

# Bieżący i odroczony podatek dochodowy w dobie pandemii COVID-19 w świetle sprawozdań finansowych spółek WIG30

## Current and deferred income tax in the era of the COVID-19 pandemic in the light of the financial statements of WIG30 companies

MARIUSZ KARWOWSKI\*

Otrzymano: 31.08.2022 – Poprawiono: 07.11.2022 – Zaakceptowano: 08.11.2022

### Streszczenie

**Cel:** Wskazanie wpływu pandemii COVID-19 na wysokość obciążenia z tytułu podatku dochodowego (w tym bieżącego i odroczonego).

**Metodyka/podejście badawcze:** Po pierwsze, dokonano przedstawienia stanu prawnego w zakresie podatku dochodowego w rachunkowości, z uwzględnieniem zagadnień, które powinny mieć zastosowanie w dobie pandemii. Po drugie przeprowadzono badanie empiryczne, które oparto na analizie zawartości sprawozdań finansowych za lata 2019–2021 podmiotów wchodzących w skład WIG30.

**Wyniki:** Stwierdzono, że pandemia przede wszystkim wpłynęła na zmniejszenie obciążenia z tytułu podatku dochodowego, przy jednoczesnym zwiększeniu, po spełnieniu określonych warunków, aktywów z tytułu odroczonego, przede wszystkim w związku ze stratami podatkowymi.

**Oryginalność/wartość:** Wskazanie wpływu pandemii COVID-19 na wysokość obciążenia z tytułu podatku dochodowego (w tym bieżącego i odroczonego), obszaru dotychczas nieeksplorowanego pod tym kątem. Punkt wyjścia do przyszłych badań naukowych mających na celu pokazanie wpływu skutków pandemii na przykładzie innej (większej) próby badawczej.


**Słowa kluczowe:** bieżący podatek dochodowy, odroczony podatek dochodowy, sprawozdanie finansowe, MSR 12.

### Abstract

**Purpose:** The article shows the impact of the COVID-19 pandemic on the amount of income tax expense (including current and deferred tax).

**Methodology/approach:** The legal status of income tax in accounting is presented, taking into account issues that should be applied in the pandemic era. An empirical study was carried out based on the content analysis of financial statements for 2019–2021 of entities included in the WIG30.

---

\* Dr hab. Mariusz Karwowski, prof. SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej,  <https://orcid.org/0000-0003-1301-5888>, [mkarwo@sgh.waw.pl](mailto:mkarwo@sgh.waw.pl)

**Findings:** The pandemic mainly reduced income tax expense while increasing deferred tax assets, after meeting certain conditions, primarily due to tax losses.

**Originality/value:** The article shows the impact of the pandemic on the amount of income tax expense (including current and deferred tax), an area not yet explored. The starting point for future scientific research shows the impact of the pandemic based on another (larger) research sample.

**Keywords:** current income tax, deferred income tax, financial statements, IAS 12.

## Wprowadzenie

Pandemia koronawirusa wywołała liczne perturbacje gospodarcze w ujęciu krajowym i międzynarodowym. Negatywnie wpłynęła na równowagę i płynność łańcucha dostaw, na wszystkich jego etapach, poprzez opóźnienie rozpoczęcia produkcji, po terminowość realizacji dostaw. W celu ograniczenia zasięgu pandemii, podejmowano różnorodne działania zaradcze, m.in. restrykcjom podlegał transport. Wprowadzono ograniczenia w poruszaniu się ludzi, korzystaniu z usług i sklepów, instytucji kultury i szkół. Granice zostały zamknięte dla ruchu turystycznego i pracowników z innych krajów. Choć wprowadzano również rozwiązania mające na celu stymulację gospodarki, to przyszły rozwój sytuacji gospodarczej, wobec braku podobnych doświadczeń, charakteryzował się dużą niepewnością. Oznaczało to konieczność przyjęcia w prognozach istotnych założeń eksperckich.

Biorąc pod uwagę powyższe zjawiska, pandemia negatywnie wpłynęła na sytuację finansową i wyniki działalności wielu przedsiębiorstw, co zostało odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych, poprzez ujęcie niższych przychodów ze sprzedaży i wyższych kosztów związanych z utratą wartości aktywów, co w konsekwencji przełożyło się na wyniki finansowe. Niższe przychody ze sprzedaży powinny przełożyć się na spadek dochodu do opodatkowania, a tym samym obciążenia z tytułu podatku dochodowego, bądź poniesienie straty podatkowej. Z kolei utworzenie wyższych odpisów aktualizujących wartość aktywów, zarówno niefinansowych, jak i finansowych, jak również poniesienie strat podatkowych, po spełnieniu odpowiednich warunków, są podstawą ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a tym samym zmniejszenia obciążenia (zwiększenia przychodu) z tytułu podatku dochodowego.

Celem artykułu jest wskazanie wpływu pandemii na wysokość obciążenia z tytułu podatku dochodowego, w tym bieżącego i odroczonego. W związku z realizacją założonego celu sformułowano tezę, zgodnie z którą pandemia koronawirusa wpłynęła na obniżenie obciążenia z tytułu podatku dochodowego oraz zwiększenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w związku z poniesieniem strat podatkowych możliwych do odliczenia w przyszłości.

W artykule, po pierwsze, dokonano przedstawienia stanu prawnego w zakresie podatku dochodowego w rachunkowości (podstawą był Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) nr 12 „Podatek dochodowy”, jak również Krajowy Standard Rachunkowości (KSR) nr 2 „Podatek dochodowy”), z uwzględnieniem zagadnień, które powinny mieć zastosowanie w dobie pandemii. Po drugie, przeprowadzono badanie empiryczne, które oparto na analizie zawartości sprawozdań finansowych za lata 2019–2021 podmiotów wchodzących w skład indeksu WIG30.

Artykuł rozpoczyna się od wprowadzenia do istoty podatku dochodowego, z uwzględnieniem dotychczasowych badań w tym zakresie. Następnie przedstawiono metodę, próbę badawczą i wyniki badania empirycznego. Oryginalność artykułu przejawia się przede wszystkim we wskazaniu wpływu pandemii COVID-19 na wysokość obciążenia z tytułu podatku dochodowego, obszaru dotychczas nieeksplorowanego pod tym kątem.

## 1. Nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe

Istotnym zagadnieniem w MSR 12, który powinien mieć zastosowanie w dobie pandemii, jest uwzględnianie nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych przy ustalaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ mogą one zmniejszyć dochód lub podatek należny w latach kolejnych (por. Walińska, 2003). Przepisy podatkowe mogą wprowadzać różne zasady dotyczące przeniesienia strat lub ulg podatkowych, w tym długości okresu, w którym jest to możliwe<sup>1</sup>.

Skutki podatkowe nierozliczonych strat podatkowych (*unused tax losses*) ujmowane są w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (por. Gierusz, Martyniuk, 2015; Dyhdalewicz, Gałęcka, 2020). Jednak zanim to nastąpi, należy ocenić prawdopodobieństwo wystąpienia w przyszłości dochodu do opodatkowania, od którego można je odliczyć. Natomiast skutki podatkowe przeniesienia ulg podatkowych oznaczają zwiększenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na zasadzie jeden do jednego, w przeciwieństwie do ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych możliwych do odliczenia w przyszłości, co zilustrowano w przykładzie 1.

### Przykład 1

Na 31.12.20X1 r. w jednostce występują ujemne różnice przejściowe, nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe wymienione w tabeli 1.

**Tabela 1.** Dane do przykładu 1

Wyszczególnienie	Kwota
Rezerwy na świadczenia pracownicze	40 000
Odpisy aktualizujące wartość zapasów	20 000
Strata podatkowa możliwa do odliczenia	18 000
Ułga podatkowa możliwa do odliczenia	14 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie Flood (2016).

<sup>1</sup> Występują również straty, które mogą zmniejszyć dochód w latach poprzednich, np. w okresie pandemii Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 38f ust. 1) wprowadziła możliwość wstecznego odliczenia strat podatkowych od dochodu, po spełnieniu określonych warunków.

Obliczenia dotyczące odroczonego podatku dochodowego na dzień 31.12.20X1 r. przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2.** Rozwiązanie przykładu 1

Wyszczególnienie	Kwota
Rezerwy na świadczenia pracownicze	40 000
Odpisy aktualizujące wartość zapasów	20 000
Strata podatkowa możliwa do odliczenia	18 000
<b>Razem</b>	<b>78 000</b>
Stawka podatkowa	19%
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego bez ulgi	14 820
Ulga podatkowa możliwa do odliczenia	14 000
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</b>	<b>28 820</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Flood (2016).

Należy zwrócić uwagę, że aby ustalić aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku ze stratą podatkową, należy przemnożyć stratę przez stawkę podatku dochodowego, ponieważ strata jest dostępna w celu obniżenia dochodu do opodatkowania w przyszłych latach. Natomiast ulgi podatkowej możliwej do odliczenia w przyszłości nie mnoży się przez stawkę podatku dochodowego, ponieważ można ją wykorzystać do zrównoważenia podatku dochodowego w całości (Flood, 2016).

## 2. Wycena rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Kolejnym istotnym, chociaż bardziej złożonym od poprzedniego, zagadnieniem w MSR 12, który powinien mieć zastosowanie w dobie pandemii, jest wycena rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Z wyceną tych drugich związana jest potrzeba prognozowania (lub planowania) odwracania różnic przejściowych w przyszłych latach (por. Nurfadila, Muslim, 2021). W szczególności ma ona zastosowanie w sytuacji:

- stopniowego wprowadzania zmiany stawek podatku dochodowego rozłożonej na wiele lat;
- ustalenia, czy straty i ulgi podatkowe mogą nie być rozliczone, a tym samym mogą wygasnąć niewykorzystane, co nie pozwala na ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z ich występowaniem.

Obliczenie rezerwy lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w przypadku aktywów, przed ustaleniem prawdopodobieństwa, w jakim będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania), zgodnie z metodą zobowiązań (por.

Burchart, 2017; Karwowski, 2021) wymaga przeprowadzenia następujących kroków:

1. Identyfikacja wszystkich różnic przejściowych istniejących na dzień bilansowy (por. Białek-Jaworska, 2016; Jonas, 2018). Proces ten jest uproszczony, jeśli jednostka sprawozdawcza sporządza sprawozdanie z sytuacji finansowej dla celów rachunkowości oraz podatkowe dla celów porównawczych.
2. Podział różnic przejściowych na dodatnie i ujemne. Krok ten jest konieczny, ponieważ może być wymagane ustalenie prawdopodobieństwa, w jakim będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania, w celu zrównoważenia skutków podatkowych ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych możliwych do odliczenia, ale nie skutków podatkowych dodatnich różnic przejściowych.
3. Uzyskanie informacji o nierozliczonych stratach podatkowych i niewykorzystanych ulgach podatkowych, a także o datach ich wygaśnięcia lub innych rodzajach ograniczeń, jeśli takie istnieją.
4. Określenie wpływu na podatek dochodowy łącznych dodatnich różnic przejściowych, przy zastosowaniu odpowiednich stawek podatku dochodowego<sup>2</sup>.
5. Analogicznie, określenie skutków podatkowych ujemnych różnic przejściowych oraz strat podatkowych możliwych do odliczenia.

Ujemne różnice przejściowe i nierozliczone straty podatkowe są podstawą ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednak w sprawozdaniu z sytuacji finansowej nie powinny być ujmowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, których realizacja jest mało prawdopodobna (por. Górowski, 2014). Takie podejście dostarcza najbardziej użytecznych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych. (Skinner, 2008). Sytuację tego typu zilustrowano w przykładzie 2.

## Przykład 2

W jednostce występuje ujemna różnica przejściowa w wysokości 60 000 PLN na 31.12.20X1 roku. Stawka podatku wynosi 19%. Na podstawie dostępnych dowodów, kierownictwo jednostki stwierdziło, że w przyszłości zostanie uzyskany dochód pozwalający na odzyskanie kwoty 15 000 PLN (25% ujemnej różnicy przejściowej). W latach ubiegłych nie występowały aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a dochód do opodatkowania w latach ubiegłych był nieistotny.

Na 31.12.20X1 roku jednostka ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 2850 PLN ( $60\,000\text{ PLN} \times 19\% \times 25\%$ ), czyli różnicy między ujemną różnicą przejściową w kwocie 60 000 PLN a przewidywanym dochodem do opodatkowania, który w przyszłości „wchłonie” przyszłe odliczenie podatkowe

---

<sup>2</sup> Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym (art. 19 ust. 1, 24d ust. 1) stawki podatku CIT wynoszą: 19% podstawy opodatkowania; 9% podstawy opodatkowania – w przypadku małych podatników lub podatników rozpoczynających działalność, od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych. Natomiast stawka podatku od kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wynosi 5%.

wynikające z odwrócenia różnicy przejściowej w kwocie 15 000 PLN, przemnożonej przez stawkę podatkową<sup>3</sup>.

Zapis księgowy jest następujący:

Dt	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	2 850	
	Ct	Podatek dochodowy	2 850

W celu ustalenia prawdopodobieństwa, z jakim będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania, należy uwzględnić szereg czynników pozytywnych i negatywnych. Do czynników pozytywnych (sugerujących, że nie jest konieczne obniżenie wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego) należą (Flood, 2016):

1. Wystarczający przyszły dochód do opodatkowania, aby zrealizować korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
2. Wystarczające przyszłe dochody do opodatkowania, wynikające z odwrócenia się istniejących dodatnich różnic przejściowych (rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego) dla realizacji korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
3. Wystarczające dochody podlegające opodatkowaniu w poprzednich latach, które są dostępne do realizacji przeniesienia straty podatkowej w ramach istniejących ograniczeń ustawowych.
4. Ostrożne, wykonalne strategie planowania podatkowego pod kontrolą zarządcą, których wdrożenie umożliwiłoby realizację aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
5. Nadwyżka szacowanych wartości aktywów nad ich wartością podatkową, w wysokości wystarczającej do realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
6. Historia zysków bez straty tworzącej aktywa z tytułu podatku odroczonego, wraz z dowodami, że strata jest jedynie odchyleniem.

Chociaż na podstawie informacji przedstawionych powyżej można przypuszczać, że jednostka sprawozdawcza będzie w stanie zrealizować korzyści wynikające z ujemnych różnic przejściowych występujących na dzień sporządzenia sprawozdania z sytuacji finansowej, przy ustalaniu prawdopodobieństwa uzyskania wystarczającego przyszłego dochodu do opodatkowania, należy wziąć pod uwagę pewne

---

<sup>3</sup> W myśl KSR 2 zapewnienie ostrożności powinno być realizowane w ten sposób, że ujmuje się (dla zapewnienia kompletności) aktywa na wszystkie ujemne różnice przejściowe, straty i ulgi (niezależnie od przewidywanego kształtowania się dochodu w przyszłości), a następnie, w razie potrzeby, dokonuje odpisu aktualizującego te aktywa. Podobne podejście w rachunkowości można było zaobserwować np. w Japonii, w której wymagane jest ujęcie aktywów i rezerwy z tytułu podatku dochodowego, a następnie ustalenie odpisu aktualizującego wartość aktywów, odzwierciedlającego stopień, w jakim nie będą zrealizowane w przyszłości. Takie rozwiązanie umożliwiło najsłabszym bankom w Japonii (tj. z największymi stratami kredytowymi i najgorszą rentownością) ująć najwyższe wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, pozwalając w ten sposób zwiększenie kapitału własnego tych banków (Skinner, 2008).

negatywne czynniki związane z aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które obejmują (Flood, 2016):

1. Występowanie okoliczności, które w sposób ciągły negatywnie wpłyną na przyszłe zyski.
2. Występowanie strat lub ulg podatkowych, które wygasły niewykorzystane w przeszłości.
3. Przewidywane straty w najbliższych latach, pomimo rentownej dotychczas działalności.
4. Krótki okres odliczenia straty podatkowej, który ogranicza możliwość realizacji korzyści podatkowych, w którym pojedyncza strata odwróci się w okresie występowania pojedynczego dochodu w sposób ciągły w przyszłych latach lub gdy jednostka prowadzi działalność cykliczną.

Zatem proces oceny prawdopodobieństwa uzyskania wystarczającego przyszłego dochodu do opodatkowania obejmuje uwzględnienie zarówno dowodów pozytywnych, jak i negatywnych w celu ustalenia, czy wykorzystując przewagę dostępnych czynników jest prawdopodobne, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaną zrealizowane (por. Skinner, 2008; Mironova, Hanafeev, 2014).

Adekwatność prawdopodobieństwa uzyskania wystarczającego przyszłego dochodu do opodatkowania należy ocenić na dzień bilansowy. Wpływ jego korekty ujmowany jest w formie obciążenia lub uznania wyniku finansowego bieżącego okresu w ramach kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego za bieżący okres (por. Grenda, 2012; Görnitz, Dobler, 2021). Tak więc, nawet jeśli kwota ujemnych różnic przejściowych i strat podatkowych możliwych do odliczenia pozostała niezmienna w ciągu roku, koszty (przychody) z tytułu podatku dochodowego za ten rok mogą ulec zwiększeniu lub zmniejszeniu w wyniku ponownej oceny adekwatności prawdopodobieństwa na koniec roku.

Przy ocenie prawdopodobieństwa, w jakim będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania należy dokonać oddzielnych obliczeń dla każdego źródła dochodów. Należy wziąć pod uwagę zdolność jednostki do absorpcji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przez rezerwę z tytułu podatku dochodowego. Ponadto, tylko w ramach tego samego źródła dopuszczalne jest kompensowanie aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla celów prezentacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej<sup>4</sup>. Sytuację tego typu zilustrowano w przykładzie 3.

### Przykład 3

W latach 20X1–20X3 w jednostce nie występowały różnice trwałe. Natomiast wystąpiły różnice przejściowe między wartością bilansową i podatkową środków

---

<sup>4</sup> Dla każdego podatnika w ramach grupy kapitałowej dokonuje się odrębnych obliczeń. Jeżeli jednostka dominująca i jej jednostki zależne są konsolidowane dla celów sprawozdawczości finansowej, ale składają odrębne zeznania podatkowe, należności (aktywa) z tytułu podatku dochodowego którejkolwiek z nich nie mogą zmniejszyć zobowiązań (rezerwy) z tytułu podatku dochodowego pozostałych.

trwałych, rezerw i aktywów finansowych. Szczegóły różnic przejściowych zostały przedstawione w tabeli 3.

**Tabela 3.** Dane do przykładu 3

Wartość na 31.12	Środki trwałe*			Rezerwa**			Aktywa finansowe***		
	WB	WP	RP	WB	WP	RP	WB	WP	RP
20X1	400	300	100	100	0	-100	120	100	20
20X2	300	180	120	80	0	-80	90	100	-10
20X3	200	80	120	125	0	-125	150	100	50

\* Wartość początkowa wynosi 500, brak wartości odzysku, przewidywany okres użytkowania 5 lat, dla celów rachunkowości stosowana jest metoda liniowa, dla celów podatkowych – metoda degresywna ze współczynnikiem 2 (stawka z wykazu 20%).

\*\* Na świadczenia pracownicze.

\*\*\* Akcje, skutki wyceny odnoszone są na wynik finansowy.

Objaśnienia: WB – wartość bilansowa, WP – wartość podatkowa, RP – różnica przejściowa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Flood (2016).

Obliczenie odroczonego podatku dochodowego zostało przedstawione w tabeli 4.

**Tabela 4.** Rozwiązanie przykładu 3

Różnice przejściowe, w tym:	31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3
• środki trwałe	100	120	120
• rezerwy	-100	-80	-125
• aktywa finansowe	20	-10	50
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	19,0	17,1	23,8
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	22,8	22,8	32,3
Ewentualna kompensata*	19,0	15,2	22,8
<b>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego po kompensacie</b>	<b>0,0</b>	<b>1,9</b>	<b>0,9</b>
<b>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego po kompensacie</b>	<b>3,8</b>	<b>7,6</b>	<b>9,5</b>

\* Przyjęto założenie, że możliwość kompensowania aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego występuje wyłącznie w ramach poszczególnych źródeł dochodów (z zysków kapitałowych i innych źródeł przychodów).

Źródło: opracowanie własne na podstawie Flood (2016).



### 3. Metoda i próba badawcza

Badanie empiryczne polega na odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Jak kształtowały się aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w analizowanych podmiotach, w tym w ujęciu sektorowym i badanym okresie<sup>5</sup>?
2. Jak kształtowało się obciążenie (przychód) z tytułu podatku dochodowego (w tym podatek bieżący i odroczony) w analizowanych podmiotach, w tym w ujęciu sektorowym i badanym okresie?
3. Czy na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w analizowanych podmiotach i badanym okresie miało wpływ poniesienie straty podatkowej w okresie pandemii?

Pytanie 1 odnosi się do aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są to kwoty przewidziane w przyszłych okresach do odliczenia od podatku dochodowego ze względu na ujemne różnice przejściowe oraz przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych. Natomiast rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – kwota podatku dochodowego wymagająca zapłaty w przyszłych okresach w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

Pytanie 2 odnosi się do obciążenia (przychodu) podatkowego stanowiącego łączną kwotę bieżącego i odroczonego podatku, uwzględnianego przy ustalaniu zysku lub straty za dany okres. Podatek bieżący jest kwotą podatku dochodowego podlegającego zapłacie (zwrotowi) od dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za dany okres, natomiast podatek odroczony wynika z korekty rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego niezbędnych do doprowadzenia ich do wyliczonego salda końcowego (z pewnymi wyjątkami). Wszelkie korekty rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego niezbędne do doprowadzenia ich do wyliczonego salda końcowego, powiększone lub pomniejszone o kwotę bieżącego podatku dochodowego, określają okresowe obciążenie lub korzyść z tytułu podatku dochodowego, które należy wykazać w sprawozdaniu z zysków lub strat, z pewnymi wyjątkami. Innymi słowy, podatek dochodowy to wynik rezydualny kilku innych obliczeń zorientowanych na wycenę aktywów i rezerwy w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, co zilustrowano w przykładzie 4.

#### Przykład 4

Jednostka posiada dodatnie różnice przejściowe na kwotę 28 000 PLN i ujemne – 8000 PLN. Nie ma możliwości do odliczenia strat podatkowych i ulg podatkowych. Dochód podlegający opodatkowaniu wynosi 230 000 PLN, a stawka podatku dochodowego w bieżącym roku – 19% i nie przewiduje się jej zmiany w przyszłości. W latach ubiegłych nie występowały rezerwa ani aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

---

<sup>5</sup> W artykule przyjęto założenie, że lata 2019–2021 obejmują okres przed pandemią (2019), w trakcie pandemii (2020) oraz w czasie wychodzenia z pandemii (2021).

Bieżący podatek dochodowy i zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego są obliczane jako dochód podlegający opodatkowaniu pomnożony przez stawkę podatkową ( $230\,000\text{ PLN} \times 19\% = 43\,700\text{ PLN}$ ). Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oblicza się w wysokości  $1\,520\text{ PLN}$ , co stanowi 19% ujemnych różnic przejściowych w wysokości  $8\,000\text{ PLN}$ . Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości  $5\,320\text{ PLN}$  jest obliczana jako 19% dodatnich różnic przejściowych w wysokości  $28\,000\text{ PLN}$ . Koszt z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości  $3\,800\text{ PLN}$  jest obliczany jako różnica między wzrostem stanu rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego a wzrostem stanu aktywów z tego tytułu.

Zapis księgowy do zarejestrowania wymaganych kwot jest następujący:

Dt	Podatek dochodowy	43 700
Dt	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1 520
Dt	Podatek dochodowy	3 800
Ct	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	5 320
Ct	Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego	43 700

W kolejnym roku jednostka sprawozdawcza posiada dochód do opodatkowania w wysokości  $411\,000\text{ PLN}$ , dodatnie i ujemne różnice przejściowe wynoszą odpowiednio  $75\,000\text{ PLN}$  i  $36\,000\text{ PLN}$ , a stawka podatku dochodowego pozostaje na tym samym poziomie 19%.

Bieżący podatek dochodowy i zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego wynoszą  $78\,090\text{ PLN}$  ( $411\,000\text{ PLN} \times 19\%$ ).

Podatek odroczony obliczany jest w sposób przedstawiony w tabeli 5.

**Tabela 5.** Rozwiązanie przykładu 4

Wyszczególnienie	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Koszt podatku dochodowego (odroczonego)
Wymagany stan na koniec okresu	14 250 $75\,000 \times 19\%$	6 840 $36\,000 \times 19\%$	–
Stan na początek okresu	5 320	1 520	–
Wymagana korekta	8 930	5 320	3 610

Źródło: opracowanie własne na podstawie Flood (2016).

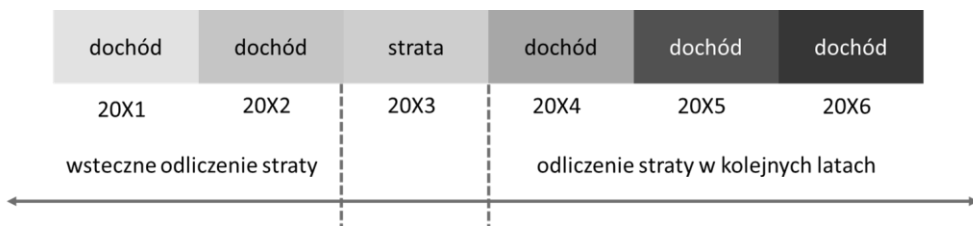
Zapis księgowy do zarejestrowania podatku dochodowego jest następujący:

Dt	Podatek dochodowy	78 090
Dt	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	5 320
Dt	Podatek dochodowy	3 610
Ct	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	8 930
Ct	Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego	78 090

Ponieważ wzrost rezerwy jest większy (o 3610 PLN) niż wzrost składnika aktywów za ten rok, wynikiem jest koszt z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>6</sup>.

Pytanie 3 odnosi się do straty podatkowej, która oznacza nadwyżkę kosztów uzyskania przychodu nad przychodami podlegającymi opodatkowaniu. Teoretycznie przepisy podatkowe mogą zezwalać podatnikom na wykorzystanie strat z jednego roku poprzez odliczenie od dochodu z innych lat, co zilustrowano na rysunku 3 i przykładzie 5.

**Rysunek 1.** Możliwość odliczenia strat podatkowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie Kieso i in. (2010).

### Przykład 5

Jednostka posiada informacje przedstawione w tabeli 6.

**Tabela 6.** Dane do przykładu 5

Rok	Dochód z innych źródeł przychodów	Stawka podatkowa w %	Podatek bieżący
20X1–20X2	350 000	19	66 500
20X3	–500 000	19	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kieso i in. (2010).

Jednostka poniosła stratę podatkową z innych źródeł w wysokości 500 000 PLN w 20X3 roku. Łączny dochód za lata 20X1 i 20X2 wyniósł 350 000 PLN. Stawka podatku za wszystkie lata wynosi 19%. Jednostka zastosowała odliczenie straty podatkowej. Okres odliczenia wstecznego wynosi 2 lata. Oznacza to możliwość odliczenia straty podatkowej od dochodu, według zasad przedstawionych w tabeli 7.

<sup>6</sup> Zmiana stanu rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w ciągu roku oznacza obciążenie (przychód) z tytułu podatku odroczonego, który alokuje się na wynik finansowy, inne całkowite dochody lub bezpośrednio na kapitał własny (por. Gierusz, 2017). W przypadku aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabytych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych w ciągu roku jest to zmiana od dnia połączenia.

Tabela 7. Rozwiązanie przykładu 5

Wyszczególnienie	20X1–20X2	20X3
Dochód (strata podatkowa)	350 000	–500 000
Stawka podatkowa (w %)	19	19
Podatek dochodowy przed korektą	66 500	0
Odliczenie wsteczne straty podatkowej	–350 000	350 000
Skorygowany dochód (strata podatkowa)	0	–150 000
Skorygowany bieżący podatek dochodowy	0	0
Zwrot podatku dochodowego (należności z tytułu podatku dochodowego)	66 500	0
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	28 500

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kieso i in. (2010).

Zapis księgowy jest następujący na koniec 20X3 roku:

Dt	Należności z tytułu podatku dochodowego	66 500	
Ct	Podatek dochodowy (bieżący)		66 500
Dt	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego*	28 500	
Ct	Podatek dochodowy (odroczony)		28 500

\* przy założeniu, że cała strata podatkowa zostanie zrealizowana w przyszłych latach.

Metodą badawczą jest analiza zawartości (*content analysis*). Badaniem empirycznym objęto wszystkie podmioty wchodzące w skład WIG30, czyli 30 największych i najbardziej płynnych spółek GPW. WIG30 jest indeksem typu cenowego, co oznacza, że przy jego obliczaniu bierze się pod uwagę jedynie ceny zawartych w nim transakcji, a nie uwzględnia się dywidend. Jednocześnie indeks nie powinien zostać zdominowany przez spółki z jednego sektora giełdowego, zaś udział jednej spółki jest ograniczany do 10% w indeksie (<https://www.stockwatch.pl/gpw/indeks/wig30-sklad.aspx>). Do badania pobrano ze stron internetowych spółek sprawozdania finansowe za lata 2019–2021, tj. z okresu przed pandemią, w trakcie pandemii oraz wychodzenia z pandemii. Osiem przedsiębiorstw działa w sektorze finanse (w tym sześć – banki), sześć – handel i usługi (w tym po dwie – gry lub sieci handlowe), sześć – paliwa i energia, cztery – chemia i surowce, trzy – technologie, dwa – dobra konsumpcyjne, jedno – ochrona zdrowia.

## 4. Wyniki badań empirycznych

W tabeli 8 zaprezentowano syntetyczne dane na temat całej próby badawczej.

**Tabela 8.** Dane syntetyczne dotyczące próby badawczej

<b>Sprawozdanie z sytuacji finansowej</b>					
<b>Dzień bilansowy</b>	średnia suma bilansowa		średnie aktywa z tytułu odroczonego podatku		średnia rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
	w tys. PLN				
31.12.2019	47 589 878		335 845		220 380
31.12.2020	52 161 005		386 239		219 372
31.12.2021	56 174 014		488 197		332 522
<b>Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów</b>					
<b>Rok</b>	średni wynik finansowy brutto	średnie obciążenie z tytułu podatku dochodowego	średni bieżący podatek dochodowy	średni odroczony podatek dochodowy	średnia efektywna stopa podatkowa w %
	w tys. PLN				
2019	762 807	221 487	264 554	-42 722	32
2020	613 208	198 652	296 170	-97 518	18
2021	1 725 757	477 644	395 944	81 699	15

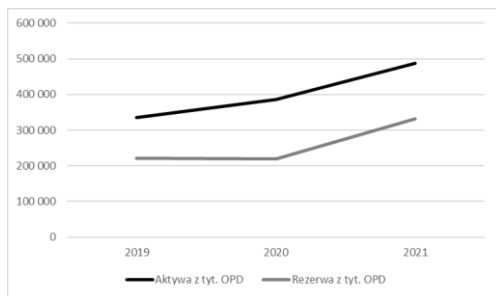
Źródło: opracowanie własne (dotyczy tabel 8–15).

Na podstawie danych syntetycznych zaobserwowano, że w sprawozdaniu z sytuacji finansowej następował wzrost średnich aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na kolejne dni bilansowe. Ten wzrost jest szczególnie widoczny na 31.12.2021 roku w porównaniu do danych na koniec poprzedniego roku. Natomiast średnia rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31.12.2020 roku występowała na zbliżonym poziomie w porównaniu do stanu na koniec poprzedniego roku, by na 31.12.2021 roku wzrosnąć o 34%. W zakresie sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów zaobserwowano spadek średniego obciążenia z tytułu podatku dochodowego w 2020 roku, na co miało wpływ zmniejszenie średniego odroczonego podatku dochodowego. Należy przypuszczać, że ma to związek z wybuchem pandemii, który pociągnął za sobą istotne obniżenie dynamiki rozwoju gospodarczego. Chociaż np. sektor związany z technologią, w szczególności telekomunikacja, odnotował zwiększony poziom działalności (większy ruch głosowy i przesył danych w sieciach komórkowych i stacjonarnych w ramach infrastruktury światłowodowej). Natomiast w 2021 roku nastąpił wzrost średniego obciążenia z tytułu podatku dochodowego (o 140%), średniego bieżącego podatku dochodowego (o 34%) oraz średniego odroczonego podatku dochodowego (o 184%). Takiej sytuacji należałoby się spodziewać, biorąc pod uwagę okres wychodzenia z pandemii i związane z nim odmrażanie gospodarki. W przypadku większości sektorów

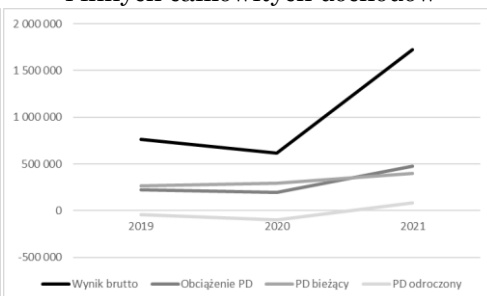
popyt na oferowane dobra i usługi wracał do stabilnych poziomów po spadkach związanych z pandemią. Warto również zauważyć spadek średniej efektywnej stopy podatkowej w 2021 roku<sup>7</sup>, na co mógł mieć wpływ m.in. znaczący wzrost wyniku brutto (aż o 181%), stanowiącego mianownik wzoru.

Powyzsze wnioski zostały również zilustrowane na rysunkach 2 i 3.

**Rysunek 2.** Zmiana wybranych pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej



**Rysunek 3.** Zmiana wybranych pozycji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów



Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 9 przedstawiono średnią wartość aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w latach 2019–2021 w podziale na sektory.

**Tabela 9.** Aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Sektor	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego					Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				
	31.12. 2019	31.12. 2020	31.12. 2021	zmiana %		31.12. 2019	31.12. 2020	31.12. 2021	zmiana %	
	w tys. PLN					w tys. PLN				
Chemia i surowce	224	319	304	43	-5	243	258	279	6	8
Dobra konsumpcyjne	122	165	300	35	82	19	19	19	2	2
Finanse	937 645	1 037 750	1 401 253	11	35	125 376	168 616	148 384	34	-12
Handel i usługi	86	412	10 795	380	2523	249	213	942	-14	342
Ochrona zdrowia	2 544	6 487	28 375	155	337	1 073	2 957	4 348	176	47
Paliwa i energia	237 305	348 060	459 932	47	32	897 196	834 388	1 462 672	-7	75
Technologie	270 140	266 809	193 777	-1	-27	500	477	471	-5	-1

<sup>7</sup> Efektywna stopa podatkowa w poszczególnych podmiotach została ustalona jako iloraz podatku dochodowego (sumy podatku bieżącego i odroczonego) i wyniku brutto. Średnia efektywna stopa podatkowa stanowi średnią arytmetyczną.

W tabeli 9 można zaobserwować, że w większości sektorów następował wzrost aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego<sup>8</sup>. Największy wzrost aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest zauważalny w przypadku sektorów handel i usługi oraz ochrona zdrowia. Natomiast spadek tej pozycji zauważalny jest w przypadku technologii. Podobna sytuacja występuje w przypadku rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z wyjątkiem handlu i usług w roku 2020.

W tabeli 10 przedstawiono średnią wartość obciążenia z tytułu podatku dochodowego i efektywnej stopy podatkowej w latach 2019-2021 w podziale na sektory.

**Tabela 10.** Obciążenie z tytułu podatku dochodowego i efektywna stopa podatkowa

Sektor	Obciążenie z tytułu podatku dochodowego					Efektywna stopa podatkowa				
	31.12. 2019	31.12. 2020	31.12. 2021	zmiana %		31.12. 2019	31.12. 2020	31.12. 2021	zmiana %	
	w tys. PLN				w %					
Chemia i surowce	274	213	530	-22	149	25	24	18	-3	-26
Dobra konsumpcyjne	127	47	173	-63	269	35	-33%	-11	-193	68
Finanse	664 932	457 470	661 472	-31	45	30	30	4	0	-85
Handel i usługi	1 698	3 936	10 426	132	165	17	14	19	-18	32
Ochrona zdrowia	4 100	104 997	32 373	2461	-69	198	10	7	-95	-33
Paliwa i energia	177 364	326 501	1 446 769	84	343	28	19	28	-32	51
Technologie	8 515	5 504	86 515	-35	1472	25	22	20	-13	-11

Analizując dane w tabeli 10 można zaobserwować, że w większości sektorów nastąpił spadek średniego obciążenia podatku dochodowego w 2020 roku, a następnie jego wzrost w 2021 roku. Jedynie w sektorach handel i usługi, ochrona zdrowia oraz paliwa i energia nastąpił wzrost tego obciążenia w 2020 roku, jednocześnie w sektorze ochrona zdrowia – spadek obciążenia podatku dochodowego w 2021 roku. Można przypuszczać, że na spadek powyższych wielkości w 2020 roku miała wpływ

<sup>8</sup> Zgodnie z MSR 12 aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegają kompensacie, jeżeli istnieje możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do jej przeprowadzenia oraz podatek dochodowy został nałożony przez tę samą władzę podatkową na tego samego podatnika lub różnych podatników, którzy zamierzają rozliczyć zobowiązania i należności z tytułu bieżącego podatku w kwocie netto lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania, w każdym przyszłym okresie, w którym przewiduje się rozwiązanie znaczącej ilości rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub zrealizowanie znaczącej ilości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Takie rozwiązanie stanowi ograniczenie tego badania.

pandemia. W przypadku handlu nastąpiło przyspieszone przesunięcie w kierunku zakupów internetowych wśród polskich konsumentów w reakcji na pandemię.

Zatem z jednej strony restrykcje wprowadzone przez rządy poszczególnych krajów, spowodowane rozprzestrzenianiem się pandemii, spowodowały konieczność zamknięcia sklepów stacjonarnych, z drugiej – wybuch pandemii i restrykcje wymusiły na klientach dokonywanie zakupów w sklepach online, które w tym czasie zanotowały bardzo wysokie dynamiki przychodów. Pandemia spowodowała również znaczący wzrost popytu na wyroby medyczne, w szczególności środki ochrony osobistej. Rosnące zapotrzebowanie na tego typu dobra, skutkowało wzrostem wolumenu sprzedaży, a równoważenie niezaspokojanego popytu dokonywane było poprzez wzrost cen sprzedaży. Ten wzrost, w przypadku ochrony zdrowia, został zahamowany w 2021 roku, co doprowadziło do konieczności utworzenia odpisów aktualizujących wartość zapasów, ponieważ w magazynach na 31.12.2021 rok znajdowały zapasy, których koszt był wyższy niż możliwa do uzyskania cena sprzedaży.

W zakresie efektywnej stopy podatkowej generalnie w 2020 roku nastąpił jej spadek w większości sektorów, szczególnie widoczny w sektorze dobra konsumpcyjne oraz ochrona zdrowia oraz w 2021 roku dalszy spadek, z wyjątkiem sektorów handel i usługi oraz paliwa i energia. Warto zauważyć, że w 2020 roku wpłynął na to spadek obciążenia podatkowego, stanowiącego licznik wzoru na efektywną stopę podatkową, oraz niewielkiego poziomu wyniku brutto stanowiącego mianownik wzoru. Natomiast w 2021 roku wpłynął na to wzrost wyniku brutto, stanowiącego mianownik tego wzoru. Biorąc pod uwagę pandemię, należało oczekiwać tego typu/takich wyników. W przypadku niektórych sektorów niższa efektywna stopa podatkowa mogła również wynikać z korzystania z ulg będących rezultatem prowadzenia działalności w specjalnych strefach ekonomicznych.

W tabeli 11 przedstawiono średnią wartość bieżącego i odroczonego podatku dochodowego w latach 2019–2021 w podziale na sektory.

**Tabela 11.** Bieżący i odroczonego podatek dochodowy

Sektor	Bieżący podatek dochodowy					Odroczony podatek dochodowy				
	31.12. 2019	31.12. 2020	31.12. 2021	zmiana %		31.12. 2019	31.12. 2020	31.12. 2021	zmiana %	
	w tys. PLN					w tys. PLN				
Chemia i surowce	193	239	514	24	115	82	-26	1	-132	-103
Dobra konsumpcyjne	127	91	304	-29	235	0	-44	-131	29300	198
Finanse	663 950	646 332	503 631	-3	-22	982	-188 862	157 841	-19332	-184
Handel i usługi	1 705	4 299	14 508	152	238	7	-362	-4 082	5195	1027
Ochrona zdrowia	2 975	107 194	52 773	3503	-51	1 125	-2 197	-20 400	-295	829
Paliwa i energia	390 868	545 628	1 265 524	40	132	-211 837	-219 127	181 245	3	-183
Technologie	912	4 890	37 877	436	675	7 602	614	48 637	-92	7817



W tabeli 11 można zaobserwować, że w 2020 roku w przypadku podatku bieżącego z jednej strony w części sektorów nastąpił jego spadek, czego należałoby oczekiwać z uwagi na występującą wówczas pandemię, a tym samym zmniejszenie aktywności gospodarczej, w związku z ogłoszeniem *lockdownu*. Jednak, z drugiej strony, w części sektorów nastąpił dość istotny wzrost tego podatku (o czym była mowa przy obciążeniu z tytułu podatku dochodowego). W 2021 roku można już zaobserwować wzrost tego podatku w większości sektorów, co wydaje się być zgodne z oczekiwaniami. W 2020 roku nastąpił spadek obciążenia wyniku finansowego podatkiem odroczonym we wszystkich sektorach oraz wzrost tego obciążenia w 2021 roku w większości sektorów, co może świadczyć o powolnym wychodzeniu gospodarki z pandemii. Taki wynik badania w zakresie podatku odroczonego jest pochodną danych zaobserwowanych w zakresie aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, szczególnie w 2021 roku, tj. znacznie większą dynamikę wzrostu rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w stosunku do aktywów z tego tytułu.

W tabeli 12 przedstawiono liczbę podmiotów, w których wystąpiły istotne pozycje sprawozdania z sytuacji finansowej, będące źródłem ujemnych różnic przejściowych oraz straty podatkowe.

**Tabela 12.** Liczba podmiotów, w których wystąpiły istotne pozycje sprawozdania z sytuacji finansowej, będące źródłem ujemnych różnic przejściowych oraz straty podatkowe

<b>Ujemne różnice przejściowe dotyczące poniższych pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej i straty podatkowe</b>	<b>31.12.2019</b>	<b>31.12.2020</b>	<b>31.12.2021</b>
Środki trwale, wartości niematerialne	10	11	11
Prawa do użytkowania aktywów, zobowiązania leasingowe	7	8	8
Zapasy	3	4	4
Należności (odpisy aktualizujące, odmienny moment ujmowania przychodów)	17	17	17
Instrumenty finansowe, inne niż należności	8	7	10
Rezerwy	16	17	19
Straty podatkowe	5	9	8

Na podstawie danych w tabeli 12 można stwierdzić przede wszystkim znaczący wzrost liczby podmiotów, w których wystąpiły straty podatkowe na 31.12.2020 roku, stanowiące podstawę ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Można przypuszczać, że to zwiększenie wynika ze stanu pandemii. Na 31.12.2021 roku liczba strat podatkowych nieznacznie zmalała. Warto zauważyć, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, szczególnie wynikające ze straty podatkowej, należy ujmować w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że w przyszłości zostanie zrealizowany dochód do opodatkowania, od którego można

odpisać te straty. Do określenia wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które mogą zostać rozpoznane, wymagane jest uwzględnienie prawdopodobnego momentu wystąpienia i poziomu przyszłych dochodów do opodatkowania. Niewątpliwie występowanie strat podatkowych stanowi przesłankę braku prawdopodobieństwa, że w przyszłości wystąpi wystarczający dochód do opodatkowania, umożliwiając jednostce odzyskanie korzyści podatkowych wynikających ze strat podatkowych oraz ujemnych różnic przejściowych. Jednak wysoce prawdopodobne jest, że uznano poniesienie strat podatkowych w okresie pandemii jako zdarzenia nietypowe, których prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia jest nieznaczące. Zatem, opierając się na przeprowadzonej analizie, można stwierdzić, że jednostki doszły do wniosku, na podstawie prognoz przyszłych dochodów do opodatkowania w kolejnych pięciu latach podatkowych i analiz rozliczalności straty podatkowej z lat 2020–2021, że przyszły dochód do opodatkowania pozwoli na wykorzystanie straty podatkowej. Dodatkowo jednostki ujawniły niepewność szacunków i założeń odnośnie do przyszłych dochodów do opodatkowania. Zaznaczono, że jednostki dokładnie oceniły charakter i zakres dowodów uzasadniających wnioski, iż jest prawdopodobne, że zostanie osiągnięty przyszły dochód do opodatkowania wystarczający do odliczenia nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych lub ujemnych różnic przejściowych. Jednocześnie podkreślono, że pogorszenie uzyskiwanych wyników podatkowych w przyszłości mogłoby spowodować, że założenie to stałoby się nieuzasadnione.

Na podstawie danych zawartych w tabeli 12 nie zaobserwowano znaczącej zmiany liczby podmiotów, w których wystąpiły ujemne różnice przejściowe stanowiące podstawę ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W 2020 roku nieznacznie wzrosła liczba ujemnych różnic przejściowych związanych z odpisami aktualizującymi<sup>9</sup>, świadczącymi o spadku wartości aktywów

---

<sup>9</sup> Pandemia COVID-19 była okresem niekorzystnych zmian warunków technicznych, rynkowych, gospodarczych lub prawnych. Miało to wpływ na gorsze niż oczekiwano wyniki gospodarcze. Sytuacja rynkowa związana z pandemią, w tym spadek cen surowców i produktów, spadek rynkowych stóp procentowych, obniżony popyt i ceny sprzedaży świadczyły o występowaniu przesłanek utraty wartości, o których mowa w MSR 36. Powinno to doprowadzić do oceny istnienia tych przesłanek (biorąc także pod uwagę istotne zmiany warunków prowadzenia działalności i sytuacji gospodarczej spowodowane przez pandemię), następnie przeprowadzenia testu na utratę wartości aktywów, w przypadku stwierdzenia ich występowania, ewentualnie utworzenia odpisów aktualizujących na takie aktywa jak rzeczowe aktywa trwałe, aktywa z tytułu prawa do użytkowania, wartość firmy, aktywa niematerialne, czy udziały we wspólnych przedsięwzięciach wyceniane metodą praw własności. Natomiast, np. w przypadku przemysłu paliwowo-gazowego, spadek cen ropy i gazu związany z destabilizacją rynku w wyniku pandemii, oznaczał spadek popytu oraz cen sprzedaży wyrobów, co w świetle MSR 2 mogło oznaczać konieczność dokonania obniżenia wartości zapasów do niższego poziomu wartości netto możliwej do uzyskania i rozpoznanie odpisów aktualizujących z tego tytułu. Z kolei, biorąc pod uwagę MSSF 9, jednostki powinny dokonać szczegółowej analizy wpływu zmian w otoczeniu ekonomicznym związanym z pandemią na kalkulację oczekiwanych strat kredytowych pod kątem potencjalnej konieczności modyfikacji przyjętych

poniżej wartości księgowej, np. w przypadku zapasów, w związku z obniżeniem ich wartości netto możliwej do uzyskania poniżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, lub w przypadku aktywów finansowych, w związku z oceną oczekiwanych strat kredytowych i występowaniem zakłóceń w działalności na dużą skalę, powodujących problemy z płynnością u dłużników. W okresie pandemii ocena oczekiwanych strat kredytowych, w przypadku aktywów finansowych, musiała uwzględniać m.in.:

- prognozy założeń makroekonomicznych, takie jak poziom oczekiwanego spowolnienia gospodarczego, zatrudnienia, zakłócenia na rynkach kapitałowych;
- decyzje podejmowane przez instytucje państwowe, przedsiębiorstwa i konsumentów w celu ograniczenia rozszerzania się pandemii;
- skuteczność programów pomocowych dla przedsiębiorstw i konsumentów.

W tabeli 13 przedstawiono kwoty przeciętnych ujętych i nieujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z nierozliczonymi stratami podatkowymi.

**Tabela 13.** Uśrednione ujęte i nieujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego związane ze nierozliczonymi stratami podatkowymi

Wyszczególnienie	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego związane ze nierozliczonymi stratami podatkowymi				
	2019		2020	2021	
	w tys. PLN		zmiana %	w tys. PLN	zmiana %
Ujęte	38 427	72 523	89	74 339	3
Nieujęte	22 464	55 624	148	60 228	8

Na podstawie danych w tabeli 13 można zauważyć znaczący wzrost aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych ze nierozliczonymi stratami podatkowymi w 2020 roku (wzrost ujętych o 89% i nieujętych o 148%). Można również zaobserwować wzrost udziału tych nieujętych w sumie nieujętych i ujętych (2019: 27%, 2020: 43%). W 2021 roku nastąpił nieznaczny wzrost tych aktywów (wzrost ujętych o 3% i nieujętych o 8%), podobnie jak udział nieujętych aktywów w sumie nieujętych i ujętych (2021: 45%).

W tabeli 14 przedstawiono liczbę podmiotów, w których wystąpiły istotne pozycje sprawozdania z sytuacji finansowej, będące źródłem dodatnich różnic przejściowych.

założeń w dokonywanych szacunkach i uwzględnienia dodatkowego elementu ryzyka związanego z ówczesną sytuacją gospodarczą oraz prognozami na przyszłość. Zwiększenie odpisów aktualizujących wartość aktywów, zarówno niefinansowych, jak i finansowych, powoduje zwiększenie ujemnych różnic przejściowych, które są podstawą ustalenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Warto zauważyć, że w 2021 r. nastąpił wzrost poziomu sprzedaży wynikający ze stopniowej poprawy sytuacji popytowej, będącym efektem odmrażania gospodarki, co mogło doprowadzić do zmniejszenia utworzonych w 2020 r. odpisów aktualizujących.

**Tabela 14.** Liczba podmiotów, w których wystąpiły istotne pozycje sprawozdania z sytuacji finansowej, będące źródłem dodatnich różnic przejściowych

<b>Dodatnie różnice przejściowe dotyczące niższych pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej</b>	<b>31.12.2019</b>	<b>31.12.2020</b>	<b>31.12.2021</b>
Środki trwale, wartości niematerialne	21	21	22
Prawa do użytkowania aktywów, zobowiązania leasingowe	2	2	2
Należności (odmienny moment ujmowania przychodów)	7	6	6
Instrumenty finansowe	10	10	9

Na podstawie danych w tabeli 14 nie zaobserwowano znaczącej zmiany liczby podmiotów, w których wystąpiły dodatnie różnice przejściowe stanowiące podstawę utworzenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

## Podsumowanie

Pandemia koronawirusa wymusiła nagle zmiany w działalności przedsiębiorstw, w tym ich strategii. Wiązało się to ze wzrostem zmienności i nieprzewidywalności otoczenia rynkowego, a tym samym koniecznością prowadzenia działalności w warunkach niepewności, w tym licznych restrykcji nakładanych przez państwo w celu ograniczania skutków pandemii.

W latach 2020–2021 dynamika biznesowa podlegała silnym wahaniom, w zależności od stopnia nasilenia pandemii, regulacji antypandemicznych oraz wynikającej z nich aktywności klientów. W takich warunkach funkcjonowanie przedsiębiorstw musiało ulec zmianie w ujęciu operacyjnym, finansowym i strategicznym. W wymiarze operacyjnym przedsiębiorstwa musiały przestawić się na pracę zdalną, przyspieszyć uruchomienie platform e-commerce czy renegotjować umowy najmu, w związku ze spadkiem liczby klientów. Wymiar finansowy obejmował negocjacje z inwestorami i kredytodawcami w celu utrzymania stabilności długoterminowego finansowania oraz uzyskanie wsparcia bieżącej działalności w ramach dostępnych programów pomocy publicznej. W wymiarze strategicznym ograniczono i przesunięto wydatki inwestycyjne oraz zwiększono działalność o charakterze online.

Tabela 15 zawiera odpowiedzi na postawione pytania badawcze.

**Tabela 15.** Odpowiedzi na pytania badawcze

<b>Pytanie badawcze</b>	<b>Wyniki badania</b>
1. Jak kształtowały się aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w analizowanych podmiotach, w tym w ujęciu sektorowym i badanym okresie?	W większości sektorów nastąpił wzrost aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Największy wzrost aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego był zauważalny w przypadku sektorów handel i usługi oraz ochrona zdrowia. Natomiast spadek tej pozycji – w przypadku technologii.

Pytanie badawcze	Wyniki badania
	Podobna sytuacja występowała w przypadku rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z wyjątkiem handlu i usług w 2020 r.
2. Jak kształtowało się obciążenie (przychód) z tytułu podatku dochodowego (w tym podatek bieżący i odroczony) w analizowanych podmiotach, w tym w ujęciu sektorowym i badanym okresie?	W większości sektorów nastąpił spadek średniego obciążenia podatku dochodowego w 2020 r., a następnie jego wzrost w 2021 r. W przypadku podatku bieżącego w części sektorów nastąpił jego spadek, w innych dość istotny wzrost (szczególnie w służbie zdrowia). W 2021 r. można już zaobserwować wzrost podatku bieżącego w większości sektorów, co może świadczyć o powolnym wychodzeniu gospodarki z pandemii. W zakresie podatku odroczonego nastąpił jego spadek w 2020 r. we wszystkich sektorach oraz wzrost w 2021 r. w większości sektorów
3. Czy na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w analizowanych podmiotach i badanym okresie miało wpływ poniesienie strat podatkowej w okresie pandemii?	Na 31.12.2020 r. wystąpił znaczący wzrost liczby strat podatkowych, stanowiących podstawę ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Na 31.12.2021 r. liczba strat podatkowych nieznacznie zmalała. W ujęciu wartościowym również nastąpił znaczący wzrost zarówno ujętych, jak i nieujętych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych ze nierozliczonymi stratami podatkowymi w 2020 r., jak również wzrost udziału tych nieujętych w sumie nieujętych i ujętych. Chociaż występowanie strat podatkowych stanowi przesłankę braku prawdopodobieństwa, że w przyszłości wystąpi wystarczający dochód do opodatkowania, umożliwiającą jednostce odzyskanie korzyści podatkowych wynikających z tych strat. To poniesienie strat podatkowych w większości badanych podmiotów w okresie pandemii prawdopodobnie uznano za zdarzenie nietypowe, co uzasadniałoby ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z tego tytułu

Na podstawie przeprowadzonego badania można stwierdzić, że skutki pandemii koronawirusa znalazły swoje odzwierciedlenie w sprawozdaniach finansowych w zakresie podatku dochodowego. W kontekście sformułowanej tezy, na podstawie badania zaobserwowano spadek obciążenia z tytułu podatku dochodowego w 2020 r. w porównaniu do roku poprzedniego (sprzed pandemii) oraz wzrost aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, związany przede wszystkim z poniesieniem strat podatkowych możliwych do odliczenia w przyszłości.

Artykuł stanowi wkład w literaturę przedmiotu poprzez wskazanie wpływu pandemii COVID-19 na wysokość obciążenia z tytułu podatku dochodowego (w tym bieżącego i odroczonego), obszaru dotychczas nieeksplorowanego pod tym kątem. W ten sposób przyczynia się do wzbogacenia literatury na temat podatku dochodowego w dobie pandemii. Jednocześnie może stanowić punkt wyjścia do pokazania

wplywu skutków pandemii na przykładzie innej (większej) próby badawczej, ponieważ ograniczeniem badania było objęcie analizą największych spółek notowanych na GPW, w których skutki pandemii (z racji ich wielkości) nie musiały przełożyć się na wartości podatku odroczonego w takim stopniu, jak w przypadku podmiotów mniejszych, w tym nawet najmniejszych spółek giełdowych

### Literatura

- Białek-Jaworska A. (2016), *Book-tax conformity in Polish private companies*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90 (146), s. 65–86, DOI: DOI: 10.5604/16414381.1224933.
- Burchart R. (2017), *Odroczony podatek dochodowy w umowach leasingowych*, „Ekonomiczne Problemy Usług”, 2 (127), s. 37–49, DOI: 10.18276/epu.2017.127-04.
- Dyhdalewicz A., Galecka E.Z. (2020), *Zakres ujaunianych różnic przejściowych w odroczonego podatku dochodowym na przykładzie spółek giełdowych*, „Akademia Zarządzania”, 4 (3), s. 140–165.
- Flood J.M. (2016), *Wiley GAAP 2016: Interpretation and application of generally accepted accounting principles*, John Wiley & Sons Ltd., Hoboken, NJ.
- Gierusz B. (2017), *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12, „Podatek dochodowy” (MSR 12)*, [w:] Gierusz J., Gierusz M. (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce*, ODDK, Gdańsk, s. 1009–1025.
- Gierusz B., Martyniuk T. (2015), *Zasadność podmiotowego ograniczenia obowiązku ujmowania odroczonego podatku dochodowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 873 (77), s. 61–69.
- Görlitz A., Dobler M. (2021), *Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence*, „Management Review Quarterly”, 73, s. 113–165, DOI: 10.1007/s11-301-021-00233-w.
- Górowski I. (2014), *Wpływ polityki rachunkowości w zakresie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na wynik finansowy niewypłacalnych spółek giełdowych*, „Studia Ekonomiczne”, 201, s. 87–95.
- Grenda S. (2012), *Zarządzanie wysokością podatku odroczonego w warunkach kryzysu*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 52 (708), s. 27–36.
- Jonas K. (2018), *Wpły odroczonego podatku dochodowego na kształtowanie wyniku finansowego jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe. Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie”, 2 (974), s. 149–165, DOI: 10.15678/ZNUEK.2018.0974.02092.
- Karwowski M. (2021), *Model biznesu w świetle Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej z 2018 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45 (1), s. 31–52, DOI: 10.5-604/01.3001.0014.8349.
- Kieso D.E., Weygandt J.J., Warfield T.D. (2010), *Intermediate Accounting 13th Edition*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken, NJ.
- Mironova O.A., Hanafeev A.F. (2014), *Problems of accounting and tax base formation on income tax*, „Mediterranean Journal of Social Sciences”, 5 (12), s. 183–196.
- Nurfadila N., Muslim M. (2021), *Relationship between tax planning and deferred tax expense on earnings management*, „Bongaya Journal for Research in Accounting”, 4 (1), s. 45–57.
- Skinner D.J. (2008), *The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis*, „Journal of Accounting and Economics”, 46 (2–3), s. 218–239.
- Walińska E. (2003), *Rachunkowość podatków odroczonego*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

---

### **Akty prawne i standardy**

KSR 2, Krajowy Standard Rachunkowości nr 2, „Podatek dochodowy”, Dz. Urz. Ministra Finansów z 28.07.2010, nr 7, poz. 31.

MSR 12, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 12, „Podatek dochodowy”, Dz. Urz. UE L. 320/53 z 29.11.2008, ze zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2021 poz. 1800, ze zm.

