

Warszawa, 8 grudnia 2022 r.  
KL/501/248/ASW/2022

Pan  
**Artur Soboń**  
Sekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

*Szanowny Panie Ministrze,*

w nawiązaniu do informacji przekazanej przez Ministerstwo Klimatu i Środowiska o konsultacjach społecznych zmian do ustawy o podatku od towarów i usług związanych z projektem ustawy o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz ustawy o odpadach, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Maciej Witucki  
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do zmian w ustawie o podatku od towarów i usług związanych z projektem ustawy o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz ustawy o odpadach.



**Uwagi Konfederacji Lewiatan do zmian w ustawie o podatku od towarów i usług związanych z projektem ustawy o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz ustawy o odpadach.**

**1. Brak uregulowań dot. opakowań jednorazowego użytku.**

Przekazany do konsultacji projekt nowelizacji ustawy o VAT nie uwzględnia skutków wydania opakowań jednorazowego użytku. Przy braku analogicznego uregulowania, jak w przypadku opakowań wielokrotnego użytku, budzi to wątpliwości, czy w odniesieniu do opakowań jednorazowego użytku należy zastosować ogólną zasadę wynikającą z art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT, według której podstawa opodatkowania obejmuje koszty opakowania jako jeden z rodzajów kosztów dodatkowych, czy do podstawy opodatkowania należy doliczyć również kaucję pobraną przy sprzedaży napoju w opakowaniu jednorazowego użytku. Żadna z tych możliwości, w naszej ocenie, nie jest zgodna z założeniami tworzonego systemu kaucyjnego.

W proponowanym art. 8 pkt 6a ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi przez kaucję rozumie się *„określoną kwotę pieniężną pobieraną w momencie sprzedaży produktu w opakowaniu na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy, od użytkownika końcowego tego napoju i zwracaną w momencie zwrotu odpowiednio opakowania objętego systemem kaucyjnym albo odpadu opakowaniowego powstałego z opakowania objętego systemem kaucyjnym”*.

Jeśli więc system kaucyjny ma objąć opakowania jednorazowego użytku oraz opakowania wielokrotnego użytku, niezasadne jest wprowadzanie nowych rozwiązań do ustawy o VAT jedynie w zakresie opakowań wielokrotnego użytku, pozostawiając sytuację opakowań jednorazowego użytku nieuregulowaną przepisami ustawy o VAT. Stąd zasadne wydaje się uzupełnienie projektu o uregulowanie statusu kaucji za opakowania jednorazowego użytku z uwzględnieniem jej specyfiki oraz eliminacji konieczności ponoszenia kosztu ekonomicznego VAT od przekazanego opakowania. Należy przy tym zwrócić uwagę na istotne różnice między kaucją za opakowania zwrotne a opakowania inne niż zwrotne. W przypadku tych pierwszych producent i inne podmioty w łańcuchu dostaw, pobierają należność za towar (np. napój) oraz kaucję za opakowanie (np. butelkę szklaną). Wysokość kaucji ustala producent (sprzedawca). Ma ona służyć pokryciu kosztów opakowania i zachęcić klienta do zwrotu opakowania do punktu sprzedaży (ew. skupu). W przypadku obciążenia kaucją opakowań jednorazowego użytku istnieje prawny obowiązek jej poboru. Wysokość kaucji jest ustalona w ramach systemu kaucyjnego. W przypadku opakowania jednorazowego użytku, jej wysokość nie jest ustalana w odniesieniu do kosztu pojemnika. Warunkiem zwrotu kaucji za opakowania jednorazowego użytku, zgodnie z projektem, jest zwrot odpadu opakowaniowego. Z tych względów, kwota pobierana przy wydaniu opakowań jednorazowego użytku jest często określana mianem depozytu.

Dlatego, ze względu na odmienny charakter kaucji pobieranej w odniesieniu do opakowań jednorazowego użytku proponujemy wskazanie, że ta kaucja nie jest wliczana do podstawy opodatkowania – niezależnie od tego czy opakowanie zostało, czy nie zostało zwrócone sprzedawcy (innemu podmiotowi).

W konsekwencji, proponujemy dodanie do projektu art. 29a ust. 7 pkt 4 w brzmieniu:

*„4) kaucji pobranej za opakowanie jednorazowego użytku”.*

Równocześnie, zasadne w naszej ocenie jest dodanie definicji legalnej opakowania jednorazowego użytku jako nowy art. 2 pkt 50 ustawy o VAT:

*„50) opakowaniu jednorazowego użytku – rozumie się przez to opakowanie tego rodzaju wymienione w załączniku nr 1a do ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi, objęte system kaucyjnym, o którym mowa w art. 8 pkt 13b tej ustawy;”*

Zaproponowana definicja opakowania jednorazowego użytku doprowadzi do zastosowania takiej samej techniki legislacyjnej przy definiowaniu opakowania jednorazowego użytku jakiej użyto przy wprowadzeniu definicji legalnej opakowania wielokrotnego użytku. Ponadto, będzie ona uniezależniona od zmian w załączniku 1a do ustawy o gospodarce opakowaniami – rozszerzenie zakresu systemu kaucyjnego o nowe kategorie opakowań jednorazowego użytku (ponad *„butelki z tworzyw sztucznych jednorazowego użytku o pojemności do 3l”* oraz *„puszki aluminiowe o pojemności do 1l”*) umożliwi objęcie ich nowymi regulacjami na gruncie ustawy o VAT, bez konieczności jej zmiany.

## **2. Definicja opakowań wielokrotnego użytku.**

Postulujemy wprowadzenie zmiany w definicji opakowań wielokrotnego użytku, które w obecnej wersji Projektu obejmują jedynie *„butelki szklane wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5l”* – czyli wszystkie kategorie tego rodzaju opakowań wymienionych obecnie w załączniku nr 1a do ustawy o gospodarce opakowaniami. W konsekwencji, rozszerzenie zakresu systemu kaucyjnego o nowe kategorie opakowań wielokrotnego użytku będzie wiązało się z koniecznością nowelizacji ustawy o VAT. W celu więc wyeliminowania takiej konieczności i zapewnienia, że definicja legalna opakowań wielokrotnego użytku odwołuje się do najnowszego stanu prawnego w odniesieniu do załącznika nr 1a do ustawy o gospodarce opakowaniami, proponujemy następującą zmianę definicji w nowym art. 2 pkt 49 ustawy o VAT:

*„49) opakowaniu wielokrotnego użytku – rozumie się przez to opakowanie tego rodzaju wymienione w załączniku nr 1a do ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi, objęte system kaucyjnym, o którym mowa w art. 8 pkt 13b tej ustawy;”*

## **3. Brak reguł określających moment powstania obowiązku podatkowego w stosunku do niezwróconych opakowań wielokrotnego użytku.**

Zmiana polegająca na dodaniu w art. 29a ustawy o VAT ust. 12b określa sposób ustalania podstawy opodatkowania (wskazując, iż podstawę opodatkowania ustala się na ostatni dzień roku kalendarzowego poprzez określenie różnicy między liczbą wprowadzonych a liczbą zwróconych w danym roku kalendarzowym opakowań wielokrotnego użytku). Wprawdzie

analogiczna konstrukcja znajduje się w obecnie obowiązujących przepisach o VAT w zakresie opakowań zwrotnych (tj. art. 29a ust. 12 ustawy o VAT określający moment powstania obowiązku zwiększenia podstawy opodatkowania w przypadku braku zwrotu opakowań), to dla zachowania czytelności ustawy proponowane regulacje powinny zostać ujęte w art. 19a ustawy o VAT, dotyczącym momentu powstania obowiązku podatkowego.

#### **4. Kwestia neutralności VAT dla podmiotu wprowadzającego.**

Zgodnie z uzasadnieniem do zmian, w ramach rozwiązań związanych ze stosowaniem systemu kaucyjnego, zakłada się, że kaucja za opakowanie wielokrotnego użytku po napoju, będzie pobierana wyłącznie na etapie dokonywania sprzedaży przez jednostkę handlową – zobowiązaną do zawarcia umowy z podmiotem reprezentującym. Podmiot wprowadzający napoje w opakowaniach nie będzie pobierać takiej kaucji, będzie jednak zobowiązany do rozliczenia VAT w przypadku wystąpienia na koniec roku kalendarzowego różnicy między liczbą wprowadzonych a liczbą zwróconych w danym roku kalendarzowym opakowań wielokrotnego użytku (proponowany art. 29a ust. 12b ustawy o VAT). Jednocześnie, w Prezentacji Ministerstwa Finansów do omawianych zmian wskazano (slajd 16), iż projektowane rozwiązania mają zapewnić *„zachowanie neutralności i proporcjonalności podatku VAT - ciężar VAT jest ekonomicznie ponoszony wyłącznie przez ostatecznego konsumenta towaru. Ograniczamy obowiązki dla innych podatników występujących w obrocie towarów w opakowaniach”*. Oznacza to, iż podmiot wprowadzający napoje w opakowaniach nie powinien ponosić ciężaru podatku VAT, który będzie należny w przypadku braku zwrotu opakowań wydanych przez ten podmiot. Obecnie kaucja pobierana przez dostawcę towarów w opakowaniach zwrotnych zapewnia pokrycie kwot VAT, które podmiot ten zobowiązany jest rozliczyć w przypadku braku zwrotu opakowań jeśli wartości opakowania nie uwzględnił w podstawie opodatkowania sprzedawanych towarów (w efekcie, dostawca nie ponosi ciężaru ekonomicznego podatku VAT, pokrywa go z kwot pobranych kaucji). Natomiast w projektowanych przepisach podmiot wprowadzający napoje w opakowaniach takiej kaucji nie będzie pobierać, co przy braku jakiegokolwiek rozliczenia z np. podmiotem reprezentującym wiązałoby się z koniecznością poniesienia ciężaru finansowego dotyczącego VAT przez podmiot wprowadzający napoje w opakowaniach w ramach systemu kaucyjnego.

Wskazane jest zatem opisanie w uzasadnieniu projektu ustawy lub objaśnieniach do projektowanych zmian w VAT w jaki sposób zachowana będzie zasada neutralności VAT dla podmiotu wprowadzającego napoje w opakowaniach.

#### **5. Kalkulacja podstawy opodatkowania.**

Projektowany art. 29a ust. 12a ustawy o VAT przewiduje, że w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania wielokrotnego użytku wprowadzający napoje w opakowaniach podwyższa podstawę opodatkowania o wartość tego opakowania. Naszym zdaniem zaproponowane brzmienie przepisu nie wskazuje w jaki sposób należy ustalić wartość opakowania wielokrotnego użytku. Dlatego uważamy, że proponowany przepis powinien

odnosić się do wysokości pobranej kaucji. Postulujemy przyjęcie następującego brzmienia art. 29a ust. 12a ustawy o VAT i pominięcie proponowanego art. 29a ust. 12b ustawy o VAT:

*„12a. W przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania wielokrotnego użytku wprowadzający napoje w opakowaniach podwyższa podstawę opodatkowania o iloczyn wysokości kaucji pobranej za tego rodzaju opakowanie i różnicy między liczbą wprowadzonych a liczbą zwróconych w danym roku podatkowym opakowań wielokrotnego użytku. Przez niezwrócenie opakowania wielokrotnego użytku rozumie się również zwrot odpadu opakowaniowego”.*

Równocześnie, proponujemy zmianę zdania wstępnego art. 29a ust. 12 ustawy o VAT zastępującą odwoływanie się do wartości opakowań zwrotnych uwzględnieniem kaucji przy podwyższaniu podstawy opodatkowania. Postulujemy, aby zdanie wstępne art. 29a ust. 12 ustawy o VAT otrzymało brzmienie:

*„12. W przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa w ust. 11, podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość pobranej kaucji:...”.*

## **6. Ewidencja dla potrzeb VAT.**

Nowy system kaucyjny będzie wymagać znacznego nakładu pracy związanej z monitorowaniem, jakie opakowania wielokrotnego użytku są wprowadzane / zwracane w danym roku kalendarzowym. Projektowane przepisy art. 109 ust. 11ia –11ic ustawy o VAT przewidują bowiem, że wprowadzający napoje w opakowaniach będzie miał obowiązek prowadzenia ewidencji zawierającej liczne dane, takie jak:

- wprowadzone do obrotu opakowania wielokrotnego użytku, z podziałem na rodzaje tych opakowań, ich liczbie i wartości opakowań, od których pobrano kaucję w danym roku kalendarzowym,
- zwróconych opakowaniach wielokrotnego użytku z podziałem na rodzaje opakowań, ich liczbie i wartości opakowań od których zwrócono kaucję w danym roku kalendarzowym,
- dane o zwróconych odpadach opakowaniowych, z podziałem na rodzaje odpadów opakowaniowych, ich liczbie, i kwotach należności zwróconych z tytułu zwrotu odpadów opakowaniowych w danym roku kalendarzowym.

Konieczność gromadzenia tak dużej ilości danych nie jest proporcjonalna do zamierzonego celu. Należy zwrócić uwagę, że wskazane wyżej informacje będą mogły być pozyskane przez organy podatkowe od:

- wprowadzającego napoje w opakowaniach - informacje o liczbie i pojemności opakowań, w których wprowadził produkty będące napojami do obrotu, z podziałem na rodzaje opakowań (art. 22 ust. 1a ustawy o gospodarce opakowaniami),
- podmiotu reprezentującego - informacje o liczbie, pojemności i masie odebranych od podmiotów prowadzących jednostki handlu detalicznego i hurtowego oraz innych punktów odbierających opakowania i odpady opakowaniowe objętych systemem kaucyjnym w danym roku kalendarzowym (art. 40n ust. 3 ustawy o gospodarce opakowaniami),

- podmiotów prowadzących inny punkt objęty systemem kaucyjnym w pobierania i zwracania kaucji oraz odbierania pustych opakowań – informacje o liczbie nabytych i sprzedanych produktów będących napojami w opakowaniach na napoje objętych systemem kaucyjnym, liczbie zwróconych opakowań i odpadów opakowaniowych, wysokości pobranych, zwróconych i niezwróconych kaucji art. 44 ust. 8 ustawy o gospodarce opakowaniami).

Dlatego też proponujemy wprowadzenie ogólnej regulacji o konieczności uwzględniania danych niezbędnych do rozliczenia wydanych i niezwróconych opakowań w ewidencji prowadzonej dla potrzeb VAT:

*„11ia. Wprowadzający napoje w opakowaniach jest obowiązany prowadzić ewidencję w postaci elektronicznej, zawierającą dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, w tym o wprowadzonych do obrotu opakowaniach wielokrotnego użytku oraz zwróconych odpadach opakowaniowych”.*

Ponadto, w naszej ocenie należy uzupełnić nowy art. 11ib ustawy o VAT o termin w którym ewidencji ma być udostępniona organowi podatkowemu.

## **7. Brak obowiązku wystawienia faktury.**

Ze względu na propozycję opodatkowania VAT niezwróconych opakowań wielokrotnego użytku jedynie przez wprowadzającego napoje w opakowaniach oraz ze względu na brak możliwości ustalenia tożsamości podmiotów, które nie zwróciły opakowań, zasadne jest wskazanie, że podwyższenie podstawy opodatkowania nie będzie się wiązało z obowiązkiem wystawienia faktury, ani faktury korygującej. Dlatego też proponuje się dodanie art. 106b ust. 2a ustawy o VAT, zgodnie z którym podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12a ustawy o VAT. Oznacza to, że rozliczenie niezwróconych opakowań wielokrotnego użytku nie musi być dokumentowana fakturą. Podatnik, jeśli uzna to za zasadne może wystawić z tego tytułu inny dokument rozliczeniowy.

## **8. Inne uwagi.**

Pragniemy zwrócić uwagę, iż w odniesieniu do niektórych zagadnień zasadne jest wydanie objaśnień podatkowych w celu wyeliminowania dostrzeganych już obecnie problemów praktycznych, które mogą wystąpić w związku ze stosowaniem nowych regulacji w zakresie VAT, a także innych podatków.

W szczególności objaśnienia podatkowe powinny odnosić się do następujących zagadnień:

- a. Zwrot odpadu opakowaniowego w zamian za zwrot kaucji nie stanowi czynności opodatkowanej VAT między podmiotem wypłacającym kaucję a podmiotem dokonującym zwrotu odpadu opakowaniowego. W szczególności, nie może być traktowany jako świadczenie usług związanych ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne (poz. 27 i 28 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

- b. Nabywanie przez podmiot reprezentujący własności odpadów powstałych z opakowań, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy, zebranych w ramach systemu kaucyjnego (art. 40g ust. 9 ustawy o gospodarce opakowaniami) oraz zwrot opakowań wielokrotnego użytku do systemu kaucyjnego, co do których prawo własności przysługuje wprowadzającym napoje w opakowaniach (art. 40g ust. 10 ustawy o gospodarce opakowaniami) nie stanowi czynności opodatkowanej VAT i nie kreuje po stronie tych podmiotów podatku należnego.
- c. Wskazanie czy i w stosunku do których z czynności wskazanych w art. 40i ust. 1 ustawy o gospodarce opakowaniami podmiot reprezentujący działa jako podatnik VAT, ponieważ w stosunku do większości z tych działań podmiot reprezentujący funkcjonuje podobnie do stowarzyszenie pobierającego składki członkowskie (brak opodatkowania VAT w razie braku świadczenia wzajemnego).
- d. Wskazanie, że wkłady finansowe ponoszone przez wprowadzającego napoje w opakowaniach lub wprowadzającego napoje bezpośrednio przeznaczonych na finansowanie systemu kaucyjnego (art. 40h ust. 7 ustawy o gospodarce opakowaniami) będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów.
- e. Potwierdzenie, że finansowanie kosztów zbierania opakowań i odpadów opakowaniowych przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego i hurtowego oraz inny punkt objęty systemem kaucyjnym nie jest świadczeniem usług przez podmiot reprezentujący na rzecz podmiotu objętego systemem kaucyjnym (art. 40i ust. 1 pkt 6 ustawy o gospodarce opakowaniami).
- f. Wskazanie, że kaucje pobrane za opakowania objęte systemem kaucyjnym nie są przychodem przez podmiot pobierający kaucje.
- g. Kwestia daty wejścia w życie przepisów - przepisy dotyczące VAT od kaucji za opakowania jednorazowego użytku, powinny zacząć obowiązywać w momencie uruchomienia systemu kaucyjnego i pobierania kaucji od tychże opakowań. Ponieważ systemy kaucyjne opakowań wielokrotnego użytku już funkcjonują na rynku, przepisy dotyczące VAT od kaucji za opakowania wielokrotnego użytku powinny zacząć obowiązywać przed uruchomieniem systemu kaucyjnego dla opakowań jednorazowego użytku. Oczywiście należy zachować odpowiedni okres *vacatio legis* umożliwiający przedsiębiorcom stosującym opakowania wielokrotnego użytku dostosowanie się do nowych regulacji i rozliczeń.
- h. Zmiana wysokości kaucji i wystąpienie nadwyżki odebranych opakowań - zwracamy uwagę na konieczność przewidzenia sytuacji, w której dochodzi do zmiany wysokości kaucji, gdyż wiąże się to z koniecznością rozliczenia części opakowań wydanych z niższą kaucją a odebranych następnie z rynku z wyższą kaucją, a także sytuacji, w której odebranych zostanie w danym okresie więcej opakowań niż ich wydano.
- i. Rozliczenie VAT od kaucji za inne niż butelki rodzaje opakowań - Ustawa i definicje opakowania wielokrotnego użytku odnoszą się do opakowań po napojach – butelek szklanych do poj. 1,5 litra, wymienionych w załączniku do ustawy. Tymczasem na rynku funkcjonują również inne opakowania zwrotne wydawane za kaucją, takie jak: beczki

typu KEG, skrzynki na butelki, palety. Mamy wątpliwość, w jaki sposób zostanie uregulowana kwestia rozliczenia VAT na tego typu opakowania zwrotne. Istnieje ryzyko, że przedsiębiorcy będą działali pod rygorem trzech różnych systemów rozliczania VAT: dla opakowań jednorazowego użytku, opakowań wielorazowych po napojach, innych opakowań wielorazowych. Sugerujemy ujednoczenie zasad dla szklanych butelek wielorazowego użytku oraz innych opakowań zwrotnych.

- j. Z uwagi na specyficzny zakres działania podmiotu reprezentującego (czynności wskazane w art. 40i ust. 1 ustawy o gospodarce opakowaniami) oraz konieczność przeznaczania środków finansowych pochodzących z nieodebranej kaucji oraz ze sprzedaży materiałów pochodzących z przetwarzania odpadów opakowaniowych na finansowanie systemu kaucyjnego (art. 40i ust. 4 ustawy o gospodarce opakowaniami) w zakresie podatku dochodowego zasadne jest również wprowadzenie dla podmiotu reprezentującego zwolnienia w odniesieniu do dochodów (przychodów) przeznaczonych na prowadzenie działalności „statutowej”, wskazanej w art. 40i ust. 1 ustawy o gospodarce opakowaniami np. selektywne zbieranie opakowań i odpadów opakowaniowych i ich odbiór z jednostek handlu detalicznego.

***Konfederacja Lewiatan, KL/501/248/ASW/2022***