tytułu świadczeń pracowniczych	22		1 065	4 432
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe	23		8 058	4 512
<b>Zobowiązania krótkoterminowe inne niż przeznaczone do sprzedaży</b>			<b>66 167</b>	<b>103 464</b>
<b>Zobowiązania krótkoterminowe razem</b>			<b>66 167</b>	<b>103 464</b>
<b>Zobowiązania ogółem</b>			<b>653 702</b>	<b>630 797</b>
<b>Pasywa razem</b>			<b>1 272 028</b>	<b>1 044 123</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Tabela 27. Nota z informacji dodatkowej dla zobowiązań z tytułu dostaw, usług i pozostałych (w tys. zł)

	<i>na dzień 31 grudnia</i>	2022	2021
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług wobec pozostałych jednostek		666	393
Zobowiązania z tytułu podatków i ubezpieczeń społecznych		211	134
Rozliczenia międzyokresowe kosztów		7 059	3 979
Zobowiązania inwestycyjne i inne		122	6
<b>Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe</b>		<b>8 058</b>	<b>4 512</b>
<b>Zobowiązania krótkoterminowe</b>		<b>8 058</b>	<b>4 512</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Zgodnie z budżetami podatkowymi spółka przyjęła, że w przyszłości będzie możliwe odliczenie straty i rozpoznaje aktywa z tytułu podatku odroczonego od straty

podatkowej. Spółka przyjęła zasadę, że nie rozpoznaje podatku odroczonego z tytułu posiadanych udziałów w spółkach zależnych.

Dla aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego ujętych w bilansie w informacji dodatkowej jest jedna nota nr 16 (por. tabela 28). W nocie tej przedstawiono dane za rok bieżący oraz dane porównawcze dotyczące aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego według tytułów różnic przejściowych. Jako największe różnice przejściowe dla rozpoznania aktywów z tytułu podatku odroczonego w 2022 roku zidentyfikowano:

- 1) stratę podatkową, od której utworzone zostało aktywo z tytułu podatku odroczonego w wartości 467 tys. zł;
- 2) obligacje, które były podstawą dla utworzenia aktywów 416 tys. zł.

Pozostałe tytuły zebrano razem i przedstawiono w pozycji łącznej – jest to wartościovio największa kwota, od której utworzono aktywa z tytułu podatku odroczonego w wartości 3 369 tys. zł. Różnica przejściowa dotycząca pożyczek udzielonych i otrzymanych stanowi podstawę do utworzenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego w wartości 5 036 tys. zł. Spółka skorzystała z możliwości kompensaty aktywów i rezerw, dlatego w pasywach bilansu prezentowana jest wartość netto (wynikająca z wyliczenia rezerwa minus aktywa), wartość ta jest równa 784 tys. zł, tj. nadwyżka rezerwy nad aktywami (por. fragmenty sprawozdania z sytuacji finansowej powyżej), natomiast w aktywach z tytułu podatku odroczonego wykazane jest zero.

W drugiej części noty ujęta została zmiana stanu między bilansem otwarcia 2022 roku a bilansem zamknięcia 2022 roku – ta wartość prezentowana jest w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy.

Wyliczenie dla 2022 roku (dane liczbowe przedstawione są w tabeli 28):

- 1) aktywa z tytułu podatku odroczonego utworzone od pożyczek w bilansie zamknięcia (BZ) wynosiły zero, natomiast w bilansie otwarcia (BO) mają wartość 351 tys. zł, zatem różnica wynosi aktywa minus 351 tys. zł plus rezerwa z tytułu podatku odroczonego z bilansu zamknięcia minus 5 036 tys. zł, co daje kwotę różnicy minus 5 387 tys. zł;
- 2) aktywa utworzone od straty dają następującą różnicę BZ 467 tys. zł minus BO 430 tys. zł, czyli różnica 37 tys. zł;
- 3) pozostałe aktywa BZ 3 369 tys. zł minus BO 1 584 tys. zł, co daje różnicę 1 785 tys. zł;
- 4) aktywa z tytułu podatku odroczonego utworzone od obligacji składają się na różnicę o wartości minus 65 tys. zł (według obliczenia BZ 416 tys. zł minus BO 481 tys. zł);
- 5) razem różnica do ujęcia w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy odroczonego jest równa 3 630 tys. zł w rachunku wykazywana ze znakiem minus – ponieważ per saldo wzrosły rezerwy z tytułu podatku odroczonego; wzrost rezerw ujmowany jest po stronie Ma i w korespondencji z kontem wynikowym dla podatku odroczonego po stronie Wn, czyli zmniejsza wartość zysku brutto w rachunku zysków i strat.

Tabela 28. Aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego oraz zmiana stanu BO i BZ (w tys. zł)

	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		Rezerwy z tytułu odroczonego Podatku dochodowego		Wartość netto	
	31 grudnia 2022	31 grudnia 2021	31 grudnia 2022	31 grudnia 2021	31 grudnia 2022	31 grudnia 2021
<i>na dzień</i>						
Pożyczki udzielone i otrzymane	–	351	5036	–	5036	(351)
Strata podatkowa	467	430	–	–	(467)	(430)
Pozostałe	3369	1584	–	–	(3369)	(1584)
Obligacje	416	481	–	–	(416)	(481)
<b>Aktywa / rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>4252</b>	<b>2846</b>	<b>5036</b>	<b>–</b>	<b>784</b>	<b>(2846)</b>
			<b>Zmiany ujęte w rachunku zysków lub strat</b>		<b>Zmiany ujęte w rachunku zysków lub strat</b>	
	<b>1 stycznia 2021</b>			<b>31 grudnia 2021</b>		<b>31 grudnia 2022</b>
Pożyczki udzielone i otrzymane	(234)	(117)	(351)	5387	5036	
Strata podatkowa	(1141)	711	(430)	(37)	(467)	
Pozostałe	(782)	(802)	(1584)	(1785)	(3369)	
Obligacje	(459)	(22)	(481)	65	(416)	
	<b>(2616)</b>	<b>(230)</b>	<b>(2846)</b>	<b>3630</b>	<b>784</b>	

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Jeśli chodzi o prezentację informacji o podatku dochodowym w rachunku zysku i strat oraz innych całkowitych dochodach spółka wykazała jedną kwotę podatku (por. tabela 29).

Tabela 29. Fragment rachunku zysków i strat  
Jednostkowy rachunek zysków lub strat oraz inne całkowite dochody (w tys. zł)

za rok zakończony 31 grudnia	Nota	2022	2021
Przychody	6	16 311	20 949
Pozostałe przychody operacyjne	7	177	145
Pozostałe koszty operacyjne	8	(190)	(498)

za rok zakończony 31 grudnia	Nota	2022	2021
Koszty sprzedaży i ogólnego zarządu	9	(22 417)	(20 328)
<b>Zysk/(Strata) na działalności operacyjnej</b>		<b>(6 119)</b>	<b>268</b>
Przychody finansowe	10	53 457	32 469
Koszty finansowe	10	(20 686)	(12 897)
<b>Przychody/(Koszty) finansowe netto</b>		<b>32 771</b>	<b>19 572</b>
<b>Zysk/(Strata) przed opodatkowaniem</b>		<b>26 652</b>	<b>19 840</b>
Podatek dochodowy	11	(3 630)	(1 862)
<b>Zysk z działalności kontynuowanej</b>		<b>23 022</b>	<b>17 978</b>
<b>Zysk netto</b>		<b>23 022</b>	<b>17 978</b>
<b>Zysk netto przypadający na:</b>			
Właścicieli jednostki		23 022	17 978
<b>Całkowite dochody ogółem</b>		<b>23 022</b>	<b>17 978</b>
<b>Całkowite dochody przypadające na:</b>			
Właścicieli jednostki		23 022	17 978
<b>Zysk na akcję</b>	20		
<b>Zysk na jedną akcję zwykłą:</b>			
Podstawowy i rozwodniony (zł) zysk za rok:		1,07	0,87
– przypadający zwykłym akcjonariuszom Jednostki Dominującej			
– zysk na jedną akcję zwykłą		1,07	0,87
<b>Rozwodniony zysk na jedną akcję zwykłą:</b>			
– zysk na jedną akcję zwykłą		1,07	0,87

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Jak widać z powyższego fragmentu rachunku zysków i strat w 2022 roku wystąpiła tylko wartość podatku odroczonego, nie odnotowano bieżącego podatku dochodowego. Szczegółowe rozliczenie podatku z rachunku zysków i strat zawiera tabela 30 z informacji dodatkowej – pierwsza część noty 11.

Oprócz przedstawionego ujęcia podatku dochodowego obowiązkowo również w sprawozdaniu finansowym sporządzanym według międzynarodowych standardów ujawnia się w informacji dodatkowej przejście od zysku brutto przed opodatkowaniem do podstawy opodatkowania i wyliczenia podatku bieżącego. Nie obowiązuje natomiast nota ustrukturyzowana w tym zakresie, zatem jednostka ma większą swobodę prezentacji danych.

Tabela 30. Podatek dochodowy (w tys. zł)

	<i>za rok zakończony 31 grudnia</i>	<b>2022</b>	<b>2021</b>
Podatek dochodowy bieżący		–	2 092
Powstanie/odwrócenie różnic przejściowych		3 630	(230)
<b>Podatek dochodowy</b>		<b>3 630</b>	<b>1 862</b>
		<b>2022</b>	<b>2021</b>
<b>Zysk przed opodatkowaniem</b>		<b>26 652</b>	<b>19 840</b>
Podatek w oparciu o obowiązującą stopę podatkową (19%)		(5 064)	(3 770)
Przychody z tytułu otrzymanej dywidendy		2 045	2 011
Spisanie aktywa od straty podatkowej		399	–
Przychody niebędące przychodami podatkowymi		(9)	–
Koszty niestanowiące kosztów podatkowych		(1 001)	(103)
<b>Podatek dochodowy</b>		<b>(3 630)</b>	<b>(1 862)</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Poniżej druga część noty 11 ze sprawozdania badanej spółki (por. tabela 31).

Tabela 31. Wyliczenie podatku dochodowego bieżącego (w tys. zł)

<b>Wyliczenie podatku dochodowego od osób prawnych</b>	<i>za rok zakończony 31 grudnia</i>	<b>2022</b>	<b>2021</b>
<b>Zysk przed opodatkowaniem</b>		<b>26 652</b>	<b>19 840</b>
<b>Koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów:</b>			
Odsetki naliczone od pożyczek otrzymanych		8 460	3 279
Rezerwa na badanie sprawozdania finansowego, pakietu		211	133
Ujemne różnice kursowe z wyceny		37 182	36 450
Rezerwa na koszty wynagrodzenia Rady Nadzorczej i Zarządu oraz usług doradczych i zarządczych		7 579	8 221
Storno dodatnich różnic kursowych z wyceny bilansu otwarcia		13 630	21 125
Rezerwa na świadczenia pracownicze			15
Naliczone odsetki od obligacji		2 187	2 533
Odsetki budżetowe zapłacone		5	6
Pozostałe		12 892	670
Przekazane darowizny			4
		<b>82 146</b>	<b>72 436</b>
<b>Koszty zwiększające koszty uzyskania przychodów:</b>			
Zapłacone odsetki od pożyczek otrzymanych			–
Wykorzystanie rezerwy na badanie sprawozdania finansowego		133	100
Wykorzystanie rezerwy na koszty wynagrodzenia Zarządu i		8 121	5 742

<b>Wyliczenie podatku dochodowego od osób prawnych</b>	<i>za rok zakończony 31 grudnia</i>	<b>2022</b>	<b>2021</b>
Rady Nadzorczej oraz usług doradczych i zarządczych			
Wykorzystanie rezerwy na odsetki od obligacji		2 533	2 417
Wykorzystanie rezerwy na koszty związane z realizacją umowy deweloperskiej			4 709
Pozostałe		–	
		<b>10 787</b>	<b>12 968</b>
<b>Przychody zwiększające przychody do opodatkowania:</b>			
Spłata odsetek od pożyczek		3 494	9 655
Przychody z tytułu realizacji umowy deweloperskiej		–	6 403
Pozostałe		–	40
		<b>3 494</b>	<b>16 098</b>
<b>Przychody niebędące przychodami do opodatkowania:</b>			
Dodatnie różnice kursowe z wyceny		15 360	13 630
Otrzymana dywidenda		10 764	10 586
Naliczone a niezapłacone odsetki od pożyczek udzielonych		41 039	18 446
Pozostałe		352	8
Storno ujemnych różnic kursowych z wyceny bilansu otwarcia		36 450	37 817
		<b>103 965</b>	<b>80 487</b>
<b>Dochód do opodatkowania</b>		<b>(2 460)</b>	<b>14 919</b>
<b>Odliczenia od dochodu</b>			
Strata z lat ubiegłych		–	(3 911)
<b>Podstawa opodatkowania</b>		<b>–</b>	<b>11 008</b>
<b>Podatek dochodowy</b>		<b>–</b>	<b>2 092</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

W roku 2022 spółka poniosła stratę podatkową, dlatego podatek dochodowy bieżący nie wystąpił. Od straty podatkowej bieżącej zostały policzone aktywa z tytułu podatku odroczonego w wartości 467 tys. zł. W roku 2021 był zysk podatkowy i podatek bieżący wystąpił, co umożliwiło w tym roku odliczenie straty z lat poprzednich.

Wyliczenie podstawy opodatkowania za 2022 rok przedstawia się zatem następująco:

- 1) zysk brutto z rachunku zysków i strat 26 652 tys. zł;
- 2) koszty niestanowiące kosztu uzyskania przychodu stanowią korektę na plus 82 146 tys. zł;
- 3) koszty zmniejszające podstawę opodatkowania to korekta na minus 10 787 tys. zł;
- 4) przychody zwiększające podstawę opodatkowania stanowią korektę na plus 3 494 tys. zł;
- 5) przychody niepodatkowe, czyli korekta na minus 103 965 tys. zł;
- 6) dochód do opodatkowania nie wystąpił, wyliczono stratę podatkową w wartości minus 2 460 tys. zł, zatem za rok 2022 nie wystąpił podatek dochodowy bieżący.



Koszty niestanowiące kosztów uzyskania (por. tabela 32 i wykres 3) znacząco wzrosły w roku 2022, największą pozycję w 2022 roku stanowiły ujemne różnice z wyceny (37 182 tys. zł), dodatkowo nastąpiło storno dodatnich różnic kursowych z bilansu otwarcia (13 630 tys. zł). Oprócz tego wyszczególniono jako znaczącą pozycję odsetki naliczone od pożyczek otrzymanych (8 460 tys. zł) oraz rezerwy na koszty wynagrodzeń, usług doradczych i zarządczych (7 579 tys. zł).

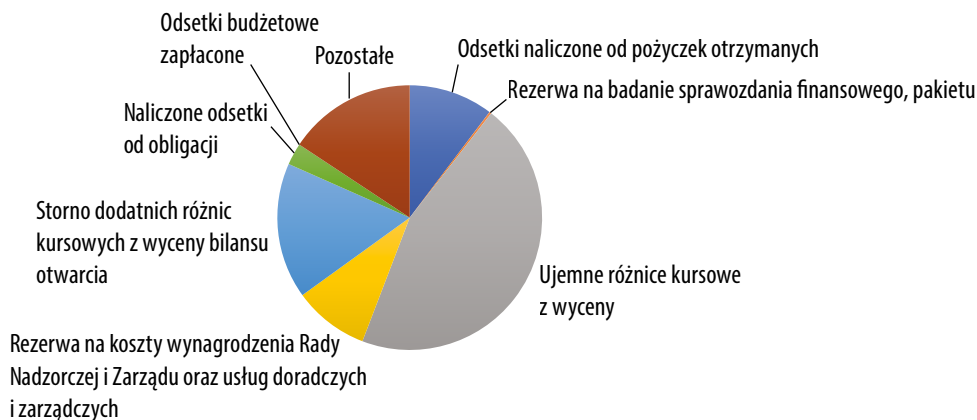
Tabela 32. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (w tys. zł)

Koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów	2022	Udział procentowy w całości 2022	2021	Udział procentowy w całości 2021
Odsetki naliczone od pożyczek otrzymanych	8 460	10,3%	3 279	4,5%
Rezerwa na badanie sprawozdania finansowego, pakietu	211	0,3%	133	0,2%
Ujemne różnice kursowe z wyceny	37 182	45,3%	36 450	50,3%
Rezerwa na koszty wynagrodzenia Rady Nadzorczej i Zarządu oraz usług doradczych i zarządczych	7 579	9,2%	8 221	11,3%
Storno dodatnich różnic kursowych z wyceny bilansu otwarcia	13 630	16,6%	21 125	29,2%
Rezerwa na świadczenia pracownicze		0,0%	15	0,0%
Naliczone odsetki od obligacji	2 187	2,7%	2 533	3,5%
Odsetki budżetowe zapłacone	5	0,0%	6	0,0%
Przekazane darowizny		0,0%	4	0,0%
Pozostałe	12 892	15,7%	670	0,9%
<b>Razem</b>	<b>82 146</b>	<b>100,0%</b>	<b>72 436</b>	<b>100,0%</b>

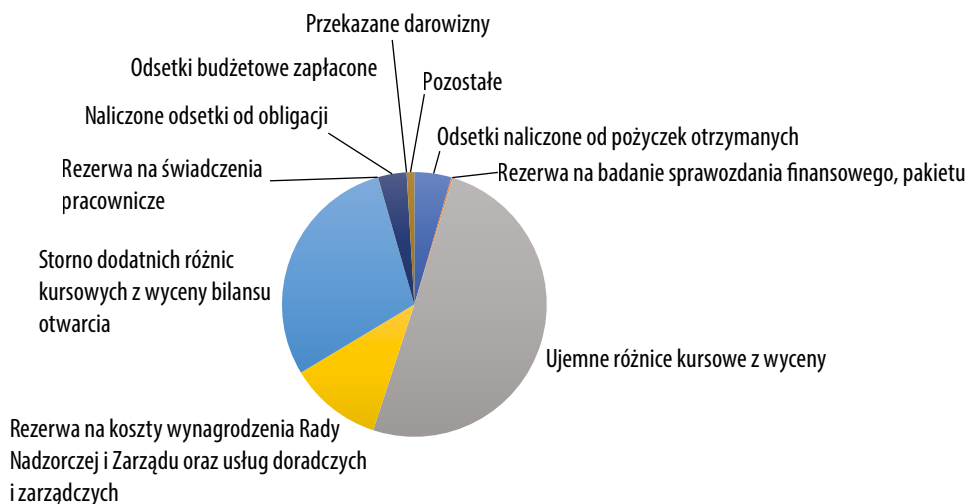
Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

W ramach kosztów zwiększających koszty uzyskania przychodu w roku 2022 zidentyfikowano m.in. wykorzystane rezerwy na koszty wynagrodzeń, usług doradczych i zarządczych (8 121 tys. zł) oraz wykorzystane rezerwy na odsetki od obligacji (2 533 tys. zł).

### Tytuły kosztów niestanowiących kosztów uzyskaniu przychodów w 2022



### Tytuły kosztów niestanowiących kosztów uzyskaniu przychodów w 2021



Wykres 3. Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Podstawa opodatkowania została zwiększona o spłatę odsetek od pożyczek (3 494 tys. zł).

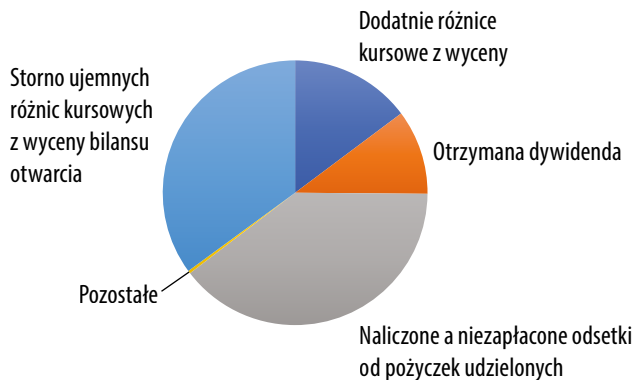
Kolejną pozycją znacząco korygującą wynik bilansowy są przychody niebędące przychodami do opodatkowania (por. tabela 33 i wykres 4). Najważniejsza tytuły w 2022 roku to: dodatnie różnice kursowe z wyceny (15 360 tys. zł) oraz storno ujemnych różnic kursowych (36 450 tys. zł), otrzymana dywidenda (10 764 tys. zł), naliczone i niezapłacone odsetki od pożyczek udzielonych (41 039 tys. zł).

Tabela 33. Przychody niepodatkowe udział procentowy w wartości łącznej, w tys. zł

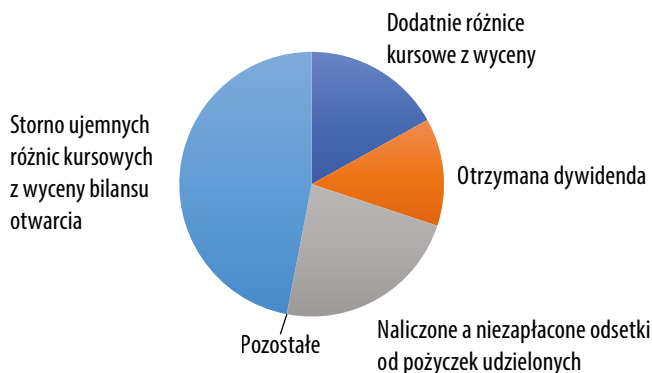
Przychody niebędące przychodami do opodatkowania	2022	Udział procentowy w całości 2022	2021	Udział procentowy w całości 2021
Dodatnie różnice kursowe z wyceny	15 360	14,8%	13 630	16,9%
Otrzymana dywidenda	10 764	10,4%	10 586	13,2%
Naliczone a niezapłacone odsetki od pożyczek udzielonych	41 039	39,5%	18 446	22,9%
Pozostałe	352	0,3%	8	0,0%
Storno ujemnych różnic kursowych z wyceny bilansu otwarcia	36 450	35,1%	37 817	47,0%
<b>Razem</b>	<b>103 965</b>	<b>100,0%</b>	<b>80 487</b>	<b>100,0%</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

### Przychody niepodatkowe według tytułów w 2022 roku



### Przychody niepodatkowe według tytułów w 2021 roku



Wykres 4. Przychody niepodatkowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Badana spółka wykazała dodatkowo kwotę podatku również w rachunku przepływów pieniężnych jako wydzieloną istotną pozycję w ramach działalności operacyjnej. Przepływy policzone są metodą pośrednią, a punktem wyjścia jest zysk brutto, czyli przed opodatkowaniem (por. tabela 34).

Tabela 34. Fragment jednostkowego sprawozdania z przepływów pieniężnych w tys. zł

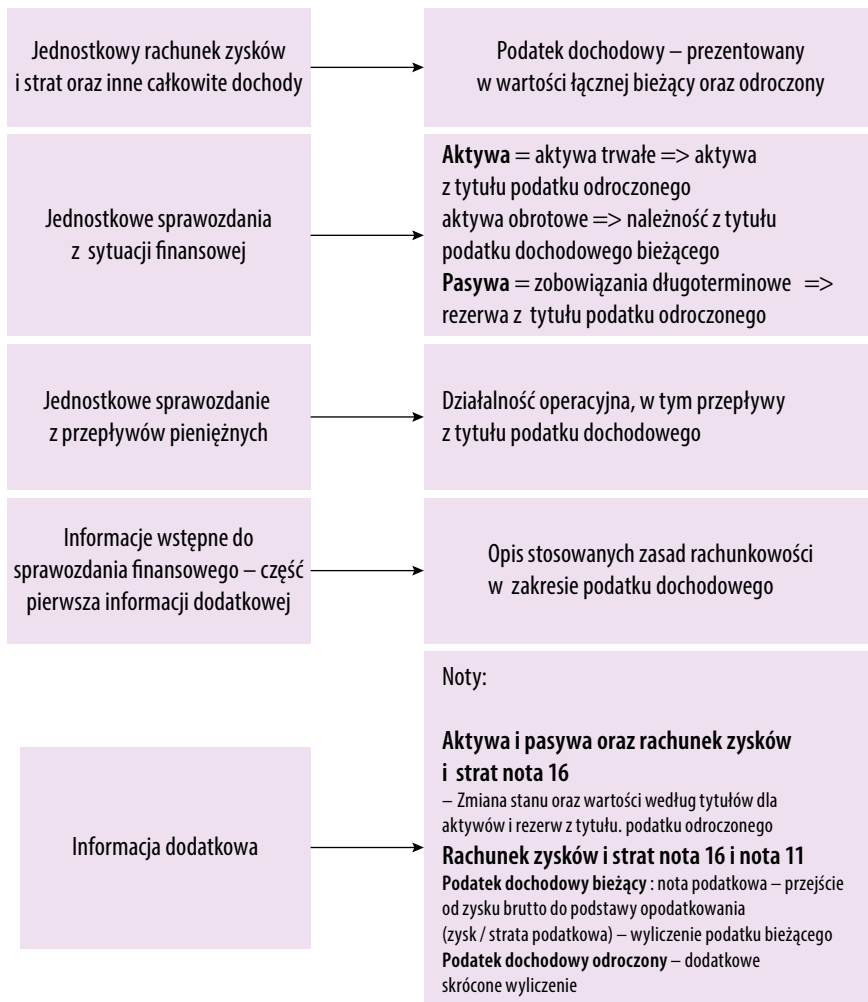
	2022	2021
<b>Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej</b>		
Zysk przed opodatkowaniem	26 652	19 840
Korekty razem, w tym:	(32 422)	(14 163)
Amortyzacja	120	113
Odsetki, netto	(22 050)	(8 643)
Różnice kursowe	(1 029)	(930)
Przychody z tytułu otrzymanej dywidendy	(10 764)	(10 586)
Pozostałe	3 455	(2 866)
Zmiana stanu należności	(2 333)	12 027
Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych i pozostałych	179	(3 278)
<b>Środki pieniężne z działalności operacyjnej</b>	<b>(5 770)</b>	<b>5 677</b>
Podatek dochodowy (zapłacony)/zwrócony	178	(2 278)
<b>Środki pieniężne netto z działalności operacyjnej</b>	<b>(5 592)</b>	<b>3 399</b>

Źródło: Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

Reasumując, w badanej spółce obowiązuje model ujawnień informacji dotyczących podatku dochodowego zgodny z międzynarodowymi standardami (por. rysunek 22).

Jednostkowy rachunek zysków zawiera kwotę podatku dochodowego przypisaną do danego okresu i prezentowany jest w wartości łącznej, tj. bieżący i odroczony razem, uszczegółowienie tej informacji zawierają noty w informacji dodatkowej m.in. przejście od wyniku finansowego brutto do podstawy opodatkowania i wyliczenie podatku bieżącego. W jednostkowym sprawozdaniu z sytuacji finansowej przedstawiono aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego. We wstępnej części informacji dodatkowej zwarte są podstawowe zasady identyfikacji, wyceny i ujmowania podatku dochodowego, natomiast w części szczegółowej informacji zawarto:

- 1) noty do bilansu: zmiana stanu aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego oraz podstawa obliczenia tych aktywów i rezerw w podziale na tytuły;
- 2) noty do rachunku zysków i strat – podatek bieżący i odroczony; dla podatku bieżącego – tzw. nota podatkowa, czyli przejście od zysku brutto do podstawy opodatkowania według tytułów obliczenia podatku bieżącego; dodatkowa nota z obliczeniem podatku dochodowego łącznego.



Rysunek 22. Model prezentacji informacji o podatku dochodowym w badanej spółce – sprawozdanie zgodnie z międzynarodowymi standardami

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022.

## 4. Estoński CIT jako szczególna forma opodatkowania osób prawnych a system rachunkowości

---

### 4.1. Ogólna koncepcja opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek

#### 4.1.1. Geneza opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek i sposób jego implementacji w Polsce

W klasycznym systemie podatku dochodowego funkcjonującym w Polsce opodatkowaniu podlega dochód, który stanowi nadwyżkę przychodów podatkowych nad kosztami ich uzyskania. W modelu tym, jak opisano w rozdziale pierwszym, dochód podatkowy stanowi kategorię ekonomiczną odrębną od wyniku finansowego ustalanego w systemie rachunkowości. Polski system podatkowy przewiduje przy tym możliwość skorzystania z szeregu ulg i zwolnień zmierzających do zmniejszenia dochodu i ustalenia podstawy opodatkowania.

W polskiej praktyce zasady ustalania dochodu, podstawy opodatkowania, a w konsekwencji samego podatku CIT, są złożone, nierzadko ich interpretacja jest niejednoznaczna, natomiast wykładnia stosowania tych samych przepisów podatkowych wydawana przez organy podatkowe zmienia się na przestrzeni lat. Zasady opodatkowania klasycznym podatkiem CIT (zwłaszcza w ostatnich latach) podlegały niezwykle dynamicznym zmianom, często skutkującym coraz większą złożonością, ograniczeniami w możliwości uznawania kosztów w dochodzie podatkowym<sup>93</sup>. Nie można w nim uwzględnić wielu kategorii kosztów ponoszonych w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdyż arbitralnie są one wyłączone przez ustawę o CIT z kategorii tzw. kosztów uzyskania przychodów<sup>94</sup>. Powoduje to zwiększenie dochodu podatkowego oraz podatku dochodowego należnego.

Odmienne zasady uznawania przychodów i kosztów księgowych oraz podatkowych powodują również konieczność prowadzenia w istocie podwójnej ewidencji:

- 1) księgowej służącej przede wszystkim sporządzeniu sprawozdań finansowych oraz
- 2) podatkowej podporządkowanej wymogom regulacji CIT.

Biorąc pod uwagę skutki ekonomiczne opodatkowania klasycznym CIT, kluczowe znaczenie ma również poziom łącznego obciążenia podatkowego zysku wypracowanego

---

93 Przykładowo wprowadzony od 2023 r. całkowity zakaz amortyzacji podatkowej budynków mieszkalnych (art. 16c pkt 2 u.o.p.d.o.p.).

94 Głównie w art. 16 u.o.p.d.o.p., który stanowi tzw. negatywny katalog kosztów podatkowych.

przez spółkę, który jest dystrybuowany do właścicieli. Z punktu widzenia osoby fizycznej – właściciela podmiotu gospodarczego – wypracowany dochód (podstawa opodatkowania) podlega opodatkowaniu dwukrotnie: najpierw – podatkiem dochodowym od osób prawnych, następnie – jeśli zysk (który jest skorelowany z dochodem podatkowym) jest przeznaczony na dywidendy – ma miejsce kolejne opodatkowanie – podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Stawka podatkowa obowiązująca w klasycznym CIT wynosi 19% oraz 9% (dla tzw. małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność gospodarczą), natomiast ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje ryczałtowe opodatkowanie dywidendy przy zastosowaniu stawki 19%. Oznacza to, że wypracowany dochód dystrybuowany do właściciela zmniejszony jest efektywnie o 34,39% (przy stawce CIT 19%) lub o 26,29% (przy stawce CIT 9%)<sup>95</sup>. Obliczenia efektywnego opodatkowania dochodu wypłaconego właścicielowi przedstawiono w przykładach 1 oraz 2.

### Przykład 1

Spółka wypracowała za 20X1 r. zysk brutto w wysokości 100 tys. zł. Zysk był równy dochodowi i podstawie opodatkowania<sup>96</sup>, a zatem nie rozpoznano aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Spółka stosuje stawkę podatkową CIT wynoszącą 19%. Cały zysk netto przeznaczono na dywidendy. Obliczenie efektywnej stawki podatkowej jest następujące:

Podstawa opodatkowania/Wynik finansowy brutto	100 000 zł
Podatek CIT	$100\,000\text{ zł} \times 19\% = 19\,000\text{ zł}$
Wynik finansowy netto dla właścicieli (dywidenda)	$100\,000\text{ zł} - 19\,000\text{ zł} = 81\,000\text{ zł}$
Podatek PIT od dywidendy	$81\,000\text{ zł} \times 19\% = 15\,390\text{ zł}$
Dywidenda netto (do wypłaty)	$81\,000\text{ zł} - 15\,390\text{ zł} = 65\,610\text{ zł}$
<b>Efektywna stawka podatkowa</b>	<b><math>(1 - ((65\,610\text{ zł}/100\,000\text{ zł}) \times 100\%)) = 34,39\%</math></b>

<sup>95</sup> Znaczące łączne opodatkowanie dystrybuowanych zysków w systemie klasycznego CIT nierzadko prowadzi do wyboru takiej formy prawnej prowadzenia działalności, w której zyski są opodatkowane jednokrotnie, np. spółki jawnej, w której wypracowane zyski są opodatkowane jedynie podatkiem PIT na poziomie dochodu wspólnika.

<sup>96</sup> Jest to założenie upraszczające przyjęte w celu zaprezentowania istoty efektywnego opodatkowania wypłaconych zysków.



## Przykład 2

Założenia są takie same, jak w przykładzie 1, z tą różnicą, że spółka jest uprawniona do stosowania preferencyjnej stawki CIT 9%. Obliczenie efektywnej stawki podatkowej jest następujące:

Podstawa opodatkowania/Wynik finansowy brutto	100 000 zł
Podatek CIT	$100\ 000\ \text{zł} \times 9\% = 9\ 000\ \text{zł}$
Wynik finansowy netto dla właścicieli (dywidenda)	$100\ 000\ \text{zł} - 9\ 000\ \text{zł} = 91\ 000\ \text{zł}$
Podatek PIT od dywidendy	$91\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 17\ 290\ \text{zł}$
Dywidenda netto (do wypłaty)	$91\ 000\ \text{zł} - 17\ 290\ \text{zł} = 73\ 710\ \text{zł}$
<b>Efektywna stawka podatkowa</b>	<b><math>(1 - ((73\ 710\ \text{zł}/100\ 000\ \text{zł}) \times 100\%)) = 26,29\%</math></b>

Reasumując, zasady opodatkowania klasycznym CIT, w których dochód podatkowy jest ustalany niezależnie od wyniku finansowego (ekonomicznego), są złożone, nakładają obowiązek prowadzenia równolegle ewidencji: księgowej i podatkowej, a także oznaczają podwójne opodatkowanie tych samych wypracowanych rezultatów działalności (podatkiem CIT oraz podatkiem PIT).

Mając na względzie m.in. opisane powyżej konsekwencje opodatkowania klasycznym podatkiem CIT, począwszy od 2021 r., do polskiego systemu podatkowego wprowadzono rewolucyjną zmianę modelu opodatkowania podatkiem pochodowym od osób prawnych. Polega ona na możliwości opodatkowania zysku księgowego dystrybuowanego do właścicieli, a nie dochodu. Ten sposób opodatkowania efektów działalności spółek wpisuje się w tzw. model opodatkowania wydatków, w którym opodatkowanie zysków zostaje odroczone aż do momentu ich przekazania (wydatkowania) poza przedsiębiorstwo jego właścicielom. Wówczas podatek przyjmuje postać **podatku od zysków wypłaconych**, ponieważ tylko one – w przeciwieństwie do zysków zatrzymanych – tworzą podstawę naliczenia podatku. Tak długo, jak zyski pozostają w przedsiębiorstwie, CIT nie występuje. Taką formę opodatkowania nazywa się również podatkiem od wypłat dla właścicieli, czy w skrócie – podatkiem od dywidend.

W Polsce oficjalna nazwa tego sposobu opodatkowania nosi miano ryczałtu od dochodów spółek i została uregulowana w rozdziale 6b u.o.p.d.o.p. Z uwagi na to, że inspiracją do wprowadzenia zmian był model obowiązujący w Estonii, nowe zasady opodatkowania nazywane są potocznie estoński CIT lub e-CIT<sup>97</sup>.

<sup>97</sup> CIT w takiej formie jest dobrze znany na gruncie teoretycznym. Już tzw. raport Meade'a, wydany w 1978 roku w USA, postulował odejście od tradycyjnej formuły dochodu na rzecz opodatkowania przepływów pieniężnych (*cash flow*) przedsiębiorstwa. Mowa jest wówczas o tzw. podatku od wydatków, który obciąża nie nadwyżkę przychodów nad kosztami, ale nadwyżkę wpływów nad wydatkami. Model, który odpowiada podatkowi od zysków wypłaconych, to tzw. model „S” (skrót pochodzi od ang. *shareholders* – udziałowcy, akcjonariusze). Opodatkowana jest w nim gotówka netto, jaką właściciele uzyskują z przedsiębiorstwa (zob. szerzej Leszczyłowska, Łożykowski, 2020, s. 20).

Estonia wprowadziła nowatorski – powszechnie obowiązujący – system podatkowy dla spółek kapitałowych w 2000 roku. Polegał on na tym, że opodatkowanie następo- wało dopiero w momencie dystrybucji zysku do właścicieli, co pozwoliło estońskim spółkom kapitałowym nie płacić podatku dochodowego nawet przez kilka lat. Idea ta nie narodziła się jednak w Estonii, ale została jej zarekomendowana przez ekspertów z USA jako najnowocześniejszy i najbardziej proinwestycyjny sposób opodatkowania biznesu. Jego wdrożenie w 2000 roku przyniosło Estonii zdumiewające efekty gospo- darcze, w tym prawie dwukrotne przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego i pry- watnych inwestycji (Dmowski, 2022, s. 12). Badania nad konsekwencjami tego systemu pokazują, że po wprowadzeniu reform estońskie firmy mają więcej płynnych aktywów, niższe zadłużenie i więcej inwestują. W naturalny sposób obniżyła się dystrybucja zy- sków, zmniejszyło się także finansowanie zewnętrzne, ponieważ firmy mają solidne podstawy, solidny kapitał własny, nadmiar gotówki (Jegorov, 2020, s. 14). W ślady Esto- nii zdecydowały się iść inne kraje (Gruzja w 2017 i Łotwa w 2018), ograniczając nie- kiedy zakres stosowania nowego systemu (Leszczyłowska, Łożykowski, 2020 s. 18).

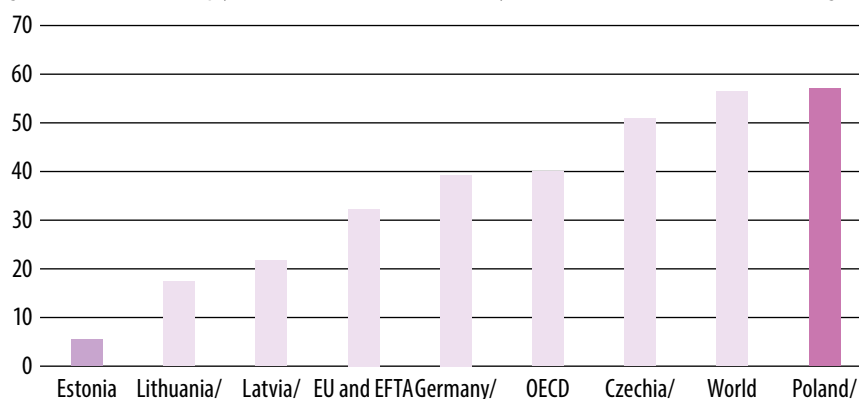
Politycznym i gospodarczym uzasadnieniem dla wprowadzenia nowego systemu opodatkowania dochodów firm w Estonii był fakt, że w większości krajów małe i śred- nie przedsiębiorstwa mają utrudniony dostęp do rynku kapitałowego. Dużym firmom jest o wiele łatwiej pozyskać środki za pomocą pożyczki bankowej czy instrumentów dłużnych. Inaczej wygląda to w przypadku małych i średnich firm, muszą się one w większym stopniu finansować kapitałem własnym.

Podatek dochodowy od zysków przedsiębiorstw jest powszechnie uważany za jeden z głównych czynników osłabiających wzrost gospodarczy. W zestawieniu przygotowa- nym przez OECD, przedstawiającym ranking podatków pod względem szkodliwości dla wzrostu gospodarczego, na pierwszym miejscu znalazły się podatki od kapitału razem z podatkiem od dochodów przedsiębiorstw. Im wyższa stawka tego podatku, tym – jak pokazują badania – niższe tempo wzrostu gospodarczego (Jegorov, 2020, s. 19–20). A zatem celem wprowadzonej w Estonii reformy podatkowej było wspiera- nie napływu inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, a także promowanie Estonii jako atrakcyjnego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. System ten został wprowadzony w czasie, gdy rynek finansowy nie był jeszcze dostatecznie rozwinięty i przedsiębiorstwa odnotowywały znaczące trudności z dostępem do finansowania. Re- forma wpłynęła pozytywnie na płynność przedsiębiorstw i zwiększyła wolumen zatrzy- manych zysków. Odroczenie opodatkowania do momentu wypłaty zysków ma silnie proinwestycyjny charakter i jest istotny w przypadku mniejszych przedsiębiorstw.

Dużą zaletą estońskiego modelu CIT jest jego jasność i prostota. Nie ma konieczno- ści odrębnego ustalania wyniku finansowego oraz dochodu podatkowego i stosowania skomplikowanych i niejednoznacznych regulacji ustawy CIT. Przeprowadzone przez Bank Światowy i PwC (2019) badania wskazują, że rozliczenie podatku od dochodów

osób prawnych w Estonii trwa rocznie jedynie pięć godzin, podczas gdy w Polsce na tę samą czynność potrzeba 59 godzin (por. wykres 5). Estonia zajmuje pod tym względem pierwsze miejsce na świecie, natomiast Polska pozostaje na poziomie średniej światowej, utrzymując wciąż potencjał do poprawy w stosunku do państw Unii Europejskiej i OECD. Oznacza to, że estoński model opodatkowania dochodów osób prawnych jest dla przedsiębiorców znacznie mniej absorbujący, przez co tańszy i ograniczający ryzyko podatkowe (Leszczyłowska, Łożykowski, 2020 s. 20).

Figure 12. CIT time to comply (2018, in hours) Wykres 12. Czas rozliczeń CIT w 2018 r. (w godzinach)



Wykres 5. Czas rozliczenia podatku CIT w wybranych krajach (w godzinach)

Źródło: Bank Światowy, PwC, 2019; za: Leszczyłowska, Łożykowski, 2020, s. 33.

Przywołane powyżej cechy estońskiego CIT spowodowały zainteresowanie polskiej administracji skarbowej tym modelem opodatkowania. I tak w 2021 r. wdrożono do polskiego porządku prawnego ryczałt od dochodów spółek kapitałowych (estoński CIT) stanowiący alternatywę wobec klasycznych zasad rozliczenia podatku dochodowego. W przeciwieństwie do systemu opodatkowania dochodów obowiązującego w Estonii, który ma charakter powszechny (dotyczy wszystkich spółek), w Polsce postawiono pewne minimalne wymagania<sup>98</sup>, ograniczające możliwość korzystania z niego do mniejszych podmiotów. Rozwiązanie to miało pozytywnie wpłynąć na przedsiębiorstwa z sektora MŚP, ograniczając bariery ich rozwoju, takie jak m.in.

<sup>98</sup> Między innymi próg przychodowy spółki nie mógł przekroczyć 100 mln zł. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych był obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne, a więc na wytworzenie lub nabycie fabrycznie nowych środków trwałych. Wysokość nakładów musiała wynieść co do zasady co najmniej 15% wartości początkowej w dwóch następujących po sobie latach podatkowych (ale nie mniej niż 20 tys. zł). W przypadku realizacji inwestycji „znaczącej dla prowadzonej działalności” i poinformowaniu o tym naczelnika urzędu skarbowego można było wybrać inny wariant, w którym nakłady powinny wzrosnąć o 33% w ujęciu czteroletnim (ale nie mniej niż o 50 tys. zł).

dostęp do finansowania, czy umożliwiając uelastycznienie opodatkowania. Jednakże w pierwszym roku obowiązywania tych preferencyjnych rozwiązań z nowych zasad skorzystało jedynie 337 podmiotów (Dmowski, 2022, s.12). Tak niewielka liczba podmiotów wynikała z rygorystycznych warunków do spełnienia i nieprecyzyjnych zasad korzystania z nowych rozwiązań, a także niewątpliwie z niezwykle krótkiego *vacatio legis* dla nowych regulacji<sup>99</sup>. Resort finansów wyciągnął wnioski z tego stanu rzeczy i – ze skutkiem od 1 stycznia 2022 r. – znacząco złagodził warunki opodatkowania estońskim CIT<sup>100</sup>.

#### 4.1.2. Ogólne zasady opodatkowania zysków spółek w polskim modelu podatku estońskiego

Zgodnie z regulacjami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>101</sup> opodatkowanie ryczałtem mogą stosować spółki o przejrzystej strukturze własnościowej, czyli spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne i proste spółki akcyjne, jeżeli:

- 1) przychody (liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku VAT) uzyskiwane: z wierzytelności, odsetek, pożyczek, opłat leasingowych, poręczeń, gwarancji, praw autorskich, praw własności przemysłowej, ze zbycia instrumentów finansowych oraz z transakcji z podmiotami powiązаныmi<sup>102</sup> **nie przekraczają 50% wszystkich przychodów spółki;**
- 2) podatnik:
  - a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
  - b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu

99 W dniu 28 listopada 2020 r. Prezydent podpisał ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, która wprowadza do polskiego porządku prawnego nowy system opodatkowania dochodów spółek kapitałowych – estoński CIT. Dwa dni później ustawa została opublikowana w Dzienniku Ustaw, <https://www.prawo.pl/podatki/estonski-cit-dla-podatnikow-z-2021-i-2022-roku,518238.html> (dostęp:10.08.2023).

100 Por. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

101 Art. 28j. ustawy o CIT.

102 W przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w Ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub Ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych;

- 3) udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są **wyłącznie osoby fizyczne** nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, z wyłączeniem fundatorów i beneficjentów fundacji rodzinnej;
- 4) spółki nie posiadają udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 5) spółki – za okres opodatkowania ryczałtem spółki – nie sporządzają sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości;
- 6) spółki złożą **zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem** do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym mają być opodatkowane ryczałtem.

Z estońskiego CIT nie mogą korzystać:

- 1) przedsiębiorstwa finansowe (na przykład banki);
- 2) instytucje pożyczkowe;
- 3) podatnicy prowadzący działalność w specjalnych strefach ekonomicznych;
- 4) podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji;
- 5) podatnicy utworzeni w wyniku połączenia lub podziału albo podzieleni przez wydzielenie.

Od 2022 r. zniesiono próg wartościowy dla osiągniętych przychodów oraz wymagania dotyczące nakładów inwestycyjnych, co znacząco zwiększyło zainteresowanie spółek rozpoczęciem opodatkowania estońskim CIT. W 2022 roku liczba podmiotów, które wybrały opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, wyniosła 8 681 (Zalewski, 2023), co jednak w dalszym ciągu stanowi to niewielki odsetek wszystkich podatników – osób prawnych.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych w estońskim CIT opodatkowaniu podlega przede wszystkim zysk netto ustalony zgodnie z regulacjami

rachunkowości dystrybuowany na rzecz właścicieli<sup>103</sup>. Dystrybucja zysku może odbyć się poprzez:

- 1) wypłatę dywidendy wspólnikom;
- 2) pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem.

Opodatkowaniu ryczałtem podlegają wyłącznie zyski wypracowane w okresie tego opodatkowania (również w sytuacji, gdy zostaną przeznaczone na pokrycie strat powstałych sprzed tego okresu).

Oprócz dystrybuowanego zysku opodatkowaniu podlegają szczególnie kategorie transakcji, takie jak: ukryte zyski, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, a także dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku<sup>104</sup>.

Terminy zapłaty podatku są następujące:

- 1) podatek e-CIT od dystrybuowanych zysków płaci się do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (lub pokryciu strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem);
- 2) ryczałt od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą następuje do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonano świadczenie;
- 3) podatek od zmiany wartości składników majątku jest płacony do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu przejścia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego;
- 4) podatek od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane, np. do 31 marca 2024 r. w odniesieniu do operacji nieujawnionych w 2023 r.

Stawka e-CIT wynosi 10% – dla małych podatników oraz podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą albo 20% – dla pozostałych podmiotów. Wypłacone dywidendy podlegają natomiast ryczałtowemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych stawką 19%. Niemniej, w odróżnieniu od klasycznego CIT, w modelu estońskim podatnik może zastosować pomniejszenie podatku PIT o część estońskiego CIT należnego od dochodu z tytułu podzielonego zysku (dywidendy). Podstawą prawną pomniejszenia podatku PIT o część e-CIT jest art. 30a ust. 19 u.p.d.o.f.

103 Za podział zysku uznaje się również wypłatę w trakcie roku zaliczki na poczet dywidendy.

104 Nadwyżka wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Zgodnie z tą regulacją zryczałtowany podatek od dywidendy z wypłaconych zysków spółki osiągniętych przez tę spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o:

- 1) 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki<sup>105</sup> – w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką 10%, albo
- 2) 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki<sup>106</sup> – w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką 20%.

Możliwość pomniejszenia podatku dochodowego od przychodu z otrzymanej dywidendy o znaczącą część podatku dochodowego obciążającego spółkę skutkuje tym, że z punktu widzenia właściciela efektywna stawka podatkowa ustalona dla łącznego zysku spółki i właściciela w modelu estońskim jest znacząco niższa niż w modelu klasycznym. Dla spółek opodatkowanych stawką e-CIT 20% efektywna stawka podatkowa wynosi 25%, natomiast przy opodatkowaniu e-CIT stawką 10% efektywna stawka podatkowa wynosi 20% (por. odpowiednio przykład 3 oraz przykład 4)

### Przykład 3

Spółka opodatkowana estońskim CIT wypracowała za 20X1 r. zysk netto w wysokości 100 tys. zł. Spółka stosuje stawkę podatkową e-CIT wynoszącą 20%. Cały zysk netto wypłacono w postaci dywidendy. Obliczenie efektywnej stawki podatkowej jest następujące:

Zysk wypłacony w postaci dywidendy	100 000 zł
Podatek e-CIT	$100\ 000\ \text{zł} \times 20\% = 20\ 000\ \text{zł}$
Zysk wypłacony po potrąceniu e-CIT	$100\ 000\ \text{zł} - 20\ 000\ \text{zł} = 80\ 000\ \text{zł}$
Podatek PIT od dywidendy	$100\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 19\ 000\ \text{zł}$
Kwota części e-CIT pomniejszająca podatek PIT od dywidendy	$20\ 000\ \text{zł} \times 70\% = 14\ 000\ \text{zł}$
Podatek PIT od dywidendy po potrąceniu części e-CIT	$19\ 000\ \text{zł} - 14\ 000\ \text{zł} = 5\ 000\ \text{zł}$
Dywidenda netto z uwzględnieniem e-CIT oraz PIT	$100\ 000\ \text{zł} - 20\ 000\ \text{zł} - 5\ 000\ \text{zł} = 75\ 000\ \text{zł}$
<b>Efektywna stawka podatkowa</b>	<b><math>(1 - ((75\ 000\ \text{zł}/100\ 000\ \text{zł}) \times 100\%)) = 25\%</math></b>

Źródło: opracowanie własne.

105 Liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany.

106 Liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany.



## Przykład 4

Założenia są takie same jak w przykładzie 3, z tą różnicą, że spółka jest małym podatnikiem i stosuje preferencyjną stawkę e-CIT 10%. Obliczenie efektywnej stawki podatkowej jest następujące:

Zysk wypłacony w postaci dywidendy	100 000 zł
Podatek e-CIT	$100\,000\text{ zł} \times 10\% = 10\,000\text{ zł}$
Zysk wypłacony po potrąceniu e-CIT	$100\,000\text{ zł} - 10\,000\text{ zł} = 90\,000\text{ zł}$
Podatek PIT od dywidendy	$100\,000\text{ zł} \times 19\% = 19\,000\text{ zł}$
Kwota części e-CIT pomniejszająca podatek PIT od dywidendy	$10\,000\text{ zł} \times 90\% = 9\,000\text{ zł}$
Podatek PIT od dywidendy po potrąceniu części e-CIT	$19\,000\text{ zł} - 9\,000\text{ zł} = 10\,000\text{ zł}$
Dywidenda netto z uwzględnieniem e-CIT oraz PIT	$100\,000\text{ zł} - 10\,000\text{ zł} - 10\,000\text{ zł} = 80\,000\text{ zł}$
<b>Efektywna stawka podatkowa</b>	$(1 - ((80\,000\text{ zł}/100\,000\text{ zł}) \times 100\%)) = 20\%$

Źródło: opracowanie własne.

Ryczałt od dochodów spółek jest formą opodatkowania, którą podatnicy wybierają na okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych. Opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek ulega automatycznemu przedłużeniu na kolejny okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, chyba że wraz z końcem ostatniego roku podatkowego danego okresu czteroletniego podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem.

Istnieje możliwość dobrowolnej rezygnacji z ryczałtu od dochodów spółek przed upływem czteroletniego okresu. Może się również zdarzyć, że spółka będzie zmuszona ustawowo do wyjścia z podatku estońskiego przed upływem czterech lat, np. gdy nie spełni warunku dotyczącego poziomu zatrudnienia. Rezygnacja lub obligatoryjne wyjście z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek następuje z końcem roku obrotowego. Wcześniejsze (przed upływem czterech lat) wyjście z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek wiąże się jednak z określonymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – negatywnymi skutkami podatkowymi.

Wyjście z modelu estońskiego, niezależnie od tego, z jakiego powodu nastąpi, będzie wiązało się przede wszystkim z obowiązkiem zapłaty podatku od całości zysku wpracowanego w tym okresie, który można zapłacić od razu (do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem) lub dopiero przy dystrybucji tego zysku (do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym ta dystrybucja została dokonana). Wysokość podatku określa się poprzez zastosowanie stawki opodatkowania, która obowiązywała w ostatnim roku opodatkowania estońskim CIT (podatki.gov.pl, b.r.).



Reasumując, zgodnie z polskimi regulacjami w modelu estońskiego CIT dochód jest tożsamy z wynikiem finansowym netto<sup>107</sup> wypłacanym właścicielom w postaci dywidendy. Następuje tu odejście od klasycznego rozróżnienia dochodu podatkowego oraz wyniku finansowego. Nie ma zróżnicowania kosztów i przychodów księgowych oraz podatkowych. Obowiązek podatkowy w e-CIT powstaje dopiero w momencie wypłaty zysków właścicielom, a nie w okresie ich osiągnięcia, co może oznaczać brak konieczności zapłaty podatku od wypracowanych zysków nawet przez kilka lat, w sytuacji w której będą one zatrzymywane w przedsiębiorstwie. Z punktu widzenia właściciela równie istotny jest fakt, że łączne opodatkowanie dystrybuowanych zysków w estońskim CIT jest o wiele niższe niż w klasycznym CIT. Efektywne opodatkowanie zysków małych podatników w klasycznym CIT wynosi ponad 34%, gdy w modelu estońskim 25%, w pozostałych podmiotach wartości te wynoszą odpowiednio ok. 26% oraz 20%. Charakterystyczne dla modelu estońskiego jest również bieżące opodatkowanie określonych kategorii kosztów w postaci ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, a także opodatkowanie skutków finansowych szczególnych transakcji: nieujawnionych operacji gospodarczych oraz zmiany wartości składników majątku powstałych na skutek określonych przekształceń własnościowych.

### 4.1.3. Znaczenie systemu rachunkowości w modelu estońskiego CIT

W modelu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek szczególnego znaczenia nabierają zasady i regulacje rachunkowości. To zysk netto, obliczony zgodnie z unormowaniami rachunkowości, dystrybuowany do właścicieli jest podstawową kategorią podlegającą opodatkowaniu. Potwierdzają to zapisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie w art. 28c wynik finansowy netto definiuje się jako wynik finansowy netto ustalany na podstawie **przepisów o rachunkowości**, natomiast zysk (strata) netto – oznacza zysk (stratę) netto ustalany na podstawie **przepisów o rachunkowości**.

Dokonując pomiaru wyniku finansowego, należy zatem przestrzegać aktów prawnych normujących zasady polskiego prawa bilansowego – ustawy o rachunkowości oraz aktów wykonawczych do niej wydanych<sup>108</sup>. Dodatkowo źródłem regulacji są

107 Pomijając szczególne transakcje, w szczególności ukryte zyski oraz koszty niezwiązane z działalnością gospodarczą opodatkowane w trakcie roku podatkowego.

108 Przykładowo podmioty spełniające określone w ustawie o rachunkowości limity są zobligowane do stosowania Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 277).

krajowe standardy rachunkowości oraz stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości<sup>109</sup> uszczegóławiające normy ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 10 ust. 4 u.o.r. podmioty gospodarcze w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości mogą stosować krajowe standardy rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostki mogą sięgnąć do międzynarodowych standardów rachunkowości.

Wewnętrznym dokumentem, w którym kierownictwo jednostki potwierdza przyjęcie szczegółowych – właściwych dla podmiotu – zasad klasyfikacji, wyceny aktywów, pasywów oraz pomiaru wyniku finansowego, jest polityka rachunkowości<sup>110</sup>. Dokumentacja polityki rachunkowości powinna odzwierciedlać specyfikę działalności podmiotu gospodarczego i uzasadniać szczegółowe rozwiązania przyjęte przez jednostkę w zakresie klasyfikacji, wyceny i ujmowania skutków transakcji gospodarczych, które w szczególności mają wpływ na pomiar wyniku finansowego.

Zagadnienia, które powinny stanowić przedmiot dokumentacji polityki rachunkowości, to przykładowo:

- 1) wskazanie roku obrotowego i okresów sprawozdawczych właściwych dla jednostki;
- 2) informacja o przyjęciu do stosowania określonych KSR;
- 3) przyjęty przez jednostkę poziom istotności dla błędów lat poprzednich warunkujący ujęcie błędu w bieżącym wyniku finansowym albo bezpośrednio w kapitale własnym;
- 4) określenie wartości dla niskocennych środków trwałych;
- 5) stosowanie uproszczeń w odniesieniu do klasyfikacji umów leasingowych;
- 6) szczegółowe zasady dokonywania odpisów aktualizujących wartość należności;
- 7) szczegółowe zasady tworzenia rezerw i rozliczeń międzyokresowych biernych i czynnych;
- 8) zasady ujmowania rabatów, upustów przyznawanych i otrzymywanych na przełomie lat obrotowych.

Reasumując, przy opodatkowaniu estońskim CIT fundamentalnego znaczenia nabierają regulacje rachunkowości. Z uwagi na ogólną formułę ustawy o rachunkowości kluczowego znaczenia w opodatkowaniu ryczałtem nabiera polityka rachunkowości firmy, która legitymizuje zgodność przyjętych szczegółowych rozwiązań księgowych z wymaganiami prawa bilansowego. W przypadku potencjalnej kontroli podatkowej to do tego dokumentu (oprócz oczywiście ustawy o rachunkowości) należy się odnosić, uzasadniając prawidłowość przyjętych zasad pomiaru wyniku finansowego, który w formie wypłaconych zysków jest tożsamy z podstawą opodatkowania w estońskim CIT.

109 Ze względu na ogólny i uniwersalny charakter ustawy o rachunkowości Ministerstwo Finansów powołało Komitet Standardów Rachunkowości, którego zadaniem jest przede wszystkim opracowywanie rozwiązań środowiskowych (krajowych standardów rachunkowości – KSR oraz stanowisk).

110 Obowiązek posiadania dokumentacji polityki rachunkowości wynika z art. 10 u.o.r.

Podmioty opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek powinny zwrócić szczególną uwagę na zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zgodnie z art. 28d u.o.p.d.o.p. podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany do **prowadzenia ksiąg rachunkowych** oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób, który zapewni prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. Zatem **informacje z nich pochodzące powinny zapewnić ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z przepisami podatkowymi**, tj. powinny umożliwiać uzyskanie informacji co do zysku (straty) netto, transakcji z podmiotami powiązаныmi, wydatków podatnika, przejmowanych składników majątku etc. W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stosuje się przepisy ustawy o rachunkowości, w tym rozdz. 2 tej ustawy (*Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek*, 2021, s. 26)<sup>111</sup>. Najważniejszymi ich cechami są rzetelność i bezbłędność.

Wymóg rzetelności i bezbłędności ksiąg rachunkowych narzucają również regulacje podatkowe, dla których w zakresie przedmiotowym ksiąg podatkowych mieszczą się księgi rachunkowe unormowane poprzez ustawę o rachunkowości. Dla przedsiębiorcy szczególnie istotne są zapisy ordynacji podatkowej, które nadały księgom rachunkowym prowadzonym rzetelnie i w sposób niewadliwy rangę dowodową. Równie istotne regulacje zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, zobowiązując podatników do prowadzenia ksiąg rachunkowych w taki sposób, by były one źródłem informacji o transakcjach kształtujących ostatecznie wartość należnego podatku dochodowego. Prawo podatkowe nadało w ten sposób dodatkową funkcję księgom rachunkowym, które oprócz podstawy sporządzania sprawozdań finansowych, na równi muszą stanowić wiarygodne źródło danych służących określeniu zobowiązań podatkowych.

W modelu klasycznego opodatkowania podatkiem CIT powyższe wymagania spełniane są w szczególności poprzez wydzielenie na kontach księgowych wynikowych kategorii kosztów i przychodów podlegających lub niepodlegających opodatkowaniu lub poprzez prowadzenie dodatkowej ewidencji na kontach pozabilansowych na potrzeby ustalenia dochodu podatkowego. Również księgi pomocnicze, w postaci ewidencji majątku trwałego czy ewidencji kadrowo-płacowej są wykorzystywane do kalkulacji dochodu podatkowego w tradycyjnej formule podatku CIT.

W analogiczny sposób należałoby wykorzystać i przeorganizować księgi rachunkowe na potrzeby opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

W przypadku e-CIT (odmiennie niż w przypadku klasycznego CIT) ustawodawca podatkowy wprost narzuca zmiany ewidencyjne – w odniesieniu do kapitałów własnych

111 *Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek* z dnia 23 grudnia 2021 r. przygotowany przez Ministerstwo Finansów, dalej określany jako *Przewodnik*.

– stwierdzając, że podatnik przed przystąpieniem do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek ma obowiązek dokonania **ewidencyjnych** wyodrębnień w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Obowiązek ten obejmuje wyodrębnienie w kapitale własnym (*Przewodnik*, 2021, s. 16):

- 1) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a zostały wypracowane w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, oraz
- 2) kwoty niepokrytych strat, które zostały poniesione w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

W okresie opodatkowania ryczałtem osobno należy ewidencjonować (*Przewodnik*, 2021, s. 26):

- 1) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a zostały wypracowane w latach opodatkowania ryczałtem, oraz
- 2) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

Powyższe wymogi oznaczają konieczność wprowadzenia zmian w strukturze kont księgowych kapitałów własnych (przykładowe zmiany zostały zaprezentowane w podrozdziale 4.2.2).

Zgodnie z wymaganiami regulacji podatkowych w księgach rachunkowych należy wyodrębnić pozostałe transakcje i kwoty podlegające opodatkowaniu w estońskim CIT. Będą to w szczególności poszczególne tytuły ukrytych zysków, wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz nieujawnione transakcje gospodarcze (o ile wystąpią). Podział taki powinien mieć miejsce na kontach księgowych (przykładową budowę i funkcjonowanie kont przedstawiono w podrozdziale 4.2.3) lub w księgach pomocniczych, stanowiących dodatkowe ewidencje. Takimi księgami pomocniczymi może być np. program kadrowo-płacowy, który zawiera m.in. informacje dotyczące wynagrodzeń poszczególnych pracowników, a także ewidencja środków trwałych, z której wynikają kwoty amortyzacji poszczególnych samochodów osobowych.

## 4.2. Podatek ryczałtowy od dochodów spółek a system rachunkowości

### 4.2.1. Korekta wstępna przychodów i kosztów jako warunek opodatkowania estońskim CIT

Jednym z warunków rozpoczęcia opodatkowania estońskim CIT jest sporządzenie tzw. korekty wstępnej. Zgodnie z art. 7aa ust. 1 u.o.p.d.o.p. podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest zobowiązany, na ostatni dzień roku

podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, sporządzić informację o różnicach w przychodach i kosztach, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego oraz prawa bilansowego, wraz z informacją o podatku należnym.

Efektom korekty wstępnej przychodów i kosztów jest wyeliminowanie:

- 1) podwójnego opodatkowania tych samych przychodów;
- 2) możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych przychodów;
- 3) podwójnego odliczenia tych samych kosztów;
- 4) możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych kosztów.

Dzięki wskazanemu rozliczeniu przychodów i kosztów następuje ujednoczenie rozliczeń podatkowych i księgowych, gdyż po wyborze ryczałtu od dochodów spółek przychody i koszty księgowe stają się również kategoriami podatkowymi. Zakres korekty wstępnej został przedstawiony na rysunku 23.



Rysunek 23. Składowe ustalenia dochodu z tytułu korekty wstępnej na potrzeby e-CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Sporządzenie korekty wstępnej oznacza w istocie identyfikację przychodów i kosztów stanowiących różnice przejściowe **istniejące** na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Różnice przejściowe należy zatem uwzględniać narastająco, a więc nie odnoszą się one jedynie do różnic (np. z wysokości odpisów amortyzacyjnych) powstałych w roku

bezpośrednio poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem, lecz do wszystkich poprzednich lat podatkowych (np. od dnia rozpoczęcia amortyzacji danego środka trwałego), w których dana operacja była rejestrowana w księgach rachunkowych lub dla celów podatkowych. Oznacza to zatem zastosowanie podejścia bilansowego do rozpoznania różnic przejściowych. Kwoty składające się na korektę wstępną powinny odpowiadać stanom różnic przejściowych istniejących na dzień poprzedzający opodatkowanie ryczałtem. Korekty przychodowe kwotowo powinny być tożsame z różnicami przejściowymi dodatnimi, natomiast korekty kosztowe powinny wartościowo odpowiadać różnicom przejściowym ujemnym.

Jak można zauważyć, korekta wstępna może skutkować osiągnięciem dochodu podatkowego (w przypadku nadwyżki korekt przychodowych nad kosztowymi) lub straty (gdy korekty kosztowe przewyższają korekty przychodowe).

Poniesienie straty z tytułu korekty wstępnej nie rodzi żadnych konsekwencji podatkowych, tzn. podmiot nie uzyskuje zwrotu podatku, strata nie pomniejsza ani retrospektywnie, ani prospektywnie podstawy opodatkowania.

W przypadku osiągnięcia dochodu z tytułu korekty wstępnej podmiot dokonuje zapłaty podatku należnego od tego dochodu z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Jeżeli jednak podmiot stosował to opodatkowanie cztery lata podatkowe lub dłużej, w sposób nieprzerwany, zobowiązanie podatkowe z tego tytułu wygasa w całości, co oznacza, że podatek ten nie będzie w ogóle zapłacony.

Z punktu widzenia zasad rachunkowości zasadne jest pytanie, czy w przypadku osiągnięcia dochodu z tytułu korekty wstępnej należy rozpoznawać rezerwę na podatek dochodowy? Aby na nie odpowiedzieć, należy przeanalizować definicję rezerw. Zgodnie z art. 35d ust. 1 u.o.r. „rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować [...]”. Z punktu widzenia przywołanej definicji kwota podatku z tytułu korekty wstępnej niewątpliwie jest znana, natomiast pewność lub prawdopodobieństwo zapłaty tego podatku mogą być różne. Zakładając, że podmiot rozpoczynający opodatkowanie estońskim CIT zakłada kontynuację tego modelu opodatkowania przez najmniej cztery lata (przyjęcie odwrotnego założenia wypaczałoby sens ekonomiczny przejścia jednostki na opodatkowanie ryczałtem od dochodu spółek), podatek ten prawdopodobnie nie zostanie zapłacony. W takiej sytuacji nie ma przesłanek do utworzenia rezerwy na podatek od korekty wstępnej, należy zaś w informacji dodatkowej ujawnić kwotę tego podatku jako zobowiązanie warunkowe. Rezerwa na podatek z tytułu korekty wstępnej powinna zostać utworzona w sytuacji, w której istotnie wzrasta prawdopodobieństwo zaprzestania opodatkowania ryczałtem przed upływem czterech lat. Rezerwa ta powinna obciążyć bieżący wynik finansowy jako kategoria podatku dochodowego. Z punktu widzenia bilansu powstaje wątpliwość, czy rezerwa ta powinna

zostać zaprezentowana w pozycji rezerwa na podatek dochodowy odroczony, czy też może w pozycji pozostałe rezerwy? Wydaje się, że z punktu widzenia istoty ekonomicznej tej operacji gospodarczej należy kwotę tego podatku zaprezentować w kategorii pozostałych rezerw z właściwym objaśnieniem w informacji dodatkowej.

#### 4.2.2. Opodatkowanie zysków dystrybuowanych i ich ujęcie w księgach rachunkowych

Obowiązek podatkowy z tytułu dystrybucji zysków powstaje w dacie podjęcia uchwały właścicieli o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto spółki<sup>112</sup>. Zgodnie z wymaganiami Kodeksu spółek handlowych oraz ustawą o rachunkowości podział wyniku finansowego za rok ubiegły, po uprzednim zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, ma miejsce w terminie sześciu miesięcy po upływie każdego roku obrotowego. Jeżeli uchwała o podziale lub wyniku finansowego netto (pokryciu straty) podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca. Oznacza to, że jeśli dojdzie do podziału wyniku finansowego netto (zysku netto) podstawa opodatkowania w ryczałcie, stanowiąca zysk przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom, powstanie nie później niż ostatniego dnia szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe.

Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (art. 28n ust. 1 pkt 1 u.o.p.d.o.p.). Niniejsze oznacza, że bieżący podatek dochodowy od dystrybuowanych zysków zostaje rozpoznany nie w roku, w którym wypracowano wynik finansowy podlegający podziałowi, lecz w latach kolejnych, w których podjęto uchwałę o dystrybucji zysków. Jak wynika z **Przewodnika** w roku, w którym wypracowano wynik finansowy, spółki nie rozpoznają i nie wprowadzają do ksiąg rachunkowych żadnego przyszłego zobowiązania (rezerwy) z tytułu podatku dochodowego od potencjalnych przyszłych dystrybucji zysków. Potwierdzenie tego podejścia znajdujemy w zapisach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”, zgodnie z którymi 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. Na koniec roku obrotowego, w związku z nieopodatkowaniem niepodzielonych zysków, jednostka nie ujmuje zobowiązania

112 Z uwzględnieniem wymagań Kodeksu spółek handlowych, dalej określanego k.s.h.



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, przez odpowiedni organ zatwierdzający, o wypłacie dywidendy lub też dokonania innej formy dystrybucji na rzecz udziałowców podlegającej opodatkowaniu zgodnie z przepisami podatkowymi.

Wynik finansowy netto za rok obrotowy w spółce opodatkowanej estońskim CIT będzie uwzględniał zatem:

- 1) podatek dochodowy od bieżących transakcji i zdarzeń, takich jak ukryte zyski, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, nieujawnione operacje gospodarcze, czy dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku oraz
- 2) podatek od dystrybuowanych zysków za lata poprzednie.

Podział wyniku finansowego i jego skutki podatkowe muszą zostać odpowiednio zaewidencjonowane w księgach rachunkowych pod datą podjęcia uchwały właścicieli. Należy przy tym pamiętać o obowiązku wyodrębnienia w kapitale własnym:

- 1) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a zostały wypracowane w latach opodatkowania ryczałtem, oraz osobno analogiczne kwoty za okres opodatkowania klasycznym CIT;
- 2) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem i osobno takie straty poniesione za okres sprzed opodatkowania ryczałtem od dochodu spółek.

Przykładową strukturę i oznaczenie kont kapitałów oraz kont służących rozliczeniu wyniku finansowego przedstawia poniższa tabela 35.

Tabela 35. Przykładowa struktura i oznaczenie kont kapitałów oraz kont służących rozliczeniu wyniku finansowego

801	Kapitał podstawowy – z wkładów wspólników
802	Kapitał zapasowy
802–01	Kapitał zapasowy – z zysków z okresu CIT
802–02	Kapitał zapasowy – z zysków z okresu e-CIT
803	Kapitał rezerwowy
803–01	Kapitał rezerwowy – z zysków z okresu CIT
803–02	Kapitał rezerwowy – z zysków z okresu e-CIT
820	Rozliczenie wyniku finansowego
820–01	Rozliczenie wyniku finansowego – z zysków z okresu CIT
820–02	Rozliczenie wyniku finansowego – z zysków z okresu e-CIT
860	Wynik finansowy
860–01	Wynik finansowy – okres CIT
860–02	Wynik finansowy – okres e-CIT



861	Zysk/strata z lat ubiegłych
861-01	Zysk/strata z lat ubiegłych – okres CIT
861-02	Zysk/strata z lat ubiegłych – okres e-CIT
235	Rozrachunki z udziałowcami z tytułu dywidend (w analityce podział na udziałowców)

Źródło: opracowanie własne.

Konta do ewidencji podatku dochodowego w modelu estońskiego CIT również powinny zostać zmodyfikowane i dostosowane do przekrojów klasyfikacyjnych ujmowanych w deklaracji podatkowej służącej rozliczeniu ryczałtu od dochodu spółek. Przykładową strukturę kont wynikowych oraz rozrachunkowych z tytułu podatku e-CIT wraz z ich oznaczeniem zaprezentowano w tabeli 36, natomiast ich zastosowanie obrazują przykłady 5 i 6.

Tabela 36. Przykładowa struktura i oznaczenie kont wynikowych i rozrachunkowych z tytułu podatku e-CIT

221	Rozrachunki z tytułu e-CIT
221-01	Rozrachunki z tytułu e-CIT – od ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą
221-02	Rozrachunki z tytułu e-CIT – od wypłaconych zysków
221-03	Rozrachunki z tytułu e-CIT – od nieujawnionych operacji gospodarczych
221-04	Rozrachunki z tytułu e-CIT – od zmiany wartości składników majątkowych
870*	Podatek dochodowy e-CIT
870-01	Podatek e-CIT – od ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą
870-02	Podatek e-CIT – od wypłaconych zysków
870-03	Podatek e-CIT – od nieujawnionych operacji gospodarczych
870-04	Podatek e-CIT – od zmiany wartości składników majątkowych

\* Lub konto 780 – proponowane w niniejszej monografii z uwagi na treść ekonomiczną podatku dochodowego, który spełnia definicję kosztu/przychodu.

Źródło: opracowanie własne.

## Przykład 5

Księgowanie podziału zysku w pierwszym roku opodatkowania estońskim CIT

Spółka rozpoczęła opodatkowanie ryczałtem od dochodu, począwszy od 1 stycznia 2023 r. Za 2022 r. spółka osiągnęła zysk netto w kwocie 50 tys. zł. Zysk netto obejmuje podatek bieżący CIT za 2022 r. obliczony w modelu klasycznego opodatkowania. W czerwcu 2022 r. spółka podjęła uchwałę w sprawie podziału zysku za 2022 r., przeznaczając go na kapitał zapasowy.

Księgowania podziału zysku za 2022 r. w księgach 2023 r.:

860–01 WF netto – okres CIT		820–01 Rozliczenie WF z okresu CIT		802–01 Kapitał zapasowy – z zysków z okresu CIT	
50 000 (1)	Sp. 50 000	50 000 (2)	50 000 (1)		50 000 (2)

gdzie:

- (1) Przeniesienie zysku netto za 2022 r. na konto rozliczeniowe,
- (2) Przeksięgowanie zysku za 2022 r. na kapitał zapasowy.

## Przykład 6

Księgowanie podziału zysku w drugim roku opodatkowania estońskim CIT

Spółka rozpoczęła opodatkowanie ryczałtem od dochodu, począwszy od 1 stycznia 2023 r. Za 2023 r. spółka osiągnęła zysk brutto w kwocie 100 000 zł, który został pomniejszony o podatek bieżący w kwocie 5 000 zł od ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Zysk netto za 2023 r. wyniósł zatem 95 000 zł. W czerwcu 2024 r. spółka podjęła uchwałę w sprawie podziału zysku za 2023 r., przeznaczając go w połowie na kapitał zapasowy, w połowie na wypłatę dywidendy. Spółka jest małym podatnikiem e-CIT i stosuje stawkę podatkową 10%.

Księgowania podziału zysku za 2023 r. w księgach 2024 r.:

860–02 WF netto – okres e-CIT		820–02 Rozliczenie WF z okresu e-CIT		802–02 Kapitał zapasowy – z zysków z okresu e-CIT	
95 000 (1)	Sp. 95 000	47 500 (2)	95 000 (1)		47 500 (2)
		47 500 (3)			
221–02 Rozrachunki z tytułu e-CIT – od wypłaconych zysków		870–02 Podatek e-CIT – od wypłaconych zysków		235 Rozrachunki z udziałowcami z tytułu dywidendy	
	4 750 (4)	4 750 (4)*			47 500 (3)

\* Podatek od wypłaconych zysków za 2023 r. obciąża wynik finansowy 2024 r.

gdzie:

- (1) Przeniesienie zysku netto za 2023 r. na konto rozliczeniowe,
- (2) Przeksięgowanie połowy zysku netto za 2023 r. na kapitał zapasowy,
- (3) Przeksięgowanie połowy zysku netto za 2023 r. na wypłatę dywidendy,
- (4) Zaksięgowanie podatku e-CIT od zysków przeznaczonych do wypłaty.

### 4.2.3. Opodatkowanie bieżących transakcji gospodarczych i ich ujęcie w księgach rachunkowych

Jak już wspomniano w podrozdziale 4.1.2. w modelu estońskim, oprócz dystrybuowanych zysków opodatkowaniu podlegają określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych transakcje. Są to:

- 1) ukryte zyski,
- 2) wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą,
- 3) nieujawnione operacje gospodarcze,
- 4) zmiany wartości składników majątku<sup>113</sup>.

W praktyce gospodarczej najczęściej występujące są pierwsze trzy z powyżej wymienionych transakcji i te zostaną szerzej scharakteryzowane w niniejszym podrozdziale wraz z ich wpływem na system rachunkowości jednostki.

**Ukryte zyski** to kategoria kosztów, które w modelu e-CIT podlegają bieżącemu opodatkowaniu. Zgodnie z art. 28m ust. 3 u.o.p.d.o.p. przez **ukryte zyski**, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem.

A zatem dochód z tytułu ukrytych zysków powstanie, jeśli łącznie spełnione będą następujące warunki:

- 1) ma miejsce świadczenie pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne;
- 2) beneficjentem świadczenia bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec lub jakkolwiek podmiot powiązany z udziałowcem lub spółką opodatkowaną ryczałtem;
- 3) świadczenie nie stanowi podzielonego zysku wypracowanego przez spółkę;
- 4) świadczenie jest wykonywane w związku z prawem do udziału w zysku.

Innymi słowy, ukryte zyski ustawodawca traktuje jako szczególne korzyści właścicieli wynikające z prawa własności i zrównuje je w istocie z wypłaconymi zyskami.

Ukrytymi zyskami najczęściej występującymi w praktyce gospodarczej są:

- 1) kwota pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- 2) nadwyżka wartości rynkowej transakcji określonej zgodnie z zasadami dla cen transferowych (art. 11c u.o.p.d.o.p.) ponad ustaloną cenę tej transakcji;

<sup>113</sup> Nadwyżka wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

- 3) wydatki na reprezentację;
- 4) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
- 5) wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku w wysokości 50% w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane przez osoby powiązane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 6) wynagrodzenia z tytułów, o których mowa w art. 12 ust 1 (umowa o pracę) oraz art. 13 pkt 7 (wynagrodzenie zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych), 8 (umowa zlecenie i o dzieło) i 9 (umowy dotyczące zarządzania przedsiębiorstwem) u.p.d.o.f., oraz z tytułu zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie przekracza pięciokrotność średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z powyższych tytułów, nie więcej jednak niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;
- 7) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), zmniejszenia wartości udziału (akcji), wystąpienia wspólnika ze spółki, zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce;
- 8) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 9) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- 10) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Kolejną kategorią kosztów (wydatków) podlegającą bieżącemu opodatkowaniu e-CIT są wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (art. 28m ust. 1 pkt 3 u.o.p.d.o.p.). Nie zostały one zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, lecz objaśnione przez Ministerstwo Finansów w *Przewodniku*<sup>114</sup>. Stwierdzono w nim, iż „sposób kwalifikacji tego dochodu uzależniony jest od indywidualnego stanu faktycznego, w jakim pozostaje spółka. W ocenie wydatków kwalifikujących się do tego rodzaju dochodów można się posiłkować kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1 [...] Wprawdzie pojęcie »wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą« nie jest tożsame z pojęciem

114 Zgodnie z art. 14a par. 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, opracowanie to stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe). Stosownie do art. 14n par. 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy.

»wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów«, jednak należy zwrócić uwagę na podobieństwo, jakie może je cechować. Podobieństwa pomiędzy wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą a wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu, należy upatrywać przede wszystkim w celu ich poniesienia. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Te same cele powinny realizować wydatki związane z działalnością gospodarczą. Należy bowiem zwrócić uwagę, że jedną z immanentnych cech działalności gospodarczej, która wyróżnia ją od innego rodzaju aktywności, jest jej zarobkowy charakter”.

Na podstawie analizy zapisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, *Przewodnika* oraz wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych do katalogu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą zalicza się w szczególności<sup>115</sup>:

- 1) odsetki budżetowe, w tym odsetki od estońskiego CIT;
- 2) darowizny dla podmiotów innych niż powiązane;
- 3) kary o charakterze sankcyjnym za zawinione błędy, np. kary od sanepidu, kary nałożone przez leasingodawcę za niedostarczenie w terminie kopii polisy ubezpieczeniowej;
- 4) zawinione niedobory zapasów i aktywów trwałych;
- 5) wydatki na reprezentację;
- 6) wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku (np. laptopów, telefonów, tabletek) używane przez pracowników jednostki w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

W regulacjach podatkowych kategorii ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą zostały zdefiniowane i objaśnione w sposób bardzo ogólny i niejednoznaczny, co powoduje różnice interpretacyjne w ich stosowaniu. Różnice te z kolei przekładają się na określenie kwot do opodatkowania oraz na sposób ewidencji operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Nie ulega wątpliwości, że w księgach rachunkowych powinny zostać wyodrębnione poszczególne tytuły ukrytych zysków oraz kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, a także nieujawnionych operacji gospodarczych. Wyróżnienie takie powinno nastąpić poprzez modyfikację kont bilansowych oraz wynikowych lub poprzez wprowadzenie

<sup>115</sup> Ze względu na niejednoznaczność przepisów kwestie kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą są przedmiotem wielu interpretacji indywidualnych, które pokazują zróżnicowane podejście organów podatkowych uzależnione od indywidualnej sytuacji i konkretnych transakcji podatnika.

dotatkowej ewidencji na kontach pozabilansowych<sup>116</sup>. Identyfikacja kwot podlegających opodatkowaniu może następować również w księgach pomocniczych, np. na podstawie ewidencji środków trwałych można obliczać 50% amortyzacji samochodów osobowych wykorzystywanych poza działalnością, w programie kadrowo-płacowym można ustalać ponadlimitowe wynagrodzenie osób powiązanych podlegające opodatkowaniu jako ukryty zysk.

Podstawowy problem przy identyfikacji kwot do opodatkowania z tytułu ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą dotyczy tego, czy opodatkowaniu podlega wartość brutto wynikająca z faktury VAT, czy wartość kosztu obciążająca wynik finansowy (jeśli transakcja podlega opodatkowaniu podatkiem VAT). Kosztem wpływającym na wynik finansowy jest zazwyczaj wartość netto powiększona o podatek VAT niepodlegający odliczeniu (np. od usług hotelowych, 50% VAT od kosztów eksploatacji samochodów osobowych wykorzystywanych również poza działalnością gospodarczą). Niestety dziś większość interpretacji indywidualnych wydanych w tej kwestii stosuje literalną wykładnię przepisów podatkowych i wskazuje na wartość brutto, jako na kwotę podlegającą opodatkowaniu<sup>117</sup>. Z takim podejściem nie zgadzają się zarówno spółki, jak i doradcy podatkowi, łatwo dostrzec bowiem, że koncepcja ta prowadzi do absurdalnych, nieakceptowalnych wniosków. Przykładowo, gdy dealer samochodowy pobiera części z magazynu, to nie ma jak ustalić, która konkretnie faktura dokumentowała ich zakup. W takiej sytuacji zastosowanie koncepcji „wydatku” jest technicznie niemożliwe (Pokojska, 2023).

Opodatkowanie wartości brutto (czyli w istocie kwoty wydatku) zamiast kwoty kosztu obciążającej wynik finansowy stoi w sprzeczności z koncepcją modelu estońskiego, który opiera się na regułach rachunkowości. Jednym z fundamentalnych założeń tego systemu było uproszczenie i ujednoczenie (zrównanie) ewidencji księgowej oraz podatkowej. Prezentowana obecnie wykładnia przepisów fiskalnych oznacza zaś konieczność prowadzenia dodatkowej ewidencji podatkowej ukrytych zysków oraz kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą w wartości brutto faktury, zamiast w kwocie kosztu obciążającego wynik finansowy.

W praktyce gospodarczej część podmiotów określa kwoty do opodatkowania e-CIT na poziomie kosztów obciążających wynik finansowy, natomiast część w kwocie brutto faktury. Obydwa podejścia mają określone skutki – różne ewidencyjne. Przy opodatkowaniu kosztów kwoty do opodatkowania można uzyskać bezpośrednio z kont bilansowych lub wynikowych (przykład 7), natomiast przy opodatkowaniu kwot brutto

116 Ewidencja prowadzona w pliku Excel nie spełnia definicji i cech jakościowych ksiąg rachunkowych określonych w rozdz. 2 u.o.r.

117 Na przykład interpretacja z 14 kwietnia 2023 r. (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.78. 2023.2.EJ), Wyrok WSA w Gdańsku z 25 lipca 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 491/23.

należy wprowadzić dodatkowe konta pozabilansowe, na których będą księgowane wartości z podatkiem VAT (przykład 8).

### Przykład 7

Ewidencja ukrytych zysków w kwocie kosztów obciążających wynik finansowy

Spółka zakupiła paliwo do samochodu osobowego wykorzystywanego również do celów prywatnych przez wspólnika. Wartość netto FV wyniosła 250 zł, VAT 57,5 zł, wartość brutto 307,50 zł. Koszt obciążający wynik finansowy wynosi 278,75 zł i obejmuje wartość netto oraz 50% VAT niepodlegający odliczeniu.

Na potrzeby opodatkowania estońskim CIT konta kosztowe zmodyfikowano w następujący sposób:

420	Zużycie paliw
420-1	Zużycie paliwa nieobjęte limitem e-CIT
420-2	Zużycie paliwa objęte limitem e-CIT – ukryte zyski
420-3	Zużycie paliwa objęte limitem e-CIT – koszty niezwiązane z działalnością gospodarczą

Księgowanie faktury za paliwo wraz ze wskazaniem sposobu ustalenia kwoty do opodatkowania podatkiem e-CIT:

2. Rozrachunki z dostawcami		420-2 Zużycie paliwa objęte limitem e-CIT – ukryte zyski	2. VAT naliczony	
	307,50 (1)	278,75 (1)		28,75 (1)
<hr/>		<hr/>	<hr/>	

Dochód do opodatkowania e-CIT obliczony jest jako 50% obrotów strony Wn konta 420-2.

### Przykład 8

Ewidencja ukrytych zysków w kwocie brutto faktury

Treść zdarzenia jest taka sama jak w przykładzie 7.

Na potrzeby opodatkowania CIT estońskim wprowadzono dodatkowe konta pozabilansowe:

420 Konto wynikowe	Zużycie paliw
490–1 Konto pozabilansowe	Zużycie paliwa objęte limitem e-CIT – ukryte zyski – wartość brutto
490–2 Konto pozabilansowe	Zużycie paliwa objęte limitem e-CIT – koszty niezwiązane z działalnością gospodarczą – wartość brutto
499 Konto pozabilansowe	Konto techniczne

Księgowanie faktury za paliwo wraz ze wskazaniem sposobu ustalenia kwoty do opodatkowania podatkiem e-CIT:

2. Rozrachunki z dostawcami	420 Zużycie paliwa	2. VAT naliczony
307,50 (1)	278,75 (1)	28,75 (1)

490–1 Zużycie paliwa objęte limitem e-CIT – ukryte zyski – wartość brutto	499 Konto techniczne
307,50 (1a)	307,50 (1a)

gdzie:

- (1) Zaksięgowanie FV,
- (2) Księgowanie równoległe kwoty brutto FV na potrzeby opodatkowania e-CIT.

Dochód do opodatkowania e-CIT obliczony jest jako 50% obrotów strony Wn konta 490–1.

Reasumując, opodatkowanie bieżących transakcji w podatku estońskim wymaga wprowadzenia zmian w księgach rachunkowych. Zmiany te polegają głównie na wyróżnieniu na kontach księgowych poszczególnych rodzajów kosztów stanowiących dochód do opodatkowania, a także wyróżnienia na kontach rozrachunkowych transakcji z podmiotami (osobami) powiązanymi w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z uwagi na to, że ustawa o rachunkowości wymaga ujawnienia



w informacji dodatkowej kwot ukrytych zysków w ewidencji księgowej należy rozróżnić kwoty ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Identyfikacja kwot podlegających opodatkowaniu może następować również w księgach pomocniczych powiązanych funkcjonalnie z księgą główną.

## 4.3. Sprawozdanie finansowe podmiotu opodatkowanego e-CIT

### 4.3.1. Prezentacja w bilansie i rachunku zysków i strat

W związku z opodatkowaniem estońskim CIT ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych narzuciła dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym (odzwierciedlone również w ewidencji księgowej). Zgodnie z art. 7aa ust. 1 pkt 2 u.o.p.d.o.p. podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest obowiązany na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania tym ryczałtem wyodrębnić w kapitale własnym spółki:

- 1) kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesionych na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz
- 2) kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

W ust. 7 dodano, że podatnik i jego następcy prawni są obowiązani wykazywać wyodrębnienie zysków i strat, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w **sprawozdaniach finansowych** sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości w okresie od roku, w którym dokonano tego wyodrębnienia, do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty.

Podatnik został zobligowany również do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wyodrębnionych w kapitale własnym kwoty zysków niepodzielonych i zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a które zostały wypracowane w latach opodatkowania ryczałtem, a także kwoty niepokrytych strat, które podatnik poniósł w latach opodatkowania ryczałtem (*Przewodnik*, 2021, s. 17).

Jak wyjaśniono w *Przewodniku*, wyodrębnienie wyników finansowych osiągniętych w okresie opodatkowania e-CIT oraz w okresie opodatkowania klasycznym podatkiem CIT jest niezbędne w celu kontroli prawidłowości rozliczeń w systemie ryczałtu od dochodów spółek i może zostać opisane w sposób bardziej szczegółowy w informacji dodatkowej stanowiącej element sprawozdania finansowego. Wyodrębnienie tych zysków

i strat jest podstawą do odliczeń przysługujących wspólnikom spółki opodatkowanej ryczałtem od podstawy opodatkowania ustalonej od otrzymanej dywidendy. Brak takiego wyodrębnienia skutkuje brakiem uprawnienia do tych odliczeń.

W związku z przytoczonymi regulacjami i objaśnieniami pojawia się wątpliwość, czy wyodrębnienie zysków i strat z okresu przed opodatkowaniem ryczałtem oraz za okres opodatkowania ryczałtem musi zostać zaprezentowane bezpośrednio w bilansie jako dodatkowe pozycje kapitału własnego, czy też może zostać ujawnione w informacji dodatkowej? W *Przewodniku* przedstawiono przykłady prezentujące takie wyodrębnienie bezpośrednio w bilansie (por. tabela 37).

Tabela 37. Prezentacja kapitału własnego w bilansie na potrzeby e-CIT

<b>Przykład 16</b>
A. Kapitał (fundusz) własny
I. Kapitał (fundusz) podstawowy
II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
– <b>kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem</b>
III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
– z tytułu aktualizacji wartości godziwej
IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
– na udziały (akcje) własne
– <b>kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem</b>
V. Zysk (strata) z lat ubiegłych
– <b>kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem ryczałtem</b>
– <b>kwota niepokrytych strat poniesionych w latach przed opodatkowaniem ryczałtem</b>
VI. Zysk (strata) netto
VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

Źródło: *Przewodnik*, 2021, s. 31.

Należy zwrócić uwagę, że rozwiązanie zaprezentowane w *Przewodniku* jest zgodne z ustawą o rachunkowości, ponieważ załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości zawiera minimalny zakres informacji, jakie muszą być zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym. Pozycje sprawozdania finansowego zgodne z załącznikiem nr 1 mogą zostać rozwinięte o tzw. pozycje dobrowolne, o ile są istotne dla jednostki gospodarczej i lepiej opisują rezultaty jej działalności. Z drugiej strony warto zauważyć, że minimalny zakres sprawozdania finansowego wymaganego w ustawie o rachunkowości nie uległ zmianie. Jednocześnie należy pamiętać, że informacja dodatkowa jest integralnym elementem sprawozdania finansowego. Na tej podstawie można wyciągnąć wniosek, że sporządzenie bilansu w zakresie przewidzianym załącznikiem nr 1

do ustawy o rachunkowości z jednoczesnym ujawnieniem w informacji dodatkowej wyodrębnionych w kapitale zysków i strat spełni wymagania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wprowadzenie modelu estońskiego do opodatkowania spółek pociągnęło za sobą jedną zmianę w ustawie o rachunkowości w postaci obligatoryjnego ujawnienia w informacji dodatkowej kwoty ukrytych zysków. Wydaje się, że tak rewolucyjna zmiana w sposobie ustalania dochodu na postawie dystrybuowanego wyniku finansowego netto powinna zostać odzwierciedlona w stosownych zmianach ustawy o rachunkowości, w tym w zakresie bilansu oraz rachunku zysków i strat. Warto rozważyć wprowadzenie do bilansu dodatkowych, obligatoryjnych pozycji kapitału własnego (takich jak proponuje *Przewodnik*), czy kategorii rezerw na podatek e-CIT. W rachunku zysków i strat można zaprezentować osobno podatek e-CIT od bieżących transakcji oraz podatek e-CIT od dystrybuowanych zysków.

Oprócz prezentacji w bilansie oraz w rachunku zysków i strat określonych, specyficznych dla e-CIT pozycji równie ważne dla spółek jest rozstrzygnięcie kwestii, w jaki sposób ująć w sprawozdaniu finansowym skutki zmiany modelu opodatkowania dochodu. Chodzi tu przede wszystkim o ujęcie skutków podatkowych korekty wstępnej (o czym była mowa w podrozdziale 4.2.1) oraz o sposób rozliczenia aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego odroczonego, które były rozpoznawane w modelu klasycznego CIT.

Podatek dochodowy odroczonej jest kategorią księgową, która ma wymiar przede wszystkim prospektywny, tj. oznacza głównie przyszłe skutki podatkowe zdarzeń gospodarczych<sup>118</sup>. Świadczą o tym przede wszystkim definicje wartości podatkowych aktywów i pasywów zawarte w ustawie o rachunkowości, a także definicje różnic przejściowych ujemnych i dodatnich. Zgodnie z art. 37 ust 2. u.o.r. „wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Jeżeli uzyskanie korzyści ekonomicznych z tytułu określonych aktywów nie powoduje pomniejszenia podstawy obliczenia podatku dochodowego, to wartość podatkowa aktywów jest ich wartością księgową”. W niniejszej definicji chodzi o przyszłe pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego. Przykładowo w podmiocie główne różnice przejściowe ujemne wynikały z naliczenia odsetek od zobowiązań handlowych. Podatek dochodowy odroczonej (aktywa) tworzony

118 Doskonale funkcję prospektywną oraz istotę ekonomiczną podatku odroczonego widać na przykładzie naliczonych na dzień bilansowy odsetek od należności niebudżetowych. Gdyby na dzień poprzedzający rozpoczęcie opodatkowania estońskim CIT Spółka naliczyła odsetki od należności handlowych i jednocześnie utworzyła z tego tytułu rezerwę na odroczonej podatek dochodowy, pokazując ją w bilansie zamknięcia oraz w wyniku finansowym, wówczas podatek odroczonej pokazywałby zdarzenie, które w ogóle nie będzie miało miejsca, czyli przyszły podatek od odsetek wraz z koniecznością jego zapłaty w przyszłości.

od tych różnic wyrażał przyszłe oszczędności podatkowe z tytułu uznania w przyszłych dochodach podatkowych odsetek zapłaconych. Jeśli na dzień kończący rok obrotowy spółka ma pewność, że od kolejnego dnia, wejdzie w zasady opodatkowania estońskim CIT, to nie nastąpi realizacja różnic przejściowych ujemnych powodujących przyszłe zmniejszenie dochodu podatkowego w postaci uznania kosztów odsetek zapłaconych (klasyczny dochód nie będzie bowiem w ogóle kalkulowany). A zatem należy uznać, że na dzień poprzedzający rozpoczęcie opodatkowania ryczałtem od dochodów nie istnieją różnice przejściowe w rozumieniu art. 37 u.o.r.

Rozpoznanie aktywów i rezerw na odroczony podatek dochodowy w sprawozdaniu finansowym za okres poprzedzający wejście w estoński CIT stałoby zatem w sprzeczności z istotą ekonomiczną transakcji oraz z nadrzędnymi zasadami rachunkowości: zasadą wiernego i rzetelnego obrazu oraz z zasadą wyższości treści ekonomicznej nad formą.

Analogicznie należy rozumieć art. 37 ust. 3 u.o.r., zgodnie z którym wartością podatkową pasywów jest ich wartość księgowa pomniejszona o kwoty, które w przeszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego. Przykładowo rezerwa na świadczenia pracownicze w klasycznym opodatkowaniu CIT oznacza, że w przyszłości koszty świadczeń pracowniczych zostaną potrącone w dochodzie podatkowym, dzięki czemu spółka zapłaci niższy podatek dochodowy. Rozpoczęcie opodatkowania estońskim CIT oznacza, że koszty świadczeń nie zostaną w przyszłości uwzględnione w dochodzie podatkowym (gdyż takowy w ogóle nie będzie kalkulowany), a zatem ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym za okres poprzedzający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek nie odzwierciedli treści ekonomicznej zdarzenia (w postaci przewidywanych skutków podatkowych).

Kolejny przykład pokazujący, że w przeddzień wejścia w estoński CIT nie należy rozpoznawać aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdyż byłoby to sprzeczne z treścią ekonomiczną tej kategorii sprawozdawczej, dotyczy straty podatkowej. Rozpoczęcie stosowania estońskiego CIT powoduje, że podatnik traci prawo odliczenia straty (powstałej przed okresem stosowania estońskiego CIT) w okresie stosowania estońskiego CIT, co stanowi przesłankę do rozwiązania aktywów podatkowych z tytułu straty podatkowej<sup>119</sup>.

Jeśli na przykład w roku poprzedzającym wejście w e-CIT spółka poniosłaby stratę podatkową, to wykazanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec tego roku byłoby sprzeczne z treścią ekonomiczną zdarzenia, ponieważ w przyszłości nie nastąpi odliczenie straty od przyszłych dochodów, dzięki któremu spółka

119 Niemniej podatnik może obniżyć o wysokość tej niepodlegającej odliczeniu straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej czterech lat podatkowych.

uzyska oszczędność podatkową (gdyż dochody w rozumieniu ustawy CIT w ogóle nie będą rozpoznane).

Przyszłość podatkowa jest również uwzględniona w definicjach aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego. I tak zgodnie z art. 37 ust. 4 u.o.r. 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, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia, ustalonej przy uwzględnieniu zasady ostrożności.

Rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w **przyszłości** zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych, to jest różnic, które spowodują zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przyszłości, o czym mowa w art. 37 ust. 5 u.o.r.

Kolejnym argumentem przemawiający za tym, że należy rozumieć istotę podatku odroczonego z perspektywy przyszłości (przyszłych okoliczności), jest art. 37 ust. 6 u.o.r. dotyczący zastosowanych stawek podatkowych: „wysokość rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego”. A zatem przy wycenie aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego należy brać pod uwagę stawki podatkowe obowiązujące w **przyszłości**, w roku zakończenia różnic przejściowych.

Powyższa argumentacja prowadzi do jednoznacznego wniosku, że brak jest podstaw do rozpoznawania aktywów i rezerw na odroczonego podatku dochodowego na dzień bilansowy poprzedzający rozpoczęcie opodatkowania estońskim CIT. W konsekwencji pojawia się jednak kolejne pytanie: w jaki sposób ująć usunięcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – czy w bieżącym wyniku finansowym roku poprzedzającego zmianę sposobu opodatkowania, czy też bezpośrednio w kapitale własnym jako skutki zmiany polityki rachunkowości? Rozliczenie aktywów i rezerw na podatek dochodowy odroczonego w sprawozdaniu finansowym za okres poprzedzający wejście w e-CIT w istocie oznacza usunięcie tych kategorii podatkowych według stanu na początek roku. Dotyczą one lat poprzednich, co jest argumentem za tym, by skutek ich usunięcia ująć bezpośrednio w kapitale własnym – w zysku/stracie lat ubiegłych. Ujęcie podatku odroczonego z tytułu usunięcia aktywów i rezerw na podatek dochodowy odroczonego w bieżącym wyniku finansowym mogłoby znacząco zaburzyć jego wartość, wynik finansowy obejmowałby bowiem skutki podatkowe zdarzeń, które narastały w latach poprzednich.

### 4.3.2. Ujawnienia w informacji dodatkowej

Ustawa o rachunkowości od jednostek opodatkowanych estońskim CIT wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej jedynie kwoty dochodów z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 u.o.p.d.o.p.

Niewątpliwie zmiana modelu opodatkowania podmiotu gospodarczego ma istotny wpływ na sytuację finansową jednostki, wobec czego oczekiwane byłyby zmiany ustawy o rachunkowości w zakresie specyficznych ujawnień w spółkach opodatkowanych estońskim CIT.

Przed wszystkim zmiana modelu opodatkowania powinna zostać ujawniona we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Należałoby jednoznacznie określić, czy spółki opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek mają obowiązek wypełnienia noty podatkowej, skoro nie występują u nich klasyczne różnice pomiędzy dochodem a wynikiem finansowym? Ze względu na specyfikę modelu estońskiego nota podatkowa w kształcie obecnym nie powinna być wymagana dla spółek opodatkowanych e-CIT, w których nie występuje podatek odroczony w rozumieniu ustawy o rachunkowości, a zatem ujawnienia w odniesieniu do podatku odroczonego tej grupy spółek nie dotyczą. Z kolei w spółkach opodatkowanych e-CIT mogą wystąpić szczególne zobowiązania podatkowe, czy rezerwy na podatek dochodowy (np. rezerwa na podatek dochodowy od korekty wstępnej), które ustawa o rachunkowości pomija.

Z pewnością właściwe i oczekiwane jest ujawnienie zobowiązania warunkowego:

- 1) z tytułu potencjalnych skutków podatkowych przyszłego przewidywanego podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto;
- 2) wynikających z korekty wstępnej.

Konsekwentnie do wymagań ustawy o rachunkowości w zakresie ujawnień kwot ukrytych zysków należałoby wymagać ujawnienia kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, kwot nieujawnionych transakcji gospodarczych oraz dochodu z przekształcenia.

Równie ważne wydaje się objaśnienie kwoty podatku dochodowego obciążającego wynik finansowy, wyróżniając takie kategorie jak:

- 1) podatek dochodowy od wypłaconych zysków,
- 2) podatek dochodowy od zysku przeznaczonego na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem,
- 3) podatek dochodowy od ukrytych zysków,
- 4) podatek dochodowy od kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
- 5) podatek dochodowy od kwot nieujawnionych transakcji gospodarczych oraz
- 6) podatek od dochodu z przekształcenia.

Propozycję not ujawnieniowych dla spółek opodatkowanych estońskim CIT zaprezentowano w przykładach 9 i 10.

## Przykład 9

Nota ujawnieniowa bieżących skutków opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek

Tytuł dochodu	Rok bieżący		Rok poprzedni	
	Wartość dochodu	Wartość podatku	Wartość dochodu	Wartość podatku
Wyplacone zyski				
Zyski przeznaczone na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem				
Ukryte zyski				
Koszty niezwiązane z działalnością gospodarczą				
Nieujawnione transakcje gospodarcze				
Dochód z przekształcenia				
Pozostałe źródła dochodu*				
Razem podatek				

\* Na przykład podatek klasyczny CIT od błędów w opodatkowaniu za lata poprzednie ujęty w bieżącym wyniku finansowym ze względu na nieistotną wartość.

Źródło: opracowanie własne.

## Przykład 10

Nota ujawnieniowa zobowiązań warunkowych wynikających z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek

Tytuł zobowiązania	Rok bieżący		Rok poprzedni	
	Wartość dochodu	Wartość podatku	Wartość dochodu	Wartość podatku
Korekta wstępna				
Zyski zatrzymane wypracowane w okresie opodatkowania ryczałtem				

Źródło: opracowanie własne.

### 4.3.3. Sprawozdanie finansowe a wejście w e-CIT w trakcie roku obrotowego

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje możliwość zmiany modelu opodatkowania z klasycznego CIT na opodatkowanie ryczałtowe w trakcie roku podatkowego (obrotowego). W tym przypadku należy zastosować przepis art. 8 ust 6 u.o.p.d.o.p., zgodnie z którym jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg



rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tej sytuacji za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego. W niniejszym przypadku należy sięgnąć do odrębnego przepisu, jakim jest art. 28j. ust. 5 u.o.p.d.o.p., zgodnie z którym spółka może rozpocząć opodatkowanie estońskim CIT przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. Księgi rachunkowe otwiera się następnie na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania e-CIT. Uzupełniając art. 8 ust. 6a u.o.p.d.o.p. stwierdza, że jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, miesiąc poprzedzający pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem jest ostatnim miesiącem roku podatkowego tego podatnika. Z kolei art. 28e ust 2 u.o.p.d.o.p. dodaje, że jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego.

Reasumując, analiza powyższych przepisów podatkowych prowadzi do wniosku, że jeśli opodatkowanie podatkiem estońskim rozpoczyna się w trakcie przyjętego przez spółkę roku obrotowego/podatkowego, to mamy do czynienia ze specyficzną sytuacją polegającą na tym, że pierwszy rok obrotowy opodatkowania e-CIT składa się z dwóch lat podatkowych: przed opodatkowaniem e-CIT oraz okres opodatkowania e-CIT. Specyfika opodatkowania zysków w modelu estońskim wymaga również księgowego wyodrębnienia wyniku finansowego wypracowanego w części roku obrotowego opodatkowanego klasycznym CIT, oraz w pozostałej części roku obrotowego, kiedy to spółka już podlega e-CIT (obowiązek taki nałożono art. 28d u.o.p.d.o.p.). Przykład 11 prezentuje zasady wyodrębnienia dwóch lat podatkowych w ramach jednego roku obrotowego.

## Przykład 11

Spółka zdecydowała się na opodatkowanie ryczałtem od spółek, począwszy od 1 grudnia 2022 r. W umowie spółki przyjęto, że rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy. Powyższe oznacza, że:

- 1) rokiem obrotowym jest cały rok 2022;
- 2) rokiem podatkowym poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem jest okres od 1 stycznia 2022 roku do 30 listopada 2022 roku;



- 3) pierwszym rokiem opodatkowania e-CIT jest okres od 1 grudnia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.

Przykład 11 ilustruje szczególną sytuację, polegającą na istnieniu dwóch lat podatkowych w obrębie jednego roku obrotowego, a także regulacje dotyczące obowiązkowego, dla celów podatkowych, wyodrębnienia zysków/strat księgowych za dwa okresy (przed e-CIT oraz w trakcie e-CIT). Taki stan rzeczy skutkuje niepewnością m.in. odnośnie do właściwych i zgodnych z ustawą o rachunkowości praktycznych zasad sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego, zasad jego zatwierdzenia oraz podziału wyniku finansowego (uwzględniając również wymagania k.s.h.).

Szczególnie niepokojące w powyższej kwestii jest stanowisko Ministerstwa Finansów wyrażone w piśmie z 4 kwietnia 2022 r., tj. informacja Ministerstwa Finansów przekazywana do mediów na zapytania dziennikarzy (System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, b.r.). Ministerstwo Finansów wyraziło w nim pogląd, że w spółkach wchodzących w e-CIT w trakcie roku podatkowego/obrotowego:

- 1) sprawozdanie finansowe za okres od wejścia w e-CIT do końca roku obrotowego jest sprawozdaniem rocznym;
- 2) w związku z tym, takie sprawozdanie podlega złożeniu do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS).

Powyższa odpowiedź stoi w wyraźnej sprzeczności z zapisem komentowanego art. 3 ust. 1 pkt 9 u.o.r., zgodnie z którym rokiem obrotowym jest okres trwających kolejnych 12 miesięcy. Rodzi to również szereg konsekwencji zaprezentowanych poniżej:

1. Jeśli sprawozdaniem rocznym, składanym do KRS jest sprawozdanie za okres krótszy niż 12 miesięcy, to nie zostaną udostępnione dane finansowe za okres 2022 r. poprzedzający wejście w e-CIT. W skrajnym przypadku (opisanym w przykładzie 11), gdyby spółka weszła w e-CIT 1 grudnia roku obrotowego (będącego rokiem kalendarzowym), do KRS złożone zostanie sprawozdanie finansowe obejmujące jedynie miesiąc. Dane za 11 miesięcy nie będą udostępnione. Stoi to w sprzeczności z główną przesłanką składania sprawozdań do KRS, którą jest udostępnianie informacji szerokiemu gronu interesariuszy sprawozdań finansowych (w tym organom skarbowym). Sprawozdanie finansowe w istocie za niepełny rok obrotowy jest pozbawione najważniejszych funkcji: informacyjnej, a przez to traci przymiot użyteczności.
2. Badaniu przez biegłego rewidenta będzie podlegać sprawozdanie za niepełny rok obrotowy. I znów w skrajnym przypadku (przejście na e-CIT od 1 grudnia) badaniu będzie podlegać sprawozdanie za miesiąc. Zgodnie bowiem z art. 64 u.o.r. obligatoryjnemu badaniu podlega jedynie roczne sprawozdania finansowe.
3. Skoro sprawozdaniem rocznym jest sprawozdanie za okres od wejścia w e-CIT do końca roku obrotowego, to w szczególności sposób powinny zostać podejmowane uchwały właścicieli dotyczące podziału wyniku finansowego. Uchwała taka

powinna obejmować wynik finansowy wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem od spółek (wynik za ten okres jest prezentowany bowiem w rachunku zysków i strat w rocznym sprawozdaniu finansowym) oraz wynik finansowy wypracowany za okres opodatkowania klasycznym CIT.

4. W rocznym rachunku zysków i strat oraz w bilansie będzie widniał jedynie wynik finansowy za niepełny rok (skrajnie za miesiąc). Wynik finansowy za okres przed opodatkowaniem ryczałtem należy zaprezentować osobno jako zysk/strata z lat ubiegłych (choć nie jest wynikiem roku ubiegłego). Kwestia ta dotyczy zasady porównywalności. W każdym sprawozdaniu finansowym należy podać porównywalne dane za poprzedni okres sprawozdawczy. Zgodnie z art. 46 ust. 1 i 1a u.o.r. w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy. Z kolei stosownie do art. 47 ust. 1 i 2 u.o.r. w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy. W przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż określony powyżej, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego. Zgodnie z tą regułą w rocznym sprawozdaniu finansowym obejmującym niepełne 12 miesięcy należałoby zaprezentować dane za analogiczny okres roku poprzedniego. Odmiennej wykładni przepisów dokonało Ministerstwo Finansów<sup>120</sup>, stwierdzając, że „jednostka w rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym za okres od dnia przejścia na estoński CIT, który przypadł w trakcie roku obrotowego, do dnia kończącego rok obrotowy wykazuje dane porównawcze, które wynikają z rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień kończący poprzedni rok obrotowy tej jednostki”. Oznacza to, że wartości prezentowane za rok poprzedni obejmują cały rok obrotowy, nie zaś porównywalny okres.

Reasumując, ustawa o rachunkowości w obecnym kształcie nie zawiera żadnych szczególnych wytycznych i ujawnień związanych z opodatkowaniem ryczałtem od dochodów spółek (poza ukrytymi zyskami). Wydaje się, że tak fundamentalna zmiana modelu opodatkowania wymaga jednak przekazania w sprawozdaniu finansowym dodatkowych informacji niezbędnych do właściwej oceny sytuacji finansowej jednostki gospodarczej.

120 Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych nr 12 (1163) z dnia 20 kwietnia 2023 r.; [www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl](http://www.pytaniaczytelnikow.gofin.pl), dostęp: 10.08.2023.

# Zakończenie

---

Rozbieżności między prawem bilansowym a podatkowym stanowią przedmiot dyskusji różnych środowisk zawodowych i – jak się wydaje – niełatwo będzie wypracować wspólne stanowisko w tej kwestii. Kierunki zmian systemów rachunkowości na świecie świadczą o tym, że rachunkowość nie jest skłonna przyjmować zasad podatkowych, ponieważ nie służą one dobrze akcjonariuszom, a przyjęcie praktyki podatkowej jest sprzeczne z celem rachunkowości.

Zwolennicy ujednoczenia prawa bilansowego i prawa podatkowego przedstawiają takie m.in. korzyści, jak: prostota, zrozumiałość, mała pracochłonność, ochrona przed defraudacją podatków oraz równy podział zysków między akcjonariuszy i fiskusa (Flower, 2002, s. 33–36). Z pewnością są to argumenty przekonujące, ale tylko przy założeniu, że ujednoczenie miałoby oznaczać podporządkowanie prawa podatkowego prawu bilansowemu, co w praktyce wydaje się mało realne.

Różnice między wynikiem bilansowym a wynikiem podatkowym są nieodłącznym atrybutem rzeczywistości gospodarczej i powodują, że kategoria podatek dochodowy ma dwa różne znaczenia.

W prawie podatkowym podatek dochodowy to podatek należny, którego wielkość za dany okres sprawozdawczy jest ustalana jako iloczyn stopy podatkowej i podstawy opodatkowania. Zarówno stopa podatkowa, jak i zasady ustalania podstawy opodatkowania są określone w prawie podatkowym. W takim podejściu ma on charakter *de facto* pieniężny. Jego naliczenie oznacza dla jednostki kategorię pieniężną – wydatek w krótkim okresie.

W prawie bilansowym podatek dochodowy ma dużo szerszy zakres. Jest to kategoria składająca się z dwóch elementów:

- 1) podatku dochodowego bieżącego,
- 2) podatku dochodowego odroczonego.

Podatek dochodowy bieżący to podatek dochodowy należny, który jest ustalany według przepisów prawa podatkowego. Co do zasady odpowiada on kategorii podatek dochodowy w rozumieniu prawa podatkowego.

Podatek dochodowy odroczone to podatek, który jest ustalany co prawda na podstawie regulacji podatkowych, ale sposób jego ustalania określa prawo bilansowe. Funkcjonuje on zatem jedynie jako kategoria prawa bilansowego i nie może być utożsamiany z podatkiem dochodowym w rozumieniu prawa podatkowego<sup>121</sup>.

---

121 Należy podkreślić, że podatek dochodowy odroczone został wykreowany przez rachunkowość jako odpowiedź na praktykę podatkową ingerującą w zasady rachunkowości i powodującą zniekształcenie

W Polsce, po wprowadzeniu tzw. Polskiego Ładu, ustawa o podatku dochodowym nadal wymaga zmian – zarówno w odniesieniu do tradycyjnego CIT, jak i e-CIT.

W pierwszym przypadku chodzi o skonstruowanie przepisów prawa podatkowego w taki sposób, aby nie było wątpliwości czy dany koszt (przychód) stanowi element dochodu podatkowego. Dotyczy to głównie takich pozycji, które w obecnej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie zostały wymienione ani jako element dochodu podatkowego, ani jako wyłączenie z dochodu.

W drugim przypadku chodzi o wyraźne określenie relacji kategorii dochodu stanowiącego podstawę naliczania w danym okresie podatku do zysku netto, stanowiącego dochód w momencie jego podziału.

Polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wymaga modyfikacji przede wszystkim w zakresie określenia jasnego i czytelnego powiązania prawa podatkowego z prawem bilansowym. Z praktycznego punktu widzenia bardzo potrzebne jest zajęcie przez ustawodawcę jednoznacznego stanowiska odnośnie do relacji obu praw.

Autonomia regulacji prawnych i bilansowych wymaga przede wszystkim czytelnych definicji pojęcia przychodów i kosztów dla celów podatkowych oraz wskazania ich zakresu.

Odrębność regulacji obu praw nie pozwala również na obecnie obowiązujący sposób definiowania kosztów podatkowych poprzez wskazanie kosztów wyłączanych (powstaje problem z czego – dochodu czy zysku bilansowego) przy ustalaniu zobowiązania podatkowego.

Przyjęcie koncepcji odrębności regulacji obu praw uzupełniających się w pewnych obszarach, najbardziej pożądana z praktycznego punktu widzenia, wymaga określenia w prawie podatkowym sposobu ustalania dochodu podatkowego, w którym punktem wyjścia będzie wynik generowany w systemie rachunkowości, wykazany w sprawozdaniu finansowym.

Nadzieją na uznanie rachunkowości za podstawę ustalenia dochodu był estoński podatek dochodowy, bazujący na odmiennej niż tradycyjny CIT „filozofii” w odniesieniu do relacji prawa podatkowego i bilansowego. Niestety tak się nie stało. Polska wersja e-CIT to ogromna porażka ustawodawcy, który wykazał brak wiedzy na temat systemu rachunkowości – jego zasad teoretycznych, jak również praktycznych rozwiązań. Kolejny raz pozostawiono praktyków z wieloma niewiadomymi, a ryzyko popełnienia błędów i ich konsekwencje skutecznie odstraszały spółki kapitałowe od przejścia na e-CIT.

---

informacji ekonomicznej. Stanowi więc zwieńczenie fundamentalnych założeń rachunkowości – kontynuacji działania i memoriału.

# Bibliografia

---

- Bank Światowy, PwC (2019), *Paying Taxes 2018*, [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf) (dostęp: 18.08.2023).
- Czajor P., Jurewicz A., Michalak M., Walińska E., Wencel A. (2020), *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, ewidencji i prezentacji*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Dmowski A. (2022), *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. estoński CIT – czy jest to korzystna forma opodatkowania?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, nr 7(311), s. 11–24.
- Dolata S. (1999), *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, Opole.
- Flower J. (2002), *Global Financial Reporting*, Palgrave, New York.
- Górowski I. (2008), *General accounting theory. Evolution and design for efficiency*, Wydawnictwa Akademickiej Profesjonalne, Warszawa.
- Hendriksen E.S., van Breda M. (2002), *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- INFOR (2023), *Tax Foundation: Polski system podatkowy na 28. miejscu w międzynarodowym rankingu konkurencyjności podatkowej*, <https://www.inforflex.pl/dok/tresc,FOB0000000000005684731,Tax-Foundation-Polski-system-podatkowy-na-28-miejscu-w-miedzynarodowym-rankingu-konkurencyjnosci-podatkowej.html> (dostęp: 14.07.2023).
- International Tax Competitiveness Index 2022 (2023), <https://www.inforflex.pl/dok/tresc,FOB0000000000005684731,Tax-Foundation-Polski-system-podatkowy-na-28-miejscu-w-miedzynarodowym-rankingu-konkurencyjnosci-podatkowej.html?> (dostęp: 17.10.2023).
- Interpretacja indywidualna z dnia 4 kwietnia 2019 r., nr 0114-KDIP2–2.4010.76.2019.1.PP.
- Interpretacja indywidualna z dnia 9 kwietnia 2021 r., nr 0111-KDIB1–1.4010.31.2021.1.EJ.
- Interpretacja indywidualna z dnia 9 grudnia 2022 r., nr 0111-KDIB1–2.4010.654.2022.1.DP.
- Jarugowa A., Walińska E. (1997), *Roczne sprawozdanie finansowe – ujęcie księgowo a podatkowe (Annual financial statements – accounting or fiscal approach)*, ODDK, Gdańsk.
- Jegorov D. (2020), *Corporate Income Tax in Estonia Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) w Estonii*, [w:] D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT-lekcje dla Polski*, „Zeszyty mBank – CASE” nr 163, Warszawa.
- Kamieniecka M. (2009), *Aktywa z odroczonego podatku dochodowego w warunkach globalnego kryzysu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 49(105), s. 87–97.
- Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 2010 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz.Urz. Min. Fin. z 2010 r. Nr 7, poz. 31).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz.Urz. Min. Fin. z 2010 r. Nr 7, poz. 31).

- Leszczyłowska A. Łożykowski A. (2020), *Could the Estonian CIT model be a lesson for Poland? Estoński model CIT – lekcja dla Polski?*, [w:] D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, Estoński CIT-lekcje dla Polski, „Zeszyty mBank – CASE”, nr 163, Warszawa.
- Litwińczuk H. (1995), *Prawo bilansowe*, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, Warszawa.
- Litwińczuk H. (2000), *Prawo podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, Warszawa.
- Melezini A., Zalewski D. (2011), *Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie stwierdzenia wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, „Monitor Podatkowy”, nr 8.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001* (2001), SKwP, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* (2004).
- MLP Group (2023), Raport roczny jednostkowy MLP Group S.A. za rok zakończony 31 grudnia 2022 roku, <https://mlpgroup.com/raporty/> (dostęp: 31.07.2023).
- MLP Group (2023), Sprawozdanie finansowe jednostkowe MLP 2022, <https://mlpgroup.com/raporty/> (dostęp: 31.07.2023).
- MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, <https://www.pkfpolska.pl/msr-mssf-%E2%80%93-obowiazujace-od-12-05-2020-4806> (dostęp: 14.07.2023).
- Nobes C., Parker R. (1995), *Comparative International Accounting*, Prentice Hall International, London.
- Olchowicz I. (2000), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Olchowicz I. (2009), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- podatki.gov.pl (2023), *Wypełnianie specyficznych pozycji*, <https://www.podatki.gov.pl/e-sprawozdania-finansowe/pytania-i-odpowiedzi/#wypelnianie-specyficznych-pozycji> (dostęp: 31.07.2023).
- podatki.gov.pl (b.r.), *Estoński CIT*, <https://www.podatki.gov.pl/cit/estonski-cit/> (dostęp: 31.07.2023).
- Pokojska A. (2023), *Estoński CIT płaci się od kwoty brutto*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9100179,estonski-cit-placi-sie-od-kwoty-brutto.html> (dostęp: 31.07.2023).
- Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek* (2021), <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-do-ryczaltu-od-dochodow-spolek> (dostęp: 31.07.2023).
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE z dnia 29 listopada 2008 r. L 320/1 ze zm.).
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i art. 108 Traktatu (Dz.Urz. UE z dnia 26 czerwca 2014 r., L 187 ze zm.).
- Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 września 2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE z dnia 26 września 2023 r. L 237/1).
- Skrzywan S. (1938), *Wpływ ustawodawstwa podatkowego na księgowość i bilanse przedsiębiorstw oraz znaczenie gospodarcze i skutki tego wpływu*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 1.



- Sobańska I. (2007), *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKWp, Warszawa.
- Pointpack (2023), Sprawozdanie jednostkowe za 2022 rok spółka Pointpack SA, <https://www.pointpack.com/raporty.html> (dostęp: 31.07.2023).
- System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA (b.r.), *Informacje*, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/485692> (dostęp: 31.07.2023).
- Walińska E. (1997), *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRRwP, Warszawa.
- Walińska E. (2003), *Rachunkowość podatków odroczonech*, FRRwP, Warszawa.
- Walińska E. (2008), *Polityka rachunkowości jako narzędzie kształtowania sprawozdania finansowego*, [w:] E. Walińska (red.), *Meritum Rachunkowości. Rachunkowości sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer Polska – ABC, Warszawa.
- Winborne M.G., Kleespie D.L. (1966), *Tax Allocation in Perspective*, „The Accounting Review”, October, s. 737–738.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r., poz. 2651).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r., poz. 654, 818).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 1570).
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1807, uchylona).
- Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz.U. z 2022 r., poz. 893 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2020 r., poz. 287).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r., poz. 221).
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2105).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 1265).
- Ustawa z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 2180).
- Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, oraz ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2023 r., poz.1414).
- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-649-2021/\\$file/9-020-649-2021.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-649-2021/$file/9-020-649-2021.pdf) (dostęp: 28.09.2021).
- Zalewski Ł. (2023), *Zaskakujące dane o estońskim CIT. Większość firm woli płacić wyższe podatki?*, <https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/estonski-cit-i-szukajace-dane-w-iekoszosc-firm-woli-placic-wyzsze-podatki/8c3fhyq> (dostęp: 31.07.2023).





# Spis rysunków

---

Rysunek 1.	Relacje między prawem bilansowym i prawem podatkowym	17
Rysunek 2.	Nadrzędne zasady rachunkowości a podatkowe zasady ustalania dochodu	18
Rysunek 3.	Metody ustalania wyniku podatkowego	19
Rysunek 4.	System rachunkowości jednostki a ogólna relacja między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego	21
Rysunek 5.	Ogólna relacja między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego a odroczony podatek dochodowy	22
Rysunek 6.	Ustalanie dochodu podatkowego (klasyczny CIT)	23
Rysunek 7.	Ustalanie dochodu podatkowego (estoński CIT)	24
Rysunek 8.	Różnice dodatnie i ujemne a rezerwy i aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego	27
Rysunek 9.	Zakres opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych	41
Rysunek 11.	Elementy konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych jako podatku od działalności gospodarczej (z wyłączeniem estońskiego CIT)	44
Rysunek 12.	Ograniczenia dotyczące płatności wpływające na koszty i przychody podatkowe	51
Rysunek 13.	Ewidencja księgowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	69
Rysunek 14.	Konta korygujące wartość aktywów i zobowiązań	72
Rysunek 15.	Ujmowanie należności na potrzeby ustalenia ich wartości podatkowej za pomocą kont korygujących	73
Rysunek 16.	Podatek dochodowy dotyczący transakcji wynikowych	77
Rysunek 17.	Podatki odroczone dotyczące transakcji kapitałowych	78
Rysunek 18.	Analityka dla konta podatek dochodowy	79
Rysunek 19.	Podatek dochodowy bieżący i odroczony – zasady prezentacji i ujawniania według ustawy o rachunkowości	88
Rysunek 20.	Zakres jednostek, sporządzających sprawozdanie finansowe na podstawie ustawy o rachunkowości, opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych (oprócz banków i ubezpieczycieli) zobowiązanych do wypełnienia noty podatkowej	90
Rysunek 21.	Model prezentacji informacji o podatku dochodowym w badanej spółce – sprawozdanie zgodne z ustawą o rachunkowości	112
Rysunek 22.	Model prezentacji informacji o podatku dochodowym w badanej spółce – sprawozdanie zgodnie z międzynarodowymi standardami	130
Rysunek 23.	Składowe ustalenia dochodu z tytułu korekty wstępnej na potrzeby e-CIT	145



# Spis wykresów

---

Wykres 1.	Udział poszczególnych kosztów w kosztach niestanowiących kosztu uzyskania przychodu	110
Wykres 2.	Przychody księgowe niezaliczane do podatkowych 2022 rok	111
Wykres 3.	Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	126
Wykres 4.	Przychody niepodatkowe	128
Wykres 5.	Czas rozliczenia podatku CIT w wybranych krajach (w godzinach)	135



# Spis tabel

---

Tabela 1.	Zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane przykłady	37
Tabela 2.	Data powstania przychodu podatkowego – wybrane przypadki szczególne	46
Tabela 3.	Wybrane transakcje i moment potrącenia kosztów uzyskania przychodów	49
Tabela 4.	Regulacje w zakresie płatności ograniczające możliwość ujmowania kosztów/ przychodów w dochodzie	53
Tabela 5.	Polityka rachunkowości jednostki a polityka podatkowa w obszarze CIT	61
Tabela 6.	Zestawienie różnic przejściowych i strat podatkowych na każdy dzień bilansowy – struktura ogólna	74
Tabela 7.	Nota podatkowa według formy ustrukturyzowanej XML	91
Tabela 8.	Fragment bilansu – aktywa (w tys. zł)	95
Tabela 9.	Nota dotycząca podstawy naliczenia podatku odroczonego – aktywa – informacja dodatkowa w tys. zł	96
Tabela 10.	Nota dotycząca zmiany stanu aktywów z tytułu podatku odroczonego (w tys. zł)	96
Tabela 11.	Fragment bilansu – aktywa krótkoterminowe (w tys. zł)	99
Tabela 12.	Fragment noty 7 objaśniającej do należności krótkoterminowych (w tys. zł)	99
Tabela 13.	Fragment bilansu – pasywa (w tys. zł)	99
Tabela 14.	Nota dotycząca podstawy naliczenia podatku odroczonego – rezerwy – informacja dodatkowa (w tys. zł)	100
Tabela 15.	Nota dotycząca zmiany stanu rezerw z tytułu podatku odroczonego – informacja dodatkowa (w tys. zł)	101
Tabela 16.	Fragment bilansu – zobowiązania krótkoterminowe (w tys. zł)	102
Tabela 17.	Nota 14 z informacji dodatkowej – zobowiązania krótkoterminowe (w tys. zł)	103
Tabela 18.	Fragment rachunku zysków i strat (w tys. zł)	104
Tabela 19.	Podatek dochodowy odroczonej wykazany w rachunku zysków i strat – zmiana stanu (w tys. zł)	104
Tabela 20.	Nota podatkowa ustrukturyzowana (w tys. zł)	105
Tabela 21.	Nota podatkowa z informacji dodatkowej – nieustrukturyzowana (w tys. zł)	107
Tabela 22.	Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (w tys. zł) – proporcja	109
Tabela 23.	Przychody księgowo niezaliczane do podatkowych (w tys. zł) – proporcja	111
Tabela 24.	Fragment bilansu – aktywa	117
Tabela 25.	Fragment informacji dodatkowej – należności (w tys. zł)	118
Tabela 26.	Fragment bilansu – pasywa (w tys. zł)	119

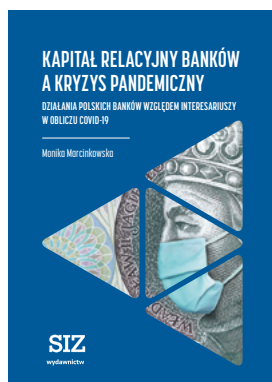
---

Tabela 27.	Nota z informacji dodatkowej dla zobowiązań z tytułu dostaw, usług i pozostałych (w tys. zł) . . . . .	119
Tabela 28.	Aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego oraz zmiana stanu BO i BZ (w tys. zł) . . . . .	121
Tabela 29.	Fragment rachunku zysków i strat . . . . .	121
Tabela 30.	Podatek dochodowy (w tys. zł) . . . . .	123
Tabela 31.	Wyliczenie podatku dochodowego bieżącego (w tys. zł) . . . . .	123
Tabela 32.	Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (w tys. zł) . . . . .	125
Tabela 33.	Przychody niepodatkowe udział procentowy w wartości łącznej, w tys. zł . . . . .	127
Tabela 34.	Fragment jednostkowego sprawozdania z przepływów pieniężnych w tys. zł . . . . .	129
Tabela 35.	Przykładowa struktura i oznaczenie kont kapitałów oraz kont służących rozliczeniu wyniku finansowego . . . . .	148
Tabela 36.	Przykładowa struktura i oznaczenie kont wynikowych i rozrachunkowych z tytułu podatku e-CIT . . . . .	149
Tabela 37.	Prezentacja kapitału własnego w bilansie na potrzeby e-CIT . . . . .	158

# SIZ

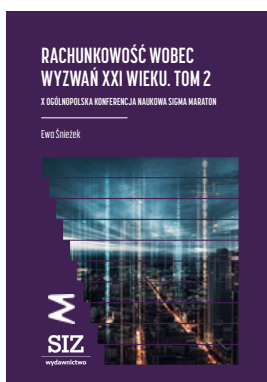
wydawnictwo

*poleca*



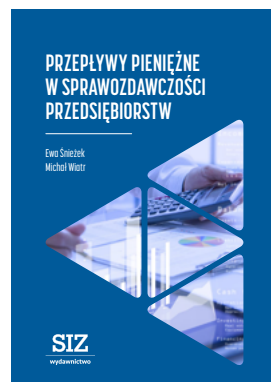
Przepływy pieniężne  
w sprawozdawczości  
przedsiębiorstw

Ewa Śnieżek,  
Michał Wiatr



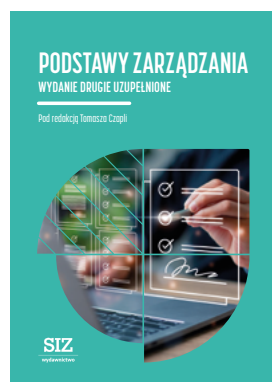
Rachunkowość wobec  
wyzwań XXI wieku.  
Tom 2.

Ewa Śnieżek



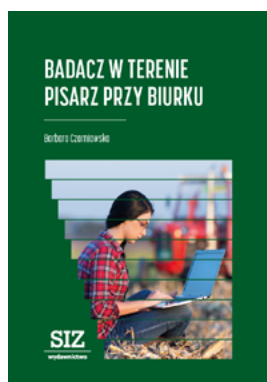
Kapitał relacyjny banków  
a kryzys pandemiczny

Monika Marcinkowska



Podstawy Zarządzania

Tomasz Czapla



Badacz w terenie  
Pisarz przy biurku

Barbara Czarniawska



Przywództwo  
w zmiennych czasach

Ewa Samuel

Szukaj na: [www.wydawnictwo-siz.pl/katalog](http://www.wydawnictwo-siz.pl/katalog)

Ustalenie podatku dochodowego można zaliczyć do trudniejszych zagadnień w rachunkowości, szczególnie w naszym kraju, w którym występują częste zmiany systemu podatkowego. Celem głównym recenzowanej monografii jest identyfikacja kluczowych relacji podatku dochodowego – tradycyjnego CIT oraz CIT estońskiego – z systemem rachunkowości jednostki – z perspektywy jej polityki rachunkowości, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych. (...)

Na wyróżnienie zasługują treści związane z koncepcjami relacji między prawem bilansowym i regulacjami podatku dochodowego, metodami ustalania podatku dochodowego od osób prawnych, podatku bieżącego i odroczonego (...) oraz (...) treści związane z ujmowaniem podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego) w sprawozdaniu finansowym w świetle polskich i międzynarodowych regulacji z zakresu prawa bilansowego.

(...) Analizując rynek wydawniczy, można zauważyć, że jest mało opracowań poświęconych podatkowi dochodowemu z perspektywy rachunkowości, co jest dodatkową zaletą opracowania. Jednak niniejsze opracowanie nie tylko wypełnia niszę dotyczącą badań nad istotą i znaczeniem podatku dochodowego, ale stanowi ciekawe zestawienie regulacji prawnych oraz poglądów wynikających z teorii. W związku z tym, niniejsza publikacja może być wykorzystana zarówno przez pracowników naukowych, studentów oraz praktyków.

**Podsumowując (...) stwierdzam, że opracowanie spełnia swój cel, zawiera użyteczne informacje, ma bardzo duże znaczenie teoretyczne i aplikacyjne związane z podatkiem dochodowym od osób prawnych.**



Wydawnictwo SIZ  
ul. Matejki 22/26 pok. 112  
90-237 Łódź  
tel.: 42 635 47 91  
e-mail: [biuro@wydawnictwo-siz.pl](mailto:biuro@wydawnictwo-siz.pl)

**SIZ**  
wydawnictwo