

Pakiet e-commerce w VAT

The EU VAT package for e-commerce

Abstrakt

Digitalizacja oraz postępująca globalizacja gospodarki zmieniają dotychczasowe modele biznesowe oraz zmieniają charakter kanałów dystrybucyjnych w handlu detalicznym (B2C). Jest to widoczne w dynamicznym rozwoju sektora e-commerce, czego przejawem jest wzrost liczby firm dostarczających towary i usługi zdalnie do odbiorców na całym świecie. Szczególny wpływ na rozwój e-handlu miała pandemia COVID 19, która zmieniła zwyczaje zakupowe wielu konsumentów, w tym również tych, którzy wcześniej niechętni byli transakcjom internetowym. Wielu konsumentów, zachęconych niższą ceną, wybierało również transakcje transgraniczne, między innymi od podmiotów spoza Unii Europejskiej (np. z Chin). Transakcje takie korzystały dotychczas ze zwolnienia z podatku od towarów i usług do kwoty 22 euro, zachęcając tym samym kupujących niższą, konkurencyjną ceną¹. Rozwój e-handlu w wymiarze europejskim jest wspierany przez działania na szczeblu UE, co znajduje swój wyraz m.in. w realizowanej przez KE Strategii Jednolitego Rynku Cyfrowego dla Europy (DSM)². Celem niniejszego artykułu jest analiza podstawowych zmian wprowadzonych do ustawy o PTU

¹ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 2019, <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> [dostęp 05.07.2021].

² A Digital Single Market Strategy for Europe, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee

w ramach tzw. pakietu e-commerce, którego celem jest przeniesienie obszaru opodatkowania na obszar konsumpcji oraz uszczelnienie systemu poboru podatku VAT od importu detalicznego.

Słowa kluczowe: SOTI, WSTO, IOSS, USZ, procedury szczególne VAT, e-commerce

Abstract

On July 1, 2021, the so-called e-commerce package, which quite significantly changed the model of settling the tax on goods and services of entrepreneurs operating in the e-commerce industry. The amendment to the act on tax on goods and services, which took place at the end of June 2021, implemented the EU VAT package for e-commerce. Although initially the changes were to apply from the beginning of 2021, eventually - mainly due to the COVID-19 pandemic - they entered into force on July 1, 2021. This package has a significant direct impact on consumers, and above all on the price of goods they buy. The main reason for introducing the e-commerce package is the tightening of the VAT system and ensuring the competitiveness of EU entrepreneurs in competition with entrepreneurs from outside the European Union, as the main reason for introducing the e-commerce package.

Keywords: SOTI, ESCS, IOSS, USZ, special VAT procedures, e-commerce

1. Wstęp

Pakiet VAT e-commerce³ ma ułatwić handel transgraniczny w Unii Europejskiej oraz zmniejszyć obciążenia administracyjne dla podmiotów

of the Regions, Brussels, 6.05.2015, COM (2015) 192 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0192> [dostęp 06.07.2021].

³ Pakiet VAT e-commerce to nazwa przyjętych przez Radę UE regulacji mających na celu unowocześnienie opodatkowania VAT handlu elektronicznego. Na pakiet składają się przede wszystkim: dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 (Dz. Urz. UE L 348/7), rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 (Dz. Urz. UE L 348/1), rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 (Dz. Urz. UE L 348/32), dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 (Dz. Urz. UE L 310/1) i rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 (Dz. Urz. UE L 313/14). Początkowo pakiet miał obowiązywać od 1.1.2021 r., ale w związku z pandemią COVID-19 odroczono jego stosowanie do 1.7.2021 r.

gospodarczych. Jest jednym z priorytetów szerszej strategii UE związanej z jednolitym rynkiem cyfrowym. Ponadto rozwiązania przyjęte w pakiecie mają wyrównać szanse przedsiębiorstw unijnych w porównaniu do przedsiębiorstw z krajów trzecich, które często mogły dokonywać dostaw do UE bez VAT i unikać rejestracji dla celów VAT w UE, a niniejszy artykuł ma na celu te przyjęte rozwiązania szczegółowo wyjaśnić i zaprezentować.

Realizując zapowiedzi działań nakierowanych na usuwanie barier w transgranicznym e-handlu⁴, zmiany zostały wprowadzone od 1 lipca 2021 r. ustawą z 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵ i są konsekwencją wypracowanych na szczecblu unijnym przez Komisję Europejską rozwiązań.

W wymiarze europejskim rozwój e-handlu jest wspierany przez działania na szczecblu UE, co znajduje swój wyraz m.in. w realizowanej przez KE Strategii Jednolitego Rynku Cyfrowego dla Europy (DSM)⁶. Komisja wskazała, że „jednolity rynek cyfrowy zapewni firmom, w szczególności przedsiębiorcom, nowe możliwości rozwoju działalności w całej Europie. Potrzebne są zatem pilne działania, które zniosą bariery w transgranicznej działalności internetowej”. Dostosowanie Europy do epoki cyfrowej zostało wskazane jako jeden z sześciu głównych priorytetów i ambicji dla Europy, wokół których koncentrują się wytyczne polityczne mające być realizowane przez KE w najbliższych latach⁷.

2. Potrzeba i cel wprowadzonych zmian

Podstawowym celem wprowadzonych rozwiązań jest po pierwsze uszczelnienie importu małych przesyłek i wyrównanie szans unijnych

⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z 2016 r. dotyczący planu działania w sprawie VAT, „W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje”, (COM (2016) 148) final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_pl.pdf [dostęp 19.07.2021].

⁵ Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2020 r. poz. 1163, dalej jako: ustawa nowelizująca.

⁶ A Digital Single Market Strategy for Europe, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Brussels, 6.05.2015, COM (2015) 192 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0192> [dostęp 20.06.2021].

⁷ <https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024> [dostęp 20.06.2021].

przedsiębiorców w konkurencji z podmiotami z krajów trzecich, a ponadto zmniejszenie obciążeń i kosztów wypełniania obowiązków podatkowych w transakcjach transgranicznych B2C⁸, jak i łatwiejsze monitorowanie zapłaty podatku od towarów i usług przez przedsiębiorców prowadzących sprzedaż za pośrednictwem platform internetowych. Wszystko to w konsekwencji ma przyczynić się do swobodnego rozwoju unijnego handlu internetowego i sprzyjać pozytywnemu wpływowi na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczości.

Wśród najważniejszych zmian należy wymienić następujące:

1. Wprowadzenie, w miejsce sprzedaży wysyłkowej – wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO);
2. Wprowadzenie nowej transakcji podlegającej opodatkowaniu PTU – sprzedaży na odległość towarów importowanych (SOTI);
3. Rozszerzenie małego punktu kompleksowej obsługi (MOSS) na inne transakcje B2C – pojawienie się OSS;
4. Wprowadzenie importowego punktu kompleksowej obsługi (IOSS) dla rozliczenia transakcji SOTI w przesyłkach o wartości rzeczywistej do 150 euro (USZ);
5. Wprowadzenie reżimu „uznanego dostawcy” – obowiązek rozliczania PTU od niektórych dostaw towarów ułatwianych przez operatorów platform;
6. Obowiązek prowadzenia ewidencji niektórych transakcji ułatwianych przez operatorów platform.

Najważniejsze rozwiązania z przedstawionych powyżej zostały wyjaśnione w przygotowanych przez Ministerstwo Finansów objaśnieniach podatkowych⁹, które spotkały się z dużym zainteresowaniem przedsiębiorców.

⁸ B2C (*business-to-consumer*) – transakcja pomiędzy przedsiębiorcą a konsumentem; w kontekście opodatkowania VAT są to dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane przez podatników VAT na rzecz osób niemających takiego statusu w danej transakcji.

⁹ Objasnienia podatkowe z dnia 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu vat e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r., o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 1163.

3. Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż na odległość (WSTO)

Zgodnie z art. 2 pkt 22a ustawy o podatku od towarów i usług¹⁰, aby można było mówić o WSTO, muszą być spełnione 4 warunki:

1. Sprzedawane towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz przez osobę trzecią (również gdy dostawca pośrednio uczestniczy w ich wysyłce lub transporcie);

2. Wysyłka bądź transport rozpoczyna się z terytorium jednego kraju UE i kończy na terytorium innego państwa UE;

3. Przedmiotem sprzedaży nie są:

- nowe środki transportu lub
- towary wymagające instalowania albo montażu z próbnym uruchomieniem bądź bez niego;

4. Nabywcą jest:

- podatnik podatku od towarów i usług lub osoba prawna niebędąca podatnikiem podatku od towarów i usług, który nie ma obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, tj. WNT (w tym również nietransakcyjnego WNT) – czyli firma, która nie ma obowiązku rozliczania WNT lub
- podmiot niebędący podatnikiem, np. osoba prywatna nieprowadząca działalności.

W powyższej definicji doprecyzowano, że WSTO obejmuje także przypadki dostawy towarów, gdy dostawca pośrednio uczestniczy w wysyłce lub transporcie tych towarów.

Za „pośrednie” uczestnictwo dostawcy w wysyłce lub transporcie towarów, zgodnie z art. 5a rozporządzenia 282/2011¹¹, uznaje się w szczególności następujące przypadki:

1. Wysyłka lub transport towarów jest zlecona przez dostawcę osobie trzeciej, która dostarcza towary do nabywcy

¹⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej jako: ustawa o PTU.

¹¹ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/11 z dnia 15 marca 2011 r., ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L z dnia 23 marca 2011 r., numer CELEX 32011RO282.

2. Wysyłki lub transportu towarów dokonuje osoba trzecia, ale dostawca ponosi całkowitą lub częściową odpowiedzialność za dostarczenie towarów do nabywcy.

3. Dostawca wystawia nabywcy fakturę i pobiera opłatę od nabywcy za wysyłkę lub transport, a następnie przekazuje ją osobie trzeciej, która organizuje wysyłkę lub transport towarów.

4. Dostawca w jakikolwiek sposób reklamuje nabywcy skorzystanie z usług dostawczych osoby trzeciej (zachęca do skorzystania), umożliwia kontakt nabywcy z osobą trzecią lub w inny sposób przekazuje osobie trzeciej informacje, które są jej potrzebne do dostarczenia towarów nabywcy.

Towarów nie uważa się za wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w przypadku gdy nabywca transportuje towary samodzielnie lub z udziałem osoby trzeciej organizuje dostarczanie towarów, a dostawca nie bierze udziału bezpośrednio lub pośrednio w organizacji wysyłki lub transportu towarów.

Miejscem dostawy w przypadku WSTO jest państwo członkowskie, w którym kończy się wysyłka lub transport towarów do nabywcy. Zasady tej nie stosuje się do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków i towarów używanych. Wówczas stosownie do art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o PTU podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z procedurami szczególnymi. Dla ustalenia miejsca dostawy towarów opodatkowanych według tzw. procedury marży zastosowanie znajdą ogólne zasady określania miejsca dostawy. W przypadku np. towarów używanych, opodatkowanych na zasadach określonych w powołanym art. 120 ustawy o PTU, które są wysyłane lub transportowane przez dokonującego ich dostawy, miejsce dostawy takich towarów zostanie określone na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, tj. będzie nim miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Podstawowa zasada dotycząca określania miejsca opodatkowania WSTO nie ma zastosowania także w przypadku, gdy łącznie są spełnione następujące warunki:

1. Dostawca posiada siedzibę działalności gospodarczej/stałe miejsce zamieszkania/zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego;

2. Towary są wysyłane lub transportowane do państwa członkowskiego inne niż państwo członkowskie siedziby/stałego miejsca zamieszkania/zwykłego miejsca pobytu dostawcy;

3. Całkowita wartość dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, jak i usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych („usługi TBE”) świadczonych transgranicznie na rzecz konsumentów nie przekroczyła u podatnika w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro lub jej równowartości (42 000 zł w Polsce).

Sama podstawowa reguła dotycząca miejsca opodatkowania sprzedaży wysyłkowej, w miejsce której wprowadzono WSTO, nie uległa zmianie od 1 lipca 2021 r. Niemniej jednak obniżeniu uległ sam próg determinujący miejsce opodatkowania WSTO do 10 000 euro (42 000 zł).

Bardzo istotne jest to, że od 1 lipca 2021 r. próg w wysokości 10 000 euro jest jednolitym progiem kwotowym stosowanym w całej UE. Do momentu przekroczenia tego progu miejscem opodatkowania WSTO jest miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu. W przypadku natomiast usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów – kraj siedziby sprzedawcy. Należy również mieć na uwadze, że powyższy próg kwotowy jest liczony łącznie dla wszystkich państw członkowskich, a nie odrębnie, jak to miało miejsce w stanie prawnym przed dniem 1 lipca 2021 r. w przypadku sprzedaży wysyłkowej. Natomiast poniżej tego progu transakcje będą opodatkowane w państwie członkowskim, w którym podatnik świadczący usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne ma swoją siedzibę lub w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu. Należy jednakże nadmienić, że podatnik będzie miał możliwość wyboru opodatkowania w państwie konsumpcji, czyli tzw. fakultatywnej opcji wyboru miejsca

opodatkowania. Natomiast po przekroczeniu wskazanego progu transakcje zawsze będą opodatkowane w państwie konsumpcji¹².

4. SOTI

SOTI, czyli sprzedaż na odległość towarów importowanych. Chodzi o dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium UE niebędącego podatnikiem, względnie do podatnika, ale nie rozliczającego WNT. Dla definicji SOTI istotne jest miejsce, w którym znajdują się towary w momencie ich sprzedaży. Miejsce to musi znajdować się poza terytorium UE. Następnie towary wysyłane są stamtąd do konsumenta na terytorium UE. Bez znaczenia pozostaje, czy podmiot dokonujący SOTI posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, czy na terytorium państwa trzeciego. Gdyby zaś towar w momencie sprzedaży znajdował się już na terytorium UE, nie byłoby SOTI, lecz WSTO (żeby było prościej, jakby komuś mało było enigmatycznych skrótów)¹³.

Miejscem dostawy (czyli opodatkowania) przy SOTI może być z kolei miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Zasada ta znajduje zastosowanie jedynie w przypadku, gdy towary importowane są do kraju UE innego niż kraj przeznaczenia, albo także gdy miejsce importu jest tożsame z miejscem przeznaczenia – o ile podatek zostanie rozliczony szczególną procedurą IOSS (o czym za chwilę). W innych wypadkach miejscem dostawy jest miejsce wysyłki (poza UE), a w konsekwencji dochodzi do standardowego importu towarów opodatkowanego VAT.

Warto podkreślić, że SOTI nie ma nic wspólnego z importem towarów przez podatników VAT (rozliczających WNT), a więc w relacji B2B. W tym zakresie zasady pozostaną więc niezmienione. Prawie. Pakiet e-commerce

¹² T. Krywan, *Miejsce dostaw stanowiących wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość*, LEX/el., [dostęp 20.08.2021].

¹³ SOTI, IOSS i USZ w pytaniach i odpowiedziach, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjuwelrsgydgobqga2tq> [dostęp 20.08.2021].

skutkuje bowiem uchYLENIEM art. 51 ustawy o PTU. Zgodnie z tym przepisem jedynie do 30 czerwca 2021 r. zwolnieniu z VAT podlegał import towarów umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państwa trzeciego bezpośrednio do odbiorcy przebywającego na terytorium kraju, pod warunkiem że łączna wartość towarów w przesyłce nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 22 EUR (zamawianych niewysyłkowo). Z tego zwolnienia korzystało wielu podatników w całkowitym oderwaniu od nabywania czegokolwiek drogą wysyłkową (np. przywożących spoza UE próbki określonych towarów). Od 1 lipca 2021 r. VAT importowy w takim wypadku rozliczany jest na zasadach ogólnych¹⁴.

5. IOSS

Dodanymi z dniem 1 lipca 2021 r. przepisami art. 138a–138h ustawy o PTU określona jest szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych, czyli tzw. procedura IOSS (*Import One Stop Shop* – IOSS). Jest to system elektroniczny umożliwiający podatnikom dokonującym dostaw towarów wysyłanych z państw trzecich na rzecz konsumentów (B2C) zlokalizowanym w państwach członkowskich, w których nie mają oni, co do zasady, siedziby działalności gospodarczej, zadeklarowanie i zapłacenie podatku od towarów i usług należnego w tych państwach członkowskich z tytułu dokonywania ww. dostaw w „jednym okienku” za pomocą dedykowanego portalu internetowego, w państwie członkowskim, w którym są zidentyfikowani (państwo członkowskie identyfikacji – PCZI). Dzięki IOSS podatnicy unikają rejestracji oraz obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych w każdym państwie członkowskim, w którym ma miejsce dostawa towarów (tzw. państwa członkowskie konsumpcji – PCZK)¹⁵. W praktyce podatnik, który jest zarejestrowany w systemie IOSS w państwie członkowskim (PCZI), składa elektronicznie miesięczne deklaracje VAT i wpłaca należny właściwym

¹⁴ <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjuwelrsgyydgobqga2tq> [dostęp 20.08.2021].

¹⁵ <https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/procedury/punkt-kompleksowej-obslugi-oss-i-ioss> [dostęp 20.07.2021].

państwom członkowskim podatek VAT z tytułu dokonanych ww. dostaw towarów w swoim PCZI¹⁶.

Procedura importu obejmuje dostawy towarów, jeśli są spełnione łącznie następujące warunki:

- towary są wysyłane z państwa trzeciego w momencie dostawy,
- towary te są wysyłane w jednej przesyłce o wartości rzeczywistej maksymalnie 150 euro,
- towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz do nabywcy w państwie członkowskim UE (dotyczy to również przypadku, gdy dostawca jest pośrednio zaangażowany w wysyłkę lub transport towarów z państwa trzeciego)¹⁷.

Z procedury importu nie można korzystać, jeśli:

- towar podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym niezależnie od tego, czy wartość rzeczywista przesyłki przekracza 150 euro, czy nie,
- jest to dostawa do firmy (B2B).

Procedura importu skierowana jest do przedsiębiorców, którzy:

- sprzedają na odległość towary importowane z państwa trzeciego w przesyłkach o wartości rzeczywistej nie większej niż 150 euro do osób prywatnych na terenie Unii Europejskiej (UE);
- udostępniają interfejs elektroniczny, za pomocą którego wspierają (ułatwiają) dostawę towarów importowanych z państwa trzeciego w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 EUR, a zatem są traktowani tak, jakby sami dostarczyli towary.

W ramach procedury importu można deklarować i rozliczać podatek VAT należny z tytułu dokonywania SOTI.

Podatnik, który decyduje się na skorzystanie z procedury importu, musi zarejestrować się tylko w jednym państwie członkowskim, tzw. państwie członkowskim identyfikacji (PCZI).

Państwem członkowskim identyfikacji jest państwo członkowskie, w którym podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ P. Mikula, M. Puchała, *Pakiet VAT e-commerce. Ilustracja funkcjonowania nowych przepisów*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 6, s. 26 i n.

Jeżeli podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terenie UE, ale:

- posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE – państwem członkowskim identyfikacji jest państwo członkowskie, w którym posiada to stałe miejsce prowadzenia działalności,
- posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE – państwem członkowskim identyfikacji jest państwo członkowskie, które wybiera w celu korzystania z procedury importu¹⁸.

Jeżeli podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terenie UE, państwem członkowskim identyfikacji jest państwo członkowskie, które podatnik wybiera w celu korzystania z procedury importu.

Alternatywą dla IOSS jest także przewidziana w art. 138i i n. ustawy o PTU procedura USZ („uregulowanie szczególne”). To uproszczenie umożliwiające osobom zgłaszającym do procedury dopuszczenia do obrotu towary w przesyłkach do 150 euro pobranie, zadeklarowanie i zapłacenie podatku VAT należnego z tytułu importu ww. towarów, w zbiorczym miesięcznym zgłoszeniu celnym. Procedura ta stosowana jest wyłącznie w przypadku zgłoszeń dokonywanych na rzecz odbiorców z terytorium kraju. Skorzystają z niej wyłącznie operatorzy pocztowi oraz inne podmioty (np. firmy kurierskie, agencje celne itp.) – o ile posiadają status celny AEO. Ceną takiego uproszczenia jest konieczność stosowania podstawowej stawki VAT dla tak rozpoznanego importu.

6. MOSS

Do końca 2014 r. podatek VAT od usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (zwanych dalej usługami TBE, ang. *telecommunications, broadcasting and electronic services*) świadczonych na rzecz unijnych konsumentów był pobierany w państwie członkowskim, w którym siedzibę miał ich dostawca. Sytuacja ta uległa zmianie 1.1.2015 r. Zgodnie z nowymi

¹⁸ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/resources_en [dostęp 20.07.2021].

przepisami¹⁹ podatek VAT od usług TBE w transakcjach B2C jest pobierany w kraju, w którym znajduje się konsument (zasada opodatkowania świadczenia usług w miejscu ich rzeczywistej konsumpcji). Dążono do tej zmiany, ponieważ wiele przedsiębiorstw świadczących usługi TBE przenosiło działalność do państw, gdzie obowiązywały niskie stawki podatku VAT, zmniejszając w ten sposób podstawę opodatkowania innych państw członkowskich²⁰

MOSS to system elektroniczny umożliwiający przedsiębiorcom świadczącym na rzecz konsumentów (B2C) usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne w państwach UE, w których nie mają oni, co do zasady, siedziby działalności gospodarczej, zadeklarowanie i zapłacenie podatku VAT w jednym państwie UE (identyfikacji). Dzięki MOSS podatnicy unikali rejestracji oraz obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych w każdym państwie UE, w którym miało miejsce świadczenie usług. MOSS miał charakter fakultatywny i dostępny był dla przedsiębiorców posiadających siedzibę działalności gospodarczej w UE (tzw. procedura unijna) oraz dla przedsiębiorców niemających siedziby w UE (tzw. procedura nieunijna). Z dniem 1 lipca 2021 r. MOSS uległ rozszerzeniu i stał się punktem kompleksowej obsługi (*One Stop Shop* – OSS), obejmującym szereg innych transakcji B2C.

Ta procedura szczególna rozstała uregulowana w rozdziale 6a ustawy o PTU i, tak jak wspomniano, dotyczy usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a.

Oznacza to, że podatek VAT od usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych oraz usług elektronicznych stanowi dochód państwa członkowskiego,

¹⁹ Dyrektywa Rady 2008/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, Dz. Urz. UE L nr 44, s. 11. Została ona implementowana do polskiego porządku prawnego ustawą z 25.7.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2014 r. poz. 1171. Należy zwrócić uwagę, że państwa członkowskie umożliwiły podatnikom rejestrację na potrzeby MOSS już od 1.10.2014 r., aby rozłożyć w czasie proces zgłaszania się do tego systemu, który został uruchomiony 1.1.2015 r.

²⁰ Impact Assessment. Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce, 1.12.2016 r., SWD(2016) 379 final, s. 17, <http://eur-lex.europa.eu> [dostęp 30.07.2021].

w którym odbiorca takich usług jest zlokalizowany, co pełniej oddaje konsumpcyjny charakter podatku VAT.

Aby jednak usługodawcy nie byli zmuszeni rejestrować się w każdym państwie członkowskim, w którym świadczą usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne, wprowadzone zostało fakultatywne rozwiązanie upraszczające, tzw. mały punkt kompleksowej obsługi (*Mini One Stop Shop* – MOSS), w którym możliwe jest elektroniczne złożenie kwartalnej deklaracji VAT, jak również wpłacenie należnego właściwym państwom członkowskim UE podatku VAT z tytułu świadczenia tych usług. Wpłacony podatek zostaje przekazany przez krajową administrację do państw członkowskich konsumpcji, tj. tam, gdzie zlokalizowani są odbiorcy tych usług.

W tym miejscu należy podkreślić, że kwestię w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami (art. 358–369k Dyrektywy 2006/112/WE²¹) uregulowano w Rozporządzeniu Rady (UE) nr 967/2015 z dnia 9 października 2012 r.²² zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011²³.

I tak w Sekcji 2, w Podsekcji 1 powyższego rozporządzenia zgodnie z art. 57a pkt 2, „procedura unijna” oznacza procedurę szczególną dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podatników mających siedzibę na terytorium Wspólnoty, lecz niemających siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, przewidzianą w tytule XII rozdział 6 sekcja 3 dyrektywy 2006/112/WE.

²¹ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L Nr 347/1, numer CELEX 32006L0112.

²² Rozporządzenie Rady (UE) nr 967/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami z dnia 9 października 2012 r., Dz. Urz. UE L Nr 290, s. 1.

²³ Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 77/1.

Stosownie do podsekcji 3 art. 57c rozporządzenia procedura szczególna nie ma zastosowania do usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych świadczonych w państwie członkowskim, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Świadczenie tych usług wykazuje się właściwym organom podatkowym tego państwa członkowskiego w deklaracji VAT, zgodnie z art. 250 dyrektywy 2006/112/WE.

Jednocześnie na mocy art. 130a pkt 3 ustawy o PTU – ilekroć w rozdziale 6a jest mowa o procedurze szczególnej rozliczania VAT – rozumie się przez to rozliczenie VAT należnego z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych państwu członkowskiemu konsumpcji, w którym podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z przepisem art. 130b ust. 1 ustawy o PTU podatnik świadczący usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne, dla których miejscem świadczenia jest miejsce określone zgodnie z art. 28k, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a, mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim konsumpcji, może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej rozliczania VAT w państwie członkowskim, w którym posiada:

1. Siedzibę działalności gospodarczej albo
2. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, albo
3. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i które wybiera w celu złożenia zgłoszenia, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.

Z powyższego przepisu wynika zatem, że podatnik świadczący m.in. usługi elektroniczne może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania

z procedury szczególnej rozliczania VAT w państwie członkowskim, w którym np. posiada siedzibę.

Analiza powołanych przepisów wskazuje, że celem stosowania szczególnej procedury MOSS jest uwolnienie podatnika z obowiązku rejestracji dla celów VAT w tym państwie członkowskim, w którym podatnik świadczy usługę elektroniczną na rzecz ostatecznych konsumentów (niepodatników) i umożliwienie podatnikowi zapłacenia podatku należnego w tym państwie konsumpcji za pośrednictwem krajowego organu podatkowego. Jednocześnie podkreślić należy, że procedura szczególna nie ma zastosowania do usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych świadczonych w państwie członkowskim, w którym podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Świadczenie tych usług wykazuje się właściwym organom podatkowym tego państwa członkowskiego w deklaracji VAT.

Zatem jak wynika z powyższych przepisów, szczególna procedura MOSS ma zastosowanie wtedy, gdy usługodawca świadczący usługę, np. elektroniczną, na rzecz ostatecznych konsumentów (niepodatników) nie jest zarejestrowany w danym państwie członkowskim konsumpcji. Zatem skoro podatnik jest już zarejestrowany w kraju, w którym świadczy tę usługę elektroniczną (posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej), pośredniczenie krajowego organu podatkowego państwa członkowskiego identyfikacji, tj. np. Polski wykonującego rozliczenie podatku VAT, nie ma racjonalnego uzasadnienia. Powołane przepisy jednoznacznie wskazują, że w powyższym przypadku świadczenie tych usług wykazuje się właściwym organom podatkowym tego państwa członkowskiego w deklaracji. Tym samym skoro podatnik jest już zarejestrowany w danym państwie konsumpcji, to rozliczenie podatku VAT odbędzie się bez pośrednictwa krajowego organu podatkowego. Przy czym podnieść należy, że nie jest istotne, iż to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (Oddział) nie świadczy usługi elektronicznej (VPS). Dla skorzystania z procedury szczególnej MOSS okoliczność ta nie ma znaczenia.

Analizy dotyczące działania MOSS wskazują, że co do zasady unijni przedsiębiorcy uznają tę instytucję za skuteczną i spełniającą cele, dla których została wprowadzona, tj. uproszczenia ich obowiązków związanych z podatkiem VAT. Wydaje się, że szczególnie istotna dla podatników jest możliwość złożenia tylko jednej deklaracji VAT i dokonania jednej płatności za każdy okres sprawozdawczy, niezależnie od liczby państw członkowskich, w których świadczone transgraniczne usługi TBE. Ułatwienie to bowiem jest nie tylko wygodne, ale przyczynia się również do zmniejszenia kosztów prowadzenia działalności²⁴.

Zatem procedura unijna umożliwia rozliczanie VAT należnego z tytułu określonych czynności państwu członkowskiemu konsumpcji za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji.

Natomiast Państwem członkowskim identyfikacji jest państwo UE, w którym przedsiębiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej. W sytuacji, gdy przedsiębiorca nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terenie UE, ale:

- posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE – państwem członkowskim identyfikacji jest państwo UE, w którym posiada to stałe miejsce prowadzenia działalności,
- posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE – państwem członkowskim identyfikacji jest jedno z państw UE, w którym podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i które wybiera w celu korzystania z procedury unijnej (zmiana wybranego państwa członkowskiego identyfikacji jest możliwa po upływie 2 lat, licząc od końca roku, w którym przedsiębiorca rozpoczął korzystanie z procedury unijnej). Podatnik, który ma zamiar skorzystać z procedury unijnej, musi zarejestrować się tylko w tzw. państwie członkowskim identyfikacji.

²⁴ E. Sroka, *Ewolucja punktu kompleksowej obsługi (One Stop Shop) w unijnym systemie VAT – od MOSS do BOSS?*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 2, s. 10 i n.; *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernization. Final report – Lot 3. Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop*, Deloitte, 11.2016, s. 15, <http://ec.europa.eu> [dostęp 30.07.2021].

7. Podsumowanie

Według najnowszych danych opublikowanych w raporcie *E-commerce w Polsce 2019*, sporządzonym przez Gemius dla e-Commerce Polska, aż 62% przebadanych w 2019 r. konsumentów robiło zakupy przez Internet. W porównaniu z 2018 r. było ich o 6%, a w stosunku do 2017 r. – aż o 8% więcej. Polacy coraz chętniej robią zakupy w zagranicznych sklepach internetowych. W 2019 r. było to już 26% internautów. W przebadanej grupie znalazły się osoby w różnym wieku i o różnym statusie społecznym. Z badań wynika, że wśród internautów nieznaczną przewagę stanowią osoby, które nie ukończyły jeszcze 50. roku życia, mają wyższe wykształcenie i pozytywnie oceniają swoją sytuację materialną. Jedną z największych korzyści wiążących się z e-zakupami jest w ocenie internautów możliwość kupowania towarów w dowolnie wybranym momencie. Taką dogodność dostrzega aż 75% przebadanych. Niemal tyle samo internautów (72%) chwali sobie zakupy zdalne, bez konieczności odwiedzania sklepu. Z kolei aż 68% przebadanych zwraca uwagę na nieograniczony czas wyboru kupowanych produktów²⁵.

Należy mieć zatem nadzieję, że wprowadzony od 1 lipca 2021 pakiet e-commerce wraz z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów w istotnym stopniu przyczyni się do usprawnienia i rozwoju e-handlu w wymiarze europejskim.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz literatury

Krywan T., *Miejsce dostaw stanowiących wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość*, LEX/el.

Mikuła P., Puchała M., *Pakiet VAT e-commerce. Ilustracja funkcjonowania nowych przepisów*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 6.

Sroka E., *Ewolucja punktu kompleksowej obsługi (One Stop Shop) w unijnym systemie VAT – od MOSS do BOSS?*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 2, s 10 i n.

²⁵ Raport *E-commerce w Polsce 2019. Gemius dla e-Commerce Polska*, sporządzony na podstawie badania przeprowadzonego w kwietniu 2019 r. na grupie 1643 internautów, s. 8, 71, <https://www.gemius.pl/wszystkie-artykuly-aktualnosci/raport-e-commerce.html> [dostęp 30.07.2021].

Wykaz aktów prawnych

Rozporządzenie Rady (UE) nr 967/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami z dnia 9 października 2012 r. (Dz. Urz. UE L Nr 290), rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 (Dz. Urz. UE L 348/1),

Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77/1).

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 (Dz. Urz. UE L 348/32),

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 (Dz. Urz. UE L 313/14).

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347/1).

Dyrektywa Rady 2008/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, Dz. Urz. UE L nr 44,

Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 (Dz. Urz. UE L 348/7),

Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 (Dz. Urz. UE L 310/1)

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.,

Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2014 r. poz. 1171.

Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2020 r. poz. 1163

Inne

A Digital Single Market Strategy for Europe, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Brussels, 6.05.2015, COM (2015) 192 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0192>.

Impact Assessment. Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce, 1.12.2016 r., SWD(2016) 379 final, s. 17, <http://eur-lex.europa.eu>

Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z 2016 r. dotyczący planu działania w sprawie VAT, „W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje”, (COM (2016) 148) final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_pl.pdf.

Objaśnienia podatkowe z dnia 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu vat e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r., o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 1163.

OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 2019, <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>.

Raport *E-commerce* w Polsce 2019. *Gemius dla e-Commerce Polska*, sporządzony na podstawie badania przeprowadzonego w kwietniu 2019 r. na grupie 1643 internautów, s. 8, 71, <https://www.gemius.pl/wszystkie-artykuly-aktualnosci/raport-e-commerce.html>.

SOTI, IOSS i USZ w pytaniach i odpowiedziach, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjuwelrsgyydgobqga2tq>

VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernization. Final report – Lot 3. Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop, Deloitte, 11.2016, <http://ec.europa.eu>.

<https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjuwelrsgyydgobqga2tq>

<https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/procedury/punkt-kompleksowej-obslugi-oss-i-ioSS>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/resources_en