

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do _____, podczas którego poruszyliśmy kwestię rozliczeń VAT od kaucji za butelki zwrotne stosowane przez _____ załączam stosowne opracowanie dot. tego zagadnienia oraz propozycję zmian przepisów. Tę propozycję zamierzamy także przedłożyć w toku trwających konsultacji społecznych projektu ustawy o zmianie ustawy o odpadach oraz niektórych innych ustaw z dnia 13.10.2020 r. (UC 43).

W _____ obrót opakowaniami zwrotnymi (butelki oraz _____) jest nieodłącznym elementem biznesu i występuje zasadniczo na każdym etapie sprzedaży, aż do sprzedaży detalicznej na rzecz konsumenta.

Aktualny sposób rozliczeń VAT obrotu opakowaniami zwrotnymi wymusza na sprzedawcach opodatkowanie VAT wydanego opakowania zwrotnego (np. wydanej butelki) – w przypadku, gdy nie zostanie ono zwrócone w ciągu 60 dni od daty sprzedaży (lub w terminie określonym w umowie). W takim przypadku sprzedawcy zachowują otrzymaną kaucję i dokonują opodatkowania VAT wydanego opakowania zwrotnego. Niemniej, w przypadku, gdy po upływie tego okresu konsument zgłosi się do sprzedawcy z opakowaniem zwrotnym, sprzedawca jest zobowiązany do zwrotu pełnej, pobranej kwoty kaucji za opakowanie zwrotne.

W konsekwencji powyższego, sprzedawca ponosi w takiej sytuacji ekonomiczny ciężar podatku, który został naliczony od opakowania, niezwróconego w terminie 60 dni od daty sprzedaży. Przepisy ustawy VAT nie przewidują bowiem możliwości skorygowania podatku w przypadku otrzymania opakowania zwrotnego po terminie, szczególnie jeśli jest ono zwracane przez osobę niebędącą bezpośrednim nabywcą _____.

W ocenie _____ powyższa sytuacja znacząco ogranicza możliwość realizacji wyrażonej w unijnej Dyrektywie VAT zasady neutralności podatku VAT, zgodnie z którą ekonomiczny koszt podatku nie powinien być ponoszony przez podatnika dokonującego sprzedaży. Ponadto wskazany model rozliczeń niesie za sobą szereg innych obciążeń i negatywnych skutków.

W szczególności, są to dodatkowe obciążenia administracyjne, polegające na obowiązku monitorowania sprzedaży poszczególnych produktów i wydań opakowań zwrotnych. Aktualnie sprzedawcy są zmuszeni do monitorowania każdego dnia, ile opakowań zwrotnych zostało wydanych na rzecz nabywców za kaucją, jak również do każdorazowej kalkulacji wskazanych terminów.

Z drugiej strony aktualnie konsument może uzyskać zwrot kaucji wyłącznie na podstawie otrzymanego dowodu sprzedaży (np. paragonu fiskalnego), co powoduje, że zagubienie takiego dowodu uniemożliwia mu odzyskanie wpłaconej kaucji. W takich okolicznościach prawnych spora część opakowań zwrotnych nie wraca do sprzedawców i nie może być ponownie wykorzystana w produkcji oraz sprzedaży. Aktualny model niesie zatem ze sobą szereg negatywnych skutków ekologicznych, ponieważ duża część opakowań trafia do utylizacji zamiast ponownego wykorzystania.

Przyjmuje się, że butelka stanowiąca opakowanie zwrotne „funkcjonuje w rynku” średnio dwa lata i w tym okresie rotuje dziewięć razy, choć mogłaby być wykorzystana przynajmniej 20 razy (tak jak to się dzieje np. w Czechach). Niemniej, aby tak się stało, wymaga to zarówno zmiany podejścia konsumentów, jak i wsparcia ze strony państwa.

W związku z powyższym, _____ pragnie niniejszym zaprezentować propozycję nowego modelu rozliczania podatku VAT od opakowań zwrotnych, który:

- jest zgodny z unijną Dyrektywą VAT,
- opiera się na rozwiązaniach podatkowych z powodzeniem funkcjonujących choćby w Czechach i na Słowacji,
- jest tak samo neutralny dla budżetu Państwa jak obecny model,
- a przede wszystkim rozwiązuje wskazane powyżej problemy podatkowe, administracyjne, społeczne oraz ekologiczne.

W Załączniku 1 do niniejszego pisma prezentuje rozwinięcie problematyki aktualnego modelu rozliczenia VAT opakowań zwrotnych oraz wskazuje opis nowych, możliwych do zaadaptowania rozwiązań, opartych na modelu czesko-słowackim. W krajach tych rynek konsumpcji jest bardzo rozwinięty, wobec czego kraje te wdrożyły zaawansowane modele rozliczeń, dostosowane do realiów rynkowych.

W Załączniku 2 do niniejszego pisma wskazuje gotowe propozycje przepisów prawnych, które należałoby wprowadzić do ustawy VAT w celu wdrożenia czesko-słowackiego modelu rozliczeń opakowań zwrotnych.

Wyrażamy gotowość do pełnej współpracy przy wdrażaniu nowego modelu rozliczeń.

Z wyrazami szacunku,

ZAŁĄCZNIK 1

DO PISMA W SPRAWIE USTALENIA NOWYCH ZASAD ROZLICZANIA VAT OD OPAKOWAŃ ZWROTNYCH

I. Problemy ekonomiczne, administracyjne i ekologiczne związane z aktualnym modelem rozliczeń opakowań zwrotnych.

1. Aktualny model rozliczeń opakowań zwrotnych

Aktualne brzmienie przepisów ustawy o VAT przewiduje konieczność naliczenia podatku VAT od wartości wydanych opakowań zwrotnych w sytuacji, gdy nie zostaną one zwrócone w terminie określonym w umowie lub w terminie 60 dni od daty sprzedaży. Sposób postępowania w tym zakresie regulują następujące przepisy ustawy o VAT:

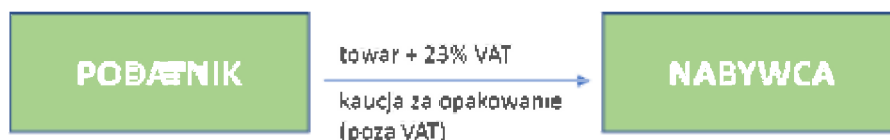
- art. 29a ust. 11 ustawy o VAT – zgodnie z którym *„do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru.”*;

- art 29a ust. 12 ustawy o VAT – zgodnie z którym „w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa w ust. 11, 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.”;
- art. 106i ust. 5 ustawy o VAT – zgodnie z którym „w przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12, fakturę wystawia się nie później niż:
 - 1) 7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania;
 - 2) 60. dnia od dnia wydania opakowania, jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania.”.

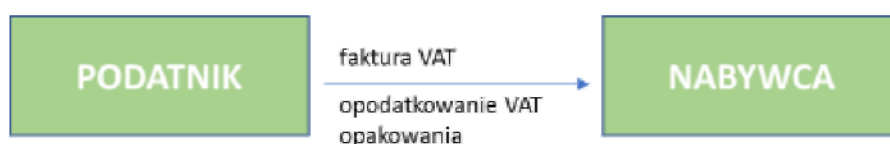
Przywołane powyżej przepisy sprowadzają się zasadniczo do następujących reguł traktowania VAT dostawy towarów w opakowaniu zwrotnym:

1. opakowanie zwrotne wydawane wraz z towarem nie podlega początkowo opodatkowaniu VAT w przypadku, gdy za opakowanie zwrotne pobierana jest kaucja lub przewidziano taką kaucję w umowie.
2. opakowanie zwrotne powinno zostać opodatkowane VAT w przypadku, gdy nie zostało ono zwrócone w terminie określonym w umowie lub – w przypadku braku ustaleń w umowie – jeśli minęło 60 dni od dnia wydania opakowania.
3. w sytuacji, o której mowa w pkt. 2 powyżej, podatnik powinien wystawić fakturę VAT we wskazanym terminie, na konkretnego nabywcę towaru, który nie dokonał zwrotu opakowania zwrotnego.

Rysunek 1 – brak VAT na opakowaniu w momencie sprzedaży towaru



Rysunek 2 – VAT po ustalonym terminie zwrotu opakowania lub 60 dni po wydaniu opakowania



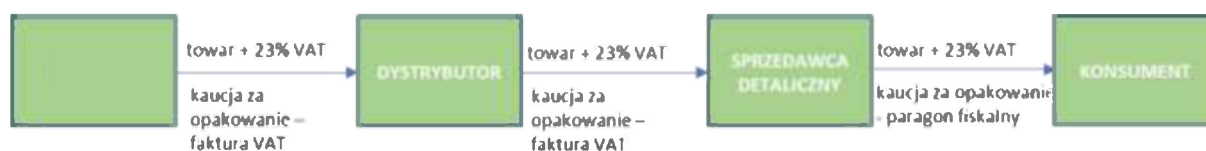
Analiza przywołanych powyżej zasad i przepisów wskazuje, że są one dostosowane praktycznie wyłącznie do sytuacji, w której transakcja sprzedaży towarów wraz z opakowaniami zwrotnymi jest zawierana pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. W szczególności wskazuje na to przepis art. 106i ust. 5 ustawy o VAT, który zobowiązuje podatnika do wystawienia faktury VAT.

W związku z powyższym, **przepisy ustawy o VAT regulujące zasady opodatkowania opakowań zwrotnych nie przewidują specyficznego postępowania w sytuacji, gdy sprzedaż towaru w opakowaniu zwrotnym jest realizowana na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.**

Brak takich regulacji powoduje z kolei szereg negatywnych skutków ekonomicznych, w szczególności po stronie sprzedawców detalicznych.

Poniżej : przedstawia uproszczony schemat prezentujący łańcuch sprzedaży towarów wraz z opakowaniami zwrotnymi, funkcjonujący w

Rysunek 3 – łańcuch sprzedaży w i



Pierwszej dostawy towaru wraz z opakowaniem zwrotnym (w butelce zwrotnej) dokonuje na rzecz dystrybutorów, którzy dokonują zakupu towaru w ilościach hurtowych. Następnie sprzedaż realizowana jest przez dystrybutorów, którzy dokonują odsprzedaży na rzecz sprzedawców detalicznych. Łańcuchy dostaw mogą w być oczywiście w praktyce nawet jeszcze dłuższe. Nie dotyczy to zresztą tylko |

Na wskazanych powyżej etapach sprzedaż realizowana jest pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Oznacza to, że przypadku, gdy umowa regulująca transakcję przewiduje pobór kaucji za opakowania zwrotne i opakowania te nie zostaną zwrócone na rzecz dostawcy w przewidzianym w umowie terminie – dostawca powinien opodatkować wartość niezwróconych opakowań zwrotnych (stosownie do pobranej kaucji) oraz wystawić na rzecz nabywcy fakturę VAT dokumentującą wartość pobranej kaucji. Z drugiej strony, nabywca będący czynnym podatnikiem VAT powinien mieć zasadniczo prawo do odliczenia VAT z tytułu takiej faktury.

Powyższe potwierdza przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 maja 2017 r. znak 0115-KDIT1-2.4012.102.2017.1.AW. Oznacza to, że z punktu widzenia transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, będącymi czynnymi podatnikami VAT – naliczenie VAT na opakowaniu zwrotnym ma charakter neutralny i zasadniczo nie stanowi obciążenia ekonomicznego dla podatników.

Odmienne sytuacja ma natomiast miejsce na kolejnym etapie obrotu, tj. w przypadku transakcji realizowanych przez sprzedawców detalicznych na rzecz konsumentów (podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej).

W takiej bowiem sytuacji sprzedaż towarów w opakowaniu zwrotnym (np. w opakowaniu zwrotnym) dokumentowana jest za pomocą paragonu fiskalnego, tj. przy wykorzystaniu kasy fiskalnej. Oznacza to, że początkowo opodatkowaniu VAT podlega wyłącznie dostawa towaru, natomiast koszt opakowania zwrotnego (butelki) nie jest opodatkowywany. Wartość pobranej kaucji jest wyszczególniona w części нефiskalnej paragonu i nie jest od niej naliczany podatek VAT (zgodnie z art. 29a ust. 11 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy opakowanie zwrotne zostanie zwrócone przez konsumenta w terminie do 60. dnia od daty zakupu, kaucja jest mu zwracana, a opakowanie (butelka) nie podlega opodatkowaniu VAT.

Jeśli jednak opakowanie zwrotne nie zostanie zwrócone w terminie 60 dni od daty sprzedaży, sprzedawca detaliczny ma obowiązek – zgodnie z art 29a ust. 12 pkt 2 ustawy o VAT – zwiększenia podstawy opodatkowania VAT o wartość tego opakowania. W konsekwencji, ma on obowiązek naliczenia podatku VAT od wartości pobranej kaucji (podatek VAT kalkulowany jest oczywiście metodą „w 100”, w związku z czym pomniejsza wartość netto sprzedaży). W przypadku, gdy konsument po upływie wskazanego powyżej terminu, np. po 90 dniach od daty sprzedaży – zwróci się do sprzedawcy detalicznego ze zwrotem opakowania i żądaniem zwrotu kaucji, na podstawie otrzymanego paragonu fiskalnego – sprzedawca zwraca mu pełną kwotę zapłaconej kaucji, nie pomniejszoną o podatek VAT, realizując na całej transakcji związanej z opakowaniem stratę.

Powyższa sytuacja oznacza, że to sprzedawca detaliczny ponosi ekonomiczny koszt podatku VAT, który został naliczony od opakowania zwrotnego, nie zwróconego sprzedawcy do 60. dnia od daty sprzedaży.

Podobne skutki występują jednak również na wcześniejszych etapach obrotu, w szczególności w działalności skupów butelek zwrotnych prowadzonych przez Dystrybutorów. W takiej sytuacji dokonuje bowiem sprzedaży w opakowaniach zwrotnych (butelkach) na rzecz Dystrybutorów, pobierając kaucję za opakowanie zwrotne. Jeśli natomiast opakowanie zwrotne nie zostanie zwrócone w ustalonym terminie, Dystrybutor ma obowiązek opodatkowania VAT otrzymanej kaucji. Wobec tego koszt pobranej kaucji rozkłada się na kwotę netto za opakowanie zwrotne (pozostającą w Dystrybutorze) oraz na kwotę należnego podatku VAT (odprowadzaną do urzędu skarbowego).

Z drugiej strony Dystrybutor prowadzący skup butelek, skupuje je z rynku za pełną kwotę kaucji. Wobec czego wartość netto opodatkowanej VAT butelki przy poborze kaucji od Dystrybutora (tj. wartość, jaką ekonomicznie zatrzymuje Dystrybutor) jest niższa od wartości, którą jest zobowiązany wypłacić za butelkę.

Przykładowo, w przypadku butelki, za którą pobierana jest od Dystrybutora kaucja w wysokości 50 gr, Dystrybutor zatrzymuje „dla siebie” kwotę netto wysokości 41 gr i jednocześnie jest zobowiązany do naliczenia podatku należnego w wysokości 9 gr. Tymczasem w skupie Dystrybutor skupuje butelki po rynkowej wartości, odpowiadającej pobieranej za nie kaucji, tj. wypłacając 50 gr per butelka. W konsekwencji, Dystrybutor prowadzący skup jest zmuszony do wypłacania 50 gr w przypadku skupu, gdy jednocześnie ma możliwość zachowania jedynie 41 gr w przypadku zatrzymania kaucji za niezwróconą butelkę. **Oznacza to, że Dystrybutor traci 9 gr na każdej zwróconej butelce, z uwagi na fakt, że aktualnie**

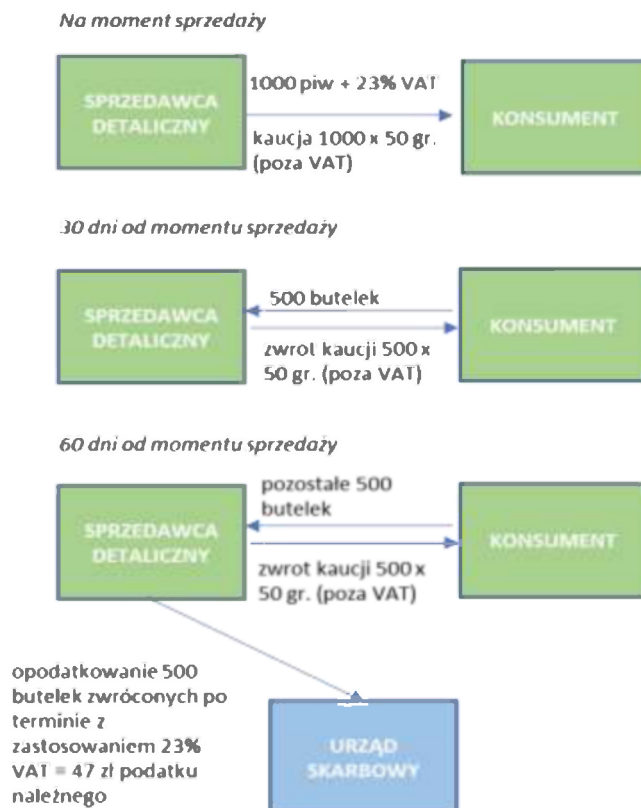
brak mechanizmu pozwalającego na odzyskanie zapłaconego VAT od pierwotnego wydania butelki. Straty te powodują, że rozwój jest w dużym stopniu ograniczony¹.

2. Negatywny aspekt ekonomiczny aktualnego modelu rozliczeń

Aktualne brzmienie przepisów powoduje w oczywisty sposób negatywne skutki ekonomiczne u sprzedawców detalicznych ponoszących koszty podatku VAT, które zgodnie z zasadami opodatkowania VAT nie powinny być ponoszone przez podatnika VAT.

Przykładowo, w sytuacji, gdy sprzedawca detaliczny (sklep) dokona danego dnia sprzedaży 1.000 z opakowaniem zwrotnym, a kaucja za jedno opakowanie zwrotne (butelkę) wyniesie 50 gr (jest to obecnie standardowa wysokość kaucji funkcjonująca na polskim rynku), łączna kwota kaucji z tego dnia będzie wynosiła 500 zł. Zakładając, że połowa z tych butelek nie zostanie sprzedawcy zwrócona w terminie 60 dni od daty sprzedaży – sprzedawca będzie zobowiązany do naliczenia podatku VAT w wysokości 23% (ok. 47 zł). **Jeśli butelki zostaną następnie po wskazanym terminie zwrócone – sprzedawca zwraca pełną kwotę kaucji na rzecz nabywców oraz ponosi ekonomiczny koszt podatku VAT w wysokości ok. 47 zł.**

Rysunek 4 – koszt VAT butelek zwróconych po terminie



Podobnie w przypadku skupów prowadzonych przez [] W sytuacji niezwróconej butelki jest zobowiązany do opodatkowania kaucji i naliczenia podatku VAT w odpowiedniej stawce. Dla kaucji na poziomie 50 gr [] zachowuje kwotę netto w wysokości 41 gr i jest zobowiązany do wykazania kwoty VAT o wartości 9 gr. Jednocześnie przy skupie butelek wypłaca pełną, rynkową kwotę kaucji o wartości 50 gr.

W konsekwencji, [] traci 9 gr na jednej butelce, która została opodatkowana na poziomie sprzedaży [] do Dystrybutora i następnie zwrócona przez osobę trzecią do skupu, funkcjonującego przy [] . Aktualny system rozliczenia VAT opakowań zwrotnych nie przewiduje możliwości odzyskania tego podatku.

W ocenie [] , obecnie funkcjonujący model rozliczeń opakowań zwrotnych może nie zapewniać pełnej realizacji zasad regulujących mechanizm podatku VAT, w szczególności zasady neutralności VAT wynikającej z unijnej Dyrektywy VAT. Zmusza on bowiem sprzedawców detalicznych do ponoszenia kosztów VAT, które zgodnie z zasadami systemu VAT nie powinny być ponoszone przez podatników.

Tymczasem zasada neutralności opodatkowania VAT stanowi fundament europejskiego systemu opodatkowania VAT i była także wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). Przykładowo, w wyroku z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-518/14, TSUE pokreślił, że: „System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia w ten sposób neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).”

Podobne tezy zostały przedstawione w wyroku z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10: „Podstawowym celem jest zagwarantowanie zasady neutralności podatkowej, który to cel jest również zawarty w dyrektywie 2006/112 i który polega na zapewnieniu prawidłowego kształtu podatku VAT będącego podatkiem pośrednim, obciążającym wyłącznie konsumpcję, a nie działalność gospodarczą 14 . W tym celu zarówno dyrektywa, jak również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości sprawują pieczę nad tym, by podmiot, któremu naliczany jest podatek VAT, miał na poszczególnych etapach obrotu możliwość odzyskania tego podatku, co następuje, gdy podatek ów zostanie przerzucony na następny etap.”

Wobec powyższego, w ocenie [] , obecny model rozliczeń opakowań zwrotnych może nie zapewniać podatnikom – w świetle także orzecznictwa TSUE – pełnej realizacji zasady neutralności podatku VAT.

Powyższy problem generuje dla [] (ale także całej branży handlowej) szereg innych obciążeń, w szczególności obciążenia administracyjne dla sprzedawców detalicznych oraz blokadę obrotu opakowaniami zwrotnymi, co ma w ocenie [] również negatywne skutki ekologiczne.

3. Negatywny aspekt administracyjny aktualnego modelu rozliczeń

Aktualny model rozliczeń powoduje, że sprzedawcy (zarówno hurtowi, jak i detaliczni) są zobowiązani do skrupulatnego monitorowania terminów określonych w art 29 ust. 12 ustawy o VAT, w szczególności ustalania, w którym momencie upływa termin 60 dni od daty transakcji sprzedaży, w którym sprzedawca jest zobowiązany do naliczenia podatku należnego w związku z otrzymaną kaucją za opakowanie zwrotne.

Biorąc pod uwagę, że to na etapie sprzedaży detalicznej do ostatecznego konsumenta liczba transakcji jest największa, konieczność prowadzenia odrębnych ewidencji i każdorazowo naliczania VAT od niezwróconych opakowań zwrotnych jest dla sprzedawców niezwykle uciążliwa pod względem administracyjnym. W szczególności, że same przepisy ustawy o VAT nie przewidują wprost obowiązku prowadzenia tego typu ewidencji, niemniej aktualny model rozliczeń zmusza sprzedawców detalicznych do takiego działania.

4. Negatywny wpływ na ekologię oraz obrót opakowaniami zwróconymi w

Końcowo, pragnie zwrócić uwagę na dużo szerszy problem związany z ogólnym funkcjonowaniem oraz skutkami ekologicznymi aktualnego modelu rozliczeń opakowań zwrotnych.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że opisana powyżej sytuacja powoduje znaczące ograniczenia w obrocie opakowaniami zwróconymi w

Podstawą opisanego problemu jest przede wszystkim:

- konieczność monitoringu terminów, po których upływie sprzedawcy (w tym detaliczni) są zobowiązani do opodatkowania VAT opakowań zwrotnych;
- konieczność posiadania przez konsumenta dowodu sprzedaży w celu odzyskania kaucji;
- ponoszenie przez sprzedawców detalicznych ekonomicznego kosztu opakowań zwrotnych, zwróconych już po 60. dniu od daty sprzedaży.

Aktualnie, większość opakowań zwrotnych nie wraca do sprzedawców detalicznych, co powoduje, że opakowania te nie wracają również do innych podmiotów na poprzednich etapach obrotu, tj. do dystrybutorów oraz . To zarówno ogromna strata dla środowiska, ale i koszty tego zjawiska w skali Polski są znaczące.

Butelka zwrotna jest najbardziej ekologicznym opakowaniem dostępnym na sklepowej półce. Szacuje się, że gdyby zaprzestać produkcji szklanych butelek zwrotnych, rocznie powstałoby 600 tys. ton dodatkowych odpadów, a huty musiałyby je przerabiać przez 2 lata, pracując bez przerwy. Ten rodzaj opakowania jest wykorzystywany dość intensywnie – w ciągu roku przeciętnie cztery razy butelka powraca na rynek, napełniona na nowo . Przyjmuje się, że średnio butelka „funkcjonuje w rynku” dwa lata i w tym okresie rotuje dziewięć razy, choć mogłaby być wykorzystana przynajmniej 20 razy. Aby jednak tak się stało, wymaga to zarówno zmiany podejścia konsumentów, jak i wsparcia ze strony państwa. Powodem jest bowiem **niski poziom zwrotności opakowań**.

Z kolei głównym powodem takiego stanu rzecz jest niechęć sprzedawców detalicznych do przyjmowania opakowań zwrotnych bez paragonu z uwagi na brak interesu ekonomicznego w przyjęciu takiego opakowania i konieczność ponoszenia kosztów niezwróconych opakowań.

Z drugiej strony konsumenci, którzy posiadają opakowania zwrotne (np. butelki), ale nie posiadają paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż – nie mają możliwości odzyskania od sprzedawcy detalicznego kaucji za opakowanie.

W efekcie, znaczna część opakowań zwrotnych jest po prostu marnowana i trafia do utylizacji wraz z opakowaniami bezzwrotnymi. Powoduje to niezwykle negatywne skutki środowiskowe. Mowa bowiem w skali kraju o ok. 300 mln samych , które nie trafiają do powtórnego obiegu. Związane są z tym także koszty utylizacji niezwróconych opakowań. Traci na tym również cała , która nie mogąc ponownie wykorzystać przekazanych już raz do obrotu opakowań, musi stale ponosić koszty zakupu nowych opakowań.

Należy również zauważyć, iż w procesie implementacji do polskiego porządku prawnego znajduje się obecnie Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/852 z dnia 30 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 94/62/WE w sprawie opakowań i odpadów opakowaniowych. Ma ona bardzo istotne znaczenie, gdyż jej założeniem jest m.in., aby państwa członkowskie podjęły odpowiednie środki w celu zachęcania do zwiększenia udziału opakowań wielokrotnego użytku wprowadzanych do obrotu oraz ponownego użycia opakowań, a także środki służące ograniczeniu zużycia opakowań nienadających się do recyklingu.

Proponowaną niniejszym pismem zmianę modelu rozliczeń opakowań zwrotnych, w ocenie , należy uznać za mającą zbieżne cele środowiskowe z ww. regulacją.

II. Propozycja implementacji w Polsce czesko-słowackiego modelu opodatkowania VAT opakowań zwrotnych

Mając na uwadze przedstawioną problematykę, : pragnie zaprezentować rozwiązanie oparte na czesko-słowackim modelu rozliczania VAT od opakowań zwrotnych, które w sposób niemalże całkowity likwiduje opisane powyżej problemy:

- ponoszenia kosztu ekonomicznego VAT od przekazanego opakowania;
- nadmiernego obciążenia administracyjnego;
- braku cyrkulacji opakowań zwrotnych w
- negatywnego skutku ekologicznego, związanego z koniecznością utylizacji opakowań zwrotnych.

Rozwiązanie to nie powoduje też negatywnych skutków po stronie budżetu Państwa w postaci uszczuplonych dochodów budżetowych.

1. Opis proponowanego modelu rozliczeń opakowań zwrotnych

Proponowany przez model rozliczeń opiera się na funkcjonującym od lat modelu czesko-słowackim i jest w pełni zgodny z przepisami Dyrektywy VAT, regulującymi sposób traktowania opakowań zwrotnych w państwach członkowskich UE. Możliwe podejście w tym zakresie reguluje art. 92 Dyrektywy VAT, zgodnie z którym w przypadku kosztów opakowań zwrotnych, państwa członkowskie mogą przyjąć jeden z dwóch następujących środków:

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

Proponowany przez model – podobnie zresztą jak aktualnie obowiązujący w Polsce model rozliczeń – stanowi implementację rozwiązania przewidzianego w pkt. a) powyżej. Wobec tego propozycja co do istoty nie stanowi gruntownego przemodelowania aktualnie funkcjonujących zasad, a jedynie pewne „domknięcie” systemu w ramach już zaadoptowanego modelu.

Jednocześnie propozycja dotyczy regulacji związanych ze **wszystkimi opakowaniami zwrotnymi**, przy czym wskazana w niniejszym piśmie problematyka i negatywne skutki odnoszą się zasadniczo tych opakowań zwrotnych, które są finalnie przekazywane do konsumenta, tj. osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy VAT.

Opisane problemy występują więc głównie w , gdzie jako opakowania zwrotne wykorzystywane są butelki Niemniej, przedstawia propozycję całościowego, uniwersalnego modelu, który jest dostosowany do wszystkich opakowań zwrotnych, w tym również tych, które z uwagi na swoją funkcję zasadniczo nie trafiają do osób nieprowadzących działalności gospodarczej (np. palety, kontenery). Wprowadzenie dwóch, funkcjonujących alternatywnie modeli rozliczeń – tj. odrębnie dla opakowań zwrotnych trafiających do konsumenta oraz tych, które funkcjonują wyłącznie w obrocie pomiędzy podatnikami VAT, wydaje się być nieefektywne z punktu widzenia przejrzystości samego modelu rozliczeń. Tego typu dualizm mógłby powodować jeszcze większe problemy, czy też rozbieżności w stosowaniu podejścia.

Proponowany czesko-słowacki model rozliczeń zakłada po pierwsze, że okres dotyczący wystąpienia obowiązku opodatkowania VAT opakowań zwrotnych zostanie **wydłużony do okresu rocznego**, co oznacza, że opodatkowanie VAT opakowań będzie miało miejsce w odniesieniu do opakowań wydanych w danym roku podatkowym (kalendarzowym).

Jednocześnie proponuje, aby opodatkowanie VAT opakowań zostało „oderwane” od konieczności identyfikacji nabywcy danego opakowania. W takim modelu opakowania zwrotne będą traktowane jako **towary oznaczone co do gatunku** (gdyż takimi one faktycznie są), a nie towary oznaczone co do tożsamości, w związku z czym nie będzie istotne, na czyją rzecz zostały wydane opakowania zwrotne konkretnego rodzaju, lecz wyłącznie jaka ilość opakowań zwrotnych została wydana za pobraniem kaucji lub z określeniem takiej kaucji w umowie i jaka ilość opakowań zwrotnych tego samego rodzaju została podatnikowi zwrócona w przyjętym, rocznym okresie rozliczeniowym.

Fakt, że w proponowanym modelu nie będzie istotne, na czyją rzecz zostały wydane opakowania, a więc nie będzie miała znaczenia identyfikacja nabywcy, powoduje, że opodatkowanie VAT opakowań **nie będzie wiązało się z możliwością ani koniecznością wystawienia faktury VAT za te opakowania**. Opodatkowanie VAT będzie w takim przypadku realizowane poprzez uwzględnienie w podstawie opodatkowania VAT kosztu netto opakowań i zwiększenie odpowiedniej kwoty podatku należnego VAT w proponowanym okresie.

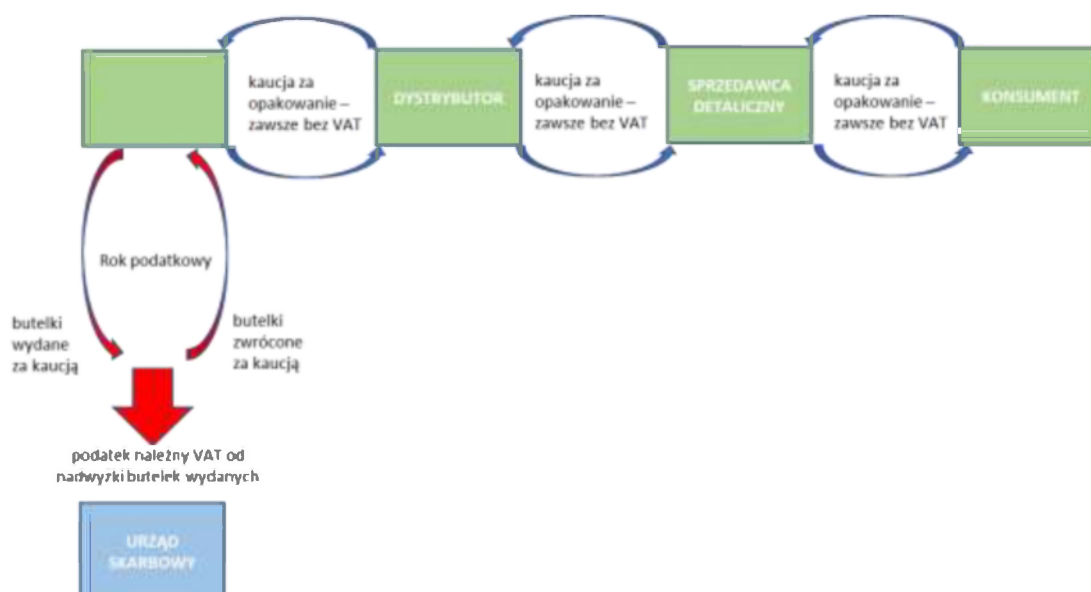
Brak możliwości wystawienia faktury VAT powoduje z kolei, że opodatkowanie to będzie miało charakter ostateczny – z uwagi na fakt, że **podatek VAT należny od wydanych opakowań zwrotnych nie będzie w żadnym wypadku podlegał odliczeniu przez kogokolwiek**. Opodatkowanie VAT opakowań zwrotnych będzie zatem z ekonomicznego punktu widzenia równoznaczne ze „skonsumowaniem” danego opakowania.

Wobec braku możliwości wystawienia faktury VAT z tytułu wydanych i podlegających opodatkowaniu VAT opakowań, a tym samym brakiem możliwości odliczenia tego podatku VAT, zasadne jest, aby takie opodatkowanie występowało **tylko na jednym etapie obrotu**. Wprowadzenie takiego sposobu opodatkowania na kolejnych etapach łańcucha sprzedaży prowadziłoby bowiem do wielokrotnego opodatkowania tego samego towaru (opakowania zwrotnego). Co więcej, w odniesieniu do opakowania zwrotnego, za które pobierana jest kaucja, nie tworzy się na kolejnych etapach obrotu żadna wartość dodana, gdyż opakowanie jest wyłącznie zabezpieczane poprzez kaucje na każdym etapie łańcucha sprzedaży. Wobec braku takiej wartości dodanej brak jest uzasadnienia do stosowania opodatkowania VAT przy każdym kolejnym poborze / ustaleniu kaucji. Ogranicza to tym samym ryzyka nadużyć podatkowych, polegających choćby na nieuprawnionym wystawianiu faktur VAT i sztucznym odliczaniu VAT, a co za tym idzie pomniejszaniu zobowiązań VAT przez nieuczciwe podmioty.

W konsekwencji, proponowany czesko-słowacki model rozliczeń zakłada, że opakowanie zwrotne **będzie opodatkowane wyłącznie na jednym etapie łańcucha transakcji, którym będzie pierwsza w łańcuchu dostaw dostawa towaru na terytorium kraju wraz z opakowaniem zwrotnym**. Natomiast dalsze wydania opakowania zwrotnego wraz z towarem, jak również zwrot samego opakowania zwrotnego w celu odzyskania zapłaconej kaucji - **nie będą już podlegały opodatkowaniu VAT. Opodatkowaniu będzie tam podlegać natomiast oczywiście dostawa „właściwego” towaru**.

Proponowany model obrazuje poniższy wykres.

Rysunek 5 – proponowany model rozliczeń



Proponowany model zakłada zatem, że opakowania zwrotne będą podlegały opodatkowaniu VAT wyłącznie raz – na etapie podatnika, **który jako pierwszy w łańcuchu dostaw dokonał dostawy towaru**

na terytorium kraju z opakowaniem zwrotnym. Oznacza to, że opakowania zwrotne zasadniczo będą opodatkowane VAT tylko na etapie sprzedaży przez (w powyższym przykładzie). Rozwiązanie to powoduje, że na dalszych etapach sprzedaży (w szczególności u dystrybutorów i sprzedawców detalicznych) nie będzie już konieczności śledzenia historii czy też terminu, związanych z wydaniem konkretnego opakowania na rzecz danego kontrahenta.

proponuje, aby nowy model rozliczeń – na wzór czeski i słowacki – przewidywał, że podatnik, dokonujący jako pierwszy w łańcuchu dostaw dostawy towaru na terytorium kraju w opakowaniu zwrotnym, uwzględniał w podstawie opodatkowania VAT tzew. zbiorcza wartość opakowań zwrotnych, zgodnie z poniżej opisanymi zasadami.

Przez zbiorcza wartość opakowań zwrotnych, uwzględnianą w podstawie opodatkowania VAT, będzie rozumiany iloczyn kwoty kaucji pobranej lub określonej w umowie za jednostkowe opakowanie zwrotne oraz różnicy pomiędzy całkowitą liczbą opakowań zwrotnych wydanych za kaucją w danym roku podatkowym, a liczbą opakowań zwrotnych tego samego rodzaju, zwróconych temu podatnikowi z rynku krajowego w tym samym roku podatkowym. Wobec tego zbiorcza wartość opakowań zwrotnych będzie mogła mieć zarówno wartość dodatnią, jak i wartość ujemną.

W konsekwencji, z ekonomicznego punktu widzenia, opodatkowaniu VAT będą polegały jedynie te opakowania zwrotne, które w danym roku podatkowym nie zostały zwrócone temu podatnikowi, który wprowadził je do obrotu krajowego po raz pierwszy wraz z towarem (w ramach krajowej dostawy towarów). Zatem punktem wyjścia do kalkulacji kwoty opodatkowania VAT opakowań zwrotnych będzie:

- wartość kaucji pobranej lub ustalonej dla jednostkowego opakowania zwrotnego oraz
- różnica pomiędzy ilością wydanych i otrzymanych opakowań zwrotnych w danym roku podatkowym.

Jednocześnie ustalenie, że punktem wyjścia do uwzględnienia w podstawie opodatkowania VAT będzie wartość kaucji pobranej/ustalonej dla danego rodzaju opakowania zwrotnego, jest istotnym doprecyzowaniem względem przepisów aktualnie obowiązujących, ponieważ aktualnie przepisy odnoszą się w tym względzie do „wartości opakowania zwrotnego”, co nie jest do końca precyzyjne i może powodować pewne wątpliwości interpretacyjne. Tymczasem to kwota kaucji określa „zabezpieczenie” wartości opakowania zwrotnego i jako taka powinna stanowić podstawę dla opodatkowania VAT niezwróconego opakowania. Jak wskazano wyżej, w kwota kaucji za butelkę wynosi aktualnie 50 gr i zasadniczo odzwierciedla ona wartość butelki jako opakowania. Oczywiście wartość ta może ulec w przyszłości zmianie i ten aspekt jest również uwzględniony w propozycji nowych przepisów.

Jednocześnie – na wzór modelu czeskiego oraz słowackiego – proponuje, aby faktyczne opodatkowanie VAT opakowań zwrotnych miało miejsce raz w roku – po upływie okresu rozliczeniowego stanowiącego rok podatkowy. Proponowany model zakłada, że – podobnie jak dzisiaj – wydanie towaru z opakowaniem zwrotnym za kaucją początkowo nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT. Dopiero po upływie przyjętego, jednorocznego okresu rozliczeniowego podatnik będzie zobowiązany do podsumowania liczby wydanych i zwróconych za kaucją opakowań zwrotnych.

Jeśli zatem dany wyda w danym roku podatkowym 1.000.000 opakowań zwrotnych za kaucją i w tym samym roku zostanie mu zwrócone wyłącznie 750.000 opakowań, za które dokona zwrotu kaucji – zbiorcza wartość opakowań będzie wartością dodatnią i będzie wynosiła iloczyn kwoty kaucji opakowania zwrotnego oraz 250.000 opakowań, które nie zostały zwrócone w tym okresie rozliczeniowym. Oznacza to, że zbiorcza wartość opakowań wraz z należną kwotą podatku VAT będzie stanowiła z ekonomicznego punktu widzenia kwotę „brutto”, od nadwyżki opakowań, które nie zostały zwrócone w danym roku podatkowym i powinny zostać opodatkowane VAT.

Rysunek 6 – zwiększenie podatku należnego w proponowanym modelu rozliczeń

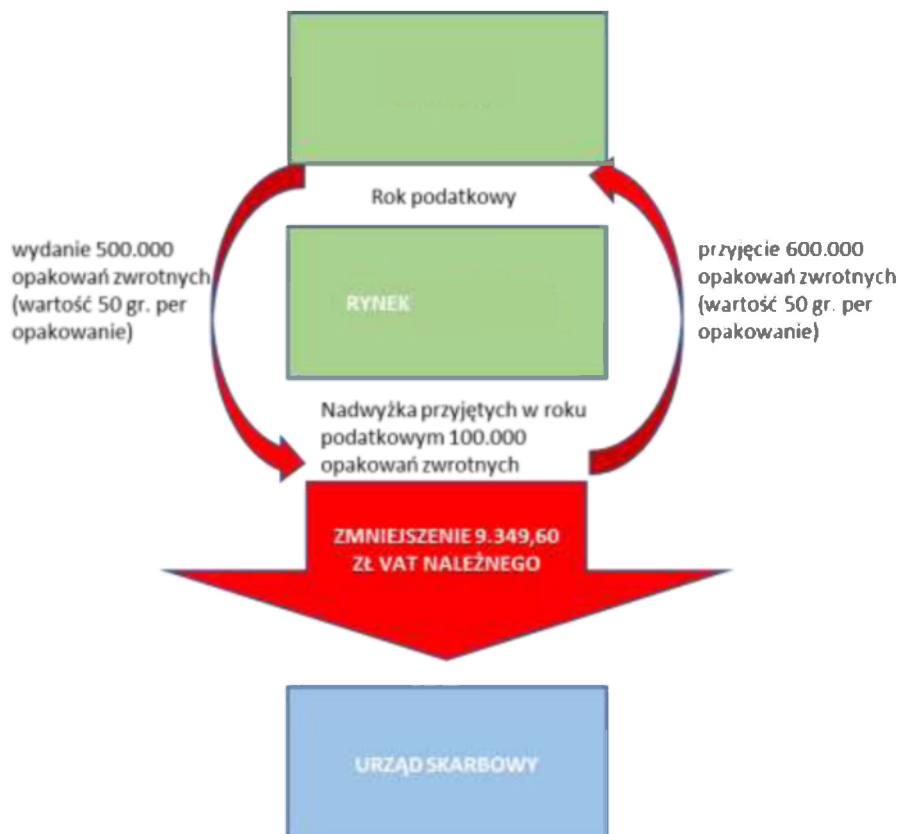


Zgodnie z propozycją założeń, w takiej sytuacji będzie istniał obowiązek zwiększenia podatku należnego VAT we właściwej stawce, w deklaracji VAT składanej za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku podatkowego (tj. w deklaracji VAT za styczeń lub I kwartał kolejnego roku podatkowego – analogicznie do obowiązujących już dziś zasad dotyczących tzw. korekt podatku naliczonego uregulowanych w art. 91 ustawy o VAT).

Jeśli natomiast w kolejnym roku podatkowym wyda 500.000 opakowań zwrotnych za kaucją i w tym samym roku wróci do niego 600.000 opakowań zwrotnych (tj. otrzyma również opakowania wydane i opodatkowane VAT w zeszłych latach), to zbiorcza wartość opakowań zwrotnych będzie miała wartość ujemną i będzie stanowiła iloczyn kwoty kaucji opakowania zwrotnego oraz 100.000 opakowań, które zostały zwrócone jako nadwyżka nad opakowaniami wydanymi w danym roku podatkowym. W takim przypadku podatnik będzie miał prawo do zmniejszenia podatku należnego VAT w deklaracji VAT składanej za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku podatkowego (tj. w deklaracji VAT za styczeń lub I kwartał kolejnego roku podatkowego).

Zatem w takiej sytuacji będzie uprawniony do obniżenia podatku należnego od wartości kaucji pobranej w odniesieniu do 100.000 opakowań zwrotnych.

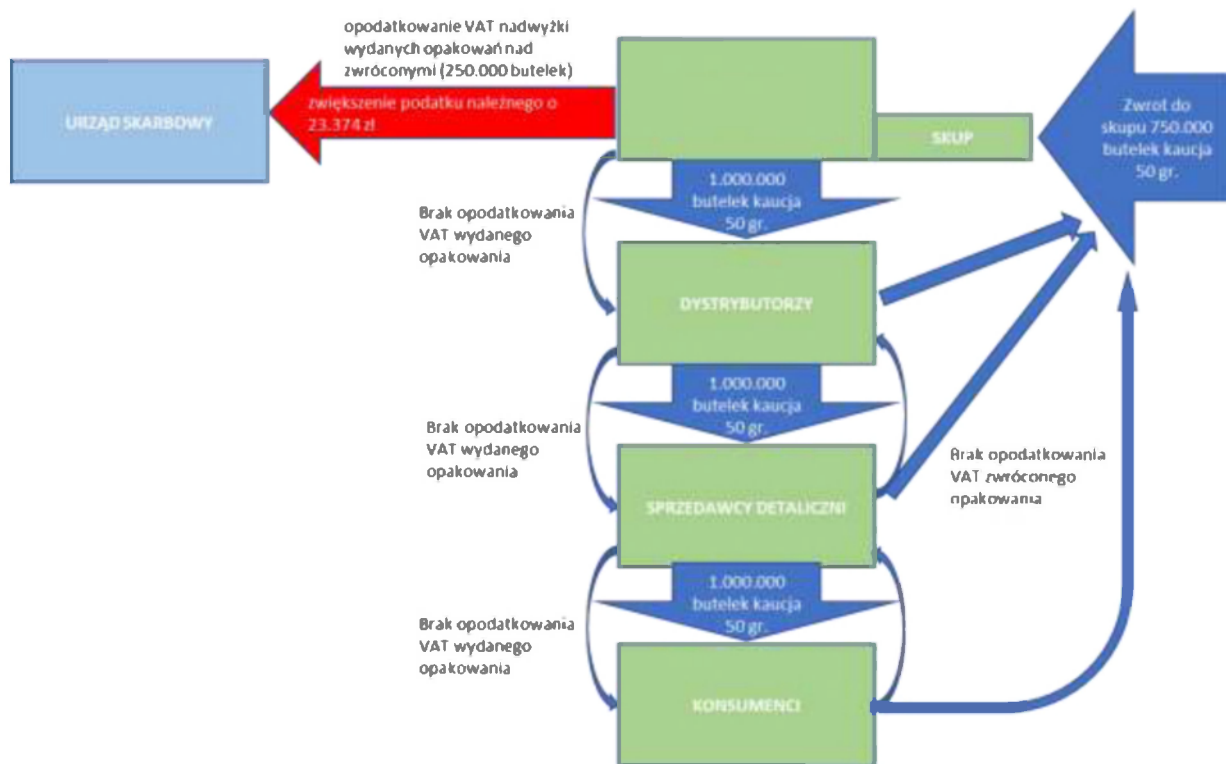
Rysunek 7 – zmniejszenie podatku należnego w proponowanym modelu rozliczeń



Jednocześnie – co wymaga podkreślenia – realia rynkowe wskazują, że sytuacja, w której nastąpi nadwyżka butelek zwracanych nad butelkami wydawanymi za kaucją (tj. uprawniająca do zmniejszenia podatku należnego) jest raczej mało prawdopodobna. Co do zasady każdy posiada własny typ butelki zwrotnej (lub nawet kilka typów) i w dłuższej perspektywie wraca do niego mniejsza ilość butelek niż ilość butelek wydanych. Wynika to z faktu, iż butelki w trakcie konsumpcji często ulegają zniszczeniu lub wyrzuceniu, wobec czego pewien ich odsetek nie będzie nigdy wracał do ponownego użytku. W konsekwencji, oczekiwanym skutkiem jest zasadniczo występowanie sytuacji, w której będzie zobowiązany do zwiększenia podatku należnego.

Jednocześnie, w przypadku zmiany wartości kaucji pobieranej za dany rodzaj opakowania w trakcie rocznego okresu rozliczeniowego, podatnik będzie zobowiązany do uwzględnienia w kalkulacji zbiorczej wartości opakowań zwrotnych zarówno opakowań zwrotnych wydanych i otrzymanych przed zmianą wartości kaucji, jak i po zmianie wartości kaucji.

Rysunek 8 – pełen cykl opakowania zwrotnego w ramach roku podatkowego



Podsumowując, proponowany model zakłada, że opodatkowanie VAT opakowań zwrotnych **będzie występowało wyłącznie na jednym etapie obrotu, tj. na etapie podatnika dokonującego w łańcuchu sprzedaży po raz pierwszy krajowej dostawy towaru wraz z opakowaniem zwrotnym**. Natomiast kolejna odsprzedaż towaru wraz z opakowaniem zwrotnym przez występujących dalej w łańcuchu sprzedaży podatników VAT, tj. przez dystrybutorów oraz sprzedawców detalicznych, z definicji nie będzie już podlegać opodatkowaniu VAT. Zatem pobierana na dalszym etapie obrotu kaucja za butelkę nie będzie już dodatkowo opodatkowana VAT – również na etapie sprzedaży do konsumenta.

Jednocześnie, opodatkowanie VAT nadwyżki kaucji odnośnie do butelek wydanych nad butelkami otrzymanymi w danym roku podatkowym **będzie miało charakter wewnętrzny u podatnika wprowadzającego po raz pierwszy towar wraz z opakowaniem zwrotnym do obrotu krajowego**.

Oznacza to, że podatnik nie będzie z tego tytułu wystawiał z faktury VAT, co jest równoznaczne z brakiem możliwości odliczenia tego podatku przez kogokolwiek. Podatek ten staje się ostatecznie należny, tak jakby opakowanie zwrotne zostało wydane konsumentowi ostatecznemu, który nie dokonał jego zwrotu. Wystąpienie nadwyżki butelek wydanych nad butelkami zwróconymi będzie równoznaczne ze „skonsumowaniem” butelek i ich ostatecznym opodatkowaniem VAT.

Natomiast sam zwrot opakowań w celu odzyskania kaucji nie będzie w żadnej sytuacji podlegał opodatkowaniu VAT (niezależnie od tego, czy jest realizowany przez konsumenta, czy też podatnika), z uwagi na fakt, że nie będzie on stanowił – podobnie jak w obecnie funkcjonującym modelu – dostawy towarów za wynagrodzeniem. Oznacza to, że zarówno zwrot w zamian za kaucję (przykładowo butelki) przez konsumenta, jak i przez sprzedawcę detalicznego, czy też dystrybutora, nie będzie stanowił czynności opodatkowanej VAT i nie będzie podlegał opodatkowaniu VAT.

W tym miejscu pragnie zwrócić uwagę, że proponowany model będzie z powodzeniem funkcjonował bez względu na to, jakiego rodzaju opakowanie będzie przedmiotem rozliczenia. W branżach, których przedmiotem są opakowania zwrotne wykorzystywane – z uwagi na specyfikę gospodarczą – wyłącznie przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą (np. w przypadku palet) problem zniszczenia lub niezwrócenia opakowania zasadniczo nie powinien mieć miejsca, z uwagi na fakt, że są one wykorzystywane wyłącznie dla celów działalności gospodarczej. Wobec tego podmioty te nie powinny w ocenie ponosić kosztu ekonomicznego podatku VAT – w przypadku, gdy opakowania będą zwracane w sposób terminowy.

2. Pozytywne skutki związane z wdrożeniem nowego modelu rozliczeń

Proponowany czesko-słowacki model rozliczeń likwiduje zatem – bez uszczerbku w dochodach budżetowych – wszystkie wskazane we wcześniejszej części niniejszego pisma problemy.

Przed wszystkim likwiduje on problem ponoszenia kosztu ekonomicznego VAT od opakowań (np. butelek) przez sprzedawców detalicznych, ponieważ od tej pory nie będą oni zobligowani do monitorowania okresów od dokonania sprzedaży i poboru kaucji. Zasadniczo w każdym wypadku będą pobierali i zwracali kaucję o tej samej wartości, bez względu na to, z kim została zawarta transakcja sprzedaży towaru wraz opakowaniem zwrotnym.

Tym samym sprzedawcy detaliczni umożliwią zwrot opakowań zwrotnych bez konieczności okazywania dowodu sprzedaży danego towaru i pobrania kaucji od opakowania zwrotnego. Taka wymiana nie będzie bowiem związana z obciążeniem ekonomicznym sprzedawców detalicznych z tytułu wydanego i niezwróconego w terminie opakowania zwrotnego (butelki).

Sprzedawcy detaliczni nie będą również zmuszeni do monitorowania krótkich terminów ustawowych, związanych z poborem kaucji od opakowań zwrotnych. Znacząco zmniejszy się zatem obciążenie administracyjne ciężące obecnie na sprzedawcach detalicznych.

Jednym z najistotniejszych pozytywnych skutków będzie również znaczny wzrost wydajności oraz poprawa ekologicznych skutków branżowych, związanych z aktualnie funkcjonującym modelem rozliczeń. Brak konieczności przedstawienia dowodu sprzedaży dla celów uzyskania kaucji za opakowanie zwrotne spowoduje znaczny wzrost liczby opakowań zwrotnych, które finalnie wracać będą do . Odrzucenie bariery dokumentacyjnej spowoduje, że każdy posiadacz opakowania zwrotnego będzie mógł bez przeszkód je zwrócić i uzyskać w ten sposób odpowiadającą opakowaniu wartość kaucji. Skutkiem takiego modelu będzie znaczące zmniejszenie liczby opakowań, które obecnie są utylizowane i w efekcie nie wracają do obiegu gospodarczego, do ponownego wykorzystania.

W konsekwencji, proponowany model należy jednoznacznie uznać za mający pozytywny wpływ na środowisko. Model ten umożliwi powrót niezniszczonych opakowań zwrotnych do ponownego wykorzystania przez branżę – do czego w żaden sposób nie daje „impulsu” aktualny model rozliczeń.

zakłada, że w efekcie wdrożenia czesko-słowackiego modelu rozliczeń mogą również powstawać niezależne punkty skupu opakowań zwrotnych, które na masową skalę mogą przyjmować opakowania od poszczególnych osób, w celu ich dalszego przekazania / wykorzystania. Zwrot opakowania będzie wobec tego o wiele prostszy i bardziej dostępny dla każdego konsumenta, co

będzie skutkowało zdecydowanym zwiększeniem liczby opakowań zwrotnych wracających do ponownego wykorzystania przez branżę i mniejszą ilością utylizowanych opakowań.

3. Opakowania zwrotne w obrocie międzynarodowym

Proponowany model rozliczeń VAT od opakowań zwrotnych zasadniczo dotyczy tych opakowań, które wprowadzane są wraz z towarami po raz pierwszy do obrotu krajowego, jako krajowa dostawa towarów. W konsekwencji, w ocenie nie istnieje potrzeba zmiany aktualnego modelu rozliczeń opakowań zwrotnych w transakcjach międzynarodowych, w ramach których opakowania zwrotne są sprowadzane na terytorium Polski za kaucją lub dostarczane poza terytorium kraju za pobraniem kaucji. W tym zakresie istniejące uregulowania są zdaniem wystarczające.

4. Przepisy przejściowe wprowadzające nowy model rozliczeń

proponuje, aby przepisy dotyczące nowego modelu rozliczeń weszły w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. Jednocześnie zakłada się, że w odniesieniu do opakowań zwrotnych wydanych przed dniem wejścia w życie nowelizacji, będą obowiązywały dotychczasowe przepisy ustawy o VAT.

Oznacza to, że jeśli opakowania zwrotne zostaną przykładowo wydane za kaucją w dniu 29 grudnia 2020 r. to do ich opodatkowania będą miały wciąż zastosowanie przepisy art. 29a ust. 11 i 12 ustawy o VAT w brzmieniu aktualnie obowiązującym. Zatem w przypadku, gdy termin zwrotu określony w umowie lub 60. dzień od dnia wydania opakowania upłyną w roku 2021, podatnik będzie zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania jeszcze na starych zasadach, tj. przy zastosowaniu przepisów obowiązujących powszechnie do 31 grudnia 2020 r.

Jednocześnie proponowane regulacje zakładają, że w przypadku opakowań wydanych przed dniem wejścia w życie ustawy, zwróconych podatnikowi, który jako pierwszy w łańcuchu dostawy dokonuje dostawy krajowej towarów wraz z opakowaniem zwrotnym, po wejściu w życie ustawy, ale przed terminami, o których mowa w art. 29a ust. 12 ustawy zmienianej, podatnik ten nie będzie uprawniony do wliczenia tych opakowań do liczby opakowań zwrotnych tego samego rodzaju, zwróconych na nowych zasadach, zmniejszających całkowitą liczbą opakowań zwrotnych wydanych za kaucją w danym roku podatkowym. Chodzi o to, aby te same zwracane w nowym roku opakowania nie pomniejszyły podstawy opodatkowania dwukrotnie.

Natomiast w przypadku opakowań wydanych przed dniem wejścia w życie ustawy, zwróconych podatnikowi, który jako pierwszy w łańcuchu dostawy dokonuje dostawy krajowej towarów wraz z opakowaniem zwrotnym, po wejściu w życie ustawy i po upływie terminów, o których mowa w art. 29a ust. 12 ustawy zmienianej, podatnik będzie uprawniony do wliczenia tych opakowań do liczby opakowań zwrotnych tego samego rodzaju, zwróconych na nowych zasadach, zmniejszających całkowitą liczbą opakowań zwrotnych wydanych za kaucją w danym roku podatkowym. Chodzi o to, że w takim wypadku wydane w roku poprzednim opakowania zostaną już opodatkowane w nowym roku, a zatem po ich późniejszym zwrocie powinny skutkować obniżeniem opodatkowania „na nowych zasadach” w celu zachowania neutralności VAT.

ZAŁĄCZNIK 2

DO PISMA W SPRAWIE USTALENIA NOWYCH ZASAD ROZLICZANIA VAT OD OPAKOWAŃ ZWROTNYCH

U S T A W A

z dnia

o zmianie niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług

Art. 1. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2020 poz. 106, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 29a:

- a) ust. 12 otrzymuje następujące brzmienie: *„12) Podatnik, który jako pierwszy dokonał dostawy towaru na terytorium kraju w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru, uwzględnia w podstawie opodatkowania zbiorczą wartość opakowań zwrotnych, zgodnie z zasadami określonymi w ust. 12a-12e.”*,
- b) dodaje się ust. 12a w brzmieniu: *„12a) Przez zbiorczą wartość opakowań zwrotnych rozumie się iloczyn kwoty kaucji pobranej lub określonej w umowie za jednostkowe opakowanie zwrotne danego rodzaju i różnicy pomiędzy całkowitą liczbą opakowań zwrotnych tego rodzaju, wydanych za określoną kaucję w danym roku podatkowym, a liczbą opakowań zwrotnych tego samego rodzaju, zwróconych temu podatnikowi, z rynku krajowego, w tym samym roku podatkowym, pomniejszony o kwotę podatku.”*,
- c) dodaje się ust. 12b w brzmieniu: *„12b) W przypadku, gdy kwota kaucji za jednostkowe opakowanie zwrotne, o której mowa w ust. 12a, ulega zmianie w trakcie roku podatkowego, zbiorcza wartość opakowań zwrotnych, o której mowa w ust. 12a, kalkulowana jest na podstawie kwoty kaucji odpowiednio przed dokonaniem zmiany wartości kaucji oraz po wprowadzeniu takiej zmiany”*,
- d) dodaje się ust. 12c w brzmieniu: *„12c) W przypadku, gdy zbiorcza wartość opakowań zwrotnych jest wartością dodatnią, podatnik, o którym mowa w ust. 12, ma obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w deklaracji VAT składanej za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku podatkowego.”*,
- e) dodaje się ust. 12d w brzmieniu: *„12d) W przypadku, gdy zbiorcza wartość opakowań zwrotnych jest wartością ujemną, podatnikowi, o którym mowa w ust. 12, przysługuje prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w deklaracji VAT składanej za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku podatkowego.”*

2) art. 106i ust. 5 otrzymuje następujące brzmienie: „*W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12, faktury nie wystawia się.*”

Art. 2. Niniejsza ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Art. 3. W odniesieniu do opakowań zwrotnych wydanych przed wejściem w życie niniejszej ustawy, w odniesieniu do których terminy, o których mowa w art. 29a ust. 12 ustawy zmienianej, upływają po wejściu w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy zmienianej w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 4. W przypadku opakowań zwrotnych wydanych przed wejściem w życie niniejszej ustawy, a zwróconych podatnikowi, o którym mowa w art. 1 pkt 1 lit. a) po wejściu w życie niniejszej ustawy ale przed terminami, o których mowa w art. 29a ust. 12 ustawy zmienianej, zwróconych opakowań zwrotnych nie wlicza się do liczby opakowań zwrotnych tego samego rodzaju, o której mowa w art. 1 pkt 1 lit. b).

Art. 5. W przypadku opakowań zwrotnych wydanych przed wejściem w życie niniejszej ustawy, a zwróconych podatnikowi, o którym mowa w art. 1 pkt 1 lit. a) po wejściu w życie niniejszej ustawy ale po upływie terminów, o których mowa w art. 29a ust. 12 ustawy zmienianej, zwrócone opakowania zwrotne wlicza się do liczby opakowań zwrotnych tego samego rodzaju, o której mowa w art. 1 pkt 1 lit. b).