

## **Stanowisko w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego – wersja do dyskusji publicznej**

### **1. Cel i zakres Stanowiska**

Ustawa o rachunkowości („Ustawa”) w art. 42 ust. 2 wskazuje, że przychód ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów ujmowany jest w kwocie netto bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem. Ustawa nie reguluje jednak, jakie podatki lub inne obciążenia publicznoprawne należy uznać za takie, które są bezpośrednio związane z obrotem i przez to powinny zostać wyłączone z przychodu. Jednocześnie KSR Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” w punkcie 5.2.6 (rozdział V.I Problem pośrednik (agent) / główny wykonawca (zleceniodawca)) wskazuje, że jednostka nie ujmuje pobranych podatków jako swoich przychodów, gdy występuje w roli pośrednika w dokonywaniu płatności pobierając podatek od towarów i usług lub akcyzę, aby odprowadzić je do odpowiedniego urzędu. KSR Nr 15 nie zawiera dalszych szczegółowych wytycznych w tym zakresie, lecz jedynie wskazuje, że ustalenia, czy jednostka występuje w roli pośrednika pobierając podatek, dokonuje się na podobnej zasadzie jak podano w KSR Nr 15 w punktach 5.2.2-5.2.5 (rozdział V.I Problem pośrednik (agent) / główny wykonawca (zleceniodawca)).

Celem niniejszego stanowiska („Stanowisko”) jest usystematyzowanie zasad klasyfikacji różnego rodzaju obciążeń publicznoprawnych dla potrzeb rachunkowości oraz określenie zasad ustalania, które obciążenia publicznoprawne z uwagi na swoją istotę i ekonomiczne znaczenie stanowią podatki związane z obrotem („podatki obrotowe”). Celem Stanowiska jest również przedstawienie sposobu ich ujęcia na potrzeby sporządzania sprawozdania finansowego zarówno wtedy, gdy dotyczą one sytuacji, w których jednostka ujmuje przychód, jak też w sytuacjach, gdy jednostka jest zobowiązana do naliczenia i odprowadzenia podatku obrotowego, ale nie ujmuje przychodu. Stanowisko nie ogranicza się do obciążeń nazywanych w przepisach prawa „podatkami”, ale obejmuje swym zakresem także wszelkie inne obciążenia publicznoprawne, takie jak np. opłaty czy daniny, niezależnie od użytego w przepisach prawa nazewnictwa.

Zarówno wprowadzona w niniejszym Stanowisku definicja „podatku”, jak i przyjęta klasyfikacja obciążeń publicznoprawnych na podatki dochodowe, podatki obrotowe i podatki kosztowe ma zastosowanie wyłącznie dla potrzeb rachunkowości i nie ma zastosowania dla innych celów. Opodatkowanie jest uregulowane odrębnymi przepisami prawa, które szczegółowo określają co jest przedmiotem opodatkowania, kiedy powstaje obowiązek podatkowy, jaka jest podstawa naliczenia podatku i stosowana stawka, oraz kto i kiedy jest zobowiązany do zapłaty podatku. Stanowisko nie rozstrzyga o tych kwestiach, a jakiegokolwiek stwierdzenia w nim zawarte, w tym w przykładach, nie powinny być odczytywane jako interpretacja istniejących przepisów prawa podatkowego. Stanowisko nie reguluje również ujęcia podatków obrotowych dla potrzeb ustalenia co jest przychodem (zmniejszeniem przychodu) lub kosztem uzyskania przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

## 2. Zgodność Stanowiska z regulacjami MSR/MSSF

W zakresie obowiązku wykazania przychodów, w tym ze sprzedaży netto, tj. bez określonych podatków, MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” w punktach 46-47 zawiera uregulowania podobne do tych zawartych w Ustawie stwierdzając, że jednostka ujmuje jako przychód kwotę wynagrodzenia w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na rzecz klienta, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich, na przykład niektórych podatków od sprzedaży. MSSF 15 nie zawiera jednakże szczegółowych wytycznych określających, które z obciążeń publicznoprawnych wyłącza się z przychodów lecz zastosowanie mają ogólne wytyczne MSSF 15 punkty B34-B38 w zakresie ustalania kiedy jednostka działa jako pośrednik, a kiedy działa jako główny wykonawca. Ustalenia zawarte w Stanowisku nie stoją w sprzeczności z postanowieniami MSSF, tym niemniej nie można wykluczyć, że przeprowadzając analizę dla potrzeb sprawozdawczości finansowej według MSSF jednostka zaklasyfikuje dane obciążenie publicznoprawne inaczej niż przewidują to szczegółowe postanowienia Stanowiska (w szczególności gdy klasyfikacja wymaga znaczącego osądu ze względu na to, że dany podatek zawiera cechy więcej niż jednej kategorii podatków) lub też przyjmie odmienne rozwiązania dla potrzeb prezentacji i ujawnienia kwot w sprawozdaniu finansowym.

## 3. Definicje oraz zasady klasyfikacji podatków

3.1 Na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego przez **podatki** należy rozumieć obciążenia, niezależnie od ich nazewnictwa (np. podatki, daniny, opłaty, składki):

- (a) których powstanie wynika z przepisów prawa, oraz
- (b) które nakładają na jednostkę obowiązek zapłaty kwot pieniężnych na rzecz budżetu państwa, samorządu terytorialnego, publicznych organów nadzoru (organów regulacyjnych) lub funduszy celowych tworzonych na podstawie przepisów prawa, w imieniu swoim jako podatnik i płatnik lub jako płatnik w imieniu stron trzecich będących podatnikami.

3.2 Na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego, po zidentyfikowaniu że dane obciążenie spełnia definicję podatku zawartą w punkcie 3.1, jednostka dokonuje analizy cech takiego podatku w oparciu o zapisy zawarte w punktach 3.3-3.6 i klasyfikuje go do jednej z trzech kategorii:

- (a) podatki dochodowe,
- (b) podatki związane z obrotem (określane dalej jako „podatki obrotowe”) lub
- (c) podatki stanowiące koszt ujmowany w rachunku zysków i strat (określane dalej jako „podatki kosztowe”),

- przy czym, jeżeli przepisy wydane na podstawie Ustawy jednoznacznie wskazują na sposób ujęcia danego podatku, to jednostka odstępuje od dalszej analizy i ujmuje podatek ten zgodnie z uregulowaniami zawartymi w tych przepisach<sup>1</sup>.

3.3 Przez **podatki dochodowe** należy rozumieć podatki, których przedmiotem co do zasady jest dochód osiągnięty przez jednostkę, gdzie dochód ustalany jest jako różnica przychodów i kosztów poniesionych przez jednostkę lub kwota przychodów, gdy ze względu na charakter tych przychodów nie są z nimi bezpośrednio powiązane koszty uzyskania tych przychodów, oraz gdy naliczenie podatku w oparciu o inną podstawę (w tym kwotę przychodów) stanowi alternatywną (minimalną) kwotę podatku płaconą w miejsce podatku ustalanego na podstawie dochodu jednostki, niezależnie od tego czy podatek ten jest obciążeniem w okresie, w którym dochód lub przychód został osiągnięty, czy też w okresach późniejszych. Zasady ujmowania, wyceny i prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a także zasady ujawniania informacji ich dotyczących w sprawozdaniach finansowych są uregulowane w Standardzie KSR Nr 2 „Podatek dochodowy” i pozostają poza zakresem Stanowiska. Zakresem Stanowiska są jednak objęte podatki spełniające definicję podatku dochodowego, jeżeli osiągającym dochód jest podmiot inny niż jednostka, a jednostka jest zobowiązana do zapłaty podatku w imieniu tego podmiotu i osiąga przychód związany z transakcją, w której podatek taki staje się wymagalny (patrz punkt 5.3).

3.4 **Podatki obrotowe** to podatki, inne niż podatki dochodowe i kosztowe, w których jednostka pełni rolę pośrednika w poborze i odprowadzeniu podatku, a ostateczny ciężar ekonomiczny związany z opodatkowaniem ponosi konsument, i które wykazują cechy opisane w części 4 Stanowiska. Sposób ujęcia tych takich podatków dla potrzeb rachunkowości jest zawarty w częściach 5-7 Stanowiska.

3.5 **Podatki stanowiące koszt ujmowany w rachunku zysków i strat<sup>2</sup> (określane dalej jako „podatki kosztowe”)** to podatki związane z posiadaniem majątkiem, wykorzystaniem zasobów, prowadzeniem działalności w określonym obszarze lub z określonymi czynnościami. W przypadku takich podatków podstawą naliczenia nie jest osiągnięty przychód bądź dochód, a powstanie przychodu (lub jego kierunek np. eksport lub sprzedaż krajowa) bądź powstanie dochodu nie wpływa bezpośrednio na obowiązek zapłaty podatku, niemniej jednak obowiązek płacenia takich podatków może być niekiedy uzależniony od osiągnięcia określonego poziomu obrotów, np. do zapłaty mogą być zobowiązane tylko podmioty o przychodach przekraczających określoną wielkość. Podatki takie, co do zasady, są ujmowane jako koszty jednostki i są wykazywane w porównawczym wariantcie rachunku zysków i strat zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy jako koszty rodzajowe w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty”, bądź inna kategoria kosztów ujętych przez jednostkę, lub też stanowią składnik wartości początkowej nabytych składników aktywów jednostki.

---

<sup>1</sup> Przykładowo, opłata na Polską Izbę Ubezpieczeń wykazuje cechy podatku obrotowego, natomiast przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.04.2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji wskazują na ujęcie tego obciążenia w kosztach. W związku z tym opłatę tę ujmuje się zgodnie z przepisami tego Rozporządzenia.

<sup>2</sup> Niniejszy punkt odnosi się również do podatków, które stanowią element wartości początkowej składników aktywów jednostki i staną się kosztem w przyszłości np. w wyniku dokonywania odpisów amortyzacyjnych środka trwałego.

Nie pomniejszają one wykazywanych przychodów w rachunku zysków i strat i nie stanowią podatku dochodowego. Szczegółowe uregulowania dotyczące momentu ujęcia zobowiązania z tytułu podatków kosztowych, jego rozliczania oraz klasyfikacji odnośnego kosztu są poza zakresem Stanowiska. Zakresem Stanowiska są jednak objęte podatki spełniające definicję podatku kosztowego, jeżeli podatnikiem jest podmiot inny niż jednostka, a jednostka jest zobowiązana do zapłaty podatku w imieniu tego podmiotu i osiąga przychód związany z transakcją, w której podatek taki staje się wymagalny (patrz punkt 5.3).

3.6 Ocena, do której kategorii zaklasyfikowany jest dany podatek następuje na poziomie całego podatku, biorąc pod uwagę treść ekonomiczną jego funkcjonowania, a nie dla poszczególnych zdarzeń, operacji, transakcji, które podlegają opodatkowaniu danym podatkiem – a w przypadku gdy podatek lub niektóre jego elementy spełniają cechy pozwalające na zaliczenie do więcej niż jednej kategorii, jednostka dokonuje oceny, która z definicji zawartych w punktach 3.3-3.5 najbardziej odpowiada charakterowi danego podatku i klasyfikuje go w całości do jednej z wymienionych kategorii, przy czym gdy powiązany z tym osąd jest znaczący i dotyczy istotnych kwot w kontekście sprawozdania finansowego jednostki, jednostka opisuje ten osąd w przyjętych przez jednostkę zasadach (polityce) rachunkowości oraz ujawnia go w sprawozdaniu finansowym na podstawie punktu 7.1 Stanowiska. Przykłady 1 do 7 w Załączniku do Stanowiska (część II) ilustrują zastosowanie definicji zawartych w Stanowisku do oceny, czy dane obciążenie stanowi podatek i czy jest to podatek obrotowy w rozumieniu Stanowiska.

#### **4. Cechy charakteryzujące podatki obrotowe**

4.1 Do podatków obrotowych zalicza się podatki, w których jednostka pełni rolę pośrednika w poborze i odprowadzeniu podatku, a ostateczny ciężar ekonomiczny związany z opodatkowaniem ponosi ostateczny nabywca. Podatki takie wykazują następujące cechy:

- (a) Opodatkowaniu zwykle podlega pojedyncza transakcja sprzedaży oraz zdarzenie lub transakcja, którą ustawodawca traktuje na równi ze sprzedażą, a podstawą ustalenia opodatkowania najczęściej jest wartość osiągniętego przychodu ze sprzedaży lub w przypadku transakcji innej niż sprzedaż, kwota którą można by osiągnąć ze sprzedaży. Tym niemniej, uregulowanie, że podstawę opodatkowania stanowi ilość przekazanych dóbr lub usług, lub kombinacja wartości i ilości sprzedawanych dóbr i usług nie wyklucza możliwości zaklasyfikowania danego podatku do podatków obrotowych.
- (b) Celem podatków obrotowych jest, co do zasady, opodatkowanie konsumpcji określonych dóbr lub usług przez ich końcowego odbiorcę, a rolą jednostki jest pośredniczenie w poborze i odprowadzeniu podatku (rola pośrednika w rozumieniu KSR 15 pkt 5.2.1-5.2.6). Dlatego podatki te mogą przyjmować formę podatku pośredniego biorąc pod uwagę technikę poboru podatku, czyli nakładać obowiązek naliczania i odprowadzania podatku przez wszystkich uczestników łańcucha transakcji pomiędzy producentem a konsumentem (tzw. podatki od wartości dodanej), ale mogą też przybierać formę jednorazowego podatku pobieranego na jednym z etapów łańcucha dostaw (np. podatek akcyzowy płacony tylko przez producenta). Ze względu na fakt, że opodatkowana jest konsumpcja, zwykle obowiązek zapłaty podatku wygasa lub powstaje prawo do zwrotu już zapłaconego

podatku, gdy transakcja bądź zdarzenie dające podstawę do powstania zobowiązania podatkowego została skorygowana, anulowana lub wycofana. Np. w przypadku gdy po sprzedaży będącej przedmiotem opodatkowania nastąpi zwrot dóbr przez kupującego, jednostka ma prawo otrzymać zwrot zapłaconego uprzednio podatku.

- (c) Typową cechą podatków obrotowych związanych z opodatkowaniem konsumpcji dóbr lub usług zwykle jest to, że podatek taki nie jest naliczany (lub stosuje się stawkę zerową) w przypadku eksportu dóbr lub usług, co jest ekonomicznie uzasadnione tym, że konsumpcja będzie opodatkowana analogicznym podatkiem w kraju ostatecznego konsumenta przez lokalny system fiskalny. Jednocześnie oznacza to, że nabywca, sprowadzając dobra lub usługi, zwykle będzie zobowiązany do odprowadzenia analogicznego podatku w momencie nabycia lub wprowadzenia do obrotu na obszar danego kraju.

4.2 W niektórych sytuacjach, kiedy jednostka jest konsumentem (lub dokonuje czynności, którą ustawodawca traktuje na równi z konsumpcją na własne potrzeby) wytworzonych przez siebie dóbr i usług, przepisy podatkowe mogą na nią nakładać obowiązek zapłaty podatku pomimo, że nie osiąga ona przychodu bezpośrednio związanego ze sprzedażą opodatkowanego dobra lub usługi - fakt, że taki obowiązek istnieje nie wyklucza możliwości zakwalifikowania danego podatku do podatków obrotowych, a Stanowisko w punkcie 5.2 reguluje sposób ujęcia takich obciążeń.

4.3 Biorąc pod uwagę uregulowania zawarte w Stanowisku, typowymi krajowymi podatkami obrotowymi są podatek od towarów i usług (VAT) i podatek akcyzowy. Ponadto, do podatków obrotowych według wytycznych Stanowiska zalicza się również następujące krajowe obciążenia publicznoprawne (według stanu przepisów prawnych obowiązujących na dzień 31 grudnia 2023 r.<sup>3</sup>):

- (a) opłatę od środków spożywczych<sup>4</sup>,
- (b) opłatę za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml<sup>5</sup>,
- (c) opłatę za produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych<sup>6</sup>,

---

<sup>3</sup> Stanowisko przyjmowane jest w stanie przepisów prawnych obowiązujących na dzień 31 grudnia 2023 r. (tj. koniec roku poprzedzającego datę publikacji Stanowiska). Przepisy wprowadzone lub zmienione po tym dniu wymagają odrębnej analizy w celu ustalenia klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych, których nowe lub zmienione przepisy dotyczą. Zapisy zawarte w punkcie 4.3 Stanowiska nie są aktualizowane w tym zakresie.

<sup>4</sup> Opłata od środków spożywczych według ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 1608, z 2023 r. poz. 1718)

<sup>5</sup> Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml według ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2151.).

<sup>6</sup> Opłata za produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych według ustawy z dnia 14.04.2023 o zmianie o ustawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej oraz niektórych innych ustaw

- (d) opłatę paliwową<sup>7</sup>,
- (e) opłatę emisyjną<sup>8</sup>,
- (f) podatek od gier hazardowych<sup>9</sup>.

W odniesieniu do innych krajowych obciążeń publicznoprawnych niewymienionych powyżej, w tym obciążeń wprowadzonych lub zmienionych przepisami prawa po 31 grudnia 2023 r. oraz obciążeń zagranicznych, jednostka powinna przeprowadzić analizę tego, czy dane obciążenie spełnia cechy podatku obrotowego.

W Załączniku do Stanowiska zawarto przykłady kilku podatków zarówno takich, które spełniają definicję podatku obrotowego, jak i takich, które nie spełniają tej definicji, w celu zilustrowania w jaki sposób należy przeprowadzać analizę danego obciążenia publicznoprawnego z zastosowaniem wytycznych niniejszego Stanowiska.

## 5. Ujęcie podatków obrotowych dla potrzeb rachunkowości

5.1 Ujęcie podatku obrotowego dla potrzeb rachunkowości zależy od tego, czy w dacie powstania zobowiązania podatkowego ujęty został w rachunku zysków i strat przychód ze sprzedaży, z którego powstaniem ten podatek obrotowy jest bezpośrednio związany, czy też taki przychód nie został ujęty. W związku z powyższym, podatki obrotowe:

- (a) wyłącza się z przychodu ze sprzedaży w rachunku zysków i strat (art. 42 ust. 2 Ustawy) - jeżeli w dacie powstania zobowiązania podatkowego ujęty został w rachunku zysków i strat przychód ze sprzedaży, z którego powstaniem ten podatek obrotowy jest bezpośrednio związany, albo
- (b) ujmuje się zgodnie z punktem 5.2 Stanowiska - w pozostałych przypadkach innych niż wskazane w podpunkcie (a) powyżej.

5.2 Jeżeli obowiązek zapłaty podatku obrotowego powstaje w wyniku zdarzenia, operacji lub transakcji, która nie powoduje ujęcia przychodu w momencie tego zdarzenia, operacji bądź transakcji, ujęcie zobowiązania z tytułu podatku obrotowego skutkuje jednocześnie ujęciem:

- (a) **rozliczeń publicznoprawnych, jeżeli obciążenie tym podatkiem tworzy jednocześnie prawo jednostki do odliczenia tego podatku.** Dla podatków obrotowych kwalifikujących się do podatków pośrednich (biorąc pod uwagę technikę poboru podatku) podatek naliczany jest na każdym z elementów łańcucha dostaw, co oznacza, że jednostka dokonując zakupów materiałów, towarów i usług płaci dostawcy cenę transakcyjną, w którą

---

<sup>7</sup> Opłata paliwowa według ustawy z dnia 31 maja 2017 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 1057, z 2018 r. poz. 12, 138, 1496 i 1693)

<sup>8</sup> Opłata emisyjna według ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 2556, 2687, z 2023 r. poz. 877, 1506, 1688, 1719, 1762, 1890, 1963, poz. 2029)

<sup>9</sup> Opłata od gier hazardowych według ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 227)

wkalkulowany jest podatek, a jednocześnie może nabyć prawo do odliczenia tego podatku od podatku należnego przy spełnieniu określonych warunków. Tak dzieje się w przypadku VAT, gdzie, co do zasady, podatek uwzględniony w cenie transakcyjnej zapłaconej dostawcy, zwany podatkiem naliczonym, podlega odliczeniu, jeżeli zakup dotyczy sprzedaży opodatkowanej VAT. W takiej sytuacji, kwota podatku zapłacona w cenie transakcyjnej nabytych dóbr (VAT naliczony), w części którą można odliczyć od VAT należnego, stanowi element rozliczeń publicznoprawnych i jest wykazywana w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów (w przypadku możliwości odliczenia w przyszłości lub prawa do otrzymania zwrotu od organów skarbowych) lub stanowi zmniejszenie zobowiązań publicznoprawnych, w zależności od wymogów wynikających z odnośnych przepisów prawa podatkowego;

- (b) **składnika aktywów z tytułu rozliczeń międzyokresowych w przypadku, gdy dotyczy opodatkowania wytworzonych przez jednostkę zapasów wyrobów gotowych lub produkcji w toku, zanim nastąpi ich sprzedaż skutkująca ujęciem przychodu lub otrzymanej kwoty dotyczącej świadczenia, które jeszcze nie zostało wykonane, a które w momencie jego wykonania będzie skutkowało ujęciem przychodu.** Jednostka wytwarza zapas w celu jego sprzedaży, a sprzedaż jest ostatecznym etapem procesu operacyjnego. Tym niemniej, niektóre podatki obrotowe mogą funkcjonować w taki sposób, że opodatkowują czynności, które nie stanowią sprzedaży, ale ją poprzedzają. Przykładowo, podatek akcyzowy może być wymagalny z tytułu produkcji w przypadku wyprowadzenia i przemieszczenia zapasu poza zakład produkcyjny spełniający rolę tzw. składu podatkowego. Oznacza to, że jednostka dokonując przemieszczenia zapasu wyrobów gotowych (np. do magazynu regionalnego niemającego statusu składu podatkowego) musi zapłacić podatek akcyzowy pomimo tego, że żaden przychód nie został ujęty, a późniejsza sprzedaż nie skutkuje dodatkowymi obciążeniami tym podatkiem. W takiej sytuacji podatek akcyzowy zapłacony przy wyprowadzaniu ze składu podatkowego i przemieszczeniu zapasów jest odnoszony na aktywa z tytułu rozliczeń międzyokresowych, a następnie jest rozliczany poprzez wyłączenie z przychodu w momencie dokonania transakcji skutkującej ujęciem przychodu;
- (c) **podatku jako elementu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, w przypadku gdy zdarzenie lub operacja prowadzi do początkowego ujęcia składnika aktywów innego niż wyroby gotowe i produkcja w toku (objęte punktem (b) powyżej), lub zwiększenia jego wartości.** Przykładowo, podatek akcyzowy może być płatny w momencie importu towarów, materiałów lub składników rzeczowych aktywów trwałych, a jego zapłata nie uprawnia jednocześnie do odliczenia zapłaconych kwot od zobowiązania z tytułu tego podatku – w takiej sytuacji podatek zapłacony niepodlegający odliczeniu stanowi składnik ceny nabycia danego składnika aktywów zgodnie z wymogami art. 28 ust. 2 oraz art. 28 ust. 8 punkt 1 Ustawy;
- (d) **składnika kosztu rodzajowego w sytuacji, gdy zdarzenie bądź transakcja prowadzi do ujęcia kosztu w rachunku zysków i strat.** Przykładowo, obowiązek zapłaty VAT lub podatku akcyzowego może powstać w przypadkach, gdy następuje wykorzystanie towarów

lub wyrobów gotowych na potrzeby reprezentacji i reklamy, a jednocześnie jednostka może nie mieć prawa do odliczenia zapłaconego podatku i stanowi on obciążenie jednostki – w takiej sytuacji podatek ten ujmowany jest w rachunku zysków i strat w ramach kosztów rodzajowych w tej samej pozycji, w której ujęte zostaną towary lub wyroby wydane na cele reprezentacji i reklamy, przy czym zaliczenie takiego obciążenia do pozycji rodzajowej kosztów zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty” jest akceptowalne, w szczególności gdy kwoty są nieistotne;

- (e) **składnika pozostałych kosztów operacyjnych we wszystkich innych sytuacjach niż te wymienione w podpunktach punktach (a)-(d) powyżej.** Jeżeli zdarzenie lub operacja gospodarcza skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego dotyczącego podatku obrotowego i nie jest to ani operacja powodująca ujęcie przez jednostkę przychodu ani operacja lub zdarzenie wymienione w podpunktach (a)-(d) powyżej, to skutkiem powstania obciążenia podatkowego jest ujęcie kosztu w pozostałych kosztach operacyjnych. Przykładem takiej sytuacji może być dodatkowe (sankcyjne) zobowiązanie podatkowe w VAT naliczone przez właściwy organ skarbowy w wyniku kontroli, która wykryła nieprawidłowości w rozliczaniu tego podatku albo przekazywane darowizny rzeczowe.

Przykład III w Załączniku do Stanowiska ilustruje zastosowanie punktów 5.1-5.2 Stanowiska.

5.3 Jednostka działająca jako pośrednik w transakcji (lub podmiot profesjonalnie wspierający przeprowadzenie transakcji) na rzecz stron trzecich, z czym wiąże się uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia (skutkujące ujęciem przychodu), może być jednocześnie zobowiązana przepisami prawa do poboru i odprowadzenia podatku, który na podstawie analizy opisanej w punktach 3 oraz 4 może wykazywać cechy wskazujące na jego klasyfikację do kategorii podatków dochodowych lub kosztowych. W takiej sytuacji pobrany od podatnika podatek nie stanowi przychodu pobierającej jednostki, a powstanie obowiązku odprowadzenia podatku nie skutkuje ujęciem przez nią kosztu. Jednakże, jeżeli kwota pobranego podatku różni się od kwoty, którą jednostka jest zobowiązana odprowadzić, to różnica ta koryguje przychód ujęty z transakcji pośrednictwa lub wsparcia, ze względu na jej bezpośrednie powiązanie z osiągnięciem przychodu.

## **6. Pozostałe kwestie rachunkowe powiązane z podatkami obrotowymi**

6.1 Oceniając, zgodnie z wymogami art. 28 ust. 1 punkt 6 Ustawy, czy wartość bilansowa zapasów, materiałów, produkcji w toku, wyrobów gotowych lub towarów nie jest wyższa od ceny sprzedaży netto, jednostka bierze pod uwagę podatki związane z obrotem nie uwzględnione w wartości zapasów. Podatki te zmniejszają możliwą do uzyskania cenę sprzedaży netto.

6.2 Oceniając, zgodnie z wymogami KSR Nr 6 punkt 2.10, czy konieczne jest utworzenie rezerwy na kontrakty rodzące obciążenia, jednostka bierze pod uwagę podatki obrotowe, które będą obciążeniem w momencie realizacji umowy, zmniejszając oczekiwane przychody o podatek, który będzie należny w momencie ich realizacji.



6.3 Dokonując, zgodnie z wymogami KSR Nr 4 punkt 8.2, obliczenia wartości odzyskiwalnej aktywów na podstawie oceny przyszłych przepływów netto związanych z aktywami, jednostka może pominąć przepływy z tytułu podatków obrotowych, chyba że:

- (a) jednostka ocenia, że kształtowanie się podatków obrotowych będzie miało wpływ na wielkość generowanych przepływów przez ośrodek wypracowujący środki pieniężne, które jednostka może realizować, lub
- (b) jednostka oczekuje znaczących przesunięć w czasie, w którym jednostka będzie w stanie odzyskać kwoty należne związane z podatkami obrotowymi, co do których nabyła prawo odliczenia (zwrotu).

## **7. Ujawnienia związane z podatkami obrotowymi**

7.1 Ocena, czy dany podatek spełnia definicję podatku obrotowego, czy też jest podatkiem dochodowym bądź podatkiem kosztowym, może być znaczącym osądem, w szczególności w przypadku obciążeń publicznoprawnych nakładanych przez prawo inne niż polskie. W takiej sytuacji jednostka ujawnia fakt dokonania znaczącego osądu, wniosek wraz z argumentami popierającymi i przeciwnymi oraz kwoty podatku, które była zobowiązana zapłacić. Przykład IV.A w Załączniku do Stanowiska zawiera ilustrację takiego ujawnienia.

7.2 Podatki obrotowe mogą stanowić znaczącą część przepływów jednostki w szczególności w branżach, które charakteryzują się wysokim stopniem opodatkowania sprzedawanych wyrobów. Fakt nieuwjmowania tych podatków w rachunku zysków i strat powoduje, że obraz przepływów pieniężnych oraz obciążeń jednostki związanych z pobieraniem i uiszczaniem podatków może być niepełny. W sytuacji działania w takich branżach zaleca się ujawnienie informacji o podatkach obrotowych, które jednostka wyłączyła z przychodów lub ujęła jako element kosztów. W sytuacji znaczącego obciążenia jednostki podatkami, użyteczna dla użytkowników sprawozdania finansowego może być również informacja na temat podatków innych niż podatki obrotowe, tak aby ujawnić w sposób syntetyczny i zrozumiały wpływ podatków na wysokość kosztów i zyskowność jednostki oraz jej przepływy pieniężne. Przykład IV.B w Załączniku do Stanowiska zawiera ilustrację takiego ujawnienia.

## **8. Postanowienia przejściowe oraz data wejścia w życie**

8.1 Stanowisko ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2025 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.

8.2 W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, z uwzględnieniem zasady istotności.



## Przykład 1. Opłata od środków spożywczych<sup>10</sup> - podatek obrotowy

Opłata od środków spożywczych (inaczej opłata cukrowa lub podatek cukrowy) to danina, która ma wspierać prozdrowotne wybory konsumentów i ograniczyć spożycie słodkich napojów. Ma zniechęcać konsumentów do spożywania wysokosłodzonych napojów, a tym samym motywować producentów do redukcji ilości cukru i substancji słodzących w oferowanych produktach.

Opłata cukrowa jest nakładana na napoje z dodatkiem cukrów, substancji słodzących, kofeiny lub tauryny (zwane dalej cukrami).

Obowiązek zapłaty podatku cukrowego ciąży na podmiocie, który:

- sprzedaje napoje do punktów sprzedaży detalicznej,
- produkuje, nabywa napoje z innych krajów UE lub spoza UE i prowadzi ich sprzedaż detaliczną,
- zamawia u producenta wyprodukowanie napoju objętego opłatą, a skład napoju podlegającego opłacie stanowi element umowy – obowiązek zapłaty ciąży na zamawiającym.

Podatek cukrowy jest sumą dwóch wartości: stałej i zmiennej (za każdy z cukrów powyżej określonej ilości w 100 ml napoju); opłata ma również ustalony maksymalny poziom kwotowy w przeliczeniu na 1 litr napoju. W przypadku niektórych napojów opłata stała nie jest nakładana.

Obowiązek zapłaty podatku powstaje z dniem sprzedaży/wprowadzania na rynek krajowy napojów objętych tym podatkiem.

W sytuacji zwrotu hurtownikowi części zakupionych napojów przez detalistę należy przyjąć, że nie doszło do skutecznego wprowadzenia na rynek krajowy napojów w części, która została zwrócona. Tym samym kwotę należnej opłaty pomniejsza się o kwotę opłaty naliczonej od napojów zwróconych podmiotowi zobowiązanemu do zapłaty opłaty.

Opłata dotyczy tylko obrotu na rynku krajowym.

Analiza: Podatek posiada cechy przewidziane w definicji podatku obrotowego zawartej w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska, tj:

- Opodatkowaniu podlega każda sprzedaż (wprowadzenie na rynek obrotu detalicznego) wyrobów objętych podatkiem cukrowym;
- Podatek wylicza się na bazie miar innych niż wartość wyrobów, tj. na bazie zawartości cukrów. Niemniej jednak fakt taki nie wyklucza uznania podatku za obrotowy zgodnie z zapisami punktu 4.1 Stanowiska. Ponadto sposób naliczania opłaty wskazuje, iż zasadniczo wielkość sprzedaży ma wpływ na wielkość odprowadzanego podatku;
- Celem podatku cukrowego jest, co do zasady, opodatkowanie konsumpcji napojów z zawartością cukrów w celu zniechęcenia konsumentów do spożywania wysokosłodzonych napojów;
- Kwotę należnej opłaty pomniejsza się o kwotę opłaty naliczonej od napojów zwróconych podmiotowi zobowiązanemu do zapłaty tej opłaty;
- Dotyczy tylko obrotu na rynku krajowym.

---

<sup>10</sup> Opłata od środków spożywczych według Ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 1608, z 2023 r. poz. 1718)

Wniosek: Opłata spełnia definicję podatku obrotowego zawartą w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska. Opłata jest zatem ujmowana dla potrzeb rachunkowości zgodnie z punktami 5.1-5.2 Stanowiska, w zależności od tego jaki jest charakter towarzyszącej mu transakcji lub zdarzenia (schemat księgowania przez analogię do Przykładu III).

### **Przykład 2. Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml - podatek obrotowy<sup>11</sup>**

Opłata za obrót napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml to danina, która ma na celu ograniczenie spożycia napojów alkoholowych, a także finansowanie programów profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych.

Opłata jest nakładana na przedsiębiorcę prowadzącego hurtową sprzedaż takich napojów alkoholowych do punktów sprzedaży detalicznej.

Opłata naliczana jest jako stała kwota za każdy pełny litr 100% alkoholu w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml, w które zaopatrzono sprzedawcę detalicznego. Kwotę należnej opłaty pomniejsza się o kwotę opłaty w części naliczonej od zwróconych przez przedsiębiorcę napojów alkoholowych.

Obowiązek podatkowy powstaje w momencie dostawy do przedsiębiorcy detalicznego napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml.

Opłata dotyczy tylko obrotu na rynku krajowym.

Analiza: Podatek posiada cechy przewidziane w definicji podatku obrotowego zawartej w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska, tj:

- Opodatkowaniu podlega każda pojedyncza transakcja dostawy do przedsiębiorcy detalicznego przez hurtownika napojów alkoholowych w opakowaniach do 300 ml;
- Podatek wylicza się na bazie miar innych niż wartość wyrobów, tj. opłata stała za każdy pełny litr 100% alkoholu w opakowaniu. Tym niemniej jednak fakt taki nie wyklucza uznania podatku za obrotowy zgodnie z zapisami punktu 4.1 Stanowiska. Ponadto sposób naliczania opłaty wskazuje, iż zasadniczo wielkość sprzedaży ma wpływ na wielkość odprowadzanego podatku;
- Celem tej opłaty jest, co do zasady, opodatkowanie konsumpcji napojów alkoholowych w opakowaniach do 300 ml w celu ograniczenia spożycia tych napojów;
- Kwotę należnej opłaty pomniejsza się o kwotę opłaty naliczonej od napojów zwróconych podmiotowi zobowiązanemu do zapłaty opłaty;
- Dotyczy tylko obrotu na rynku krajowym.

Wniosek: Opłata spełnia definicję podatku obrotowego zawartą w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska. Opłata jest zatem ujmowana dla potrzeb rachunkowości zgodnie z punktami 5.1-5.2 Stanowiska, w zależności od tego jaki jest charakter towarzyszącej mu transakcji lub zdarzenia (schemat księgowania przez analogię do Przykładu III).

---

<sup>11</sup> Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml według ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2151.).

### **Przykład 3. Podatek od sprzedaży detalicznej<sup>12</sup> - podatek kosztowy**

Podatnikami podatku od sprzedaży detalicznej są jednostki, które w danym miesiącu osiągnęły przychód ze sprzedaży detalicznej ponad 17 milionów złotych.

Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodu ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 mln. Podatek wyliczany jest jako procent od przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad wskazany wyżej limit.

Analiza: Podatek nie posiada wszystkich cech przewidzianych w definicji podatku obrotowego zawartej w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska, gdyż, mimo że kwota podatku uzależniona jest od przychodu, podstawą opodatkowania nie jest pojedyncza transakcja, lecz nadwyżka przychodów ponad wskazany pułap.

Wniosek: Podatek kosztowy.

### **Przykład 4. Podatek od przychodów z budynków<sup>13</sup>- podatek dochodowy**

Opodatkowaniu podlegają budynki będące własnością lub współwłasnością przedsiębiorcy, związane z działalnością gospodarczą, które zostały wynajęte, wdzierżawione, albo oddane do użytkowania na podstawie innej umowy o podobnym charakterze. Przychodem podlegającym opodatkowaniu jest wartość budynku pomniejszona o kwotę 10 mln zł. Stawka podatku to 0,035% wartości budynku za każdy miesiąc.

Jeżeli kwota zaliczki CIT jest wyższa od kwoty podatku od przychodów z budynków to podatek od przychodów z budynków nie podlega wpłacie do urzędu skarbowego. Podatek od przychodów z budynków może podlegać zwrotowi; warunkiem uzyskania zwrotu jest złożenie wniosku oraz brak nieprawidłowości w rozliczeniach podatku od przychodów z budynków, jak również podatku dochodowego.

Analiza: Podatek od przychodów z budynków stanowi obciążenie naliczane w miejsce podatku opartego o dochód jednostki, a więc spełnia definicję podatku dochodowego w punkcie 3.3 Stanowiska. Ogólnie jest to mechanizm, w którym ustawodawca zapewnił opodatkowanie hipotetycznej dochodowości, tj. jest to podatek płacony w miejsce podatku dochodowego. Podatek ten nie jest nakierowany na opodatkowanie konsumpcji. Prawo do uzyskania zwrotu podatku nie wpływa na klasyfikację podatku jako dochodowy; ujęcie księgowo prawa do zwrotu jest poza zakresem niniejszego Stanowiska. W związku z powyższym, podatek ten nigdy nie będzie korygował przychodu.

Wniosek: Podatek dochodowy.

---

<sup>12</sup> Podatek od sprzedaży detalicznej według Ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz.148)

<sup>13</sup> Podatek od przychodów z budynków według Ustawy z 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2018 r. poz. 1291)

### **Przykład 5. Opłata na Deweloperski Fundusz Gwarancyjny<sup>14</sup>- podatek kosztowy**

Opłata naliczana jest od każdej wpłaty dokonywanej przez kupujących mieszkania na mieszkaniowy rachunek powierniczy z tytułu nabycia lokalu.

Opłata kalkulowana jest jako % kwoty wpłacanej każdorazowo tytułem umowy deweloperskiej na rachunek powierniczy (1% środków klientów wpłaconych na otwarte mieszkaniowe rachunki powiernicze i 0,1% w przypadku rachunków zamkniętych).

Obowiązek zapłaty powstaje w momencie otrzymania wpłaty na rachunek powierniczy.

Opłata jest bezzwrotna, nawet w przypadku odstąpienia od umowy przez nabywcę.

Analiza: Opłata posiada pewne cechy podatku obrotowego przewidziane w definicji podatku obrotowego zawartej w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska, tj.:

- Opłata powiązana jest z generowanym przychodem (wpłaty stanowiące podstawę naliczania opłaty stanowią przychód dewelopera);
- Opodatkowaniu podlegają transakcje na rynku krajowym.

Jednakże opłata jest bezzwrotna, nawet w przypadku odstąpienia od umowy przez nabywcę, stąd opłata nie posiada wszystkich cech podatku obrotowego.

Wniosek: Podatek kosztowy.

### **Przykład 6. Opłata zastępcza od utylizacji odpadów związanych ze sprzedawanymi przez jednostkę wyrobami lub towarami w kraju X (poza Polską) - nie jest podatkiem obrotowym, ale może być podatkiem kosztowym**

Jednostka ma obowiązek wydatkowania 3% przychodu na utylizację odpadów związanych z sprzedawanymi AGD do wyspecjalizowanych jednostek zajmujących się utylizacją lub płaci opłatę zastępczą.

Opłata nie ma na celu opodatkowania konsumpcji, ale sfinansowanie utylizacji odpadów.

Jednostka może uniknąć opłaty, jeżeli samodzielnie prowadzi działalność w zakresie utylizacji odpadów i będzie w stanie udokumentować utylizację odpowiedniej ilości odpadów odpowiadającej wielkości jej sprzedaży.

Analiza: Wnoszona opłata stanowi koszt usług obcych (w przypadku zapłaty do wyspecjalizowanych podmiotów) a nie podatek, gdyż opłata nie jest płacona na rzecz budżetu państwa, samorządu terytorialnego, publicznych organów nadzoru (organów regulacyjnych) lub funduszy celowych tworzonych na podstawie przepisów prawa, ale bezpośrednio na rzecz innych podmiotów na podstawie zawartej z nimi umowy. Opłata ta ewentualnie może stanowić podatek kosztowy w przypadku wnoszenia opłaty zastępczej.

Wniosek: Nie jest to podatek obrotowy; może w pewnych przypadkach stanowić podatek kosztowy.

---

<sup>14</sup> Opłata na Deweloperski Fundusz Gwarancyjny według Ustawy z dnia 20 maja 2021 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym (Dz. U. z 2021 r. poz. 1177).

## **Przykład 7. Podatek od wydobycia kopalin<sup>15</sup> - podatek kosztowy**

Przedmiotem opodatkowania podatkiem jest wydobycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub terytorium wyłącznej strefy ekonomicznej miedzi, srebra, gazu ziemnego, ropy naftowej.

W przypadku miedzi i srebra podstawę opodatkowania stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie lub w urobku rudy miedzi - w przypadku gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urobku rudy miedzi. Stawki podatku są określane dla tony miedzi i kilograma srebra. W przypadku ropy naftowej i gazu ziemnego podstawę opodatkowania stanowi wartość wydobytego gazu ziemnego lub wydobytej ropy naftowej, tj. iloczyn ilości wydobytej kopaliny (wyrażonej w megawatogodzinach w przypadku gazu ziemnego, w tonach w przypadku ropy naftowej) oraz jej średniej ceny. Zarówno dla gazu ziemnego jak i ropy naftowej została określona procentowa stawka podatku, która liczona jest od wartości wydobytego gazu ziemnego i ropy naftowej.

Podatnikiem podatku jest każdy, kto dokonuje w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wydobycia miedzi, srebra, gazu ziemnego lub ropy naftowej.

Obowiązek podatkowy powstaje:

- a) przy wydobyciu miedzi oraz srebra: w dniu wyprodukowania koncentratu z wydobytego przez podatnika urobku rudy miedzi albo w dniu wydobycia tego urobku (w przypadku gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urobku rudy miedzi);
- b) przy wydobyciu gazu ziemnego lub ropy naftowej: z chwilą wprowadzenia tych kopalin do sieci przesyłowej lub wprowadzenia ich bezpośrednio do sieci dystrybucyjnej, albo z chwilą ich załadunku na inny środek transportu.

Analiza: Podatek ten nie posiada cech podatku obrotowego przewidzianych w definicji podatku obrotowego zawartej w punkcie 3.4 oraz 4.1 Stanowiska, tj.:

- podatek nie jest uzależniony od sprzedaży kopalin, lecz od ich wydobycia tj. podatek związany jest z wykorzystaniem zasobów mineralnych pozostających w gestii Państwa a nie z ich konsumpcją;
- nie można odzyskać podatku zapłaconego po dokonaniu wydobycia.

Wniosek: Podatek kosztowy.

## **Przykład 8. Podatek u źródła - podatek dochodowy**

Jednostka osiąga przychody z udzielania licencji za granicą w kraju X. Na mocy przepisów podatkowych w kraju X oraz umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a krajem X jednostka ma obowiązek odprowadzenia 10% uzyskanych przychodów jako podatek należny dla władz fiskalnych kraju X (bez pomniejszania o jakiegokolwiek koszty związane z posiadanymi prawami licencyjnymi). Jednocześnie w myśl przepisów podatkowych obowiązujących w Polsce jednostka ma obowiązek opodatkowania całości uzyskanych przychodów a zapłacony podatek w kraju X może odliczyć od podatku dochodowego płaconego w Polsce. Jak zaklasyfikować daninę płaconą w kraju X?

---

<sup>15</sup> Podatek od wydobycia kopalin według Ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U.2022.1539)

Analiza: Danina płacona w kraju X posiada niektóre z cech podatku obrotowego tj. naliczana jest od wielkości obrotu a podstawą naliczenia daniny jest sprzedaż. Jednocześnie zapłacona danina pozostaje w korelacji z obliczeniem całościowego podatku dochodowego płaconego przez jednostkę. Pomimo braku odliczenia kosztów przy obliczaniu podatku do zapłaty w kraju X, przedstawiony mechanizm stanowi uproszczoną metodę opodatkowania dochodów i ich podziału pomiędzy władze fiskalne kraju X i Polski a nie mechanizm opodatkowania konsumpcji praw licencyjnych. Ostatecznie wielkość zapłaconego podatku w kraju X ma bezpośredni wpływ na wysokość podatku dochodowego płaconego w Polsce.

Wniosek: Danina związana ze sprzedażą płacona w kraju X stanowi element podatku dochodowego, a jej rozliczenie w tym przypadku jest ujmowane w korespondencji z pozycją podatek dochodowy w rachunku zysków i strat.

### **III. Kompleksowy przykład ujęcia transakcji związanych z podatkami zmniejszającymi przychód, prezentacji danych w rachunku zysków i strat oraz ujawnienia kwot w rachunku zysków i strat oraz w informacji dodatkowej**

*Podane w przykładzie założenia dotyczące zasad opodatkowania zawierają pewne uproszczenia, ponieważ celem przykładu jest jedynie wyjaśnienie zasad ujęcia księgowego powstającego obciążenia podatkowego, natomiast kwotę obciążenia i moment jego powstania należy ustalić na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego.*

Jednostka jest producentem i importerem napojów alkoholowych. Jest w związku z tym podatnikiem VAT (stawka 23%) i akcyzy (stawki kwotowe w oparciu o zawartość czystego alkoholu).

W przypadku importu (jeżeli wyroby nie są obejmowane procedurą zawieszenia poboru akcyzy) przy przekraczaniu granicy (wprowadzaniu na wspólnotowy obszar celny) powstaje obowiązek:

- zapłaty podatku akcyzowego, który nie podlega odliczeniu lub zwrotowi, oraz
- zapłaty VAT (obliczonego na podstawie wartości celnej stanowiącej koszt nabycia powiększony o podatek akcyzowy i ew. cło, jeśli było pobrane), który podlega pomniejszeniu o podlegający odliczeniu VAT naliczony od sprzedaży.

Późniejsza sprzedaż importowanych wyrobów wiąże się z koniecznością odprowadzenia VAT, natomiast nie ma dodatkowych obowiązków do zapłaty akcyzy.

W przypadku wyrobów własnych jednostki przedmiotem opodatkowania VAT jest, co do zasady, sprzedaż na rzecz innych podmiotów. W przypadku akcyzy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem wyprowadzenia tych wyrobów z zakładu produkcyjnego, pełniącego funkcję tzw. składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Można dokonać obniżenia kwoty akcyzy, do której zapłacenia podatnik jest zobowiązany, o kwotę akcyzy zapłaconej od wyrobów będących przedmiotem reklamacji w przypadku zwrotu wyrobów do zakładu produkcyjnego/składu podatkowego (np. celem utylizacji produktu wadliwego). Jeżeli wyprowadzenie ze składu podatkowego jest związane ze sprzedażą na rzecz końcowego odbiorcy, to moment powstania zobowiązania podatkowego jest taki sam jak moment ujęcia przychodu, natomiast jeżeli z przemieszczeniem wyrobu (wyprowadzeniem ze składu podatkowego) nie jest związana jego sprzedaż (np. przekazano do magazynu regionalnego), to późniejsza sprzedaż nie nakłada już dodatkowych obowiązków związanych z opodatkowaniem podatkiem akcyzowym.



Polityka cenowa jednostki zakłada sprzedaż importowanych towarów lub wytworzonych produktów po cenie stanowiącej cenę zakupu / koszt wytworzenia powiększone o 20% narzut zysku oraz o podatek akcyzowy (jeżeli spółka go płaci) a także VAT. Polityka marketingowa jednostki zakłada, że 5% zapasów jest przeznaczanych na cele promocji i reklamy. Jeżeli jednostka wykorzystywała posiadane zaimportowane lub wytworzone zapasy na cele promocji lub reklamy, to czynność taka jest zrównana ze sprzedażą i objęta podatkiem VAT, którego podstawę stanowi wartość przekazanych zapasów (wraz z podatkiem akcyzowym) w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

Dodatkowe informacje: Analiza dotycząca klasyfikacji podatków w oparciu o punkty 3 oraz 4 Stanowiska potwierdziła, że zarówno akcyza jak i VAT spełniają definicję podatku obrotowego. Jednostka rozlicza rozchód zapasów metodą średniej ważonej.

#### Ujęcie w księgach rachunkowych importera towarów objętych podatkiem akcyzowym i VAT

Jednostka zaimportowała alkohol o wartości (cena nabycia) 6.000, zapłaciła od niego akcyzę 4.000 oraz VAT 2.300. W wyniku powyższych transakcji ujęto:

Zapasy towarów	Dt	10.000 (1)
Należności z tytułu VAT naliczonego	Dt	2.300 (2)
Zobowiązanie wobec sprzedającego	Ct	6.000 (3)
Zobowiązania publicznoprawne	Ct	6.300 (4)

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Kwota stanowiąca sumę kosztów zakupu od dostawcy i podatku akcyzowego niepodlegającego odliczeniu (zgodnie z punktem 5.2 (c) Stanowiska)
- (2) Kwota VAT do odliczenia (podatek naliczony) zgodnie z punktem 5.2 (a) Stanowiska
- (3) Kwota wynikająca z faktury dla dostawcy
- (4) Kwota VAT należnego (2.300) oraz akcyzy (4.000) należna w związku z importem dóbr opodatkowanych

Jednostka następnie zbyła 95% zapasu importowanych towarów z 20% narzutem (na koszt zakupu) a 5% towarów przeznaczyła na potrzeby reklamy i promocji.

W związku ze sprzedażą towarów jednostka ujęła:

Należność z tytułu sprzedaży	Dt	13.087 (1)
Wartość sprzedanych towarów	Dt	9.500 (2)
Zapasy towarów	Ct	9.500 (2)
Przychody netto ze sprzedaży towarów	Ct	10.640 (3)
Zobowiązania publicznoprawne	Ct	2.447 (4)

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Kwota brutto wynikająca z faktury dla odbiorcy obliczona jako  $(6.000 * 1.2 + 4.000) * 0.95 * 1.23$
- (2) Kwota obliczona jako 95% wartości posiadanego zapasu tj.  $10.000 * 0.95$
- (3) Kwota (1) z wyłączeniem kwoty (4) zgodnie z wymogami punktu 5.1(a) Stanowiska
- (4) Kwota VAT należnego od sprzedaży obliczona jako  $(6.000 * 1.2 + 4.000) * 0.95 * 0.23$

W związku z przekazaniem towarów w promocji jednostka ujęła:

Koszty sprzedaży	Dt	615 (1)
Zapasy towarów	Ct	500 (2)
Zobowiązania publicznoprawne	Ct	115 (3)

---

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Suma kwot ujętych w (2) i (3) poniżej - na podstawie punktu 45.2 (d) Stanowiska.  
W rodzajowym układzie kosztów, VAT od towarów wydanych na cele reprezentacji i reklamy ujmowany jest w rachunku zysków i strat w ramach kosztów rodzajowych w tej samej pozycji, w której ujęte zostaną towary wydane na cele reprezentacji i reklamy, przy czym prezentacja takiego obciążenia zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty” również jest akceptowalna, w szczególności, gdy kwoty są nieistotne.
- (2) Kwota obliczona jako 5% wartości posiadanego zapasu tj.  $10.000 * 0.05$
- (3) Kwota VAT należnego w związku z obrotem innym niż sprzedaż (zobowiązanie obliczone na bazie ceny nabycia zapasu) tj.  $(6.000 + 4.000) * 0.05 * 0.23$

#### Ujęcie w księgach rachunkowych producenta wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i VAT

Jednostka wyprodukowała też wyroby akcyzowe o koszcie wytworzenia 6.000, od których należna będzie akcyza 4.000 po wyprowadzeniu ich poza teren zakładu (skład podatkowy). Jednostka ujmuje następujące kwoty:

W momencie produkcji i przyjęcia produktów do magazynu (wyroby pozostają na terenie zakładu)

Koszt materiałów	Dt	3.000
Koszty z tyt. świadczeń pracowniczych	Dt	2.000
Koszt z tyt. amortyzacji	Dt	1.000
Zapasy materiałów	Ct	3.000
Zobowiązania pracownicze i świadczenie społeczne	Ct	2.000
Umorzenie środków trwałych	Ct	1.000
Zapasy wyrobów gotowych	Dt	6.000 (1)
Rozliczenie kosztów	Ct	6.000 (2)

---

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Koszt wytworzenie wyrobów gotowych  $(3.000 + 2.000 + 1.000)$
- (2) Rozliczenie kosztów rodzajowych (konto techniczne)

W momencie przekazania z zakładu produkcyjnego do magazynu własnego (poza składem podatkowym) powstał obowiązek zapłaty akcyzy, pomimo braku sprzedaży:

Aktywa z tytułu rozliczeń międzyokresowych	Dt	4.000 (1)
Zobowiązania podatkowe	Ct	4.000 (2)

---

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Ujęcie akcyzy zgodnie z wymogami punktu 5.2(b)
- (2) Akcyza należna w związku z przekazaniem dóbr poza skład podatkowy

Następnie 95% wyrobów zostało sprzedanych z 20% narzutem, a 5% wyrobów zostało zużyte na reprezentację i reklamę (co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem VAT wg stawki 23% obliczanego na podstawie stosowanych cen sprzedaży).

#### Transakcje sprzedaży:

Należności z tytułu sprzedaży	Dt	13.087(1)
Zobowiązania publicznoprawne	Ct	2.447 (2)
Aktywa z tytułu rozliczeń międzyokresowych	Ct	3.800 (3)
Przychody netto ze sprzedaży produktów	Ct	6.840 (4)
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	Dt	5.700 (5)
Zapasy wyrobów gotowych	Ct	5.700 (5)

---

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Kwota brutto wynikająca z faktury dla odbiorcy obliczona jako  $(6.000 * 1.2 + 4.000) * 0.95 * 1.23$
- (2) Kwota VAT należnego od sprzedaży obliczona jako  $(6.000 * 1.2 + 4.000) * 0.95 * 0.23$
- (3) Rozliczenie akcyzy dotyczącej sprzedanych dóbr
- (4) Kwota (1) z wyłączeniem kwoty (2) oraz (3) zgodnie z wymogami punktu 5.1(a) oraz 5.2.(b) Stanowiska
- (5) Kwota obliczona jako 95% wartości zapasu tj.  $6.000 * 0.95$

#### Zużycie na potrzeby reklamy:

Koszty sprzedaży	Dt	615 (1)
Zapasy wyrobów gotowych	Ct	300 (2)
Aktywa z tytułu rozliczeń międzyokresowych	Ct	200 (3)
Zobowiązania publicznoprawne	Ct	115 (4)

---

Wyjaśnienia kwot:

- (1) Suma kwot ujętych w (2), (3) i (4) poniżej - na podstawie punktu 45.2 (d) Stanowiska.  
W rodzajowym układzie kosztów VAT od wyrobów wydanych na cele reprezentacji i reklamy ujmowany jest w rachunku zysków i strat w ramach kosztów rodzajowych w tej samej pozycji, w której ujęte zostaną wyroby wydane na cele reprezentacji i reklamy, przy czym prezentacja takiego obciążenia zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty” również jest akceptowalna, w szczególności, gdy kwoty są nieistotne.
- (2) Kwota obliczona jako 5% wartości posiadanego zapasu tj.  $6.000 * 0.05$
- (3) Rozliczenie akcyzy dotyczącej dóbr zużytych na potrzeby reklamy zgodnie z punktem 5.2 (d)
- (4) Kwota VAT należnego w związku z obrotem innym niż sprzedaż (zobowiązanie obliczone na bazie kosztu wytworzenia zapasu powiększonego o akcyzę) tj.  $(6000 * 0.05 + 4000 * 0.05) * 23\%$

W rachunku zysków i strat w układzie kalkulacyjnym wykazano:

	Dla towarów	Dla produktów
Przychody netto ze sprzedaży produktów		6.840
Przychody netto ze sprzedaży towarów	10.640	
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów		(5.700)
Wartość sprzedanych towarów	(9.500)	
Koszty sprzedaży	(615)	(615)

W układzie rodzajowym kosztów wykazano:

	Dla towarów	Dla produktów
Zużycie materiałów	-	3.000
Wartość sprzedanych towarów	9.500	-
Wynagrodzenia oraz Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	-	2.000
Amortyzacja	-	1.000
Podatki i opłaty, w tym podatek akcyzowy (1)	-	-
Pozostałe koszty rodzajowe (koszty reklamy) (1)	615	615
<b>Razem koszty rodzajowe</b>	<b>10.115</b>	<b>6.615</b>

Wyjaśnienie:

- (1) VAT od towarów i produktów wydanych na cele reprezentacji i reklamy został wykazany w tej samej pozycji kosztu rodzajowego, w której ujęto wartość towarów i koszt produktów wydanych na cele reprezentacji i reklamy. Niemniej jednak prezentacja takiego obciążenia zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty” również jest akceptowalna, w szczególności, gdy kwoty są nieistotne (w takim przypadku, w linii „Podatki i opłaty” ujęte zostałyby kwoty: 315 w przypadku wyrobów gotowych (tj. VAT 115 oraz akcyza 200) oraz 115 w przypadku towarów).

#### **IV. Przykład ujawnienia związanego z podatkami obrotowymi w sprawozdaniu finansowym**

Spółka Alfa prowadzi działalność w sektorze wydobywania i przetwarzania paliw kopalnych. W toku swojej działalności Spółka ponosi różnego rodzaju obciążenia publicznoprawne w odniesieniu do działalności w Polsce, w tym w szczególności obciążenia zaklasyfikowane jako podatki obrotowe do których Spółka zaliczyła VAT oraz opłatę paliwową.

Klasyfikacji tych obciążeń jako podatki obrotowe dokonano zgodnie z wytycznymi *Stanowiska KSR w sprawie identyfikacji obciążeń publicznoprawnych związanych z obrotem (podatki obrotowe) oraz ich ujęcia w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym*. Wobec faktu, iż wytyczne Stanowiska wskazują wprost na klasyfikację tych podatków jakimi Spółka obciążana jest w Polsce, nie stanowi to obszaru znaczącego osądu.

Ponadto, Spółka poprzez swój oddział zagraniczny prowadzi w kraju X działalność w zakresie wydobywania kopalin. Z tego tytułu ponosi obciążenia publicznoprawne w postaci podatku od wydobywania kopalin wg regulacji kraju X. Podatek ten został zaklasyfikowany jako podatek kosztowy. Klasyfikacja tego podatku stanowi obszar znaczącego osądu.

Poniżej przedstawiono przykład ujawnień wymaganych przez punkt 7 Stanowiska, tj.:

- W punkcie (A) przedstawiono przykład ujawnienia znaczącego osądu w zakresie oceny czy podatek od wydobywania kopalin, którym jest obciążona działalność oddziału Spółki w kraju X stanowi podatek obrotowy czy kosztowy;
- W punkcie (B) przedstawiono przykład ujawnienia informacji o podatkach obrotowych, które jednostka wyliczyła z przychodów lub ujęła jako element kosztów.

##### A. *Ujawnienie dotyczące znaczącego osądu w zakresie klasyfikacji podatku od wydobywania kopalin jako podatku kosztowego*

###### *Nota Znaczące osądy*

Spółka poprzez swój oddział zagraniczny prowadzi w kraju X działalność w zakresie wydobywania paliw kopalnych. Podatek naliczany jest od wydobytych paliw kopalnych, a podstawę naliczenia stanowi wartość wydobytych paliw wyrażona w cenach sprzedaży, przy czym mechanizm wyliczenia tego podatku opiera się na średniej cenie sprzedaży uzyskanej ze sprzedaży w miesiącu bezpośrednio poprzedzającym miesiąc, w którym dokonano wydobywania i wynosi 20% uzyskanej średniej ceny. Obowiązek zapłaty tego podatku powstaje bez względu na to czy wydobyte paliwa kopalne zostaną sprzedane na rynku krajowym lub zagranicznym. Podatek nie podlega korekcie/zwrotowi bez względu na dalsze rozporządzenie przez Spółkę tym wydobytym surowcem oraz bez względu na przyszłe kształtowanie się cen sprzedaży tego surowca.

Klasyfikacja tego podatku jako obrotowy czy kosztowy wymaga dokonania osądu, gdyż podatek ten posiada pewne cechy podatku obrotowego. Fakt, iż podatek naliczany jest w oparciu o wartość paliw wyrażoną w cenach sprzedaży jest cechą podatku obrotowego. Niemniej jednak obowiązek zapłaty podatku powstaje bez względu na to czy dokonano sprzedaży wydobytych paliw (również bez względu na to czy sprzedaż dokonano na rynku krajowym czy zagranicznym), co z kolei

wskazuje, że nie jest to podatek obrotowy w rozumieniu Stanowiska KSR *w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe) a także zasady ujęcia na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego*. Powyższe wskazuje na mieszane cechy podatku. Jednostka uznała, iż ten podatek jest w swojej naturze zbliżony do podatku od kopaliny wydobywanych w Polsce, który klasyfikowany jest jako podatek kosztowy. W związku z powyższym, w ocenie Spółki, podatek jakim obciążana jest działalność jednostki w kraju X w postaci podatku od paliw kopalnych został zaklasyfikowany jako podatek kosztowy, tym samym podatek ten nie pomniejsza przychodu w rachunku zysków i strat. Kwota podatku naliczonego za rok obrotowy wyniosła 2.340 tys. zł (w okresie porównawczym: 1.960 tys. zł) i została ujęta w kosztach w rodzajowych w pozycji „Podatki i opłaty”.

**B. Przykład ujawnienia informacji o podatkach obrotowych, które jednostka wyłączyła z przychodów lub ujęła jako element kosztów.**

*Nota* *Inne informacje, które mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki*<sup>16</sup>

W toku swojej działalności Spółka ponosi różnego rodzaju obciążenia publicznoprawne w odniesieniu do działalności w Polsce, w tym w szczególności obciążenia zaklasyfikowane jako podatki obrotowe do których Spółka zaliczyła VAT oraz opłatę paliwową i akcyzę.

Podatki te wyłączone są z przychodu ze sprzedaży w zakresie, w jakim w dacie powstania obowiązku zapłaty podatku ujęty został w rachunku zysków i strat przychód ze sprzedaży, z którego powstaniem ten podatek obrotowy jest bezpośrednio związany.

Natomiast podatek obrotowy - VAT, którego obowiązek zapłaty powstaje w przypadku zużycia wyrobów gotowych na potrzeby własne, ujmowany jest w pozycji „pozostałe koszty rodzajowe” (w układzie rodzajowym) oraz w koszcie sprzedaży (w układzie funkcjonalnym).

Ponadto, Spółka poprzez swój oddział zagraniczny prowadzi w kraju X działalność w zakresie wydobywania kopaliny. Z tego tytułu ponosi obciążenia publicznoprawne w postaci podatku od wydobywania kopaliny wg regulacji kraju X, który nie stanowi podatku obrotowego (osąd w tym zakresie przedstawiono w Nocie Znaczące osądy).

Poniżej przedstawiono ujawnienia na temat wysokości podatków obrotowych wyłączonych z przychodów, podatków obrotowych ujętych w kosztach oraz podatków kosztowych w rozbiciu na poszczególne tytuły podatków, gdyż zdaniem Zarządu ujawnienia takiej informacji pozwoli użytkownikom lepiej zrozumieć przepływy pieniężne Spółki oraz w sposób całościowy przedstawi informacje na temat obciążeń publicznoprawnych związanych z działalnością Spółki.

Uzgodnienie kwot brutto do kwoty rozpoznanych przychodów ze sprzedaży przedstawia się następująco:

---

<sup>16</sup> Ujawnienie informacji dokonywane jest na podstawie wymogów Ustawy o rachunkowości, Załącznik 1, Dodatkowe Informacje i objaśnienia, pkt 10 (10. Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki)

	12 miesięcy zakończone 31.12.20X2 000'PLN	12 miesięcy zakończone 31.12.20X1 000'PLN
Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów razem z VAT, opłatą paliwową i akcyzą	1.100.320	846.400
VAT wyłączony z przychodu ze sprzedaży	(165.048)	(126.960)
Opłata paliwowa	(64.584)	(49.680)
Akcyza	(217.672)	(167.440)
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	653.016	502.320

Ponadto, Spółka ujmuje podatki obrotowe w kosztach w związku z tym, że produkty Spółki zostały wykorzystane na cele własne (w stosunku do takiego zużycia powstaje również obowiązek podatkowy dotyczący VAT). W ciągu okresu podatek naliczony z tego tytułu wyniósł 3.250 tys. zł (w okresie porównawczym 1.000 tys. zł). Koszty te zostały ujęte w pozycji „pozostałe koszty rodzajowe” (w układzie rodzajowym) oraz w koszcie sprzedaży (w układzie funkcjonalnym).

Podsumowanie podatków, dla których Spółka jest płatnikiem i/lub podatnikiem przedstawia poniższa tabela:

	12 miesięcy zakończone 31.12.20X2 000'PLN	12 miesięcy zakończone 31.12.20X1 000'PLN
<b>Podatki obrotowe</b>		
VAT wyłączony z przychodu ze sprzedaży	165.048	126.960
Opłata paliwowa	64.584	49.680
Akcyza	217.672	167.440
Razem podatki obrotowe wyłączone z przychodu	447.304	344.080
VAT dotyczący zużycia na własne potrzeby ujęty w pozycji „pozostałe koszty rodzajowe” (w układzie rodzajowym) oraz w koszcie sprzedaży (w układzie funkcjonalnym) (1)	3.250	1.000
<b>Razem podatki obrotowe</b>	<b>450.554</b>	<b>345.080</b>

<b>Podatki ujęte w pozycji „Podatki i opłaty” (w układzie rodzajowym)</b>		
Podatek od wydobycia paliw kopalnych	2.340	1.960
Pozostałe podatki i opłaty	945	870
<b>Razem podatki kosztowe</b>	<b>3.285</b>	<b>2.830</b>

Wyjaśnienie:

- (1) VAT od produktów wydanych na własne potrzeby został wykazany w tej samej pozycji kosztu rodzajowego, w której ujęto koszt produktów wydanych na własne potrzeby. Niemniej jednak prezentacja takiego obciążenia zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty” również jest akceptowalna, w szczególności, gdy kwoty są nieistotne.

Spółka dodatkowo jest podatnikiem podatku dochodowego. Dalsze informacje w tym zakresie ujawnione w Nocie X.