





Karolina Kubista

 <http://orcid.org/0000-0002-2686-5956>
Kancelaria JKP.Legal

Bartosz Kubista

 <http://orcid.org/0000-0003-0947-0730>
Uniwersytet Śląski w Katowicach

Prawno-podatkowe aspekty poboru przez przedsiębiorców opłaty recyklingowej

Wstęp

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2015/720/UE z dnia 29 kwietnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 94/62/WE w odniesieniu do zmniejszenia zużycia lekkich plastikowych toreb na zakupy¹ nałożyła na państwa członkowskie obowiązek wdrożenia odpowiednich środków celem trwałego zmniejszenia użycia lekkich plastikowych toreb na zakupy i niedoprowadzenia do ogólnego wzrostu produkcji opakowań.

Zdaniem autorów dyrektywy, obecny poziom zużycia plastikowych toreb na zakupy powoduje duże zaśmiecenie i nieefektywne korzystanie z zasobów. Zaśmiecanie plastikowymi torbami na zakupy zwiększa zanieczyszczenie środowiska i pogarsza powszechny problem odpadów w zbiornikach wodnych, zagrażając ekosystemom wodnym na całym świecie². Plastikowe torby na zakupy o grubości materiału poniżej 50 mikronów stanowią zdecydowaną większość całkowitej liczby plastikowych toreb na zakupy używanych w Unii Europejskiej, są natomiast rzadziej wykorzystywane ponownie niż grubsze plastikowe torby na zakupy. W konsekwencji lekkie plastikowe torby na za-

¹ Dz.Urz. UE L 115 z 2015 r., s. 11, dalej: Dyrektywa 2015/720.

² Motyw 2 Dyrektywy 2015/720.

kupy szybciej stają się odpadami i częściej powodują zaśmiecenie z powodu swojej lekkości³.

Poczynając od 1 stycznia 2018 r. celem realizacji obowiązku wynikającego z Dyrektywy 2015/720, na mocy nowelizacji⁴ ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi⁵ na przedsiębiorców prowadzących jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego nałożono nowy obowiązek pobierania opłaty recyklingowej od nabywającego torby na zakupy z tworzywa sztucznego przeznaczone do pakowania produktów oferowanych w tej jednostce (art. 40a ust. 1 u.o.g.o.). Obowiązek ten początkowo obejmował wyłącznie pobór opłaty od sprzedawanych toreb lekkich, by następnie od 1 września 2019 r.⁶ objąć również inne torby.

Niniejszy artykuł porusza problematykę poboru opłaty recyklingowej od strony prawnej i podatkowej, określając oprócz podmiotowego i przedmiotowego zakresu opłaty również zasady jej poboru oraz towarzyszące temu skutki podatkowe.

Charakter prawny opłaty recyklingowej

Przedmiot opłaty recyklingowej

Opłata recyklingowa pobierana jest przez przedsiębiorców prowadzących jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego, w której są oferowane torby na zakupy z tworzywa sztucznego przeznaczone do pakowania produktów oferowanych w tej jednostce, z tym zastrzeżeniem, że opłaty tej nie pobiera się od nabywającego za bardzo lekką torbę na zakupy z tworzywa sztucznego⁷.

Zgodnie z art. 8 pkt. 15a u.o.g.o. przez torbę na zakupy z tworzywa sztucznego rozumie się torbę na zakupy z uchwytemi lub bez uchwytów, wykonane z tworzywa sztucznego, które są oferowane w jednostkach handlu detalicznego lub hurtowego, do których zalicza się:

- a) lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału poniżej 50 mikrometrów;

³ Motyw 4 Dyrektywy 2015/720.

⁴ Nowelizacja została dokonana na podstawie ustawy z dnia 12 października 2017 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2017, poz. 2056).

⁵ T.j. Dz.U. 2020, poz. 1114, dalej: u.o.g.o.

⁶ Nowelizacja została dokonana na podstawie ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019, poz. 1579 ze zm.).

⁷ Zob. art. 40 ust. 1 i 2 u.o.g.o.

- b) bardzo lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału poniżej 15 mikrometrów, które są wymagane ze względów higienicznych lub oferowane jako podstawowe opakowanie żywności luzem, gdy pomaga to w zapobieganiu marnowaniu żywności;
- c) pozostałe torby na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału równej 50 mikrometrów i większej.

Do lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego, bardzo lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego lub pozostałych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego, zgodnie z kryteriami określonymi w art. 8 pkt 15a u.o.g.o., zalicza się również oksydegradowalne torby na zakupy z tworzywa sztucznego, tj. torby na zakupy wykonane z tworzyw sztucznych zawierających dodatki, które katalizują rozpadanie się tworzywa sztucznego na mikrofragmenty (art. 8 pkt. 8a u.o.g.o.).

Jak wynika z motywu 18 Dyrektywy 2015/720, w oksydegradowalnych torbach na zakupy do tradycyjnych plastików dodawane są inne substancje. Z powodu obecności tych dodatków plastik z czasem ulega rozpadowi na małe cząsteczki, które pozostają w środowisku. Torby takie nie stanowią zatem rozwiązania dla zaśmiecania, a wręcz prowadzą do zwiększenia ilości produkowanych śmieci.

Jak zostało już nakreślone, opłata nie jest jednak pobierana od osoby nabywającej bardzo lekką torbę na zakupy z tworzywa sztucznego. Mając na względzie zawartą w art. 8 pkt. 15a lit. b u.o.g.o. definicję bardzo lekkiej torby na zakupy z tworzywa sztucznego, opłata recyklingowa będzie pobierana od toreb na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału poniżej 15 mikrometrów, jeżeli nie będą nabywane ze względów higienicznych lub oferowane jako podstawowe opakowanie żywności luzem.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem artykułu 40a ust. 1 u.o.g.o. oraz definicji torby na zakupy z tworzywa sztucznego, która nie obejmowała toreb o grubości materiału równej 50 mikrometrów i większej, do 1 września 2019 r. opłata recyklingowa nie była od takich toreb pobierana. Rozwiązanie takie było zgodne z Dyrektywą 2015/720, która miała na celu zmniejszenie zużycia lekkich plastikowych toreb na zakupy, które zgodnie z definicją unijną oznaczają plastikowe torby na zakupy o grubości materiału poniżej 50 mikronów (art. 3 pkt. 1c Dyrektywy 94/62/WE⁸ w zw. z art. 4 ust. 1a Dyrektywy 94/62/WE). Powyższe było motywowane rzadszym ponownym wykorzystywaniem lekkich plastikowych toreb na zakupy, co sprawia, że szybciej stają się one odpadem i częściej powodują zaśmiecanie, aniżeli torby na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału 50 i więcej mikrometrów⁹ (motyw 4 Dyrektywy 2015/720).

⁸ Dyrektywa 94/62/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 1994 r. w sprawie opakowań i odpadów opakowaniowych, Dz.Urz. UE L 365 z dnia 31 grudnia 1994 r., dalej: Dyrektywa 94/62/WE.

⁹ Motyw 4 Dyrektywy 2015/720.

Podstawą do wprowadzenia w polskich przepisach zmian w tym zakresie stała się jednak analiza danych z pierwszego roku obowiązywania opłaty recyklingowej, która doprowadziła do wniosku, że przedsiębiorcy w miejsce toreb na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości do 50 mikrometrów, oferują torby z tworzywa sztucznego o nieco większej grubości, np. 51 mikrometrów. Tym samym torby te nie podlegają opłacie recyklingowej i mogą być oferowane przez prowadzących jednostki handlowe za dowolną opłatą lub nawet za darmo. Nie jest to działanie korzystne z punktu widzenia zapobiegania powstawaniu odpadów, bo mimo pewnej redukcji lekkich toreb z tworzywa sztucznego powoduje to wzrost liczby wprowadzanych do obrotu toreb grubszych¹⁰.

Powyższe spowodowało, że na mocy nowelizacji¹¹, która weszła w życie w dniu 1 września 2019 r., opłata recyklingowa pobierana jest również od toreb na zakup z tworzywa sztucznego o grubości materiału 50 i więcej mikrometrów.

Opłata recyklingowa będzie pobierana wyłącznie od toreb z tworzywa sztucznego, przez które należy rozumieć polimer w rozumieniu art. 3 pkt 5 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1907/2006¹², do którego mogły zostać dodane dodatki lub inne substancje i który może funkcjonować jako główny strukturalny składnik toreb na zakupy.

Nie podlegają zatem opłacie torby w pełni biodegradowalne niezawierające dodatków z tworzyw sztucznych, np. papierowe.

Podmioty zobowiązane do pobierania opłaty recyklingowej

Opłata recyklingowa pobierana jest przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego, jeżeli oferuje zakup torby na zakupy z tworzywa sztucznego przeznaczone do pakowania produktów oferowanych w tej jednostce¹³.

Ustawa o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi nie zawiera definicji handlu detalicznego lub hurtowego. W art. 8 pkt. 11 u.o.g.o.

¹⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 3495, s. 34–35).

¹¹ Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019, poz. 1579, dalej: u.z.u.c.p.g.).

¹² Rozporządzenie 2006/1907/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów (REACH), utworzenia Europejskiej Agencji Chemikaliów, zmieniającego dyrektywę 1999/45/WE oraz uchylającego rozporządzenie 93/793/EWG Rady i rozporządzenie 94/1488/WE Komisji, a także dyrektywę 76/769/EWG Rady i dyrektywę 91/155/EWG, 93/67/EWG, 93/105/WE i 2000/21/WE Komisji (Dz.Urz. UE L 396 z dnia 30 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.)

¹³ Zob. art. 40a ust. 1 u.o.g.o.

wskazano jedynie, że przez przedsiębiorcę należy rozumieć przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. — Prawo przedsiębiorców¹⁴.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 p.p. przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą. Przedsiębiorcami są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej¹⁵.

Definiując pojęcia handel detaliczny oraz handel hurtowy, odwołać się można do słownika języka polskiego. I tak, przez „detal” rozumieć można sprzedaż towarów w pojedynczych egzemplarzach lub w małych ilościach bezpośrednio konsumentowi¹⁶. Z kolei do sprzedaży hurtowej należy zaliczyć sprzedaż większych ilości towaru po cenach niższych niż w handlu detalicznym¹⁷.

W zakresie definicji handlu wskazać należy zaś na artykuł 3 pkt. 3 ustawy z dnia 10 stycznia 2018 r. o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni¹⁸, zgodnie z którym przez handel należy rozumieć proces sprzedaży polegający na wymianie towaru lub wyrobu na środki pieniężne.

Powyższe powoduje, że nie zawsze wydanie torby z tworzywa sztucznego wiązać się będzie z koniecznością pobrania opłaty recyklingowej przez przedsiębiorcę, a jedynie w przypadku gdy torba jest wydawana w związku z zakupem produktów oferowanych przez przedsiębiorcę w jednostce handlu detalicznego lub hurtowego. Jako przykład wskazać można wydanie materiałów promocyjnych w lekkiej torbie zakupowej, które nie będzie powodowało konieczności pobrania opłaty recyklingowej.

Pobór i zapłata opłaty recyklingowej

Wysokość i tryb poboru opłaty recyklingowej

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami, przedsiębiorca może ustalić za torbę na zakup z tworzywa sztucznego dowolną cenę, pod warunkiem, że w cenie tej zostanie uwzględniona opłata recyklingowa. Opłata ta powinna zatem stanowić zawsze element ceny sprzedawanej torby, a do jej poboru dochodzi jednocześnie ze sprzedażą torby na rzecz nabywcy¹⁹.

¹⁴ T.j. Dz.U. 2019, poz. 1292 ze zm., dalej: p.p.

¹⁵ Zob. art. 4 ust. 2 p.p.

¹⁶ Zob. <https://sjp.pwn.pl/sjp/detal;2554883.html> [dostęp: 31.10.2020].

¹⁷ A. Wdowczyk, P. Wdowczyk, *Opłata recyklingowa*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 5, s. 45.

¹⁸ T.j. Dz.U. 2019, poz. 466 ze zm.

¹⁹ K. Kamiński, T. Krywan, R. Styczyński, T. Waślicki, *Opłata recyklingowa — skutki w podatkach i rachunkowości*, <https://sip.lex.pl/#/publication/151328685/kaminski-krzysztof>

Podmiot prowadzący jednostkę handlową nie może sam uiścić opłaty recyklingowej i wydać torby na zakup klientowi za darmo, naraża się bowiem na nałożenie na niego kary pieniężnej, w wysokości od 500 zł do 20 000 zł na podstawie art. 56 ust. 10c u.o.g.o. w zw. z art. 57 pkt. 4 u.o.g.o.²⁰.

Uregulowanie wysokości stawki opłaty recyklingowej pozostawiono w gestii ministra właściwego do spraw klimatu działającego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych²¹ z tym zastrzeżeniem, że maksymalna stawka opłaty recyklingowej nie może przy tym przewyższać 1 zł za sztukę²². Od dnia 1 września 2019 r. stawka opłaty recyklingowej za torbę na zakupy z tworzywa sztucznego wynosi 0,20 zł za jedną sztukę²³.

Wnoszenie opłat recyklingowych

Pobrana przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego opłata recyklingowa jest wnoszona na odrębny rachunek bankowy prowadzony przez marszałka województwa w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym opłata została pobrana²⁴.

Marszałek województwa prowadzi odrębny rachunek w celu gromadzenia i przekazywania wpływów z tytułu opłaty recyklingowej oraz dodatkowej opłaty recyklingowej²⁵. Wpływy z opłat recyklingowych stanowią dochód budżetu państwa.

1% wpływów z opłaty recyklingowej stanowi dochód budżetu samorządu województwa z przeznaczeniem na koszty egzekucji należności z tytułu opłaty recyklingowej oraz dodatkowej opłaty recyklingowej i obsługę administracyjną systemu poboru tych opłat²⁶.

Przedsiębiorca, który nie wniósł opłaty recyklingowej pobranej od nabywających torby na zakupy z tworzywa sztucznego lub też wniósł opłatę niższą od należnej, musi się liczyć z ustaleniem przez marszałka województwa w drodze decyzji administracyjnej wysokości zaległości z tytułu opłaty recyklingowej. Marszałek województwa ustali zaległą opłatę, stosując stawkę opłaty obowiązującej.

i-in-oplata-recyklingowa-skutki0-w-podatkach-i-rachunkowosci?cm=URELATIONS [dostęp: 31.10.2020].

²⁰ Ministerstwo Środowiska, *Oplata recyklingowa za torby foliowe — pytania i odpowiedzi*, <https://www.mos.gov.pl/kalendarz/szczegoly/news/oplata-recyklingowa-za-torby-foliowe-pytania-i-odpowiedzi> [dostęp: 31.10.2020].

²¹ Zob. art. 40b ust. 2 u.o.g.o.

²² Zob. art. 40b ust. 1 u.o.g.o.

²³ Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 27 sierpnia 2019 r. w sprawie stawki opłaty recyklingowej (Dz.U. 2019, poz. 1639).

²⁴ Zob. art. 40c u.o.g.o.

²⁵ Zob. art. 40cb ust. 1 u.o.g.o.

²⁶ Zob. art. 40cb ust. 2 i 3 u.o.g.o.

zującą w roku kalendarzowym, w którym ten przedsiębiorca był obowiązany pobrać opłatę recyklingową²⁷.

Niewykonanie przez przedsiębiorcę decyzji w terminie 14 dni od dnia, kiedy decyzja stała się ostateczna, skutkować będzie wydaniem przez marszałka województwa kolejnej decyzji, ustalającej dodatkową opłatę recyklingową w wysokości odpowiadającej 50% kwoty niewniesionej opłaty recyklingowej, płatnej w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja ustalająca wysokość dodatkowej opłaty recyklingowej stała się ostateczna²⁸. Dodatkowa opłata recyklingowa będzie miała zatem charakter sankcyjny i dyscyplinujący przedsiębiorców do terminowego regulowania opłat. Zważywszy na to, że do dodatkowej opłaty recyklingowej na podstawie art. 40d u.o.g.o. stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa²⁹, należy przyjąć, że – podobnie jak ma to miejsce w przypadku decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego — dodatkowa opłata recyklingowa będzie powstawać na mocy doręczenia konstytutywnej decyzji o wymierzeniu tej dodatkowej opłaty³⁰.

Obowiązki ewidencyjne związane z opłatą recyklingową

Wpis do rejestru BDO

Od 1 września 2019 r. przedsiębiorcy mają obowiązek³¹ uzyskania wpisu do rejestru podmiotów prowadzących jednostki handlu detalicznego lub hurtowego, w których są oferowane torby na zakupy z tworzywa sztucznego, objęte opłatą recyklingową, o której mowa w art. 40a u.o.g.o. Rejestr jest częścią bazy danych o produktach i opakowaniach oraz o gospodarce odpadami (tzw. BDO). Niezależnie od daty wejścia w życie tego obowiązku przedsiębiorcy mieli czas na złożenie wniosku o wpis do rejestru do dnia 31 grudnia 2019 r., mogąc jednocześnie prowadzić działalność bez posiadania takiego wpisu do dnia jego uzyskania³².

Przedsiębiorcy, którzy dopiero zamierzają rozpocząć prowadzenie działalności gospodarczej, muszą złożyć wniosek o wpis do rejestru BDO przed rozpo-

²⁷ Zob. art. 40ca ust. 1 u.o.g.o.

²⁸ Zob. art. 40ca ust. 2 u.o.g.o.

²⁹ T.j. Dz.U. 2020, poz. 1325 ze zm., dalej: o.p.

³⁰ B. Brzeziński, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, w: *Prawo podatkowe*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo UMK, Warszawa 2000, s. 43—44.

³¹ Zob. art. 49 ust. 1 pkt. 3 u.o.o. w zw. z art. 50 ust. 1 pkt. 6 lit. g i ust. 2 u.o.o.

³² Zob. art. 25 ust. 1 u.z.u.c.p.g.

częciem działalności gospodarczej, a dopiero po uzyskaniu wpisu mogą oferować klientom torby z tworzywa sztucznego podlegające opłacie recyklingowej³³.

Wpisu dokonuje marszałek województwa właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiotu, podlegającego wpisowi do rejestru³⁴.

Marszałek województwa ma 30 dni na wpis podmiotu do rejestru, po ustaleniu, że złożony wniosek nie zawiera braków formalnych. Powyższe powoduje, że przedsiębiorca zamierzający prowadzić jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego musi z wyprzedzeniem złożyć wniosek o wpis do rejestru, inaczej naraża się na nałożenie na niego wysokich kar administracyjnych.

Zgodnie bowiem z art. 194 ust. 1 pkt. 5 ustawy o odpadach z dnia 14 grudnia 2012 r.³⁵ administracyjną karę pieniężną wymierza się za prowadzenie działalności w zakresie, o którym mowa w art. 50 ust. 1 u.o.o., bez wymaganego wpisu do rejestru. Karę administracyjną nakłada się w wysokości nie mniejszej niż 5000 zł, a nie większej niż 1 000 000 zł.

Rejestr zawiera takie informacje, jak: imię i nazwisko lub nazwa podmiotu, adres zamieszkania lub siedziby, adres e-mail, NIP oraz europejski numer identyfikacji podatkowej, o ile został nadany, numer PESEL — w przypadku podmiotów będących osobami fizycznymi nieobowiązanymi do posiadania numeru identyfikacji podatkowej (NIP), informacja o rodzaju prowadzonej działalności, informacja o miejscu albo miejscach prowadzenia działalności³⁶. Określone powyżej dane, za wyjątkiem numeru PESEL oraz adresu e-mail, są publicznie dostępne³⁷.

Przedsiębiorca musi pamiętać o obowiązku aktualizowania danych zawartych w rejestrze, jeżeli zmianie uległy informacje zawarte w rejestrze lub zakres prowadzonej działalności wymagającej wpisu do rejestru. Wniosek o zmianę wpisu w rejestrze musi zostać złożony w terminie 30 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana³⁸.

Obowiązek prowadzenia ewidencji liczby nabytych i wydanych lekkich i pozostałych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego

Obowiązki ewidencyjne przedsiębiorców w zakresie opłaty recyklingowej nie kończą się jednak na wpisie do BDO. Od 1 stycznia 2020 r. przedsiębiorcy prowadzący jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego, w której są oferowane torby na zakupy z tworzywa sztucznego objęte opłatą recyklingową, mu-

³³ Zob. art. 50 ust. 2 i 3 u.o.o.

³⁴ Zob. art. 49 ust. 3 u.o.o.

³⁵ T.j. Dz.U. 2020, poz. 797 ze zm., dalej: u.o.o.

³⁶ Zob. art. 52 ust. 1 pkt 1—3a oraz ust. 7a lit. g u.o.o.

³⁷ Zob. art. 49 ust. 7 u.o.o.

³⁸ Zob. art. 59 ust. 1 u.o.o.

szą pamiętać o obowiązku prowadzenia ewidencji liczby nabytych i wydanych lekkich i pozostałych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego w danym roku kalendarzowym. Ewidencja może być prowadzona w formie papierowej lub elektronicznej³⁹. Dane zawarte w ewidencji muszą być przechowywane przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, którego informacje dotyczą⁴⁰.

Przedsiębiorca prowadzący więcej niż jedną jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego zobowiązany jest prowadzić ewidencje oddzielenie dla każdej z jednostek⁴¹.

Prowadzona ewidencja będzie przydatna przy sporządzaniu przez przedsiębiorcę corocznego sprawozdania o produktach, opakowaniach i o gospodarowaniu odpadami z nich powstającymi, które na podstawie art. 73 ust. 1 pkt. 2a u.o.o. przedsiębiorca zobowiązany jest sporządzić w terminie do 15 marca za poprzedni rok kalendarzowy.

Sprawozdanie jest składane marszałkowi województwa właściwemu ze względu na miejsce prowadzenia przez przedsiębiorcę jednostki handlu detalicznego lub hurtowego, za pośrednictwem indywidualnego konta w BDO i powinno zawierać informacje o liczbie nabytych oraz wydanych lekkich i pozostałych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego.

W 2020 r., z uwagi na obowiązujący na terenie Rzeczypospolitej stan epidemii koronawirusa SARS-CoV-2, przedłużono termin złożenia pierwszego sprawozdania za okres od 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia w zakresie toreb lekkich oraz za okres od 1 września 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. w zakresie pozostałych toreb do dnia 11 września 2020 r.⁴².

Podatkowe aspekty poboru przez przedsiębiorców opłaty recyklingowej

Wprowadzenie

W przypadku opłaty recyklingowej przedsiębiorca prowadzący jednostki handlu detalicznego lub hurtowego występuje w zasadzie w charakterze pośrednika (inkasenta) działającego w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, na rzecz którego pobierana jest opłata⁴³. Taka konstrukcja poboru opłaty recyklingowej

³⁹ Zob. art. 40f ust. 1 u.o.g.o.

⁴⁰ Zob. art. 40f ust. 3 u.o.g.o.

⁴¹ Zob. art. 40f ust. 2 u.o.g.o.

⁴² Zob. art. 237ea u.o.o.

⁴³ Zob. art. 40a ust. 1 u.o.g.o.

w połączeniu z art. 40d u.o.g.o., która nakazuje stosować postanowienia o.p., może prowadzić do wniosku, że opłata ta powinna być dla pobierających ją przedsiębiorców irrelevantna pod względem podatkowym. W końcu przedsiębiorca pobierający opłaty (o charakterze publicznoprawnym) nie uzyskuje w tym zakresie definitywnego przysporzenia majątkowego, a pobrane kwoty jest zobligowany odprowadzić na rachunek właściwego marszałka województwa, by ten zasilił nimi budżet państwa.

Niestety, nic bardziej mylnego. Wbrew publicznoprawnej istocie opłaty recyklingowej oraz na przekór roli, jaką w procesie jej poboru pełnią przedsiębiorcy prowadzący jednostki handlu detalicznego lub hurtowego — pobranie opłaty recyklingowej wiąże się dla takiego przedsiębiorcy z powstaniem obowiązku podatkowego, zarówno na gruncie podatków dochodowych, jak i podatku od towarów i usług, które zostały podsumowane w niniejszym rozdziale.

Opłata recyklingowa w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych

Opłata recyklingowa pobierana przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostki handlu detalicznego lub hurtowego nie stanowi dla pobierającego ją przedsiębiorcy definitywnego świadczenia (przysporzenia majątkowego)⁴⁴. Taka konstrukcja opłaty recyklingowej — wyłącznie przeciw pobieranej przez przedsiębiorcę od nabywcy, by później przekazać ją na rachunek marszałka województwa — na pierwszy rzut oka mogłaby zatem sugerować, że opłata ta nie powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Ustawodawca tymczasem zdecydował się na przyjęcie rozwiązania odrębnego oraz opodatkowanie opłaty recyklingowej podatkiem dochodowym.

Regulacje w tym zakresie zostały zawarte zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r.⁴⁵, jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r.⁴⁶.

Zważywszy, że obie wspomniane wcześniej ustawy zawierają w zasadzie bliźniacze uregulowania, kwestia opodatkowania opłaty recyklingowej podatkiem dochodowym została przedstawiona łącznie, z uwzględnieniem swoistych odrębności obu reżimów opodatkowania.

Ustawodawca zdecydował się wskazać wprost, że opłata recyklingowa stanowi przychód podatkowy. Stosowne uregulowania w tym zakresie zawarte zostały odpowiednio w art. 12 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.p. oraz art. 14 ust. 2 pkt 18 u.p.d.o.f. Wydaje się, że tak kazuistyczny zabieg legislacyjny był jednak w tym wypadku

⁴⁴ K. Kamiński, T. Krywan, R. Styczyński, T. Waślicki, *Opłata recyklingowa...*

⁴⁵ T.j. Dz.U. 2020, poz. 1406 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

⁴⁶ T.j. Dz.U. 2020, poz. 1426 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

konieczny dla realizacji intencji ustawodawcy. W braku wyraźnego uregulowania zwrotny charakter opłaty recyklingowej wskazywałby raczej na wyłączenie tej opłaty spod opodatkowania podatkiem dochodowym. Nie można bowiem zapominać, że na gruncie podatków dochodowych za przychody uznaje się przysporzenia definitywne, które trwale zwiększają majątek podatnika⁴⁷.

Zaliczając opłatę recyklingową wbrew jej charakterowi do katalogu przychodów podatkowych, ustawodawca zdecydował się na przełamanie ustawowych cech przychodów, nakładając na podatników obowiązek rozpoznawania wynikających stąd przychodów⁴⁸.

W przypadku obu podatków dochodowych opłata recyklingowa powinna być uznawana za związaną z działalnością gospodarczą podatnika⁴⁹, zaliczaną w podatku dochodowym do przychodów ze źródeł innych niż zyski kapitałowe⁵⁰, a w podatku dochodowym od osób fizycznych do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej⁵¹. Przychody z opłaty recyklingowej będą zatem łączone z innymi przychodami z działalności gospodarczej podatnika i opodatkowane na zasadach analogicznych, jak przychody z tytułu sprzedaży towarów czy świadczenia usług. Kwestia ta wywiera wpływ na moment rozpoznania wynikającego stąd przychodu. Przychód ten powstanie już w momencie pobrania opłaty od klienta, jako najwcześniejszej z trzech dat decydujących o powstaniu przychodu należnego⁵².

Aby odzwierciedlić niedefinitywny charakter przysporzenia przedsiębiorcy z tytułu opłaty recyklingowej oraz aby zachować jej (przynajmniej względną) neutralność podatkową, ustawodawca zdecydował się na zaliczenie opłaty recyklingowej do kosztów uzyskania przychodów.

Stanowią o tym wprost art. 15 ust. 1aa u.p.d.o.p. oraz 22 ust. 1aa u.p.d.o.f., zgodnie z którymi kosztem uzyskania przychodów jest również wniesiona opłata recyklingowa, o której mowa w art. 40c u.o.g.o. Choć uznanie opłaty recyklingowej za koszt podatkowy należy oczywiście uznać za rozwiązanie słuszne i pożądane, to zaproponowana w tym zakresie konstrukcja obarczona jest wadami, które mogą zaprzeczają realizację postulatu „pełnej” neutralności podatkowej tej opłaty.

⁴⁷ Por. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Komentarz do art. 12 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, System Informacji Prawnej Legalis 2019 (wersja elektroniczna); W. Dmoch, *Komentarz do art. 12 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, System Informacji Prawnej Legalis 2020 (wersja elektroniczna).

⁴⁸ R. Kowalski, *Komentarz do art. 14 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, System Informacji Prawnej LEX 2020 (wersja elektroniczna).

⁴⁹ A. Wdowczyk, P. Wdowczyk, *Oplata recyklingowa...*, s. 47.

⁵⁰ *A contrario* z art. 7b u.p.d.o.p.

⁵¹ Na co wskazuje wymienienie opłaty recyklingowej w katalogu przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej zawartym w art. 14 ust. 2 u.p.d.o.f.

⁵² Zob. art. 14 ust. 1c pkt 2 u.p.d.o.f., art. 12 ust. 3a pkt 2 u.p.d.o.p., por. również K. Kamiński, T. Krywan, R. Styczyński, T. Waślicki, *Oplata recyklingowa...*

Zwróćmy uwagę, że wspomniane regulacje nie rozstrzygają jednoznacznie, w którym momencie opłata recyklingowa może zostać uznana za koszt podatkowy. W efekcie zatem, ustalenie momentu potrącalności wskazanego kosztu będzie uzależnione od tego, czy koszt ten należy uznać za bezpośrednio związany z przychodami, czy też za koszt pośredni⁵³. Kwestia ta jest o tyle istotna, że w tym pierwszym przypadku opłata recyklingowa stanowiłaby koszt w dacie powstania odpowiadającego jej przychodu (czyli w dacie pobrania opłaty)⁵⁴, w drugim zaś – dopiero w momencie uiszczenia jej na rachunek właściwego marszałka województwa⁵⁵.

Za przyjęciem stanowiska o bezpośrednim powiązaniu wnoszonej opłaty recyklingowej z przychodem z jej pobrania świadczy przede wszystkim zawarcie opłaty recyklingowej w cenie sprzedaży toreb, a zatem ściśle powiązanie opłaty recyklingowej ze sprzedażą toreb i uzyskanymi z tego tytułu przychodami. Nie można również tracić z pola widzenia tego, że zaliczenie opłaty recyklingowej do kosztów uzyskania przychodów ma służyć zapewnieniu neutralności podatkowej tej opłaty dla przedsiębiorcy, który *de facto* występuje wyłącznie w roli pośrednika pobierającego opłatę recyklingową w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa⁵⁶. O neutralności podatkowej opłaty recyklingowej będziemy zaś mogli mówić tylko wówczas, gdy podatnik będzie mógł rozpoznać wynikające stąd koszty uzyskania przychodu w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym powstał przychód.

Jednocześnie za uznaniem opłaty recyklingowej za koszt pośredni może przemawiać odniesienie się w art. 15 ust. 1aa u.p.d.o.p. oraz 22 ust. 1aa u.p.d.o.f. do „wniesionej” opłaty recyklingowej. Zgodnie z definicją słownikową „wnieść” oznacza w tym kontekście tyle, co „zapłacić należną kwotę”⁵⁷. Uprawnione wydaje się zatem twierdzenie, zgodnie z którym opłata recyklingowa staje się kosztem podatkowym dopiero w momencie jej faktycznej zapłaty na rachunek właściwego marszałka województwa⁵⁸. Stanowisko to przyjmowane jest również przez Ministerstwo Finansów (choć wyłącznie w nieformalnych odpowiedziach do pytań kierowanych przez prasę⁵⁹). Można je również znaleźć w — niestano-

⁵³ M. Pogoński, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2020, s. 163—164.

⁵⁴ Zob. art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 5 u.p.d.o.f.

⁵⁵ Zob. art. 15 ust. 4e u.p.d.o.p., art. 22 ust. 5d u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f.

⁵⁶ M. Pogoński, *Koszty uzyskania przychodów...*, s. 163—164.

⁵⁷ Zob. <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wniesienie.html> [dostęp: 31.10.2020].

⁵⁸ Stanowisko to prezentują między innymi: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 15 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, System Informacji Prawnej LEX 2020 (wersja elektroniczna); A. Wdowczyk, P. Wdowczyk, *Opłata recyklingowa...*, s. 47; K. Kamiński, T. Krywan, R. Styczyński, T. Waślicki, *Opłata recyklingowa...*

⁵⁹ Na otrzymane z Ministerstwa Finansów Pismo z dnia 21 grudnia 2017 r. powołuje się między innymi: *Ujęcie w kosztach uzyskania przychodów opłaty recyklingowej związanej ze sprzedażą toreb foliowych*, <http://www.poradypodatkowe.pl/arttykul,744,18073,ujecie-w>

wiących oczywiście źródła prawa ani wiążącej interpretacji — wyjaśnieniach opublikowanych na stronach rządowych⁶⁰.

W ocenie autorów — opierając się na intencjach przyświecających wprowadzeniu do polskiego prawa podatkowego „symetrycznych” regulacji dotyczących momentu powstania przychodów oraz potrącalności kosztów uzyskania przychodów z tytułu opłat recyklingowych — należy opowiedzieć się za pierwszym ze wskazanych poglądów. Skoro celem wprowadzenia art. 15 ust. 1aa u.p.d.o.p. oraz 22 ust. 1aa u.p.d.o.f. było zrównoważenie uznania opłaty recyklingowej za przychód, należy jednoznacznie uznać, że koszt z tytułu opłaty nie może być powiązany z żadnym innym przychodem podatkowym jak właśnie z tym, który powstaje w momencie pobrania opłaty⁶¹.

Pamiętajmy bowiem, że opłata recyklingowa zgodnie z art. 40c u.o.g.o. wnoszona jest do 15 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym została pobrana. Tym samym w przypadku przyjęcia poglądu o pośrednim charakterze kosztów uzyskania przychodu z tytułu wniesionej opłaty recyklingowej — pomiędzy momentem powstania przychodu podatkowego od momentu rozpoznania kosztu uzyskania przychodu będzie mogło dzielić nawet kilka miesięcy. Trudno mówić tu o jakiegokolwiek neutralności, skoro podatnicy — zwłaszcza opłacający zaliczki na podatek dochodowy w okresach miesięcznych — będą najpierw zobowiązani do zapłaty podatku od kwot pobranych przecież w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, by następnie oczekiwać kilka miesięcy na jego zwrot.

Kwestia ta pozostaje jednak niejednoznaczna. Uzasadnia to podjęcie działań legislacyjnych zmierzających do sprecyzowania tego problemu.

Problem opodatkowania opłaty recyklingowej ryczałtem ewidencjonowanym

Wprowadzając opłatę recyklingową, ustawodawca nie zdecydował się — inaczej niż miało to miejsce w przypadku u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. — na znowelizowanie przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z dnia 20 listopada 1998 r.⁶². Nie oznacza to jednak, że opłata recyklingowa pozostaje pomijalna dla przedsiębiorców opłacających podatek dochodowy z prowadzonej działalności

kosztach-uzyskania-przychodow-oplaty-recyklingowej.html [dostęp: 31.10.2020]. Na inną odpowiedź z Ministerstwa Finansów wskazuje również: *Opłata recyklingowa to koszt pośredni*, https://rachunkowosc.com.pl/oplata_recyklingowa_to_koszt_posredni [dostęp: 31.10.2020].

⁶⁰ *Opłata recyklingowa za torebki foliowe*, <https://www.biznes.gov.pl/firma/obowiazki-przedsiębiorcy/chce-wypelniac-obowiazki-srodowiskowe/oplata-recyklingowa-za-torebki-foliowe#7> [dostęp: 31.10.2020].

⁶¹ M. Pogoński, *Koszty uzyskania przychodów...*, s. 163—164.

⁶² T.j. Dz.U. 2020, poz. 1905, dalej: u.z.p.d.

gospodarczej w formie ryczałtu ewidencjonowanego. Wręcz przeciwnie — zaliczenie na gruncie u.p.d.o.f. opłaty recyklingowej do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej wywiera również wpływ na przedsiębiorców opodatkowanych ryczałtem ewidencjonowanym.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.z.p.d. opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlegają między innymi przychody osób fizycznych lub przedsiębiorstw w spadku z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 u.p.d.o.f., w tym również gdy działalność ta jest prowadzona w formie spółki cywilnej osób fizycznych, spółki cywilnej osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku lub spółki jawnej osób fizycznych.

Zważywszy, że opłata recyklingowa została wprost wymieniona jako przychód podatkowy w art. 14 ust. 2 pkt 18 u.p.d.o.f., to stanowi ona również przychód podlegający opodatkowaniu ryczałtem ewidencjonowanym w wysokości 3% przychodu uzyskanego z pobranych opłat⁶³. Stawia to podatników opłacających ryczałt ewidencjonowany w skrajnie niekorzystnej sytuacji. Skoro zryczałtowany podatek pobierany jest od przychodu niepomniejszonego o koszty jego uzyskania⁶⁴, to opłacający ryczałt ewidencjonowany zobowiązani są do zapłaty podatku od przychodu od pobranych opłat recyklingowych, bez możliwości zaliczenia tych opłat do kosztów uzyskania przychodów w momencie wniesienia opłaty na rachunek właściwego marszałka województwa. Żaden przepis u.z.p.d. nie przewiduje przy tym możliwości pomniejszenia przychodów podatników opłacających ryczałt ewidencjonowany o zapłaconą przez nich opłatę recyklingową.

Konstrukcja taka jest kompletnie nieuzasadniona i wydaje się stanowić przeoczenie ustawodawcy. Niestety do chwili obecnej — pomimo podnoszonych kontrowersji — ustawodawca nie zdecydował się na nowelizację przepisów w tym obszarze.

Ministerstwo Finansów ponownie w nieformalnych i niewiążących stanowiskach stanowiących odpowiedzi na zapytania redakcji portali lub wydawnictw podatkowych⁶⁵ próbuje poszukiwać rozwiązania wskazanego problemu w korekcie (zmniejszeniu) przychodu po zapłacie opłaty. W ocenie Ministerstwa Finansów „**[p]odatnik opodatkowany ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych będzie miał prawo pomniejszyć przychód o kwotę wpłaconej opłaty recyklingowej** (podkreśl. red.). Należy zwrócić uwagę, że opłata ta jako dochód budżetu państwa dla celów podatku dochodowego nie

⁶³ K. Kamiński, T. Krywan, R. Styczyński, T. Waślicki, *Opłata recyklingowa...*

⁶⁴ *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 67—70.

⁶⁵ A. Koleśnik, *Opłata recyklingowa od reklamówek u podatnika ryczałtu ewidencjonowanego*, https://rachunkowosc.com.pl/oplata_recyklingowa_od_reklamówek_u_podatnika_ryczałtu_ewidencjonowanego [dostęp: 31.10.2020]; *Opłata recyklingowa a przychody i koszty podatkowe*, http://www.vademecumpodatnika.pl/arttykul_narzedziowa,999,0,16406,oplata-recyklingowa-a-przychody-i-koszty-podatkowe.html [dostęp: 31.10.2020].

wywołuje skutków podatkowych. Stosownie bowiem do przepisów ustawy PIT stanowi ona przychód z działalności gospodarczej (art. 14 ust. 2 pkt 18), natomiast po wpłacie zaliczana jest do kosztów uzyskania przychodu (art. 22 ust. 1aa). Taka konstrukcja odnosi się również do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Z uwagi na fakt, iż konstrukcja ryczałtu nie przewiduje obniżenia przychodu o koszty uzyskania, to zachowanie neutralności rozwiązania nakazuje pozwolić na dokonanie korekty przychodów w miesiącu, w którym dokonano wpłaty opłaty recyklingowej. Korekta ta powinna być dokonana zgodnie z art. 6 ust. 1 oraz ust. 1e ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Przyjęcie odmiennego założenia, tj. że opodatkowaniu podlega przychód z tytułu opłaty recyklingowej bez możliwości jego korekty po przekazaniu tej opłaty do budżetu państwa, byłoby bowiem *de facto* »płaceniem podatku od dochodu budżetu państwa«, co stanowiłoby naruszenie zasady demokratycznego państwa prawa, jak i byłoby sprzeczne z wykładnią systemową przepisów prawa⁶⁶.

Powyższe stanowisko, choć oczywiście korzystne dla podatników — wydaje się jednak nie znajdować odzwierciedlenia w obowiązujących przepisach prawa. Trudno znaleźć bowiem uzasadnienie dla transponowania regulacji art. 22 ust. 1aa u.p.d.o.f. na grunt ryczałtu ewidencjonowanego. Za nieprzekonujący należy również uznać argument Ministerstwa Finansów odwołujący się do możliwości dokonania korekty w trybie art. 6 ust. 1 i 1e u.z.p.d.

Regulacja art. 6 ust. 1e u.z.p.d. uzasadnia zmniejszenie przychodów, jeżeli podatnik ma w danym okresie rozliczeniowym obowiązek dokonać zmniejszenia przychodów na podstawie art. 14 ust. 1m u.p.d.o.f. Wspomniany art. 14 ust. 1m u.p.d.o.f. odnosi się zaś do korygowania przychodów w sytuacjach innych niż powodowane błędem rachunkowym lub oczywistą omyłką. Tymczasem obowiązująca konstrukcja opodatkowania opłaty recyklingowej podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie nakazuje (ani nie pozwala) podatnikowi dokonać korekty (zmniejszenia) wcześniej wykazanego z tego tytułu przychodu, lecz pozwala zaliczyć wniesioną opłatę do kosztów uzyskania przychodów. Tym samym u podatnika nie powstaje nigdy obowiązek dokonania korekty na podstawie art. 14 ust. 1m u.p.d.o.f. Tworzenie tak dalekiej analogii wydaje się nie znajdować tu podstaw.

Można stąd odnieść wrażenie, że nieformalne stanowisko Ministerstwa Finansów stanowi rozpaczliwą próbę uratowania podatników opłacających ryczałt ewidencjonowany przed słabą jakością legislacją. Starania te — choć korzystne dla podatników — powinny jednak zostać uznane za bezpodstawne w świetle obowiązujących przepisów prawa. Uzasadnia to postulowanie *de lege ferenda* niezwłoczne znowelizowanie u.z.p.d. oraz wprowadzenie wprost regulacji

⁶⁶ *Opłata recyklingowa a przychody i koszty podatkowe...*

uprawnających podatników ryczałtu ewidencjonowanego do obniżenia przychodu z pobranych opłat recyklingowych po ich wniesieniu.

Opłata recyklingowa w podatku od towarów i usług

Opłata recyklingowa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Choć przepisy ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.⁶⁷ nie odnoszą się wprost do kwestii opodatkowania opłaty recyklingowej podatkiem od towarów i usług, teza ta znajduje potwierdzenie w analizie obowiązujących w tym względzie regulacji.

Przypomnijmy, że zgodnie z art. 40a ust. 1 u.o.g.o. opłata recyklingowa pobierana jest w sytuacji nabycia torby na zakupy z tworzywa sztucznego przez klienta przedsiębiorcy prowadzącego jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego. Opłata ta pozostaje zatem ściśle związana ze sprzedażą przez przedsiębiorcy torby na rzecz klienta, co powinno być uznane za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawą opodatkowania w podatku od towarów i usług jest co do zasady zapłata otrzymana lub należna z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług⁶⁸. Co więcej, zważywszy na dyspozycję art. 29a ust. 6 pkt 1 u.p.t.u. tak skonstruowana podstawa opodatkowania obejmuje także podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Wynika stąd, że opłata recyklingowa powinna być zaliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, jako element należności za dostawę torby⁶⁹. Skoro zaś dla dostaw tych nie zostały przewidziane preferencyjne stawki opodatkowania, to dostawy toreb wraz z opłatą recyklingową powinny być opodatkowane stawką 23%⁷⁰. Stanowisko takie prezentowane jest również (choć ponownie w nieoficjalnym komunikacie⁷¹) przez Ministerstwo Finansów.

⁶⁷ T.j. Dz.U. 2020, poz. 106 ze zm., dalej: u.p.t.u.

⁶⁸ Por. T. Michalik, *Komentarz do art. 29a Ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej Legalis 2019 (wersja elektroniczna).

⁶⁹ J. Matarewicz, *Komentarz do art. 29a Ustawy o podatku od towarów i usług*, System Informacji Prawnej LEX 2020 (wersja elektroniczna); A. Wdowczyk, P. Wdowczyk, *Opłata recyklingowa...*, s. 47; M. Fusy, *Opłata recyklingowa — ograniczenie praw konsumenta i realizacja zrównoważonej konsumpcji?*, w: *Prawo konsumenckie w Polsce oraz innych państwach UE. Zagadnienia wybrane*, red. B. Gnela, E. Sługocka-Krupa, M. Szaraniec, A.V. Ferraro, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2019, s. 43—45.

⁷⁰ K. Kamiński, T. Krywan, R. Styczyński, T. Waślicki, *Opłata recyklingowa...*

⁷¹ Krajowa Informacja Skarbowa, *Opodatkowanie VAT sprzedaży toreb na zakupy z tworzyw sztucznych*, [kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/W24v/content/opodatkowanie-vat-sprzedazy-toreb-na-zakupy-z-tworzyw-sztucznych](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/W24v/content/opodatkowanie-vat-sprzedazy-toreb-na-zakupy-z-tworzyw-sztucznych) [dostęp: 31.10.2020].

Taki stan rzeczy ponownie należy uznać za kontrowersyjny i zobowiązujący podatników podatku od towarów i usług do zapłaty podatku od kwot, które pobierają jedynie jako pośrednicy w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa.

Podsumowanie

Pierwotnie wprowadzenie obowiązku pobierania przez przedsiębiorców opłaty recyklingowej miało na celu zmniejszenie zużycia lekkich plastikowych toreb na zakupy (o grubości materiału poniżej 50 mikronów), które zdaniem prawodawcy unijnego szybciej stają się odpadem aniżeli grubsze torby na zakupy.

Polskie realia pobierania opłaty recyklingowej wykazały natomiast wzrost zużycia toreb na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości powyżej 50 mikrometrów, co miało na celu uniknięcie pobierania przez przedsiębiorcę opłaty recyklingowej od klienta. Ustawodawca zdecydował się na objęcie obowiązkiem pobierania opłaty recyklingowej również torby o grubości powyżej 50 mikrometrów celem zapewnienia wzrostu sprzedaży toreb tekstylnych, papierowych, biodegradowalnych itd.

Na przedsiębiorcę nałożono również szereg obowiązków mających na celu zapewnienie przejrzystości w zakresie liczby nabytych oraz wydanych lekkich i pozostałych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego.

Przedsiębiorca chcący rozpocząć prowadzenie jednostki handlu detalicznego lub hurtowego musi pamiętać o obowiązku uzyskania wpisu do rejestru będącego częścią bazy danych o produktach i opakowaniach oraz o gospodarce odpadami (tzw. BDO), w innym wypadku naraża się bowiem na nałożenie na niego wysokich kar administracyjnych.

Analiza regulacji prawno-podatkowych dotyczących opodatkowania opłaty recyklingowej wzbudza kontrowersje. Wydaje się, że zaproponowane rozwiązanie w zakresie uznawania pobieranej przez przedsiębiorcy opłaty recyklingowej ma charakter sztuczny i oderwany nie tylko od dotychczasowego rozumienia przychodów jako przysporzeń majątkowych o charakterze definitywnym, ale również od roli pośrednika (inkasenta), jaką w całym procesie jej poboru pełni przedsiębiorca. Wbrew założeniom zaproponowana konstrukcja pozwalająca przedsiębiorcom na zaliczenie wniesionej opłaty recyklingowej do kosztów uzyskania przychodów nie zapewnia pełnej neutralności podatkowej ze względu na rozróżnienie momentu powstania przychodu od momentu rozpoznania kosztu jego uzyskania.

Tym bardziej kontrowersyjne wydaje się opodatkowanie opłaty recyklingowej ryczałtem ewidencjonowanym. Lektura postanowień u.z.p.d. wskazuje bowiem, że przedsiębiorcy Ci są zobowiązani do zapłaty ryczałtu ewidencjo-

nowanego od przychodów z pobranych opłat recyklingowych, bez możliwości obniżenia swojego zobowiązania podatkowego po jej wniesieniu na rachunek właściwego marszałka województwa. Wydaje się, że sytuacja taka jest efektem niezamierzonego przeoczenia ustawodawcy.

Zważywszy, że dostrzeżonych tu problemów nie rozwiązują nieoficjalne wyjaśnienia i stanowiska Ministerstwa Finansów, należy postulować *de lege ferenda* nowelizację przepisów o podatkach dochodowych w sposób zapewniający pełną neutralność podatkową opłaty recyklingowej w podatkach dochodowych (w tym w ryczałcie ewidencjonowanym).

Nie mniej wątpliwości budzi również kwestia zaliczania opłaty recyklingowej do podstawy opodatkowania sprzedaży toreb w podatku od towarów i usług. Konstrukcja taka, choć znajdująca uzasadnienie w postanowieniach u.p.t.u. zupełnie nie odpowiada jednak pośredniej roli przedsiębiorcy pobierającego tę opłatę. Opodatkowanie opłaty recyklingowej jawi się zatem jako przejaw nadmiernego fiskalizmu.

Polski ustawodawca powinien podjąć pilne działania zmierzające do usunięcia zaznaczonych tu nieprawidłowości oraz do poprawienia jakości obowiązującego w tym zakresie prawa.

Literatura

- Brzeziński B., *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, w: *Prawo podatkowe*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo UMK, Warszawa 2000.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, System Informacji Prawnej Legalis 2020 (wersja elektroniczna).
- Fusy M., *Opłata recyklingowa – ograniczenie praw konsumenta i realizacja zrównoważonej konsumpcji?* w: *Prawo konsumenckie w Polsce oraz innych państwach UE. Zagadnienia wybrane*, red. B. Gnela, E. Sługocka-Krupa, M. Szaraniec, A.V. Ferraro, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2019, s. 29–46.
- Gil. K., Obońska A., Waclawczyk A., Walter A., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, System Informacji Prawnej Legalis 2019 (wersja elektroniczna).
- Kowalski R., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, System Informacji Prawnej LEX 2020 (wersja elektroniczna).
- Małeckie P., Mazurkiewicz M., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, System Informacji Prawnej LEX 2020 (wersja elektroniczna).
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, System Informacji Prawnej LEX 2021 (wersja elektroniczna).
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, System Informacji Prawnej Legalis 2019 (wersja elektroniczna).
- Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016.
- Pogoński M., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2020.

Wdowczyk A., Wdowczyk P., *Oplata recyklingowa*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 5, s. 44—48.

Źródła internetowe

- http://www.vademecumpodatnika.pl/artukul_narzedziowa,999,0,16406,opлата-recyklingowa-a-przychody-i-koszty-podatkowe.html [dostęp: 31.10.2020].
- Kamiński K., Krywan T., Styczyński R., Waślicki T., *Oplata recyklingowa — skutki w podatkach i rachunkowości*, <https://sip.lex.pl/#/publication/151328685/kaminski-krzysztof-i-in-opлата-recyklingowa-skutki-w-podatkach-i-rachunkowosci?cm=URELATIONS> [dostęp: 31.10.2020].
- Koleśnik A., *Oplata recyklingowa od reklamówek u podatnika ryczałtu ewidencjonowanego*, <https://rachunkowosc.com.pl/opлата-recyklingowa-od-reklamowek-u-podatnika-ryczaltu-ewidencjonowanego> [dostęp: 31.10.2020].
- Krajowa Informacja Skarbowa, *Opodatkowanie VAT sprzedaży toreb na zakupy z tworzyw sztucznych*, [kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/W24v/content/opodatkowanie-vat-sprzedazy-toreb-na-zakupy-z-tworzyw-sztucznych](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/W24v/content/opodatkowanie-vat-sprzedazy-toreb-na-zakupy-z-tworzyw-sztucznych) [dostęp: 31.10.2020].
- Ministerstwo Środowiska, *Oplata recyklingowa za torby foliowe – pytania i odpowiedzi*, <https://www.mos.gov.pl/kalendarz/szczegoly/news/opлата-recyklingowa-za-torby-foliowe-pytania-i-odpowiedzi> [dostęp: 31.10.2020].
- Oplata recyklingowa a przychody i koszty podatkowe*, http://www.vademecumpodatnika.pl/artukul_narzedziowa,999,0,16406,opлата-recyklingowa-a-przychody-i-koszty-podatkowe.html [dostęp: 31.10.2020].
- Oplata recyklingowa to koszt pośredni*, <https://rachunkowosc.com.pl/opлата-recyklingowa-to-koszt-posredni> [dostęp: 31.10.2020].
- Oplata recyklingowa za torebki foliowe*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/obowiazki-przedsiębiorcy/chce-wypelniac-obowiazki-srodowiskowe/opлата-recyklingowa-za-torebki-foliowe#7> [dostęp: 31.10.2020].
- Ujęcie w kosztach uzyskania przychodów opłaty recyklingowej związanej ze sprzedażą toreb foliowych*, <http://www.poradypodatkowe.pl/artukul,744,18073,ujecie-w-kosztach-uzyskania-przychodow-opłaty-recyklingowej.html> [dostęp: 31.10.2020].

Karolina Kubista, Bartosz Kubista

Entrepreneurs collection of recycling fee — legal and tax aspects

Summary

The article deals with the issue of the recycling fee referred to in Article 40a of the Act of 13 June 2013 on Packaging and Packaging Waste Management (c.t. Journal of Laws of 2020, item 1114 as amended) from the legal and tax point of view, in particular the legal nature of the recycling fee, entities related to its collection, the subjective scope of the fee, the principles of its collection and the legal consequences of its collection for the obliged entrepreneurs.

Keywords: recycling fee, packaging, packaging management, recycling fee in taxes, recycling fee taxation

Каролина Кубиста, Бартош Кубиста

Юридические и налоговые аспекты взимания утилизационного сбора с предпринимателей

Резюме

В статье рассматривается проблематика утилизационного сбора, упомянутой в ст. 40а закона об обращении с упаковкой и отходами упаковки от 13 июня 2013 г. (консол. текст Законодат. вестник за 2020 г., п. 1114, с поправками) с юридической и налоговой точки зрения, в частности, юридический характер утилизационного сбора, организации, обязанные взимать сбор, предметная область сбора и правила его взимания, а также правовые последствия, связанные с его взиманием, для предпринимателей, на которых распространяется эта обязанность.

Ключевые слова: утилизационный сбор, упаковка, управление упаковкой, утилизационный сбор в налогах, налогообложение утилизационного сбора

Karolina Kubista, Bartosz Kubista

Aspetti legali e fiscali della riscossione della tassa di riciclaggio da parte degli imprenditori

Sommario

L'articolo tratta la questione della tassa di riciclaggio di cui all'articolo 40a della legge del 13 giugno 2013 sugli imballaggi e la gestione dei rifiuti di imballaggio (Gazzetta ufficiale del 2020, punto 1114 e successive modifiche) dal punto di vista giuridico e fiscale, in particolare la natura giuridica della tassa di riciclaggio. I soggetti obbligati a riscuotere il canone, l'ambito materiale del canone e i principi della sua riscossione, nonché gli effetti giuridici della sua riscossione sulle imprese tenute a farlo.

Parole chiave: tassa di riciclaggio, imballaggi, gestione dei rifiuti imballaggi, tassa di riciclaggio in tasse, tassa di riciclaggio