

Objaśnienia podatkowe¹ z 29 sierpnia 2025 r.

w zakresie zasad rozliczania na gruncie podatku od towarów i usług transakcji związanych z systemem kaucyjnym w rozumieniu art. 8 pkt 13a ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi

Na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

Czego dotyczą objaśnienia?

Objaśnienia dotyczą zasad rozliczania na gruncie podatku od towarów i usług czynności dokonywanych w związku z uczestnictwem w systemie kaucyjnym w rozumieniu art. 8 pkt 13a ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. *o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi*².

Przepisy podatkowe objęte zakresem objaśnień i cel ich opublikowania

Celem objaśnień jest przedstawienie zastosowania w praktyce przepisów ustawy o VAT³ w zakresie, w jakim dotyczą czynności realizowanych przez podatników i płatników w związku z uczestnictwem tych podmiotów w systemie kaucyjnym.

Zmiany w podatku VAT są związane z wprowadzeniem systemu kaucyjnego dla niektórych rodzajów opakowań jednorazowego i wielokrotnego użytku, umożliwiającego zwrot takich opakowań lub odpadów opakowaniowych w dowolnym punkcie zwrotu bez uprzedniego okazywania dowodu zakupu.

¹ Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.), dalej: Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy.

² Dz. U. z 2025 r., poz. 870, dalej: „ustawa opakowaniowa”.

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT”.

Najważniejszą cechą rozwiązań wprowadzonych na gruncie VAT jest przede wszystkim zdjęcie obowiązków dotyczących podatku VAT z podatników, którzy nie pełnią roli wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje ani roli podmiotu reprezentującego. Specyfika rozwiązań systemu kaucyjnego uzasadnia przeniesienie obowiązków dotyczących podatku VAT na wskazane podmioty, upraszczając rozliczanie podatku w całym systemie kaucyjnym.

Spis treści

1. Zasady funkcjonowania systemu kaucyjnego – wprowadzenie.....	2
2. System kaucyjny w podatku VAT – podstawowe definicje	3
3.1. Przedmiot opodatkowania i podstawa opodatkowania VAT w systemie kaucyjnym	5
3.2. Niezwrócona kaucja jako kwota brutto oraz stawka podatku	11
3.3. Moment rozliczenia niezwróconej kaucji w podatku VAT oraz sposób jej wykazania w JPK_V7M i JPK_V7K	14
3.4. Nadwyżka opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych do systemu kaucyjnego nad opakowaniami wprowadzonymi do obrotu.....	16
4. Podmiot reprezentujący jako płatnik podatku VAT.....	19
5. Ewidencje	22
6. Prawo do odliczenia	24
7. Dodatkowe wątpliwości w pytaniach i odpowiedziach	25

1. Zasady funkcjonowania systemu kaucyjnego – wprowadzenie

Przepisy dotyczące systemu kaucyjnego w Polsce zostały wprowadzone ustawą z dnia 13 lipca 2023 r. *o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw*⁴, a następnie zostały znowelizowane na mocy ustawy z dnia 21 listopada 2024 r. *o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi*⁵. Uruchomienie systemu kaucyjnego w Polsce nastąpi nie wcześniej niż z dniem 1 października 2025 r.

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Klimatu i Środowiska⁶, odpowiedzialnego za wprowadzenie w Polsce systemu kaucyjnego, jest to mechanizm promujący recykling i ponowne wykorzystanie opakowań. Tworzą go przedsiębiorcy wprowadzający do obrotu napoje w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, podmioty reprezentujące oraz jednostki handlu detalicznego, w których oferowane są takie produkty. Przedsiębiorcy wprowadzający napoje w opakowaniach objętych systemem zobowiązani są do umieszczania na tych opakowaniach oznakowania

⁴ Dz. U. 2023 poz. 1852.

⁵ Dz. U. 2024 poz. 1911.

⁶ Zobacz uzasadnienie do projektu ustawy *o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. 2023 poz. 1852).

wskazującego na objęcie opakowania systemem kaucyjnym i określającego wysokość kaucji.

System kaucyjny, zgodnie z wyżej wskazanymi przepisami, obejmuje opakowania na napoje jednokrotnego użytku: butelki PET o pojemności do 3 litrów i puszki metalowe o pojemności do 1 litra oraz butelki szklane wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra. Zgodnie z przepisami ustawy opakowaniowej opakowania objęte systemem kaucyjnym są oznaczone specjalnym oznakowaniem wskazującym na objęcie opakowania tym systemem oraz określającym wysokość kaucji⁷.

Przy zakupie napoju w opakowaniu objętym systemem kaucyjnym wartość kaucji jest doliczana do ceny produktu. Kaucję można odebrać przy zwrocie opakowania lub odpadu opakowaniowego w dowolnym punkcie zbiórki bez konieczności okazania dowodu zakupu. W przypadku gdy nabywca dokona zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego, pobrana przy dostawie kaucja zostanie zwrócona.

Konsekwencje w podatku VAT wystąpią w sytuacji, gdy do zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego nie dojdzie. W tym zakresie niniejsze objaśnienia podatkowe w dalszej części wskażą na praktycznych przykładach, w jaki sposób będzie wyglądać rozliczenie podatku VAT.

2. System kaucyjny w podatku VAT – podstawowe definicje

W celu rozpoznania w sposób prawidłowy obowiązków związanych z rozliczaniem podatku VAT od niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym, istotne jest zrozumienie przedmiotu opodatkowania oraz roli podmiotów uczestniczących w systemie kaucyjnym.

W ustawie o VAT wprowadzono definicje pojęć kluczowych dla prawidłowego rozliczenia podatku VAT w odniesieniu do systemu kaucyjnego obejmującego produkty w opakowaniach na napoje. Wprowadzone definicje odwołują się do definicji wprowadzonych w ustawie opakowaniowej.

Zgodnie z przyjętymi w ustawie o VAT zasadami, systemem kaucyjnym⁸ jest system, w którym przy sprzedaży produktów w opakowaniach na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy opakowaniowej, będących napojami, pobierana jest kaucja, która jest zwracana użytkownikowi końcowemu w momencie zwrotu odpowiednio opakowania objętego systemem kaucyjnym albo odpadu opakowaniowego powstałego z opakowania objętego systemem kaucyjnym.

Załącznik nr 1a do ustawy opakowaniowej wskazuje, że do opakowań objętych systemem kaucyjnym będą zaliczane butelki PET o pojemności do 3 litrów i puszki metalowe o pojemności do 1 litra oraz butelki szklane wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra.

Podatnikami zobowiązanymi do rozliczenia podatku VAT, w przypadku gdy kaucja pobrana za opakowanie objęte systemem kaucyjnym nie zostanie zwrócona, będą wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje.

⁷ Art. 40l ust. 1 ustawy opakowaniowej.

⁸ Art. 2 pkt 49a ustawy o VAT.

Zgodnie z ustawą o VAT wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje⁹ są dwie kategorie podmiotów zdefiniowanych w ustawie opakowaniowej, tj. podmioty wprowadzające produkty w opakowaniach na napoje¹⁰ oraz podmioty wprowadzające bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje¹¹, uczestniczące w systemie kaucyjnym. Zgodnie z przepisami ustawy opakowaniowej, podmioty te są zobowiązane do sfinansowania co najmniej: odbioru i transportu opakowań oraz odpadów opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym, prowadzenia ewidencji, rozliczania kaucji, finansowania jej wypłat dla użytkowników końcowych, a także kosztów zbierania opakowań i odpadów przez jednostki handlu detalicznego i punkty zbierające. Na gruncie podatku VAT nie rozróżnia się obowiązków nałożonych na takich podatników – w przypadku, gdy uczestniczą w systemie kaucyjnym, będą obowiązani do odpowiedniego rozliczania podatku VAT, gdy opakowanie lub odpad opakowaniowy nie zostaną zwrócone.

Systemy kaucyjne są tworzone bezpośrednio przez wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje lub przez wprowadzających bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje. Podmioty te mogą również dołączać do systemów kaucyjnych, które zostały już wcześniej utworzone.

Drugim podmiotem, który na gruncie podatku VAT będzie miał przypisane zadania jest podmiot reprezentujący¹², który w zakresie podatku VAT odpowiada za wpłatę podatku z tytułu niezwróconych kaucji, gdy opakowanie lub odpad opakowaniowy nie zostaną zwrócone.

Zgodnie z przepisami ustawy opakowaniowej¹³ wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje albo grupa tych wprowadzających, a także związek pracodawców lub izba gospodarcza reprezentujące tych wprowadzających mogą ustanowić podmiot reprezentujący i przystąpić do utworzonego przez ten podmiot systemu kaucyjnego albo mogą przystąpić do innego istniejącego systemu kaucyjnego.

Podobnie wprowadzający bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje albo grupa tych wprowadzających, a także związek pracodawców lub izba gospodarcza reprezentujące tych wprowadzających mogą ustanowić podmiot reprezentujący i przystąpić do utworzonego przez ten podmiot systemu kaucyjnego albo mogą przystąpić do innego istniejącego systemu kaucyjnego.

Podmiot reprezentujący w systemie kaucyjnym jest odpowiedzialny za prowadzenie i funkcjonowanie systemu kaucyjnego. Szczegółowe zadania podmiotu reprezentującego regulują przepisy ustawy opakowaniowej¹⁴.

Podmiotom reprezentującym na gruncie podatku VAT została przypisana funkcja płatnika z tytułu podatku VAT wynikającego z pobranych kwot kaucji od opakowań lub odpadów opakowaniowych niezwróconych w trakcie roku podatkowego. Zadania i sposób rozliczeń prowadzonych przez podmioty reprezentujące zostaną omówione w dalszej części objaśnień.

⁹ Art. 2 pkt 50 ustawy o VAT.

¹⁰ Art. 8 ust. 21a ustawy opakowaniowej.

¹¹ Art. 8 ust. 21b ustawy opakowaniowej.

¹² Art. 2 pkt 52 ustawy o VAT.

¹³ Art. 40h ust. 1 i 2 ustawy opakowaniowej.

¹⁴ Art. 40i ustawy opakowaniowej.

Przepisy ustawy opakowaniowej umożliwiają dokonanie zwrotu kaucji pobranej za opakowanie również dla zwracanych odpadów opakowaniowych, które będą odpowiednio oznaczone systemem kaucyjnym. Na potrzeby ustawy o VAT zdefiniowano, że odpadem opakowaniowym będzie odpad opakowaniowy w rozumieniu art. 8 pkt 8 ustawy opakowaniowej zwracany w ramach systemu kaucyjnego¹⁵.

Ustawa opakowaniowa wskazuje, że odpady opakowaniowe to wszelkiego rodzaju opakowania lub materiały opakowaniowe, które kwalifikują się jako odpady zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. *o odpadach*¹⁶. Do tej kategorii nie zalicza się pozostałości powstających w procesie produkcji¹⁷. Przy czym na potrzeby rozliczenia VAT odpadem opakowaniowym będą wyłącznie odpady opakowaniowe zwracane w ramach systemu kaucyjnego, tj. odpady powstałe z opakowań objętych systemem kaucyjnym, zwracane w ramach tego systemu.

Zasady rozliczenia podatku VAT od niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym odwołują się ściśle do terminologii przyjętej na potrzeby systemu kaucyjnego w ustawie opakowaniowej.

Te zasady nie obejmują opakowań zwrotnych innych niż podlegające pod system kaucyjny w rozumieniu ustawy opakowaniowej.

Poza rozliczeniem VAT właściwym dla systemu kaucyjnego znajdują się zatem np. opakowania transportowe takie jak: palety drewniane, pojemniki plastikowe, beczki metalowe i inne. Zasady VAT dla systemu kaucyjnego nie obejmą również sytuacji, gdy kaucja jest pobierana od innych rodzajów opakowań, ale poza systemem kaucyjnym. W odniesieniu do tego rodzaju opakowań zastosowanie znajdują zasady funkcjonujące w ustawie o VAT¹⁸ już przed wprowadzeniem systemu kaucyjnego w rozumieniu przepisów ustawy opakowaniowej.

3.1. Przedmiot opodatkowania i podstawa opodatkowania VAT w systemie kaucyjnym

W ramach systemu kaucyjnego od opakowań objętych tym systemem, na każdym etapie obrotu produktem w opakowaniu na napoje, będzie pobierana kaucja. Wysokość kaucji została określona w rozporządzeniu Ministra Klimatu i Środowiska z dnia 8 lipca 2024 r. *w sprawie wysokości kaucji dla poszczególnych rodzajów opakowań objętych systemem kaucyjnym*¹⁹.

Mając na uwadze specyfikę systemu kaucyjnego, w ramach którego zwrot opakowania będzie możliwy nie tylko w punkcie jego nabycia, ale również w innych miejscach zwrotu bez okazania dowodu zakupu konieczne było wprowadzenie odpowiednich zasad umożliwiających rozliczenie VAT w przypadku, gdy nie dojdzie do zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego.

Ze względu na uproszczone zasady zwrotu opakowań lub odpadów opakowaniowych odstąpiono od warunku identyfikacji opakowań lub odpadów

¹⁵ Art. 2 pkt 51 ustawy o VAT.

¹⁶ Ustawa z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach (Dz. U. 2023 r., poz. 1587, z późn. zm.).

¹⁷ Art. 8 pkt 8 ustawy opakowaniowej.

¹⁸ Art. 29a ust. 11 i 12, art. 106i ust. 5 oraz art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

¹⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1046.

opakowaniowych na każdym etapie obrotu. Uzasadnieniem uproszczeń jest również to, że konkretna jednostka handlu detalicznego przyjmująca zwrot nie będzie musiała identyfikować podmiotów, które dokonały dostawy produktów w opakowaniach na napoje objętych systemem kaucyjnym, aby móc odpowiednio rozliczyć VAT. Dlatego konieczna była rezygnacja z zasady polegającej na opodatkowaniu VAT w całym łańcuchu dostaw. Zachowując zasadę, że obciążenie ekonomiczne podatkiem VAT powinno dotyczyć ostatniego w łańcuchu dostaw konsumenta, przyjęto, że w przypadku niezwrócenia opakowania lub odpadu opakowaniowego objętego systemem kaucyjnym obowiązany do podwyższenia podstawy opodatkowania będzie wyłącznie wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje.

Pobrana kaucja pozostanie natomiast neutralna na gruncie VAT u innych podatników biorących udział w dostawach produktów w opakowaniach na napoje objętych systemem kaucyjnym. U takich podatników (np. hurtownicy lub jednostki handlu detalicznego) kaucja zostanie zapłacona przy nabyciu towaru w opakowaniu, który podlega systemowi kaucyjnemu. W momencie sprzedaży takiego towaru dalej w łańcuchu dostaw podatek pobierze wartość kaucji od swojego nabywcy. Uproszczenie polegające na braku konieczności przedstawienia dowodu zakupu w momencie zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego objętego systemem kaucyjnym wiąże się z koniecznością dostosowania zasad rozliczania VAT. Stąd zrezygnowano z obowiązku rozliczania VAT w związku z niezwróceniem opakowania lub odpadu opakowaniowego przez podatników, którzy co do zasady pośredniczą w dostawach takich towarów.

Ważne!

Podatnikiem z tytułu rozliczenia VAT od niezwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym jest wyłącznie wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje. Pozostali podatnicy dokonujący dostaw produktów w opakowaniach na napoje objętych systemem kaucyjnym nie dokonują rozliczenia VAT z tego tytułu.

Kaucja pobierana za opakowania objęte systemem kaucyjnym nie jest wliczana do podstawy opodatkowania, jeżeli podatek dokonał dostawy w opakowaniu objętym tym systemem. Oznacza to, że pobór kaucji na każdym etapie obrotu w łańcuchu dostaw nie jest opodatkowany podatkiem VAT²⁰.

Ewentualne rozliczenie podatku może wystąpić u wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje – jeżeli na koniec roku kalendarzowego z prowadzonej przez niego ewidencji wynika nadwyżka produktów w opakowaniach na napoje wprowadzonych do obrotu nad liczbą opakowań lub odpadów opakowaniowych podlegających pod system kaucyjny, które zostały zwrócone do systemu.

W związku z tym, że pobór kaucji na każdym etapie obrotu w łańcuchu dostaw nie jest opodatkowany podatkiem VAT dla udokumentowania pobranej kaucji nie wystawia się faktury VAT. Zasadniczo, pobranie kaucji powinno być dokumentowane notą lub innym dokumentem księgowym. Jednocześnie, informacja o pobranej kaucji może być ujęta na fakturze jako element dodatkowy. Również zwrot opakowań lub odpadów opakowaniowych nie wiąże się z wystawieniem faktury korygującej.

²⁰ Art. 29a ust. 11a ustawy o VAT.

W przypadku podatników dokonujących dostawy napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym np. na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, dokumentujących te dostawy przy wykorzystaniu kas rejestrujących, pobranie kaucji lub jej zwrot w związku ze zwrotem opakowań lub odpadów opakowaniowych nie powinny być ujmowane w części fiskalnej paragonu. Informacje te mogą być natomiast zawarte w niefiskalnej części paragonu fiskalnego.

Przykład 1

Hurtownia „A” nabywa napoje w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym od producenta napojów „B” i poza wartością towaru płaci producentowi również wartość kaucji. Przy sprzedaży tych napojów do sklepu detalicznego „C”, hurtownia „A” pobiera zapłatę za towar powiększoną o swoją marżę oraz kaucję za opakowania objęte systemem kaucyjnym w tej samej wysokości, którą zapłaciła producentowi.

Pobranie kaucji przez producenta napojów „B” oraz przez hurtownię „A” za opakowania objęte systemem kaucyjnym nie jest wliczane do podstawy opodatkowania VAT. Na etapie sprzedaży produktu w opakowaniu na napoje wartość pobranej kaucji nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Ta zasada będzie obowiązywać w całym łańcuchu dostaw – VAT z tytułu pobranej kaucji nie wystąpi również między jednostką handlu detalicznego a użytkownikiem końcowym.

W przypadku niezwrócenia do podmiotu reprezentującego opakowania lub odpadu opakowaniowego objętych systemem kaucyjnym wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje podwyższa podstawę opodatkowania na ostatni dzień roku o różnicę w wartości kaucji wynikającą z wprowadzonych przez niego do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku²¹.

Dla ustalenia kwoty kaucji, która będzie podlegała opodatkowaniu VAT po upływie roku, podatnik uwzględnia wartość kaucji wynikającą z wprowadzonych przez niego do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym. Zatem, jeżeli dane wprowadzenie produktów w opakowaniach na napoje do obrotu nie wiąże się z naliczeniem kwoty kaucji (produkt w opakowaniu na napoje nie trafi jeszcze do systemu), to takie wprowadzenie nie powinno być uwzględniane dla określenia wartości kaucji wynikającej z wprowadzonych przez podatnika do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym. Przykładowo, jeżeli podatnik dokona importu produktów w opakowaniach na napoje lub wewnątrzwspólnotowego nabycia produktów w opakowaniach na napoje, od których pobranie kaucji nie będzie wymagane, to na potrzeby podatku VAT takie wprowadzenie nie będzie uwzględniane w rozliczeniu. Dopiero na dalszym etapie, gdy dojdzie do sprzedaży tych produktów w opakowaniach na napoje należy uwzględnić wartość kaucji wynikającej z tego wprowadzenia w rozliczeniu dokonywanym dla potrzeb podatku VAT.

Należy również zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisami ustawy opakowaniowej pod pojęciem kaucji rozumie się określoną kwotę pieniężną pobieraną w momencie

²¹ Art. 29a ust. 12c zdanie pierwsze ustawy o VAT.

sprzedaży produktu w opakowaniu na napoje jednorazowego albo wielokrotnego użytku, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy opakowaniowej, będącego napojem, zwracaną w momencie zwrotu odpowiednio opakowania objętego systemem kaucyjnym lub odpadu opakowaniowego powstałego z opakowania objętego systemem kaucyjnym.

Specyfika systemu kaucyjnego wskazuje, że do tego systemu mogą trafiać również opakowania na napoje, dla których przepisy ustawy opakowaniowej nie przewidują obowiązku pobrania kaucji, np. w przypadku nieodpłatnych wydań napojów. Brak możliwości weryfikacji, jakie opakowanie lub jaki odpad opakowaniowy wrócił do systemu kaucyjnego, od którego pobrano lub nie pobrano kaucji, nie oznacza jednak, że dla takich opakowań/odpadów opakowaniowych nie przewiduje się możliwości dokonania zwrotu kaucji.

Zwrócone opakowanie lub odpad opakowaniowy, z którym wiąże się obowiązek zwrotu kaucji, pomniejszy wartość rozliczenia na potrzeby podatku VAT również w przypadku braku możliwości wyodrębnienia opakowań lub odpadów opakowaniowych, dla których nie pobrano wcześniej kaucji. Tym samym takie opakowania, wprowadzone do systemu kaucyjnego bez pobrania kaucji, ale których zwrot w ramach systemu kaucyjnego wiąże się z dokonaniem zwrotu kaucji, zostaną uwzględnione w rozliczeniu rocznym po stronie wyłącznie zwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych.

Jeżeli natomiast będzie możliwość wyodrębnienia wśród opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych do systemu kaucyjnego tych, dla których pobranie kaucji nie było wymagane, to na potrzeby rozliczenia VAT pozostawia się takie opakowania lub odpady opakowaniowe poza systemem VAT (nie uwzględnia się ich w rocznym rozliczeniu).

Przez zwrot do podmiotu reprezentującego należy rozumieć również zwrot opakowań lub odpadów opakowaniowych do recyklatu (przyjętych przez automat) lub przyjętych i zaewidencjonowanych w punkcie zbiórki manualnej – według stanu na dzień 31 grudnia – nie ma przy tym znaczenia moment odbioru opakowań lub odpadów opakowaniowych z punktu tej zbiórki.

Weryfikacja ilości zwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych może być dokonywana m.in. na podstawie raportów z centrum sortująco-liczącego, raportów z maszyny sortującej, raportów z przyjęć zewnętrznych w magazynach wprowadzających. Podmiot reprezentujący powinien dokonać tej weryfikacji do terminu, w którym jest zobowiązany do zapłaty podatku. Natomiast zwrócone opakowania lub odpady opakowaniowe będą uwzględniane w rozliczeniu dla roku, w którym doszło do ich faktycznego zwrotu.

W systemie kaucyjnym przewiduje się możliwość zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego objętego systemem kaucyjnym w dowolnym miejscu zwrotu, tj. niekoniecznie w miejscu, w którym doszło do zakupu produktu w opakowaniu na napoje. Może zatem zdarzyć się, że podmiot reprezentujący A wejdzie w posiadanie opakowań lub odpadów opakowaniowych, dla których właściwym pozostaje podmiot reprezentujący B, który zawarł umowę z wprowadzającym te produkty w opakowaniach na napoje do obrotu.

Przepisy ustawy opakowaniowej wskazują, że w przypadku funkcjonowania więcej niż jednego systemu kaucyjnego podmioty reprezentujące prowadzące te systemy są obowiązane do ustalenia między sobą, w drodze umowy zawartej w formie

pisemnej w postaci papierowej lub elektronicznej pod rygorem nieważności, warunków rozliczania pobranej i zwróconej kaucji oraz rozliczania i wymiany opakowań lub odpadów opakowaniowych zebranych w ramach prowadzonych przez siebie systemów kaucyjnych. Umowę zawiera się przed dniem uruchomienia każdego kolejnego systemu kaucyjnego²².

Przyczynia się to do sprawnego funkcjonowania systemu kaucyjnego niezależnie od miejsca zwrotu danego opakowania lub odpadu opakowaniowego, które są objęte systemem kaucyjnym.

Podmiotowi reprezentującemu przysługuje prawo własności odpadów powstałych z opakowań, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy, zebranych w ramach systemu kaucyjnego prowadzonego przez ten podmiot²³. Jednostki handlu detalicznego (inne punkty zbiórki odpadów opakowaniowych), do których zwrócono te odpady, nie dokonują więc na rzecz podmiotu reprezentującego sprzedaży odpadów opakowaniowych.

W kontekście rozliczeń podatku VAT opakowanie lub odpad opakowaniowy zwrócony do podmiotu reprezentującego również innego niż ten, z którym umowę zawarł wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje, będzie oznaczać, że doszło do faktycznego zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego objętego systemem kaucyjnym. W takim przypadku nie wystąpi zatem opodatkowanie VAT dla zwróconego opakowania lub odpadu opakowaniowego.

Przykład 2

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje X dokonuje dostaw soków w szklanych butelkach zwrotnych. Zawarł umowę na obsługę systemu kaucyjnego z podmiotem reprezentującym A.

Podmiot reprezentujący A podpisał umowę o współpracy z podmiotem reprezentującym B w zakresie warunków rozliczania pobranej i zwróconej kaucji oraz rozliczania i wymiany opakowań lub odpadów opakowaniowych zebranych w ramach prowadzonych przez siebie systemów kaucyjnych.

Konsument zakupił sok w szklanej butelce zwrotnej objętej systemem kaucyjnym, który został wyprodukowany przez wprowadzającego X. Kaucja za zwrot opakowania wyniosła 1 PLN. Konsument zdecydował się zwrócić opakowanie w punkcie zwrotu, obsługiwanym przez podmiot reprezentujący B. Podmiot reprezentujący B przyjął puste opakowanie oraz zwrócił wartość kaucji za opakowanie.

Zgodnie z podpisaną umową, oba podmioty dokonają wzajemnego rozliczenia.

Na gruncie podatku VAT w związku ze zwrotem opakowania nie wystąpi czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT. Wartość kaucji za zwrócone opakowanie pomniejszy więc różnicę w wartości kaucji wynikającą z wprowadzonych przez wprowadzającego X do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku.

²² Art. 40g ust. 10 ustawy opakowaniowej.

²³ Art. 40g ust. 9 ustawy opakowaniowej.

W praktyce może dochodzić również do sytuacji, gdy za zwrócone opakowanie lub odpad opakowaniowy konsument otrzyma dokument opiewający na wartość kaucji, który może zostać wykorzystany później przy kolejnych zakupach.

Uwzględniając zasadę wskazującą, że podstawę opodatkowania powiększa się o różnicę w wartości kaucji wynikającą z wprowadzonych przez podatnika do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku, należy uznać, że wartość kaucji za zwrócone opakowanie lub odpad opakowaniowy pomniejszy wartość wyliczonej w trakcie roku różnicy podlegającej opodatkowaniu VAT.

Mimo że nie dochodzi do jednoczesnego zwrotu środków z tytułu kaucji za opakowanie lub odpad opakowaniowy, konsument dokonał zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego. Jednocześnie uzyskał prawo do wykorzystania środków z tytułu kaucji w ustalony sposób. Należy zatem uznać, że na gruncie VAT wartość kaucji za zwrócone opakowanie lub odpad opakowaniowy pomniejszy różnicę w wartości kaucji wynikającą z wprowadzonych przez podatnika do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku.

Przy czym sytuacja, w której konsument nie zrealizuje swojego prawa wynikającego z otrzymanego dokumentu, nie wpływa na zmianę podstawy opodatkowania w podatku VAT.

Jednocześnie wykorzystanie przez klienta dokumentu opiewającego na wartość kaucji przy kolejnych zakupach nie stanowi formy rabatu za dokonane zakupy. Zatem sprzedający nie może pomniejszyć podstawy opodatkowania z tytułu dokonanej sprzedaży w przypadku przyjęcia dokumentu opiewającego na wartość kaucji potwierdzającego dokonanie zwrotu opakowań lub odpadów opakowaniowych.

Przykład 3

Konsument zakupił napój w butelce PET objętej systemem kaucyjnym w 2026 r. W tym samym roku zwrócił odpad opakowaniowy, za który nie otrzymał gotówki, a dokument z wykazaną wartością kaucji. Dokument uprawnia konsumenta do wykorzystania później np. przy kolejnych zakupach.

Konsument wykorzystuje dokument przy następnych zakupach, które realizuje w 2027 roku.

Pomimo realizacji zwrotu dopiero w kolejnym roku (2027 r.) wartość kaucji za zwrócone opakowanie lub odpad opakowaniowy zmniejsza różnicę między wartością kaucji wynikającą z wprowadzonych przez podatnika do obrotu w 2026 roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a liczbą opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem, które zostały zwrócone do podmiotu reprezentującego w 2026 r.

Brak realizacji przez konsumenta w tym samym roku prawa wynikającego z otrzymanego dokumentu nie wpływa na zmianę zasad rozliczenia w podatku VAT.

3.2. Niezwrócona kaucja jako kwota brutto oraz stawka podatku

Kwota różnicy w wartości kaucji wynikająca z wprowadzonych przez podatnika do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku zawiera kwotę podatku²⁴.

Ustalona kwota niezwróconej w danym roku wartości kaucji wynikającej z tej różnicy jest zatem wartością brutto.

Podmiot reprezentujący oraz wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje na podstawie wartości niezwróconej kaucji będą wyliczać wartość netto podlegającą opodatkowaniu oraz kwotę podatku VAT²⁵.

W przypadku gdy dostarczone produkty w opakowaniach na napoje byłyby objęte różnymi stawkami podatku VAT wartość podstawy opodatkowania oraz kwota należnego podatku VAT będzie ustalana odrębnie dla każdej stawki podatku.

Przykład 4

Producent soków i napojów, który przystąpił do systemu kaucyjnego sprzedaje swoje produkty, w opakowaniach szklanych wielokrotnego użytku objętych systemem kaucyjnym.

W 2026 r. producent wprowadził do obrotu:

- a) 1000 sztuk soków w szklanych opakowaniach wielokrotnego użytku opodatkowanych 5% stawką podatku VAT oraz*
- b) 2000 sztuk oranżady w szklanych opakowaniach wielokrotnego użytku opodatkowanych podstawową 23% stawką podatku VAT.*

Na koniec 2026 r. do systemu wróciło:

- 950 sztuk opakowań szklanych po sokach*
- 1500 sztuk opakowań szklanych po oranżadzie*

W przypadku gdy opakowanie nie zostanie zwrócone, podmiot wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje powinien dokonać odrębnych obliczeń podstawy opodatkowania dla każdego rodzaju opakowania po napoju, przy uwzględnieniu właściwej stawki VAT dla produktu, który był sprzedany w tym opakowaniu.

Liczba niezwróconych opakowań, przyporządkowana do konkretnej stawki podatku VAT, pomnożona przez wartość kaucji pobranej za te opakowania stanowi kwotę brutto.

W przypadku niezwrócenia do podmiotu reprezentującego opakowania lub odpadu opakowaniowego objętych systemem kaucyjnym, przepisy ustawy o VAT przewidują szczególny tryb podwyższenia podstawy opodatkowania u wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje.

²⁴ Art. 29a ust. 12c zdanie drugie ustawy o VAT.

²⁵ Wartość podstawy opodatkowania oraz kwotę podatku należnego można wyliczyć, posługując się wzorem, o którym mowa w art. 106e ust. 7 ustawy o VAT:

$$KP = \frac{WB \times SP}{100 + SP},$$

Podstawą opodatkowania jest co do zasady wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku, oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy²⁶.

Uwzględniając powyższe, należy uznać, że ustalona na podstawie obowiązujących przepisów wartość podstawy opodatkowania związana z niezwróceniem opakowania lub odpadu opakowaniowego podlegającego pod system kaucyjny będzie stanowić element wynagrodzenia za dostarczony towar, zatem będzie zwiększać podstawę opodatkowania podatkiem VAT. Tym samym, ustalona wartość niezwróconej kaucji jako ściśle związana z ceną sprzedawanego produktu, powinna zostać rozliczona według stawki przewidzianej dla tego produktu.

Przykład 5

Producent soków i napojów, który przystąpił do systemu kaucyjnego sprzedaje swoje produkty, pobierając kaucję za opakowania plastikowe, w których sprzedaje te produkty. Sprzedaż soków owocowych podlega obniżonej stawce VAT 5%, natomiast sprzedaż napoju podlega podstawowej 23% stawce VAT. Za każde opakowanie zwrotne pobierana jest kaucja w wysokości 0,50 PLN.

W 2026 r. producent sprzedał 1000 sztuk soku i 2000 sztuk napoju.

Na dzień 31 grudnia 2026 r. ustalono:

- *nie zwrócono 50 sztuk odpadów opakowaniowych po sokach,*
- *nie zwrócono 100 sztuk odpadów opakowaniowych po napojach.*

Ponieważ kwota różnicy w wartości kaucji jest równoznaczna wartości brutto, należy wyliczyć wartość netto oraz podatek VAT zgodnie z obowiązującą stawką dla danego rodzaju napoju, który był sprzedany w danym opakowaniu.

Wyliczenie:

Kwota brutto niezwróconej kaucji za opakowania po sokach: 50 sztuk x 0,50 PLN = 25 PLN (w tym 5% VAT)

Wartość netto: 23,81 PLN VAT 5%: 1,19 PLN

Kwota brutto niezwróconej kaucji za opakowania po napojach: 100 sztuk x 0,50 PLN = 50 PLN (w tym 23% VAT)

Wartość netto: 40,65 PLN VAT 23%: 9,35 PLN

Mogą pojawić się również sytuacje, w których nie będzie możliwości przyporządkowania stawki podatku VAT do zwróconego opakowania objętego systemem kaucyjnym.

Wówczas, jeżeli opakowanie lub odpad opakowaniowy zostaną przyjęte do systemu kaucyjnego, ze względu na możliwość identyfikacji oznaczenia wskazującego na system kaucyjny, taki zwrot powinien zostać uwzględniony również w rozliczeniu podatku VAT.

²⁶ Art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT.

W tym przypadku przyjmuje się, że zwrócone opakowanie będzie uwzględniane w wyliczeniu różnicy w wartości kaucji wynikającej z wprowadzonych przez podatnika do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku. Na tym etapie nie następuje przyporządkowanie opakowania do określonej stawki VAT – jako że kaucja zostaje zwrócona, to opodatkowanie VAT dla tego opakowania lub odpadu opakowaniowego nie wystąpi.

Podatnik będzie natomiast ujmował zwrot takiego opakowania lub odpadu opakowaniowego w wyliczanej wartości kaucji pozostałej z tytułu niezwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych. Do rozliczenia niezwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych uwzględni proporcję wynikającą z opodatkowania towarów różnymi stawkami.

Przykład 6

Producent soków i napojów, uczestniczący w systemie kaucyjnym, pobiera kaucję za sprzedaż soków i innych napojów, dostarczanych w identycznych opakowaniach plastikowych. Sprzedaż soków owocowych (1000 butelek) podlega obniżonej stawce VAT 5% (1/3), natomiast sprzedaż napoju (2000 butelek) podlega podstawowej 23% stawce VAT (2/3).

Na koniec roku ustalono, że część opakowań, w których sprzedano soki i inne napoje nie została zwrócona (600 sztuk odpadów nie zostało zwróconych).

Jednocześnie operatorzy ze zwróconych odpadów zidentyfikowali, że 1300 szt. odnosiło się do opakowań dot. napojów (stawka 23%), 800 szt. dot. soków (stawka 5%).

Dla 300 sztuk odpadów opakowaniowych przyjętych przez operatorów nie było możliwości przypisania odpadu do odpowiedniej stawki podatku.

W związku z tym, że nie było możliwości bezpośredniego określenia stawki VAT, jaka byłaby zastosowana dla zwróconych odpadów, uznajemy, że z 300 niezidentyfikowanych sztuk odpadów, proporcjonalnie do ilości sprzedanych soków i innych napojów, 200 sztuk (2/3) dotyczyło napojów (stawka 23%), a pozostałych niezidentyfikowanych 100 sztuk (1/3) dotyczyło soków (5%).

W tej sytuacji z 600 szt. niezwróconych odpadów 500 należy „przypisać” do stawki 23%, a pozostałe 100 do stawki 5%.

3.3. Moment rozliczenia niezwróconej kaucji w podatku VAT oraz sposób jej wykazania w JPK_V7M i JPK_V7K

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje jest obowiązany do podwyższenia podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji²⁷.

Zasadą jest, że wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje rozliczy wartość niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego

²⁷ Art. 29a ust. 12c zdanie trzecie ustawy o VAT.

po roku, w którym powstała różnica pomiędzy liczbą opakowań wprowadzonych do obrotu a liczbą opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych w tym roku do podmiotu reprezentującego.

W przypadku podatników rozliczających się w okresach miesięcznych rozliczenie nastąpi w deklaracji za styczeń składanej do 25 lutego, natomiast w przypadku podatników rozliczających się w okresach kwartalnych rozliczenie będzie dokonywane w deklaracji składanej za pierwszy kwartał roku składanej do 25 kwietnia.

Ważne!

W 2026 r. przesunięciu ulegnie obowiązek rozliczenia VAT od kaucji za niezwrócone opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym o jeden miesiąc dla podatników rozliczających się w okresach miesięcznych.

Pierwsze rozliczenie dotyczące 2025 r. będzie zatem dokonywane w deklaracji składanej za miesiąc luty 2026 r. w terminie do 25 marca 2026 r.

Zmiana nie dotyczy podatników rozliczających się w okresach kwartalnych.

Zobacz: ustawa z dnia 5 sierpnia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – tzw. KSeF²⁸.

Elementy JPK_VAT określa rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 1988, z późn. zm.) – zwane dalej: „rozporządzeniem” oraz opracowane na jego podstawie wzory struktury logicznej JPK_VAT, w formie JPK_V7M i JPK_V7K.

W przypadku składania deklaracji miesięcznych wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje podwyższa zatem podstawę opodatkowania w JPK_V7M składanym za **styczeń następnego roku**, a w przypadku składania deklaracji kwartalnych JPK_V7K za **I kwartał następnego roku**.

Podatnik rozlicza VAT od niezwróconej kaucji w JPK_VAT poprzez wykazanie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku VAT w polach właściwych dla danej stawki (poz. od P_15 do P_20 w JPK_V7M i JPK_V7K). W zależności od stawki podatku VAT stosowanej dla danego napoju w opakowaniu wprowadzający napoje w opakowaniach będzie wykazywał zwiększenie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w pozycji przewidzianej dla tej stawki podatku. Przykładowo, jeżeli podatnik sprzedaje oranżadę w opakowaniach zwrotnych podlegających pod system kaucyjny ze stawką 23% VAT zwiększenie podstawy opodatkowania oraz kwoty należnego podatku VAT w przypadku, gdy część

²⁸ Ustawa podpisana przez Prezydenta RP w dniu 27 sierpnia 2025 r. Ustawa dostępna pod linkiem: <https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1407>.

opakowań w trakcie roku nie została zwrócona, będzie następowało w pozycjach P_19 oraz P_20 struktury JPK_VAT. Jednocześnie w przypadku dostawy towarów korzystających ze zwolnienia (np. art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT) podatnik wykazuje wyłącznie podstawę opodatkowania w pozycji przewidzianej dla transakcji zwolnionych z VAT).

W ww. rozporządzeniu Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. planuje się wprowadzenie zmian określających dodatkowe pozycje dedykowane rozliczeniu niezwróconej kaucji w podatku VAT. Dodatkowo zmiany te będą zaprezentowane w schemie JPK_V7M i JPK_V7K.

Po zmianach w ww. rozporządzeniu podatnik uwzględni zsumowaną wartość podatku wyliczoną z tytułu niezwróconych w danym roku opakowań lub odpadów opakowaniowych w nowo dodanej w strukturze logicznej JPK_VAT pozycji P_360.

W końcowym rozliczeniu kwota z poz. P_360 pomniejszy wartość zobowiązania podatnika w poz. P_38. Kwota podlegająca wpłacie przez płatnika z tytułu kaucji nie zwiększy zatem zobowiązania podatnika (wprowadzającego), który ma obowiązek wykazać kaucję w swoim rozliczeniu. Zagadnienie wpłaty podatku zostanie omówione w dalszej części objaśnień.

Analogicznie w części ewidencyjnej JPK_VAT podatnik uwzględni kwotę podstawy opodatkowania oraz podatku należnego dla właściwej stawki (pola K_15–K_20) oraz sumę podatku podlegającą wpłacie przez płatnika w poz. K_360. Jako nazwę numeru dowodu w ewidencji należy wprowadzić SYSTEM KAUCYJNY, a w numerze i nazwie kontrahenta dane podmiotu reprezentującego odpowiedzialnego za wpłatę kaucji na rachunek bankowy. Typem dokumentu powinien być WEW.

Przykład 7

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje, który rozlicza się miesięcznie w podatku VAT, sprzedał w 2026 r. 1000 sztuk napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, które były opodatkowane podstawową 23% stawką VAT. Kaucja za opakowanie wynosiła 0,50 PLN. Łączna wartość kaucji za 1000 sztuk sprzedanych napojów wyniosła 500 PLN. Na dzień 31 grudnia 2026 r. podmiot reprezentujący na podstawie prowadzonych ewidencji ustalił, że nie zostało zwróconych 200 sztuk odpadów powstałych z opakowań. Wartość niezwróconej kaucji w trakcie roku wynosi 100 PLN.

Z ewidencji wynika, że oddanych zostało 800 sztuk odpadów opakowaniowych ($800 \text{ sztuk} \times 0,50 \text{ PLN} = 400 \text{ PLN}$).

W związku z powyższym niezwrócona kwota kaucji w wysokości 100 PLN stanowi kwotę brutto za niezwrócone odpady opakowaniowe ($200 \text{ sztuk} \times 0,50 \text{ PLN} = 100 \text{ PLN}$).

Podmiot reprezentujący przekazuje wprowadzającemu (zgodnie z zawartą umową z wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje) informację o ilości odpadów opakowaniowych, które nie zostały zwrócone w trakcie roku, oraz o wartości niezwróconej z tego tytułu kaucji za te opakowania.

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje na podstawie posiadanych informacji podwyższa w JPK VAT składanym za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku podstawę opodatkowania oraz zwiększa należny podatek VAT od

niezwróconej kaucji (w przypadku podatników rozliczających się w okresach kwartalnych dane ewidencyjne dotyczące rozliczenia niezwróconej kaucji wykazuje się w 3 miesiącu kwartału razem z częścią deklaracyjną).

*W przypadku stawki 23% rozliczenie w części deklaracyjnej JPK_VAT znajdzie się odpowiednio w pozycjach **P_19 i P_20 oraz P_360**. Dodatkowo kwota podatku wykazana w poz. **P_360** pomniejszy kwotę z poz. **P_38**.*

*Natomiast w części ewidencyjnej rozliczenie znajdzie się odpowiednio w pozycjach **K_19 i K_20 oraz K_360**. Dodatkowo kwota podatku wykazana w poz. **K_360** pomniejszy kwotę z poz. **PodatekNalezny** w części dotyczącej sprzedaży.*

Ważne!

Przepisy ustawy o VAT nie regulują formy przekazywania informacji o ilości opakowań lub odpadów opakowaniowych, które nie zostały zwrócone w trakcie roku, oraz o wartości niezwróconej kaucji pomiędzy podmiotem reprezentującym a wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje.

Kwestia wzajemnej wymiany informacji powinna wynikać z zawartych umów pomiędzy poszczególnymi podmiotami. Uwzględniając szczególną specyfikę rozliczeń w systemie kaucyjnym, przekazywane wzajemnie informacje powinny umożliwić prawidłowe rozliczenie VAT przez oba podmioty.

3.4. Nadwyżka opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych do systemu kaucyjnego nad opakowaniami wprowadzonymi do obrotu

Jeżeli w danym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje jest mniejsza niż wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego, wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje uwzględni tę różnicę przy ustaleniu podstawy opodatkowania dla:

1) kolejnego roku albo

2) lat następujących po kolejnym roku, jeżeli w kolejnym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje jest mniejsza niż łączna wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego oraz wartość różnicy wynikającej z roku poprzedniego²⁹.

Wprowadzone przepisy regulują sposób rozliczenia VAT w sytuacji, gdy w danym roku do systemu kaucyjnego zostanie zwróconych więcej opakowań lub odpadów opakowaniowych niż zostało do niego wprowadzonych.

W sytuacji, w której wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje osiągnie poziom zwrotu opakowań lub odpadów opakowaniowych przekraczający w danym roku ilość opakowań wprowadzonych, wartość zobowiązania w podatku VAT nie

²⁹ Art. 29a ust. 12d ustawy o VAT.

wystąpi. Oznacza to, że wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje nie wykaże w swoim rozliczeniu JPK_VAT żadnej kwoty wynikającej z rozliczenia różnicy pomiędzy opakowaniami wprowadzonymi do obrotu a opakowaniami lub odpadami opakowaniowymi zwróconymi do podmiotu reprezentującego.

Osiągnięta nadwyżka będzie mogła zostać uwzględniona w rozliczeniu następującym w kolejnym roku lub w latach następnych, jeżeli w kolejnym roku nadal podatnik nie będzie mógł skompensować nadwyżki opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych w poprzednim roku.

Występowanie takich przypadków powinno być sporadyczne. Przykładowo, można wskazać sytuację, gdy w danym roku nastąpi ograniczenie produkcji danego napoju w opakowaniu i okaże się, że do podmiotu reprezentującego wróci więcej opakowań/odpadów opakowaniowych danego wprowadzającego niż faktycznie wprowadził w danym roku. Zwroty będą bowiem uwzględniać również opakowania i odpady opakowaniowe powstałe z opakowań, które zostały wprowadzone w większych ilościach w poprzednim roku lub poprzednich latach, przy czym do tej pory nie były zwrócone.

Jeżeli podatnik dokonuje dostaw produktów w opakowaniach na napoje opodatkowanych według różnych stawek VAT, rozliczenie na gruncie tego podatku będzie następować w podziale na te stawki. Przy czym wyliczoną kwotę podatku według jednej ze stosowanych stawek będzie można pomniejszyć o kwotę podatku wynikającą z ustalonej nadwyżki opakowań dla innej stawki podatku. Omówienie tego przypadku zawarto w przykładzie nr 10.

Przykład 8

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje sprzedał w 2026 r. 100 sztuk napojów w opakowaniach plastikowych objętych systemem kaucyjnym. Na dzień 31 grudnia 2026 r. ustalono, że do podmiotu reprezentującego wróciło 110 sztuk odpadów opakowaniowych – część zwróconych opakowań pochodzi z roku poprzedniego.

Na koniec 2026 r. liczba zwróconych odpadów opakowaniowych przekroczyła zatem liczbę opakowań wprowadzonych w tym samym roku.

W sytuacji, gdy liczba zwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych przewyższa liczbę wprowadzonych do obrotu opakowań w danym roku, nie powstaje obowiązek naliczenia i odprowadzenia podatku VAT od niezwróconej kaucji.

Powstała nadwyżka 10 sztuk odpadów opakowaniowych, stanowi nadwyżkę w 2026 r. i będzie mogła zostać uwzględniona w rozliczeniu za kolejny 2027 r. albo za lata następne, jeżeli rozliczenie w kolejnych latach nadal będzie wykazywać nadwyżkę opakowań zwróconych nad wprowadzonymi.

Przykład 9

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje sprzedał w 2026 r. 100 sztuk napojów w opakowaniach plastikowych objętych systemem kaucyjnym. Na dzień 31 grudnia 2026 r. ustalono, że do podmiotu reprezentującego wróciło 110 sztuk odpadów opakowaniowych. Nadwyżka opakowań pochodziła z 2025 r.

W roku 2027 r. ten sam wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje sprzedał 120 sztuk napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym. Na koniec 2027 r. ustalono, że do systemu wróciło tylko 100 sztuk odpadów opakowaniowych. Zatem różnica stanowi niedobór odpadów opakowaniowych w ilości 20 sztuk.

Ponieważ w 2026 r. wystąpiła nadwyżka odpadów opakowaniowych w ilości 10 sztuk wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje może ją uwzględnić w rozliczeniu za 2027 r.

W związku z powyższym ustalenie wartości kaucji do opodatkowania za 2027 r. dokonuje się przy uwzględnieniu nadwyżki z roku poprzedniego.

- 2026 r. – nadwyżka zwróconych odpadów opakowaniowych w ilości 10 sztuk (+10)
- 2027 r. – niedobór zwróconych odpadów opakowaniowych w ilości 20 sztuk (-20)

Różnica za 2027 r. wynosi 10 sztuk.

Za 2027 r. wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje powinien w JPK_VAT za pierwszy okres rozliczeniowy 2028 r. uwzględnić należny podatek VAT od niezwróconej kaucji za 10 sztuk odpadów opakowaniowych. Wartości są wykazywane w ten sam sposób jak dla przypadków, gdy nie wystąpi nadwyżka opakowań do uwzględnienia w rozliczeniu z poprzedniego roku. Struktura logiczna JPK_VAT nie przewiduje odrębnej pozycji do wykazania nadwyżki opakowań z poprzedniego roku.

Przykład 10

W 2026 r. roku wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje wprowadził do obrotu: 100 sztuk napojów (23%) w opakowaniach szklanych, od których pobrano 100 PLN kaucji, oraz 50 sztuk soków (5%) w opakowaniach szklanych, od których pobrano 50 PLN kaucji.

Do podmiotu reprezentującego zwrócono mniej opakowań szklanych po napojach opodatkowanych 23% stawką VAT niż zostało wprowadzonych do obrotu (zwrócono 80 butelek szklanych). Jednocześnie zwrócono więcej (niż wprowadzano do obrotu w danym roku) opakowań szklanych po sokach, których sprzedaż była opodatkowana 5% stawką VAT (zwrócono 60 butelek szklanych). W tym przypadku konieczne jest dokonanie rozliczenia na gruncie podatku VAT według stawki VAT zastosowanej przy sprzedaży produktu.

Rozliczenie opakowań wg. stawki VAT 23%

100 sztuk - 80 sztuk = 20 sztuk (wartość niezwróconej kaucji 20 PLN w tym kwota VAT)

Wyliczenie kwoty podatku – $(20 \text{ PLN} \times 23) / (100 + 23) = 3,74 \text{ PLN}$

Rozliczenie opakowań wg. stawki VAT 5%

50 sztuk - 60 sztuk = -10 sztuk (wartość nadwyżki kaucji 10 PLN)

Wyliczenie kwoty podatku z nadwyżki, która pomniejszy rozliczenie VAT należnego – $(10 \text{ PLN} \times 5) / (100 + 5) = 0,48 \text{ PLN}$

Rozliczenie należnego podatku VAT w danym roku

$3,74 \text{ PLN} - 0,48 \text{ PLN} = 3,26 \text{ PLN}$

W związku z uwzględnieniem w rozliczeniu za 2026 r. wszystkich opakowań szklanych zwróconych dla stawki 5% VAT (pomimo powstałej nadwyżki tych opakowań) dla kolejnego roku nie powstanie już nadwyżka opakowań zwróconych nad wprowadzonymi do rozliczenia.

4. Podmiot reprezentujący jako płatnik podatku VAT

Zasady wprowadzone w ustawie opakowaniowej wskazują, że wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje zobowiązany jest do przekazania pobranej kaucji podmiotowi reprezentującemu prowadzącemu dany system kaucyjny, z którym zawarł umowę, w terminach do: 7. dnia miesiąca, za okres od 15. do ostatniego dnia miesiąca poprzedniego oraz 21. dnia miesiąca, za okres od 1. do 14. dnia miesiąca³⁰.

W konsekwencji to podmiot reprezentujący dysponuje wartością kaucji, którą zarządza na potrzeby funkcjonowania systemu kaucyjnego. Kaucja, która nie została zwrócona, pozostaje do dyspozycji podmiotu reprezentującego i jest przeznaczana na utrzymanie systemu kaucyjnego.

Na gruncie ustawy o VAT podmiot reprezentujący, który zawarł umowy z wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje, pełni funkcję płatnika podatku wyliczonego od wartości kaucji pobranych przez tych wprowadzających za opakowania objęte systemem kaucyjnym, które nie zostały zwrócone w tym systemie³¹.

W związku z powyższym podmiot reprezentujący jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego za okres roku, **w terminie do ostatniego dnia pierwszego miesiąca następującego po roku**, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji wynikającą z wprowadzonych do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym i z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku³².

Podmiot reprezentujący jako płatnik VAT podlega obowiązkom oraz zasadom dotyczącym odpowiedzialności płatnika uregulowanym na gruncie Ordynacji podatkowej.

Ważne!

W 2026 r. przesunięciu ulegnie obowiązek zapłaty podatku VAT od kaucji za niezwrócone opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym o jeden miesiąc dla płatników obowiązanych do wpłaty podatku.

Pierwsza wpłata dotycząca 2025 r. będzie zatem dokonywana w terminie do 28 lutego 2026 r.

Zobacz: ustawa z dnia 5 sierpnia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów

³⁰ Art. 40g ust. 17 ustawy opakowaniowej.

³¹ Art. 17b ustawy o VAT.

³² Art. 103 ust. 5da ustawy o VAT.

i usług oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – tzw. KSeF³³.

W praktyce obowiązek nałożony na podmioty reprezentujące ma na celu uproszczenie procedury zapłaty podatku VAT przy jednoczesnym zabezpieczeniu prawidłowego naliczenia podatku VAT oraz terminowej płatności. W związku z tym, że konstrukcja rozwiązań przyjętych w systemie kaucyjnym polega na przekazaniu środków z pobranej kaucji do podmiotu reprezentującego, najprostszym rozwiązaniem jest nałożenie obowiązku zapłaty podatku na podmiot, który rzeczywiście dysponuje tymi środkami. Dodatkowo podmiot reprezentujący posiada niezbędne informacje (w tym w związku z umowami zawartymi z wprowadzającymi) do prawidłowego wyliczenia kwot należnego podatku VAT.

Przykład 11

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje w 2026 r. sprzedał 1 000 sztuk napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, które były opodatkowane podstawową 23% stawką VAT. Wartość kaucji za każde sprzedane opakowanie wynosiła 0,50 PLN. Łączna wartość kaucji za 1000 sztuk sprzedanych napojów wyniosła 500 PLN. Na dzień 31 grudnia 2026 r. podmiot reprezentujący na podstawie prowadzonych ewidencji, w tym uwzględniających rozliczenia z innymi podmiotami reprezentującymi, ustalił, że nie zostało zwróconych 200 sztuk opakowań, w związku z czym posiada niezwróconą kwotę kaucji w wysokości 100 PLN.

Kwota 100 PLN stanowiła kwotę brutto za niezwrócone odpady opakowaniowe (200 sztuk x 0,50 PLN = 100 PLN).

Podmiot reprezentujący od kwoty 100 PLN obliczył należny podatek VAT, który wyniósł 18,70 PLN i następnie wyliczony podatek VAT wpłacił do właściwego organu podatkowego w terminie do 31 stycznia 2027 r. na mikrorachunek przypisany do wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje.

Ważne!

Podmiot reprezentujący dokonuje płatności podatku VAT na mikrorachunek wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje³⁴. W przypadku umów zawartych z wieloma wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje konieczne jest osobne rozliczenie dla każdego z tych wprowadzających oraz wpłata podatku VAT na odrębne mikrorachunki podatkowe tych wprowadzających.

W celu zaewidencjonowania wpłaty płatnika na koncie rozrachunkowym właściwego podatnika, jako adresata płatności należy wskazać urząd skarbowy właściwy dla podatnika. Płatnik, chcąc dokonać wpłaty na mikrorachunek podatkowy podatnika, musi pozyskać ten numer rachunku – bezpośrednio od podatnika lub poprzez generator mikrorachunku podatkowego, przy czym przy samodzielnym generowaniu numeru należy wskazać NIP podatnika.

³³ Ustawa podpisana przez Prezydenta RP w dniu 27 sierpnia 2025 r. Ustawa dostępna pod linkiem: <https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1407>.

³⁴ Art. 61b § 1 Ordynacji podatkowej.

Płatnik podatku nie składa w związku z dokonywaną wpłatą dodatkowych informacji do urzędu skarbowego. Przyjęto rozwiązanie analogiczne jak dla innych płatników funkcjonujących na gruncie VAT, np. komorników.

Kwota wpłaconego podatku VAT z tytułu niezwróconej kaucji nie jest również wykazywana w JPK_VAT składanym przez podmiot reprezentujący z tytułu wykonywania innych czynności, dla których został on uznany za podatnika podatku VAT.

Wykaz rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego, stanowi załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego³⁵.

Ważne!

W Ministerstwie Finansów trwają prace dotyczące zmiany rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego. Projektowane rozwiązanie przewiduje dodanie odrębnego symbolu płatności (VAT-KU), który będzie stosowany przez płatników podatku VAT z tytułu niezwróconej kaucji.

Płatnik przy wyliczeniu kwoty podatku podlegającej wpłacie na mikrorachunek danego wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje uwzględnia informacje o zwróconych w danym roku do podmiotu reprezentującego opakowaniach i odpadach opakowaniowych podlegających pod system kaucyjny. Oznacza to, że wyliczenie kwoty podatku obejmuje wszystkie zwroty opakowań i odpadów opakowaniowych, które zostały dokonane u dowolnego podmiotu reprezentującego. Zatem również opakowania i odpady opakowaniowe przypisane do danego wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje, przyjęte i rozliczone przez inny podmiot reprezentujący, pomniejszą w rzeczywistości kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego. W przypadku bowiem funkcjonowania więcej niż jednego systemu kaucyjnego podmioty reprezentujące prowadzące te systemy są obowiązane do ustalenia między sobą, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej w postaci papierowej lub elektronicznej pod rygorem nieważności, warunków rozliczania pobranej i zwróconej kaucji oraz rozliczania i wymiany opakowań lub odpadów opakowaniowych zebranych w ramach prowadzonych przez siebie systemów kaucyjnych. Umowę zawiera się przed dniem uruchomienia każdego kolejnego systemu kaucyjnego³⁶.

Konieczność odpowiedniego rozliczenia zwróconych opakowań lub odpadów opakowaniowych pomiędzy podmiotami reprezentującymi umożliwi zatem każdemu z tych podmiotów wyliczenie prawidłowej kwoty podatku VAT podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego w odniesieniu do konkretnego wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje, z którym została zawarta umowa na prowadzenie systemu kaucyjnego.

Przepisy ustawy o VAT nie regulują natomiast formy przekazywania informacji pomiędzy wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje a podmiotem

³⁵ Dz. U. z 2023 r., poz. 2802.

³⁶ Art. 40g ust. 10 ustawy opakowaniowej.

reprezentującym. Kwestia wzajemnej wymiany informacji powinna wynikać z zawartych umów pomiędzy poszczególnymi podmiotami. Istotne jest, że wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje i wprowadzający bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje są obowiązani przekazać podmiotowi reprezentującemu dane niezbędne do realizacji obowiązków w zakresie systemu kaucyjnego, w tym informacje o wszystkich wprowadzonych przez nich do obrotu w danym roku kalendarzowym opakowaniach objętych tym systemem³⁷.

5. Ewidencje

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje oraz podmiot reprezentujący są obowiązani do prowadzenia ewidencji w postaci elektronicznej zawierającej dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, w tym o wprowadzonych do obrotu opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje tych opakowań, o ich liczbie i wartości pobranej kaucji w danym roku oraz o zwróconych opakowaniach i odpadach opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje tych opakowań lub odpadów opakowaniowych, o ich liczbie i wartości zwróconej kaucji w danym roku. Ewidencja podmiotu reprezentującego jest prowadzona z podziałem na wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje³⁸.

W celu prawidłowego rozliczenia podatku VAT od niezwróconej kaucji, ewidencja prowadzona przez podmiot reprezentujący oraz podmiot wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje powinna zawierać zatem dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania oraz określenia kwoty należnego podatku VAT. Przykład nr 12 wskazuje na minimalny zakres informacji, który umożliwi prawidłowe rozliczenie podatku VAT.

Jednocześnie brak możliwości określenia właściwej stawki podatku (stawki obniżonej) będzie oznaczał, że podatnik będzie musiał rozliczyć VAT od kwot niezwróconej kaucji z uwzględnieniem proporcji wynikającej z opodatkowania towarów różnymi stawkami (patrz przykład nr 6).

Przykład 12

Podmiot reprezentujący X działając na podstawie zawartej umowy z 20 wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje prowadzi ewidencję, podzieloną na części odpowiadające poszczególnym wprowadzającym. Każdy z tych podmiotów wprowadza na rynek napoje, soki oraz wodę, opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT. Podmiot reprezentujący X uzyskał informacje, że w danym typie opakowań poszczególni wprowadzający oferują produkty podlegające różnym stawkom podatku VAT.

W związku z powyższym podmiot reprezentujący X prowadzi ewidencję w podziale na poszczególnych wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje, w której uwzględnia: dane podmiotu wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje, rodzaj opakowania, liczbę wprowadzonych opakowań uwzględniającą podział na wartość pobranej kaucji oraz stawkę VAT, liczbę zwróconych

³⁷ Art. 40h ust. 7 ustawy opakowaniowej.

³⁸ Art. 109 ust. 11a ustawy o VAT.

opakowań oraz liczbę zwróconych odpadów opakowaniowych uwzględniającą podział na wartość zwróconej kaucji oraz stawkę VAT.

Ewidencja może zawierać również dodatkowe informacje, które potwierdzą rodzaj napoju dostarczanego w opakowaniu dla celów potwierdzenia właściwej stawki VAT.

Każdy z wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje prowadzi ewidencję w sposób analogiczny jak podmiot reprezentujący.

Przykład 13

Podmiot reprezentujący X odbiera opakowania oraz odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym z punktów (jednostek handlu detalicznego), z którymi ma podpisaną umowę. Wśród zebranych opakowań oraz odpadów opakowaniowych znajdują się te, które zostały wprowadzone przez Przedsiębiorstwo A, z którym podmiot reprezentujący X ma podpisaną umowę, oraz wprowadzone przez Przedsiębiorstwo B, z którym ten podmiot reprezentujący X nie ma podpisanej umowy.

W wyniku weryfikacji opakowań i odpadów opakowaniowych podmiot reprezentujący X ustalił, że wprowadzone przez Przedsiębiorstwo B opakowania powinny zostać zwrócone do właściwego dla tego wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje - podmiotu reprezentującego Y.

W związku z powyższym w prowadzonej ewidencji podmiot reprezentujący X nie ujmuje ilości odebranych opakowań oraz odpadów opakowaniowych zidentyfikowanych jako wprowadzone przez Przedsiębiorstwo B. Wartość kaucji zwróconej za te opakowania oraz odpady opakowaniowe nie jest również uwzględniana w wyliczeniu różnicy między wartością pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym wprowadzone do obrotu w danym roku a wartością zwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym w danym roku, dla rozliczenia kwoty podatku w Przedsiębiorstwie A.

W wyniku podpisanej umowy z innymi podmiotami reprezentującymi podmiot reprezentujący X dokonuje wzajemnego rozliczenia z podmiotem reprezentującym Y.

Podmiot reprezentujący Y uwzględni zwrócone do podmiotu reprezentującego X opakowania oraz odpady opakowaniowe w prowadzonej ewidencji oraz w wyliczonej kwocie podatku wpłacanej z tytułu VAT od niezwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe w odniesieniu do rozliczenia Przedsiębiorstwa B.

Ewidencja prowadzona w postaci elektronicznej przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje oraz podmiot reprezentujący jest udostępniana przez te podmioty drogą elektroniczną na każde żądanie organu podatkowego³⁹.

Ewidencję przechowuje się przez okres 5 lat od zakończenia roku, w rozliczeniu za który ustalono podstawę opodatkowania wynikającą z różnicy między wartością pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym wprowadzone

³⁹ Art. 109 ust. 11b ustawy o VAT.

do obrotu w danym roku a wartością zwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym w danym roku⁴⁰.

Przepisy ustawy o VAT nie określają struktury prowadzenia ewidencji elektronicznej dla opakowań objętych systemem kaucyjnym. Może ona być prowadzona przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje oraz przez podmiot reprezentujący w dowolnym formacie elektronicznym.

Ważne!

Ewidencja prowadzona przez podmiot wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje będzie zasadniczo odzwierciedlać tę część ewidencji, którą podmiot reprezentujący prowadzi w zakresie tego podatnika.

6. Prawo do odliczenia

Podstawową cechą pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym jest możliwość jej zwrotu. Oznacza to, że przy zwrocie opakowania lub odpadu opakowaniowego do np. punktu zbiórki konsument (niezależnie, czy jest przedsiębiorcą, czy osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej) ma prawo otrzymać zwrot kwoty wpłaconej kaucji. Dodatkowo należy wskazać, że system kaucyjny nie wyznacza ograniczeń czasowych dokonania takiego zwrotu. W rezultacie oznacza to, że kaucja może zostać zwrócona w każdym momencie, o ile kupujący zdecyduje się na zwrot opakowania lub odpadu opakowaniowego.

Wprowadzenie takiej zasady powoduje, że podatnik nie będzie ponosił kosztu kaucji, ponieważ w każdym momencie, niezależnie od daty i miejsca zakupu, ma możliwość zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego, a pobrana kaucja zostanie mu zwrócona.

Dodatkowo zwrot kaucji można uzyskać bez przedstawienia potwierdzenia zakupu napoju w opakowaniu, które było objęte systemem kaucyjnym. Zatem przyznanie prawa do odliczenia przy takiej konstrukcji systemu kaucyjnego mogłoby oznaczać, że z jednej strony podatnik zwrócił puste opakowanie lub odpad opakowaniowy w jednym punkcie zwrotu (i otrzymał za to zwrot pobranej kaucji), a z drugiej strony mógłby nadal wykazywać, że opakowanie lub odpad opakowaniowy nie zostało faktycznie zwrócone. Mogłoby to doprowadzić do nadużyć w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT.

Biorąc pod uwagę, że wprowadzone rozwiązania przewidują możliwość dokonania zwrotu pustego opakowania lub odpadu opakowaniowego w dowolnym punkcie zwrotu bez okazywania dowodu zakupu, nie jest możliwa weryfikacja czy użytkownik końcowy (w tym również podatnik) dokonał zwrotu takiego opakowania oraz odzyskał wartość kaucji.

Wprowadzenie takich mechanizmów oznaczałoby znaczne skomplikowanie zasad systemu kaucyjnego – nakładając dodatkowe obciążenia dla wszystkich podmiotów uczestniczących w tym systemie.

Dlatego, uwzględniając ten szczególny charakter oraz zasadniczo nieograniczoną możliwość odzyskania kaucji, nie przewiduje się możliwości odliczenia podatku VAT w przypadku, gdy regulacje systemu kaucyjnego nie przewidują możliwości

⁴⁰ Art. 109 ust. 11c ustawy o VAT.

odmowy przyjęcia zwracanego opakowania czy odpadu opakowaniowego, a w związku z tym odmowy zwrotu kaucji.

Przykład 14

Przedsiębiorca nabywa napoje w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, w celu udostępnienia pracownikom wykonującym zadania, w warunkach, które zgodnie z przepisami BHP nakładają na pracodawcę obowiązek zapewnienia pracownikom napojów podczas wykonywanej pracy.

W związku z tym, że zakup ma związek z prowadzoną działalnością gospodarczą przedsiębiorca może odliczyć VAT od tych napojów. W momencie nabycia napojów pracodawca poniósł również koszt kaucji związanej z zakupem napoju w opakowaniu objętym systemem kaucyjnym. Kaucja ma charakter zwrotny i przy zakupie nie został do niej doliczony podatek VAT.

Pracodawca przy przekazywaniu pracownikom napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym określa również sposób postępowania z opakowaniem lub odpadem opakowaniowym pozostałym po napoju. Określenie takich zasad umożliwi pracodawcy odzyskanie poniesionej wartości kaucji pobranej za opakowanie.

Kaucja, która została pobrana przy zakupie napoju, może zostać zwrócona w dowolnym punkcie zwrotu bez ograniczenia czasowego oraz przedstawiania dowodu zakupu.

Przedsiębiorca nie będzie uprawniony do odliczenia VAT od wartości kaucji w przypadku niedokonania zwrotu opakowania lub odpadu opakowaniowego objętego systemem kaucyjnym.

7. Dodatkowe wątpliwości w pytaniach i odpowiedziach

Przypadek 1

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje ponosi wkłady finansowe na potrzeby funkcjonowania systemu kaucyjnego (art. 40h ust. 5 ustawy opakowaniowej). Czy podmiot reprezentujący powinien traktować przekazywany wkład jako wynagrodzenie za świadczenie usług opodatkowanych VAT? Jeśli tak - według jakiej stawki VAT powinny być opodatkowane przedmiotowe usługi?

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 40h ust. 1 i 2 ustawy opakowaniowej umowa, zawarta pomiędzy podmiotem reprezentującym a wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje, określa w szczególności wysokość wkładów finansowych ponoszonych przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje lub wprowadzającego bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje, przeznaczonych na finansowanie systemu kaucyjnego oraz terminy ich płatności.

W myśl art. 40i ust. 1 ustawy opakowaniowej podmiot reprezentujący w ramach systemu kaucyjnego zapewnia m.in. selektywne zbieranie opakowań i odpadów opakowaniowych w celu osiągnięcia wymaganych poziomów, o których mowa w załączniku nr 1a do ustawy; odbieranie opakowań i odpadów opakowaniowych z jednostek handlu detalicznego i hurtowego oraz innych punktów zbierających opakowania i odpady opakowaniowe, objętych systemem kaucyjnym; transport opakowań do wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje

lub wprowadzającego bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje oraz odpadów opakowaniowych do zakładu przetwarzania odpadów; prowadzenie ewidencji, o której mowa w art. 40n ust. 1, i sporządzanie sprawozdań; rozliczenie kaucji z jednostkami handlu detalicznego i hurtowego oraz innymi punktami zbierającymi opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym, w szczególności finansowanie wypłat kaucji dla użytkownika końcowego; finansowanie kosztów zbierania opakowań i odpadów opakowaniowych przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego i hurtowego oraz inny punkt zbierający opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym.

Niemniej, jak wynika z uzasadnienia do ustawy nowelizującej ustawę opakowaniową nie jest wykluczone, że dla ich realizacji będzie zawierał umowy z innymi podmiotami, które częściowo będą się zajmować np. odbieraniem odpadów z jednostek handlu detalicznego lub transportem opakowań zwrotnych do wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje.

Koszty działań, podejmowanych przez podmiot reprezentujący, są finansowane przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje oraz wprowadzającego bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje (art. 40i ust. 2 ustawy opakowaniowej).

Uzupełnieniem finansowania systemu kaucyjnego są również środki finansowe pochodzące z niezwróconej kaucji oraz ze sprzedaży odpadów opakowaniowych zebranych w ramach systemu kaucyjnego i sprzedaży materiałów pochodzących z przetwarzania tych odpadów.

Aby określić, czy występuje tu świadczenie przez podmiot reprezentujący usług opodatkowanych podatkiem VAT należy określić, czy realizacja zadań ustawowych przez podmiot reprezentujący następuje w wyniku odpłatnego świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;*
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;*
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.*

Z kolei działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT: obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Uwzględniając, że wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje lub wprowadzający bezpośrednio produkty w opakowaniach na napoje ponoszą wkłady finansowe przeznaczone na finansowanie systemu kaucyjnego w wysokości oraz terminach płatności określonych w umowie zawartej

z podmiotem reprezentującym oraz warunki, jakie musi spełnić podmiot reprezentujący, tj. wykonywanie działalności związanej z gospodarowaniem opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz organizowanie i prowadzenie systemu kaucyjnego należy uznać, że podmiot reprezentujący świadczy odpłatne usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, a co za tym idzie wkłady finansowe wnoszone przez wprowadzających na potrzeby funkcjonowania systemu kaucyjnego będą uważane za wynagrodzenie za świadczenie tych usług.

Kwestia wysokości stawki VAT dla tych usług wymaga pogłębionej analizy odnoszącej się do umów zawartych pomiędzy podmiotem reprezentującym a wprowadzającym produkty w opakowaniach na napoje. Przesądzenie kwestii stosowania prawidłowej stawki podatku VAT dla wszystkich czynności podejmowanych przez podmiot reprezentujący w ramach niniejszych objaśnień podatkowych nie jest zatem możliwe.

W przypadku wątpliwości dotyczących stawki VAT dla konkretnego towaru/usługi można zwrócić się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS) w trybie art. 42a-42i ustawy o VAT. WIS jest decyzją wydawaną w ciągu trzech miesięcy w wyniku przeprowadzonego postępowania na zasadach wynikających z Ordynacji podatkowej. W ramach tego postępowania badane są szczegółowo cechy i charakter towaru lub usługi determinujące ich klasyfikację według CN/PKWiU/PKOB, bądź też spełnianie przez towar lub usługę określonych wymogów uprawniających do korzystania ze stawki obniżonej. Wydana WIS zawiera opis towaru/usługi, jego klasyfikację oraz właściwą stawkę VAT. Zapewnia również odpowiednią ochronę, gwarantując tym samym bezpieczeństwo podatkowe transakcji.

Wniosek o wydanie WIS można złożyć wyłącznie w formie elektronicznej za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym: <https://www.podatki.gov.pl/e-urzed-skarbowy/>.

Przypadek 2

Podmioty reprezentujące wypłacają środki finansowe jednostkom handlu detalicznego i punktom zbiórki za zbieranie pustych opakowań i odpadów opakowaniowych. Czy wypłacone środki finansowe powinny być uważane za wynagrodzenie za świadczenie przez nie usług opodatkowanych VAT? Jeśli tak - według jakiej stawki VAT powinny być opodatkowane przedmiotowe usługi?

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 40i ust. 1 pkt 6 ustawy opakowaniowej podmiot reprezentujący w ramach systemu kaucyjnego zapewnia finansowanie kosztów zbierania opakowań i odpadów opakowaniowych przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego i hurtowego oraz inny punkt zbierający opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym.

Jednocześnie jak wskazuje art. 40i ust. 3 ustawy opakowaniowej rozliczenie finansowe między jednostkami handlu detalicznego i hurtowego oraz innymi punktami zbierającymi opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym a podmiotem reprezentującym, a także między podmiotami reprezentującymi prowadzącymi różne systemy kaucyjne następuje w okresie rozliczeniowym nie dłuższym niż miesiąc.

Odpowiedź na to pytanie – podobnie jak w przypadku nr 1 – wymaga ustalenia, czy zbieranie pustych opakowań i odpadów opakowaniowych przez jednostki handlu detalicznego i punkty zbiórki realizowane w ramach systemu kaucyjnego – a więc de facto wykonywanie zadań nałożonych przepisami prawa – stanowi usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

Uwzględniając, że jednostka handlu detalicznego i hurtowego oraz inny punkt zbierający opakowania i odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym wykonuje czynności polegające na zbieraniu opakowań i odpadów opakowaniowych, za które otrzymuje zapłatę od podmiotu reprezentującego obowiązującego ustawowo do zapewnienia finansowania kosztów zbierania opakowań i odpadów opakowaniowych, należy uznać że usługi świadczone przez prowadzącego jednostkę handlu detalicznego i hurtowego oraz inny punkt zbierający opakowania i odpady opakowaniowe stanowią usługi opodatkowane VAT wykonywane w ramach prowadzonej przez te podmioty działalności gospodarczej. Co za tym idzie, kwoty płacone przez podmioty reprezentujące jednostkom handlu detalicznego i punktom zbiórki za zbieranie pustych opakowań i odpadów opakowaniowych będą stanowić wynagrodzenie za świadczenie przez nie usług.

W zakresie stosowania właściwej stawki VAT zasadą jest opodatkowanie usług z zastosowaniem stawki podstawowej, tj. 23%. Stosowanie stawek obniżonych możliwe jest wyłącznie przy spełnieniu warunków określonych ustawą o VAT. Jeżeli czynności związane ze zbieraniem odpadów wykonywane przez poszczególnych uczestników systemu kaucyjnego zostaną zakwalifikowane do właściwego PKWiU z załącznika nr 3 do ustawy o VAT, możliwe będzie zastosowanie stawki obniżonej (np. stawka 8% jest możliwa do zastosowania, jeżeli wykonywane usługi zostaną sklasyfikowane do poz. 27 załącznika nr 3 do ustawy o VAT – pod PKWiU 38.11.1 Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne, nadających się do recyklingu).

Każdorazowo określenie prawidłowej stawki VAT wymaga jednak określenia klasyfikacji świadczonej przez podatnika czynności podlegającej opodatkowaniu, ze szczególnym uwzględnieniem dokładnego zakresu wykonywanych czynności, w tym np. możliwości uznania świadczenia za usługę kompleksową.

Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy.

Na podstawie art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej, ochrona przewidziana w art. 14k-14n tej ustawy nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do objaśnień podatkowych uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

