



Warszawa, dnia 18 lutego 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

PT3.054.1.2021

Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

W związku z wystąpieniem

dalej: Wnoszący, przesłanym mailowo w dniu 19 listopada 2020 r., uznanym za petycję, w której Wnoszący postuluje o zmianę przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ w zakresie rozliczeń podatku VAT od kaucji za butelki zwrotne, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Wnoszący proponuje, aby opodatkowanie opakowań zwrotnych nastąpiło tylko na jednym etapie obrotu, tj. na etapie produkcji towaru w opakowaniu zwrotnym przez danego producenta. Dalsze etapy dostawy opakowań zwrotnych dokonywane przez handlowców (dystrybutorów, sprzedawców detalicznych) zgodnie z propozycją nie powinny podlegać opodatkowaniu, dzięki czemu sprzedawcy detaliczni nie będą zobowiązani do deklarowania i płacenia podatku VAT w przypadku braku zwrotu tych opakowań.

W ocenie Wnioskodawcy realizacja powyższego postulatu przyczyni się do rozwiązania problemów podatkowych, administracyjnych, społecznych oraz ekologicznych. Uzasadniając przedstawiony postulat Wnoszący wskazuje m.in., że określone w ustawie o VAT rozwiązania w zakresie rozliczeń podatku VAT od kaucji za butelki zwrotne wymusza na sprzedawcach opodatkowanie VAT wydanego opakowania zwrotnego (np. wydanej butelki) – w przypadku, gdy nie zostanie ono zwrócone w ciągu 60 dni od daty wydania opakowania, jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania. W takim przypadku sprzedawcy zachowują otrzymaną kaucję i dokonują opodatkowania VAT wydanego opakowania zwrotnego.

Jak wskazuje Wnoszący, w przypadku, gdy po upływie 60-dniowego okresu konsument zgłosi się do sprzedawcy z opakowaniem zwrotnym, sprzedawca jest zobowiązany do zwrotu pełnej, pobranej kwoty kaucji za opakowanie zwrotne. W konsekwencji, sprzedawca ponosi w takiej sytuacji ekonomiczny ciężar podatku, który został naliczony od opakowania, niezwróconego w terminie 60 dni od daty sprzedaży. Przepisy ustawy VAT, jak zauważa Wnoszący, nie przewidują możliwości skorygowania podatku w przypadku otrzymania opakowania zwrotnego po terminie, szczególnie jeśli jest ono zwracane przez osobę niebędącą bezpośrednim nabywcą towaru.

¹Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.; dalej: „ustawa o VAT”.

W ocenie Wnoszącego, powyższa sytuacja znacząco ogranicza możliwość realizacji wyrażonej dyrektywie VAT² zasady neutralności podatku VAT, zgodnie z którą ekonomiczny koszt podatku nie powinien być ponoszony przez podatnika dokonującego sprzedaży. Ponadto zawarty w ustawie o VAT model rozliczeń, według Wnoszącego, niesie za sobą szereg innych obciążeń i negatywnych skutków. W szczególności dodatkowe obciążenia administracyjne, polegające na obowiązku monitorowania sprzedaży poszczególnych produktów i wydań opakowań zwrotnych.

Odnosząc się do przedstawionego postulatu legislacyjnego oraz argumentacji Wnoszącego należy zauważyć.

Krajowe przepisy o VAT w zakresie rozliczeń podatku VAT od kaucji za butelki zwrotne pozostają w zgodzie z dyrektywą VAT poprzez implementację jednego z przewidzianych tam rozwiązań dla opodatkowania VAT kosztów opakowań zwrotnych.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że system podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Z tych też względów regulacje przyjęte w przepisach ustawy o VAT, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy VAT.

Podstawowymi cechami konstrukcji podatku od wartości dodanej (w Polsce podatku VAT) są powszechność, wielofazowość i potraçalność (podatkiem VAT obciążona jest co do zasady ostateczna konsumpcja), a jedną z fundamentalnych zasad podatku od wartości dodanej gwarantujących realizację tych założeń, jest zasada neutralności podatku dla podatników, wynikająca z postanowień art. 1 dyrektywy VAT.

Podatek powinien być naliczany na wszystkich stadiach obrotu, z etapem sprzedaży detalicznej włącznie (do ostatecznej konsumpcji). Mechanizmem zapewniającym obciążenie podatkiem wyłącznie ostatecznych odbiorców towarów i usług, przy jednoczesnym naliczaniu podatku na każdym etapie obrotu, jest wskazana zasada neutralności polegająca na uwolnieniu przedsiębiorcy od kosztów podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku od wartości dodanej zapewnia zatem, że z perspektywy każdego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą – pod warunkiem, że sama podlega ona VAT, podatek nie jest ekonomicznie ponoszony przez danego podatnika.

Dyrektywa VAT w art. 92 przewiduje, że w przypadku kosztów opakowań zwrotnych, państwa członkowskie mogą przyjąć jeden z następujących środków:

- a) wyłączyć z podstawy opodatkowania, podejmując niezbędne środki w celu skorygowania tej podstawy, jeśli opakowania nie zostaną zwrócone,
- b) włączyć do podstawy opodatkowania, podejmując niezbędne środki w celu skorygowania tej podstawy, jeśli opakowania zostaną zwrócone.

Konstrukcja przepisu art. 92 dyrektywy VAT wskazuje, że państwa członkowskie dysponują elastycznością, przy poszanowaniu zasad podatku VAT, w zakresie:

(1) ustalenia warunków wyłączenia (lit. a) albo włączenia (lit. b) kosztów opakowań zwrotnych z podstawy opodatkowania;

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dn. 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 ze zm.), dalej jako dyrektywa VAT.

(2) określenia niezbędnych środków w celu skorygowania podstawy opodatkowania w przypadku odpowiednio niezwrócenia (lit. a) albo zwrócenia tych opakowań.

Art. 92 dyrektywy VAT nie reguluje m.in.: terminów rozliczania zwrotu opakowań zwrotnych, metod korekt podstawy opodatkowania, czy sposobów dokumentowania rozliczania opakowań zwrotnych. Kwestie te zostały pozostawione w gestii Państw Członkowskich. *Ratio legis* tej regulacji to przyznanie Państw Członkowskim elastyczności, w zakresie stworzenia rozwiązania, uwzględniającego specyficzny charakter i realia gospodarcze związane z opakowaniami zwrotnymi, które:

- z jednej strony będzie służyło zabezpieczeniu szczelności systemu (tj. uniknięciu braku opodatkowania konsumpcji) poprzez zapewnienie, że koszty tych opakowań zostaną uwzględnione w podstawie opodatkowania (np. w przypadku, gdy podatnik zachowa kaucję w związku z brakiem zwrotu opakowań),
- a z drugiej strony będzie proporcjonalne z punktu widzenia podatników, a więc nie będzie generowało nadmiernych kosztów i uciążliwości w związku ze stosowaniem tego rozwiązania.

Realizacja przewidzianego w dyrektywie prawa do wyłączenia z podstawy opodatkowania wartości opakowań powinna przy tym uwzględniać unijną zasadę proporcjonalności. Zakłada ona potrzebę stosowania środków, które umożliwią efektywne osiągnięcie celu zakładanego przez dyrektywę VAT (w tym w zakresie ogólnych cech opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, takich jak wspomniane już: powszechność, wielofazowość i potrącalność), jednocześnie jak najmniej ingerując w zasadę neutralności VAT.

Ustawodawstwo polskie wprowadziło w tym celu przepis w sposób szczególnie określający zasadę opodatkowania opakowań zwrotnych. Włączenie wartości tych towarów do podstawy opodatkowania następuje w sytuacji ich niezwrócenia 60. dnia od dnia wydania opakowania - jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania. Przepis ustawy o VAT przyznaje zatem stronom (niezależnie od etapu obrotu) prawo do umownego regulowania momentu rozliczenia podatku – w powiązaniu z terminem zwrotu samego opakowania. Mogą one zatem z dużą swobodą – z uwzględnieniem m.in. specyfiki branży, w której stosowane są dane opakowania – regulować również skutki rozliczenia VAT od transakcji.

Przedstawiane przez Wnioskodawcę postulaty – w zakresie wydłużenia terminu, po upływie którego powstaje obowiązek wykazania zwiększonej podstawy opodatkowanie – w znacznej mierze możliwe są zatem do osiągnięcia w ramach obowiązujących obecnie przepisów.

W krajowych przepisach o VAT zaimplementowana została druga z możliwości uregulowania opodatkowania opakowań zwrotnych, przewidziana w art. 92 lit. b dyrektywy VAT wraz z uregulowaniem w warunkach krajowych kwestii terminów i sposobu rozliczania zwrotu opakowań. Wprowadzone rozwiązania miały na celu uwzględnienie zarówno realiów gospodarczych jak i zabezpieczenie szczelności systemu rozliczeń VAT.

W efekcie implementacji ww. rozwiązań w krajowych przepisach o VAT, zgodnie z art. 29a ust. 1 i 6 pkt 2 ustawy o VAT elementem podstawy opodatkowania dostaw towarów są koszty opakowań, którymi są obciążani nabywcy towarów. Oznacza to, że zasadniczo wartość opakowań jest włączona do ceny sprzedawanego towaru, w ramach jego podstawy opodatkowania, a całość opodatkowana jest, generalnie, stawką właściwą dla sprzedawanego towaru.

Zgodnie z art. 29a ust. 11 ustawy o VAT do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towarów.

Natomiast w myśl art. 29a ust. 12 ustawy o VAT, w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania zwrotnego (za pobraną kaucją), podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość tego opakowania:

1. w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania – jeżeli tego opakowania nie zwrócono w terminie określonym w umowie;
2. 60. dnia od dnia wydania opakowania – jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania.

Zatem w myśl powołanego przepisu art. 29a ust.11 ustawy o VAT, pobranie kaucji z tytułu sprzedaży towaru w opakowaniu zwrotnym i późniejszy jej zwrot przez sprzedawcę w określonych terminach i nie powoduje konsekwencji podatkowych na gruncie VAT.

Obowiązek opodatkowania VAT powstanie natomiast w przypadku niezwrócenia opakowania zwrotnego lub zwrócenia go po upływie wskazanych w art. 29a ust. 12 ustawy o VAT terminach. W takiej sytuacji podstawę opodatkowania należy zwiększyć o kwotę pobranej lub określonej w umowie kaucji pomniejszonej o należny podatek.

Ustawodawca przewidział 60-dniowy termin zwrotu opakowań dla których uiszczona zostanie kaucja. Po tym terminie pobrana kaucja traci zwrotny charakter i staje się dla sprzedawcy należnością za wydane opakowania, którą należy opodatkować. Zdaniem Ministerstwa Finansów przyjęty 60-dniowy termin zwrotu opakowań w warunkach handlowych powinien być optymalny dla przedsiębiorców, a jednocześnie pełnić funkcję zabezpieczającą system podatkowy przed skutkami unikania przez podatników opodatkowania opakowań zwrotnych, w przypadku ich niezwrócenia.

Ponadto system rozliczania kaucji zwrotnej oraz opodatkowania opakowań zwrotnych jest również odpowiednio uregulowany w zakresie raportowania rozliczeń VAT.

W sytuacji gdy otrzymana kaucja utraci swój zwrotny charakter czyli opakowanie nie zostanie zwrócone sprzedawcy w odpowiednim terminie, wówczas na podstawie art. 106i ust. 5 ustawy o VAT, podmiot posiadający kaucję ma obowiązek wystawienia faktury dokumentującej kwotę należności z tytułu niezwrócenia przez odbiorcę opakowań zwrotnych. W sytuacji gdy termin opakowań zwrotnych nie został określony w umowie, fakturę należy wystawić nie później niż 60. dnia od dnia wydania opakowań. Jeśli natomiast opakowania zostaną zwrócone podmiotowi po wyznaczonym terminie, należy wystawić fakturę korygującą do faktury pierwotnej na zasadach przewidzianych w art. 106j ust.1 pkt 3 ustawy o VAT.

Przepisy dotyczące kas rejestrujących również regulują sposób postępowania w przypadku dokonywania rozliczenia wyłącznie opakowań zwrotnych. W takim przypadku podatnik dokonuje tych rozliczeń przy użyciu kasy (na przykładzie sposobu raportowania z użyciem kas online) poprzez wystawienie dokumentu нефiskalnego, który zawiera blok danych określających rozliczenie opakowań zwrotnych i dane dotyczące płatności za sprzedaż ujętą jak na paragonie fiskalnym, zawierające odpowiednio co najmniej oznaczenie „DO ZAPŁATY” lub „DO ZWROTU” lub „CENA” wraz z wysokością należności po uwzględnieniu rozliczenia opakowań zwrotnych.

W ocenie Ministerstwa Finansów konstrukcja przepisów o VAT w zakresie opodatkowania opakowań zwrotnych z wyłączeniem obowiązku opodatkowania w przypadku wydania

opakowania za kaucją i zwrotu tego opakowania w terminie wskazanym w umowie (nie dłużej niż do 60 dnia od daty sprzedaży), jest rozwiązaniem właściwym z punktu widzenia zasady proporcjonalności przewidzianej Traktacie o Unii Europejskiej.

Odnosząc się do zarzutu Wnoszącego w sprawie braku możliwości zwrotu kaucji przez sprzedających w sytuacji gdy konsument nie posiada paragonu zakupu towaru w opakowaniu zwrotnym należy zauważyć, że paragon w świetle przepisów prawa gospodarczego nie jest jedynym dowodem zakupu. Okazanie przez konsumentów innych dokumentów lub udowodnienie czynności zakupu towaru w opakowaniu zwrotnym u danego sprzedawcy w celu odzyskania przez kupującego kaucji wydaje się, że nie stoją w sprzeczności z przepisami podatku od towarów i usług.

Odnosząc się do przedstawionego przez Wnoszącego modelu opodatkowania opakowań zwrotnych, Ministerstwo Finansów zauważa.

Proponowane przez Wnoszącego rozwiązanie oznaczałoby ustalenie opodatkowania tylko na jednym etapie obrotu (w przypadku niezwrócenia opakowań producentowi towarów wprowadzającego towary do obrotu wraz z opakowaniami zwrotnymi). Natomiast rozliczanie opakowań zwrotnych dla ustalenia opodatkowania w przypadku niezwróconych opakowań następowaloby, według propozycji Wnoszącego, raz w roku i odbywałoby się w oparciu o wyliczenia dokonywane przez podatników. Przy czym propozycja Wnoszącego nie zawiera narzędzi mających na celu weryfikację mechanizmu tych wyliczeń u podatników.

W ocenie Ministerstwa Finansów zgłoszony przez Wnoszącego model rozliczeń dla celów podatku VAT opakowań zwrotnych nie uwzględnia w pełni wymienionych już wcześniej zasad opodatkowania w zakresie podatku od wartości dodanej (zasady powszechności, wielofazowości i potrącalności rozliczeń, których realizację zapewnia zasada neutralności).

Wnoszący przedstawiając propozycje wskazuje przy tym, że opisany model oparty jest na rozwiązaniach czeskich i słowackich. Mając to na uwadze, Ministerstwo Finansów niezależnie do wyżej przedstawionej argumentacji, dokona analiz rozwiązań czeskich i słowackich w zakresie rozliczeń podatkowych opakowań zwrotnych w celu ustalenia potencjalnych możliwości modyfikacji prawa polskiego.

Generalnie należy też zauważyć, że przepisy podatkowe nie regulują kwestii handlowych obrotu opakowaniami zwrotnymi, w tym systemu kaucyjnego. Zatem dla prawidłowego zidentyfikowania funkcjonujących we wskazanych Państwach Członkowskich modelu rozliczeń podatkowych opakowań zwrotnych dla oceny możliwości ewentualnych modyfikacji rozwiązań krajowych, niezbędne byłoby również zidentyfikowanie sposobu funkcjonowania tych modeli w obrocie gospodarczym w tych Państwach. Ministerstwo Finansów wejdzie w dialog z Ministerstwem Klimatu i Środowiska dla ustalenia tych kwestii, także pod kątem prowadzonych w tym resorcie prac nad *projektem ustawy o zmianie ustawy o odpadach oraz niektórych innych ustaw z dnia 13.10.2020 r. (UC 43)*.

Z poważaniem,

Z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy
i Polityki Regionalnej
dr Paweł Selera
Dyrektor
Departamentu Podatku od Towarów i Usług

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/