Projekt z dnia 22.10.2020 r.

**UZASADNIENIE**

**Potrzeba i cel wydania ustawy**

Zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów
i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, 568, 1065 i 1106), zwanej dalej „ustawą o VAT” są konsekwencją prac Komisji Europejskiej, zwanej dalej również „KE”, która dąży do uproszczenia obowiązków związanych z podatkiem VAT dla przedsiębiorstw prowadzących transgraniczną sprzedaż towarów lub usług (głównie przez Internet) konsumentom końcowym oraz do zapewnienia, aby podatek VAT od takich dostaw był prawidłowo płacony na rzecz państwa członkowskiego nabywcy lub usługobiorcy zgodnie z zasadą opodatkowania
w państwie członkowskim przeznaczenia.

KE zaproponowała przyjęcie stosownej legislacji unijnej w tej dziedzinie w dwóch etapach.

Pierwsze środki weszły w życie w 2015 r. i obejmowały usługi telekomunikacyjne, nadawcze
i elektroniczne. Drugi pakiet środków został przyjęty przez Radę w grudniu 2017 r.
i obejmował nowe zasady sprzedaży towarów na odległość, a także usług świadczonych klientom końcowym w Unii Europejskiej, zwanej dalej również „**UE**”. Te ostatnie środki, zwane również „Pakietem VAT e-commerce”, miały obowiązywać od 1 stycznia 2021 r.

W dniu 20 lipca 2020 r., mając na względzie praktyczne trudności wynikające ze środków podjętych w celu powstrzymania pandemii koronawirusa, Rada przyjęła wniosek KE
i odroczyła wprowadzenie nowych przepisów dotyczących podatku VAT w handlu elektronicznym o sześć miesięcy. Decyzja Rady (UE) 2020/1109 z dnia 20 lipca 2020 r. zmieniająca dyrektywy (UE) 2017/2455 i (UE) 2019/1995 w odniesieniu do terminu transpozycji i daty rozpoczęcia stosowania w związku z pandemią COVID-19 (Dz. Urz. UE L 244 z 29.07.2021, str. 3), stanowi, że termin wdrożenia pakietu VAT e-commerce został określony na 1 lipca 2021 r.

Przepisy te zaczną obowiązywać od 1 lipca 2021 r. zamiast 1 stycznia 2021 r., zapewniając państwom członkowskim i przedsiębiorstwom dodatkowy czas na przygotowanie się do ich stosowania.

**Pakiet VAT e-commerce**

W dniu 5 grudnia 2017 r. Rada przyjęła pakiet VAT e-commerce obejmujący:

* dyrektywę Rady (UE) 2017/2455 zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 7), zwaną dalej „dyrektywą 2017/2455”,
* rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 1),
* rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 1).

W dniu 21 listopada 2019 r. Rada przyjęła kolejne środki dotyczące pakietu VAT
e-commerce, składające się z:

* dyrektywy Rady (UE) 2019/1995 zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość i niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 310 z 2.12.2019, str. 1), zwaną dalej „dyrektywą 2019/1995”,
* rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2019/2026 zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ułatwianych przez interfejsy elektroniczne oraz specjalnych procedur dla podatników świadczących usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, dokonujących sprzedaży towarów na odległość oraz niektóre krajowe dostawy towarów (Dz. Urz. UE L 313
z 4.12.2019, str. 1), zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym 2019/2026”.

W dniu 12 lutego 2020 r. KE przyjęła rozporządzenie wykonawcze (UE) 2020/194 ustanawiające szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 40 z 13.02.2020, s. 114), zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym 2020/194”, ustanawiające szczegółowe informacje na temat funkcjonowania punktu kompleksowej obsługi VAT.

Wskazane wyżej akty prawne funkcjonują łącznie pod nazwą tzw. pakietu VAT e-commerce.

Państwa Członkowskie UE, w tym Polska, zobowiązane są do zaimplementowania
w krajowych przepisach podatkowych rozwiązań przewidzianych w pakiecie VAT
e-commerce, których celem jest pokonanie barier, w tym uszczelnienie VAT,
w transgranicznym handlu elektronicznym **pomiędzy przedsiębiorcami i konsumentami** **(B2C)**[[1]](#footnote-2), w szczególności poprzez rozszerzenie mechanizmu pojedynczego punktu kontaktowego na internetową sprzedaż towarów wewnątrz UE i z państw trzecich na rzecz nabywców/odbiorców końcowych (konsumentów).

Działanie to ma na celu objęcie transakcji dokonywanych pomiędzy przedsiębiorstwami
a konsumentami (B2C). Podatnicy powinni mieć możliwość rozliczania dla celów VAT tych transakcji dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT (konsumentów) w wielu krajach UE za pośrednictwem deklaracji VAT składanej tylko w jednym państwie członkowskim (tzw. państwie członkowskim identyfikacji).

Pakiet dotyczący handlu elektronicznego VAT był jednym z priorytetów strategii jednolitego rynku cyfrowego.

Główne rozwiązania ujęte w pakiecie VAT e-commerce mają wejść w życie od 1 lipca 2021 r. (termin ich implementacji upływa 30 czerwca 2021 r.) i obejmują one:

* zdefiniowanie pojęcia wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość
i sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich;
* rozszerzenie i modyfikację procedury szczególnej dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną (funkcjonującej do końca 2020 r. jako mały punkt kompleksowej obsługi, tzw. Mini One Stop Shop, zwany dalej „**MOSS**”)[[2]](#footnote-3) w One Stop Shop,zwany dalej „**OSS**”na:

(i) niektóre usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejsce świadczenia uregulowane zostało w sposób szczególny (usługi, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji),

(ii) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość,

(iii) niektóre dostawy towarów w państwie członkowskim dokonywane przez interfejsy elektroniczne ułatwiające te dostawy,

 - całość procedury od 1 lipca 2021 r. funkcjonować będzie jako punkt kompleksowej obsługi (OSS),

(iv) sprzedaż na rzecz konsumentów w UE towarów importowanych z państw trzecich
w przesyłkach o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro (w tym zakresie procedura funkcjonować będzie jako importowy OSS, tzw. Import One Stop Shop (IOSS), zwany dalej również „**IOSS**”);

* wprowadzenie zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro, jeżeli VAT będzie deklarowany i rozliczany w IOSS;
* jeżeli nie jest stosowany IOSS (choć mógłby być), dostępny będzie drugi mechanizm uproszczenia dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro. VAT importowy zostanie pobrany od osoby dla której towary są przeznaczone (odbiorcy) przez osobę dokonującą zgłoszenia celnego (np. operatora pocztowego, firmę kurierską), która wpłaci ten pobrany od odbiorcy VAT organom celnym, poprzez dokonanie płatności miesięcznej;
* usunięcie w całej UE zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach
o wartości nieprzekraczającej 22 euro;
* nałożenie obowiązku poboru i zapłaty VAT na podatników ułatwiających dostawy towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego (np. platformy handlowej).

Jednym z celów zmian wprowadzonych dyrektywą 2017/2455 było zmniejszenie kosztów
i uciążliwości związanych z rozliczaniem podatku VAT od usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, zwanych dalej zbiorczo „usługami TBE”, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (konsumentów) zlokalizowanych w państwach członkowskich, w których usługodawcy (z państw członkowskich UE lub z państw trzecich) nie posiadają – co do zasady – siedziby działalności gospodarczej.

Cele te, określone w art. 1 ww. dyrektywy, zostały już zaimplementowane do krajowego porządku prawnego – ustawą z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2433) i weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Przedstawione w obecnym projekcie przepisy stanowią implementację w szczególności art. 2 dyrektywy 2017/2455 oraz doprecyzowujących ich przepisów dyrektywy 2019/1995 i dotyczą przede wszystkim:

1. zdefiniowania pojęcia wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość oraz wprowadzenia odpowiednich zmian (także o charakterze uchylającym obecne regulacje) do dotychczasowych przepisów dotyczących tzw. sprzedaży wysyłkowej oraz
2. rozszerzenia i modyfikacji procedury szczególnej dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną (MOSS) na:

– niektóre usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejsce świadczenia uregulowane zostało w sposób szczególny (usługi, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji) – procedura unijna i procedura nieunijna,

– wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość – wyłącznie procedura unijna, oraz

– niektóre dostawy towarów w państwie członkowskim dokonywane przez interfejsy elektroniczne ułatwiające te dostawy – wyłącznie procedura unijna (OSS),

(iii) likwidacji zwolnienia z podatku VAT od importu towarów w przesyłkach o niskiej wartości do 22 EUR,

(iv) zdefiniowania pojęcia sprzedaży na odległość towarów importowanych, zwanej dalej „**SOTI**”,

(v) wprowadzenia nowej procedury importu (IOSS) dla SOTI z krajów trzecich do konsumentów w UE, w przesyłkach o wartości rzeczywistej do 150 EUR,

(vi) wprowadzenia kolejnej (w przypadkach gdy nie stosuje się IOSS), uproszczonej procedury w zakresie deklarowania i odroczenia płatności podatku z tytułu importu towarów, w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro (tzw. uregulowanie szczególne, dalej zwane „**USZ**”), która będzie dostępna dla osób przedstawiających towary organom celnym (np. kurierów, pocztę) wimieniu własnym i na rzecz osoby dla której towary są przeznaczone
w państwie, w którym ma miejsce import.

Wdrożenie powyższych rozwiązań ma przyczynić się do:

* wyrównania szans unijnych przedsiębiorców w konkurowaniu w obszarze e-handlu
z podmiotami z krajów trzecich poprzez m.in.:
1. zniesienie zwolnienia z VAT dla importu towarów w tzw. małych przesyłkach
o wartości do 22 EUR we wszystkich państwach członkowskich oraz
2. objęcie interfejsów elektronicznych (np. platformy handlowej) obowiązkiem poboru
i zapłaty VAT od określonych transakcji realizowanych za ich pośrednictwem;
* pełniejszego odwzorowania zasady opodatkowania towarów/usług w miejscu ich konsumpcji, co oznacza, że przychody z VAT zasilać będą budżet państwa ostatecznego odbiorcy danego towaru/usługi;
* zmniejszenia obciążeń i kosztów związanych z wypełnianiem obowiązków podatkowych poprzez uproszczenie i modernizację systemu VAT w zakresie transgranicznego handlu elektronicznego.

Projekt ustawy zawiera zmiany do ustawy o VAT, których celem jest implementacja do przepisów o podatku od towarów i usług zmian wprowadzonych:

1. dyrektywą 2017/2455,
2. dyrektywą 2019/1995.

Ponadto projekt ustawy przewiduje dostosowanie przepisów ustawy o VAT do zmian wynikających z rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwane dalej „rozporządzeniem 282/2011”). Rozporządzenie to zostało zmienione rozporządzeniem wykonawczym 2019/2026.

Zaznaczyć należy, że przedmiotowe rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich, nie wymaga zatem implementacji do przepisów prawa poszczególnych państw członkowskich.

Ponadto w związku ze zmianami wprowadzonymi w ustawie o VAT projekt ustawy przewiduje również zmiany w:

- ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2020 r. poz. 170), zwanej dalej „ustawą o NIP”.

- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 505, 568 i 695), zwanej dalej „ustawą o KAS”.

Projekt ten zawiera środki, które będą miały wpływ na handel elektroniczny od 1 lipca 2021 r. Środki te mają przede wszystkim na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT
w tym obszarze a także wprowadzenie ułatwień w rozliczaniu VAT w związku z prowadzeniem transgranicznej sprzedaży towarów lub usług na rzecz konsumentów w UE.

**I. CZĘŚĆ OGÓLNA**

**Zmiany zasad dotyczących niektórych dostaw ułatwianych przez interfejsy elektroniczne**

Znacząca część sprzedaży towarów do konsumentów w UE, zarówno w ramach obrotu pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w odniesieniu do towarów sprowadzanych do Unii z państw trzecich, dokonywana jest za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, takich jak platforma, platforma handlowa, portal lub inne podobne środki (tj. urządzenie lub oprogramowanie), dalej: „interfejsy elektroniczne”, często z wykorzystaniem zlokalizowanych na terytorium UE magazynów zapewniających kompleksową obsługę logistyczną (tzw. magazyny typu *fulfilment warehouse*). Głównym problemem jest efektywność poboru VAT, a przy tym relatywnie duże obciążenia administracyjne i koszty ciążące na przedsiębiorcach oraz administracji skarbowej w związku z rozliczaniem podatku należnego od ww. transakcji i weryfikowaniem prawidłowości tego rozliczania. Wynika to w szczególności z faktu, że w znacznej mierze tego rodzaju sprzedaż jest prowadzona przez bardzo liczną grupę przedsiębiorców nieposiadających siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE.

W celu rozwiązania tego problemu, aby zwiększyć efektywność poboru VAT, przy jednoczesnym zmniejszeniu obciążeń administracyjnych i kosztów po stronie przedsiębiorców oraz administracji skarbowej, powiązanych z wypełnianiem obowiązków podatkowych, rozwiązania ujęte w pakiecie VAT e-commerce, obejmują m.in. nałożenie obowiązku poboru i zapłaty VAT na podatników ułatwiających, przy użyciu interfejsu elektronicznego:

(i) sprzedaż na rzecz unijnych konsumentów towarów importowanych z państw trzecich
w przesyłkach o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro, lub

(ii) dostawę towarów na terytorium UE dokonywaną przez przedsiębiorcę niemającego siedziby w UE na rzecz konsumentów (B2C).

Projektowana nowelizacja wprowadza swego rodzaju fikcję prawną, która w istocie prowadzi do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie VAT z tytułu określonych dostaw B2C na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi, zwanych dalej również: „operatorami interfejsu elektronicznego” lub „operatorami IE”. Należy podkreślić, że ta fikcja prawna została przyjęta jedynie na potrzeby przepisów o VAT i nie ma zastosowania do innych dziedzin prawa, w tym regulujących stosunki cywilnoprawne.

Oczekuje się, że wprowadzenie takiego rozwiązania spełni zakładane rezultaty, ponieważ ciężar wykonania obowiązków określonych w przepisach VAT w związku z ww. dostawami towarów zostanie przeniesiony z bardzo dużej grupy przedsiębiorców (tzw. dostawców bazowych), spośród których wielu nie ma siedziby działalności gospodarczej w UE (co dodatkowo utrudnia egzekucję obowiązków podatkowych), na znacznie mniej liczną grupę operatorów interfejsów elektronicznych, którzy zwykle dysponują znacznie większymi zasobami niż dostawcy bazowi, dzięki czemu łatwiej im będzie wypełniać obowiązki przewidziane w regulacjach VAT.

Ponadto, aby umożliwić administracji skarbowej efektywniejszy monitoring w zakresie wykonywania obowiązków przewidzianych w przepisach VAT, określeni operatorzy interfejsów elektronicznych, za pośrednictwem których świadczone są usługi oraz dokonywane są dostawy towarów na terytorium UE zasadniczo na rzecz konsumentów, będą obowiązani do prowadzenia ewidencji tych transakcji w postaci elektronicznej. W odniesieniu do dostaw towarów, których wysyłka lub transport rozpoczyna się bądź kończy terytorium Polski oraz usług, których miejsce świadczenia znajduje się w Polsce, ewidencja ta będzie udostępniana drogą elektroniczną na żądanie właściwego organu podatkowego.

**Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO)**

Stan faktyczny do momentu wejścia w życie dyrektywy 2017/2455 oraz dyrektywy 2019/1995

Funkcjonująca w krajowych przepisach (do momentu wejścia w życie ww. dyrektyw) sprzedaż wysyłkowa to instytucja unijnego prawa podatkowego znajdująca swoje oparcie
w przepisach dyrektywy VAT (art. 33 – art. 35). W polskim systemie podatku VAT funkcjonuje od 2004 r. Jej wprowadzenie wiązało się z wejściem Polski do UE i potrzebą odpowiedniego dostosowania funkcjonujących do tego momentu przepisów lub powołania do życia nowych form opodatkowania czynności prowadzonych w ramach działalności gospodarczej
w rzeczywistości rynku wewnętrznego. Przepisy dotyczące sprzedaży wysyłkowej wówczas skonstruowane – co do zasady – nie uległy zmianie do chwili obecnej.

Sprzedaż wysyłkowa w ustawie o podatku od towarów i usług została odrębnie skonstruowana w zależności od tego czy towary są wysyłane lub transportowane z terytorium Polski, czy też na terytorium Polski. Taka dychotomiczna konstrukcja nie była znana dyrektywie VAT. Podkreślić jednak należy, że dyrektywa nie wprowadziła, do uchwalenia zmieniającego ją aktu prawnego (dyrektywy 2017/2455), definicji sprzedaży wysyłkowej. Wskazany zabieg ustawodawcy krajowego, w obliczu braku unijnej definicji, zwiększał
w związku z tym pewność prawną przedsiębiorców, którzy – w zależności od swojego statusu: podatnicy krajowi lub podatnicy unijni – posiadali odrębnie zgrupowane przepisy.

Sprzedaż wysyłkowa w ustawie o VAT została zasadniczo uregulowana w art. 2 pkt 23 i 24 (definicja sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju) oraz art. 23 i 24 (zasady opodatkowania sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju).

Zgodnie z definicją, określoną w art. 2 pkt 23 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym do końca czerwca 2021 r. sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z  terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa dokonywana była na rzecz: (i) podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej niemającymi obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub (ii) innego podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej. Definicja sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, określona w art. 2 pkt 24, to, co do zasady, lustrzane odbicie definicji „sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju”.

Na podobnej zasadzie, na co wskazano już wyżej, skonstruowane zostały przepisy zawierające zasady opodatkowania sprzedaży wysyłkowej – podzielono je w zależności od tego, czy dostawa towarów dokonywana była z terytorium kraju (art. 23 ustawy o VAT), czy na terytorium kraju (art. 24 ustawy o VAT).

Zmiany związane z implementacją dyrektywy 2017/2455 oraz dyrektywy 2019/1995

W związku z wprowadzeniem do dyrektywy VAT definicji „wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość” (zwanej dalej „**WSTO**”) oraz jednolitego progu na terytorium całej UE (10.000 EUR) dla podatników dostarczających towary w ramach WSTO oraz świadczących usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne, jak również
z powodu modyfikacji powiązanych z WSTO regulacji, dotyczących m.in. określenia miejsca dostawy, konieczne jest dokonanie stosownych zmian w ustawie o VAT. Polegają one przede wszystkim na wykreśleniu art. 2 pkt 23 i 24 (definicja sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju) oraz art. 23 i 24 (sprzedaż wysyłkowa z i na terytorium kraju), zmianie art. 22 (zasady ogólne dotyczące miejsca dostawy) oraz wprowadzeniu art. 22a w ustawie o VAT. Dodatkowo konieczne jest zmodyfikowanie innych przepisów, ściśle powiązanych
z wewnątrzwspólnotową sprzedażą towarów na odległość.

WSTO - Wyłączenia

Podobnie jak w przypadku sprzedaży wysyłkowej, przepisów dotyczących WSTO nie stosuje się w odniesieniu do kilku grup towarów, a mianowicie w stosunku do: (i) nowych środków transportu, (ii) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz, (iii) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków, towarów używanych – jednak tylko wówczas, gdy podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z procedurami szczególnymi określonymi w art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy o VAT (oddzielnie uregulowano kwestię towarów będących przedmiotem dostawy na aukcji (licytacji) w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu) oraz pod warunkiem posiadania przez podatnika dokonującego dostawy dokumentów potwierdzających dokonanie dostawy na tych szczególnych zasadach.

W ramach WSTO, w przeciwieństwie do sprzedaży wysyłkowej, można dokonywać dostaw wyrobów akcyzowych (skreślenie art. 34 dyrektywy VAT, który wyłączał tę kategorię towarów ze sprzedaży wysyłkowej).

Uchyleniu uległy również przepisy, zgodnie z którymi sprzedaż wysyłkowa występuje, gdy dla jej dokonania wysyłane lub transportowane z terytorium państwa trzeciego towary zostały sprowadzone na terytorium kraju lub innego państwa członkowskiego w ramach importu towarów (nowe brzmienie art. 33 dyrektywy VAT po jej zmianie dyrektywami 2017/2455 oraz 2019/1995). Należy przy tym wyjaśnić, że dostawa w ramach WSTO dotyczy towarów, które znajdują się na terytorium UE (mogą być to towary wyprodukowane w UE lub towary, które zostały już dopuszczone do swobodnego obrotu w UE i które znajdują się na jej terytorium i są dostarczane nabywcom w UE. Towary w składach celnych muszą najpierw zostać dopuszczone do swobodnego obrotu w UE, zanim nastąpi ich jakakolwiek późniejsza sprzedaż w UE).

**Procedura szczególna OSS**

Stan faktyczny do momentu wejścia w życie dyrektyw 2017/2455 oraz 2019/1995

Obecnie obowiązujące przepisy dotyczące MOSS (zasadniczo rozdział 6a i 7 w dziale XII ustawy o VAT) umożliwiają podatnikom rozliczenie VAT należnego z tytułu świadczenia usług TBE na rzecz konsumentów w państwach członkowskich, w których nie mają oni, co do zasady, siedziby działalności gospodarczej, za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji. MOSS stanowi środek upraszczający wprowadzony w następstwie zmiany przepisów dotyczących miejsca świadczenia trzech rodzajów usług (usług TBE), w wyniku której miejscem opodatkowania tych usług stało się państwo członkowskie usługobiorcy (zmiana w art. 28k ustawy o VAT). Dzięki MOSS podatnicy mogą uniknąć rejestracji oraz obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych w każdym państwie członkowskim, w którym znajdują się ich usługobiorcy (tzw. państwa członkowskie konsumpcji).

W praktyce podatnik zarejestrowany w MOSS w danym państwie członkowskim (państwo członkowskie identyfikacji) składa drogą elektroniczną kwartalną deklarację VAT z wyszczególnieniem poszczególnych usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów zlokalizowanych w innych państwach członkowskich, w której wykazuje należną za nie kwotę VAT. Następnie państwo członkowskie identyfikacji przekazuje zapłacony VAT do odpowiednich państw członkowskich konsumpcji. Deklaracje VAT składane w systemie MOSS stanowią niezależne deklaracje w stosunku do deklaracji podatkowych, które podatnicy składają w swoich państwach członkowskich, w ramach krajowych obowiązków w zakresie VAT.

MOSS dostępny jest dla podatników posiadających siedzibę działalności gospodarczej w UE (tzw. procedura unijna) oraz dla podatników niemających siedziby w UE (tzw. procedura nieunijna). System MOSS jest fakultatywny dla podatników. Decydując się na korzystanie z niego, podatnik musi go jednak stosować w odniesieniu do wszystkich państw członkowskich konsumpcji. Z MOSS nie można zatem korzystać w odniesieniu tylko do określonych państw członkowskich albo tylko do określonych, wybranych z dostępnych trzech typów usług (telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych).

Organami podatkowymi, właściwymi dla podatników podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej, korzystających z procedury MOSS są Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (właściwy dla podatników, dla których Polska jest państwem członkowskim identyfikacji) oraz Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego (właściwy dla podatników, dla których Polska jest państwem członkowskim konsumpcji).

Biorąc pod uwagę fakt, że procedura MOSS, która umożliwia dostawcom usług TBE rejestrację dla potrzeb podatku VAT w jednym państwie członkowskim, w ramach której podatnik rozlicza podatek VAT należny w innych państwach członkowskich, została oceniona jako pozytywne narzędzie służące właściwej alokacji wpływów budżetowych zgodnie z zasadą opodatkowania w miejscu konsumpcji, zdecydowano, że system ten zostanie rozszerzony na inne usługi, WSTO, a także na niektóre krajowe dostawy towarów, stając się tym samym punktem kompleksowej obsługi (OSS).

Zmiany związane z implementacją dyrektyw 2017/2455 oraz 2019/1995

Jak wskazano powyżej, celem dyrektyw 2017/2455 oraz 2019/1995 było m.in. rozszerzenie i modyfikacja obecnej procedury MOSS na inne usługi, WSTO, a także niektóre krajowe dostawy towarów, powodując tym samym przekształcenie małego punktu kompleksowej obsługi w punkt kompleksowej obsługi (OSS).

Z założenia OSS (podobnie jak MOSS) ma na celu uproszczenie obowiązków w zakresie podatku VAT nałożonych na podatników dokonujących dostaw towarów i świadczących usługi osobom niebędącym podatnikami (konsumentom) na terytorium UE, poprzez umożliwienie im:

• elektronicznej rejestracji dla celów podatku VAT w jednym państwie członkowskim;

• deklarowania i płacenia należnego podatku VAT w ramach jednej elektronicznej kwartalnej deklaracji;

• współpracy z administracją podatkową państwa członkowskiego siedziby działalności gospodarczej, nawet jeśli dokonywane dostawy / świadczenie usług mają charakter transgraniczny.

Aby osiągnąć ten cel, konieczne jest dokonanie stosownych zmian w ustawie o VAT. Polegają one przede wszystkim na modyfikacjach rozdziałów 6a (procedura unijna) i 7 (procedura nieunijna) w dziale XII ustawy o VAT, jak również innych przepisów, ściśle z nimi powiązanych.

*Rozszerzenie i modyfikacja procedury unijnej, uregulowanej w rozdziale 6a działu XII ustawy o VAT*

1. Zakres przedmiotowy procedury unijnej

Nowe przepisy rozszerzają zakres przedmiotowy procedury unijnej, która od1 lipca 2021 r. będzie oznaczała procedurę szczególną dla:

1. WSTO;
2. dostaw towarów w państwie członkowskim (dostawy krajowe) dokonywanych przez interfejsy elektroniczne ułatwiające takie dostawy w rozumieniu projektowanego art. 7a;
3. określonych usług świadczonych przez podatników mających siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Wspólnoty, ale nieposiadających takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji.

Należy doprecyzować, że poprzez „usługi” należy rozumieć usługi świadczone na rzecz konsumentów których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji. Zatem są to usługi do których nie ma zastosowania ogólna zasada określona w art. 28c ustawy o VAT (zgodnie z którą miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada, co do zasady, siedzibę działalności gospodarczej). Oznacza to, że procedurą unijną będą mogły być objęte np. usługi, o których mowa w art. 28e, art. 28f ust. 1, 2, 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h-28k.

1. Zakres podmiotowy procedury unijnej

Nowe przepisy rozszerzają zakres podmiotowy procedury unijnej, z której od 1 lipca 2021 r. będzie mógł korzystać:

1. podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium UE w celu deklarowania i płacenia podatku VAT za: (i) świadczone przez niego usługi na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem w państwie członkowskim, w którym usługodawca nie ma siedziby, (ii) dokonywane przez niego dostawy w ramach WSTO. Należy podkreślić, że usługi świadczone na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę, muszą zostać zadeklarowane w krajowej deklaracji podatkowej właściwej dla danego państwa członkowskiego;
2. podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej w UE w celu deklarowania i płacenia podatku VAT za dokonywane przez niego dostawy w ramach WSTO;
3. podatnik ułatwiający dostawy zgodnie z projektowanym art. 7a ust. 2 (niezależnie od tego, czy posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium UE, czy w kraju trzecim) dla: (i) dokonywanych przez niego dostaw w ramach WSTO oraz (ii) krajowych dostaw towarów. Należy podkreślić, że dokonywanie krajowych dostaw (tzn. dostaw, w przypadku których towar i jego nabywca, niebędący podatnikiem, znajdują się w tym samym państwie członkowskim) może być rozliczane w OSS wyłącznie przez podatników uznanych za ułatwiających takie dostawy, zgodnie z art. 7a ust. 2 (operatorzy interfejsów elektronicznych).

Podsumowując, od 1 lipca 2021 r. podatnicy, wskazani wyżej, świadczący usługi lub dokonujący dostaw na rzecz konsumentów w UE, nie muszą rejestrować się do celów podatku VAT we wszystkich państwach członkowskich, w których świadczone są te usługi lub dokonywane są dostawy. Zamiast tego podatek VAT należny od tych transakcji mogą zadeklarować i zapłacić w jednym państwie członkowskim (państwie członkowskim identyfikacji) za pośrednictwem OSS. Korzystanie z tej procedury ma charakter fakultatywny. Co istotne, jeżeli podatnik zdecyduje się zarejestrować na potrzeby procedury unijnej musi deklarować i płacić podatek VAT w ramach OSS dla wszystkich usług lub dostaw mogących być przedmiotem tej procedury. Nie może on deklarować i rozliczać ich wybiórczo, tzn. część w deklaracji VAT właściwej dla OSS, a część w krajowych deklaracjach podatkowych państw członkowskich konsumpcji.

Trzeba również podkreślić, że nowe przepisy nie zmieniają dotychczasowych zasad ustalania miejsca świadczenia tych usług, a jedynie wprowadzają uproszczoną procedurę deklarowania podatku VAT należnego w innych państwach członkowskich UE.

*Rozszerzenie i modyfikacja procedury nieunijnej, uregulowanej w rozdziale 7 działu XII ustawy o VAT*

1. Zakres podmiotowy procedury nieunijnej

Z procedury nieunijnej mogą i nadal (również po zmianach ustawy o VAT) będą mogli korzystać wyłącznie podatnicy niemający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE. Należy jednak podkreślić, że jeżeli tego typu podmioty są jedynie zarejestrowane dla celów VAT w państwie/państwach członkowskich lub są zobowiązane do takiej rejestracji, przykładowo z uwagi na świadczenie przez nich usług, innych niż usługi B2C, mogą oni korzystać z procedury nieunijnej (jest to zmiana, która weszła w życie od 1 lipca 2019 r. wraz z implementacją art. 1 dyrektywy 2017/2455).

1. Zakres przedmiotowy procedury nieunijnej

Od 1 lipca 2021 r. procedura nieunijna będzie obejmować określone usługi (w tym usługi TBE) świadczone przez wskazanych wyżej podatników na rzecz konsumentów w UE. Należy doprecyzować, że poprzez „usługi” należy rozumieć usługi świadczone na rzecz konsumentów których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji. Zatem są to usługi do których nie ma zastosowania ogólna zasada określona w art. 28c ustawy o VAT (zgodnie z którą miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada, co do zasady, siedzibę działalności gospodarczej). Oznacza to, że procedurą nieunijną będą mogły być objęte np. usługi, o których mowa w art. 28e, art. 28f ust. 1, 2, 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h-28k ustawy o VAT.

Podsumowując, nowe przepisy rozszerzają zakres procedury nieunijnej, przewidzianej dla podatników niemających siedziby w UE, na określone usługi świadczone przez nich na rzecz osób niebędących podatnikami w UE. Oznacza to, że od 1 lipca 2021 r. podatnicy, niemający siedziby w UE, świadczący usługi na rzecz konsumentów w UE, nie muszą rejestrować się do celów podatku VAT we wszystkich państwach członkowskich, w których świadczone są te usługi. Zamiast tego podatek VAT należny od tych transakcji mogą zadeklarować i zapłacić w  jednym państwie członkowskim (państwie członkowskim identyfikacji) za pośrednictwem OSS. Korzystanie z tej procedury ma charakter fakultatywny.

Co istotne, jeżeli podatnik zdecyduje się zarejestrować na potrzeby procedury nieunijnej, musi deklarować i płacić podatek VAT w ramach OSS dla wszystkich usług, kwalifikujących się do tej procedury. Nie może on deklarować i rozliczać ich wybiórczo, tzn. część
w deklaracji VAT właściwej dla OSS, a część w krajowych deklaracjach podatkowych państw członkowskich konsumpcji. Trzeba również podkreślić, że nowe przepisy nie zmieniają dotychczasowych zasad ustalania miejsca świadczenia tych usług, a jedynie wprowadzają uproszczoną procedurę deklarowania podatku VAT należnego w innych państwach członkowskich UE.

Końcowo należy wskazać, że jeżeli podatnik kwalifikuje się do skorzystania zarówno z  procedury unijnej (z uwagi na WSTO), jak i nieunijnej (z uwagi na świadczone usługi), to powinien zarejestrować się odrębnie do obu tych procedur.

**Sprzedaż na odległość towarów importowanych (SOTI)**

Zmiany związane z implementacją dyrektyw 2017/2455 oraz 2019/1995.

Urzeczywistnienie rynku wewnętrznego, globalizacja i postęp technologiczny doprowadziły do gwałtownego wzrostu handlu elektronicznego, a co za tym idzie sprzedaży towarów na odległość – zarówno towarów dostarczanych z jednego państwa członkowskiego do innego, jak i z terytoriów trzecich lub państw trzecich do UE. Należało zatem dostosować do tych zmian stosowne przepisy dyrektyw VAT i 2009/132/WE, uwzględniając zasadę opodatkowania
w miejscu przeznaczenia, konieczność ochrony dochodów podatkowych państw członkowskich, stworzenia równych warunków działania dla zainteresowanych przedsiębiorstw i zminimalizowania ciążących na nich obciążeń.

Dyrektywa 2017/2455 wprowadza nowe regulacje dotyczące SOTI. Wprowadza definicję SOTI oraz powiązane z tą instytucją regulacje, dotyczące m.in. określenia miejsca dostawy. Dla uproszczenia rozliczania VAT z tytułu SOTI dla towarów (z wyjątkiem wyrobów akcyzowych) umieszczonych w przesyłce o wartości rzeczywistej do 150 euro, dyrektywa ta wprowadza nową szczególną procedurę importu (IOSS) a także nowe uregulowanie szczególne dotyczące deklarowania i płatności VAT (USZ), jeśli procedura szczególna importu (IOSS) nie jest stosowana (choć można byłoby ją stosować).

W praktyce od 1 lipca 2021 r. konsument będzie płacić podatek VAT od towarów
o niewielkiej wartości (do 150 euro) w następujący sposób:

* płatność na rzecz sprzedającego/interfejsu elektronicznego, który decyduje się na korzystanie z IOSS, przy czym import towarów ww. towarów jest zwolniony z VAT,
* płatność przy imporcie do UE, jeśli sprzedawca/interfejs elektroniczny nie zdecyduje się na korzystanie z IOSS:
* pobór podatku VAT z tytułu importu towarów od odbiorcy (konsumenta) przez osobę przedstawiającą towary organom celnym, jeżeli ta osoba postanowi skorzystać ze uregulowania szczególnego lub
* stosowanie normalnych procedur celnych.

SOTI charakteryzuje się tym, że towary (inne niż nowe pojazdy lub towary zmontowane
i zainstalowane) są wysyłane lub transportowane przez sprzedającego lub w jego imieniu
z państwa trzeciego (spoza UE) do państwa członkowskiego, co do zasady, osobom niebędącym podatnikami (konsumentom) - B2C (*ang. business-to-consumer*).

Należy podkreślić, że art. 14 ust. 4 dyrektywy VAT definiujący sprzedaż towarów na odległość ustanawia jednak warunek, który musi być spełniony po stronie konsumenta.
Zarówno pkt 1 (dla WSTO) i pkt 2 (dla SOTI) stanowią między innymi, że dostawa towarów musi zostać dokonana na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, której wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie podlega podatkowi VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 lub każdej innej osoby niebędącej podatnikiem. Art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT wskazuje,
w których przypadkach wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie podlega podatkowi VAT.

Art. 14 ust. 4 dyrektywy VAT obejmuje podatników i osoby prawne niebędące podatnikami stosujące wspólny system ryczałtowy dla rolników, podatników korzystających ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw oraz podatników, którzy tylko dostarczają towary i usługi zwolnione z VAT bez prawa do odliczenia podatku VAT.

Dla kompletności należy dodać, że ww. art. 14 ust. 4 oprócz osób niebędących podatnikami obejmuje:

- dostawy towarów (w tym wyrobów akcyzowych) na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami wymienionych w art. 151 dyrektywy VAT (porozumienia dyplomatyczne, organy międzynarodowe, NATO itp.) oraz

- dostawy towarów (z wyjątkiem wyrobów akcyzowych) na rzecz podatników dokonujących wyłącznie dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których VAT nie podlega odliczeniu, podatników objętych wspólnym systemem ryczałtowym dla rolników, podatników objętych procedurą marży i osób prawnych niebędących podatnikami).

Dyrektywa 2017/2455 (w art. 143 ust. 1 lit. ca) wprowadza nowe zwolnienie od podatku VAT z tytułu importu, które ma zastosowanie tylko do towarów umieszczonych w przesyłkach
o wartości rzeczywistej do 150 euro (z wyjątkiem towarów podlegających podatkowi akcyzowemu), dla których podatek należny z tytułu SOTI ma zostać zadeklarowany
w ramach procedury importu IOSS.

Należy podkreślić, że dla SOTI istotne jest miejsce, w którym znajdują się towary
w momencie ich sprzedaży (dostawy) – towary muszą znajdować się poza terytorium UE, skąd są następnie wysyłane lub transportowane do konsumenta na terytorium UE. Bez znaczenia pozostaje czy dostawca prowadzący SOTI posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, czy na terytorium państwa trzeciego.

Jeżeli towary w momencie sprzedaży (dostawy) znajdują się na terytorium UE, to nie ma SOTI a jest WSTO.

**Miejsce dostawy – zasada ogólna**

W art. 33 dyrektywa 2017/2455 określa miejsce dostawy przy SOTI. Za miejsce dostawy SOTI z państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów (analogicznie jak przy WSTO), uznaje się miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy. Natomiast gdy SOTI następuje do państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, za miejsce dostawy uznaje się to państwo, pod warunkiem że VAT ma być zadeklarowany w IOSS. Zasada ta stanowi wyjątek od zasady ogólnej opodatkowania dostaw (zgodnie z którą w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy).

**Procedura szczególna importu (IOSS)**

Jak wskazano powyżej, celem dyrektyw 2017/2455 oraz 2019/1995 jest m.in. rozszerzenie
i modyfikacja obecnej procedury MOSS (poza innymi niż TBE usługami, WSTO, niektórymi krajowymi dostawami towarów) również na SOTI, efektem czego jest przekształcenie (rozszerzenie) małego punktu kompleksowej obsługi (MOSS) na importowy OSS (IOSS).

Procedura importu została uregulowania w art. 369l – 369x dyrektywy VAT oraz art. 57a – 63c rozporządzenia 282/2011.

Należy mieć na względzie, że szereg istotnych regulacji odnoszących się do procedury importu objętych zakresem art. 369l – 369x dyrektywy VAT zostało zawartych w rozporządzeniu 282/2011, które jako rozporządzenie unijne obowiązuje bezpośrednio państwa UE
i nie wymaga implementacji do porządków prawnych państw członkowskich.

Ponieważ od 1 lipca 2021 r. import wszystkich towarów o niskiej wartości będzie podlegał podatkowi VAT, w celu zadeklarowania i zapłaty VAT utworzono szczególną procedurą importu - importowy One Stop Shop (IOSS), zwaną dalej także „**IOSS**” dla sprzedawców dokonujących SOTI z krajów trzecich lub terytoriów trzecich do UE.

Nowy IOSS to procedura szczególna, która pozwala na rozliczenie VAT należnego z tytułu SOTI, państwu członkowskiemu konsumpcji, za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji.

W przeciwieństwie zatem do obowiązujących dziś przepisów dotyczących importu towarów,
w których podatek VAT jest pobierany w momencie importu towarów przez organy celne, gdy stosuje się IOSS, dostawca sprzedający towary o niskiej wartości znajdujące się
w państwie trzecim lub terytorium trzecim konsumentom w UE, naliczy i pobierze podatek VAT w momencie sprzedaży towarów oraz zadeklaruje i zapłaci ten podatek globalnie za pośrednictwem IOSS w państwie członkowskim identyfikacji. Towary te będą następnie korzystać ze zwolnienia z podatku VAT przy imporcie, co pozwoli na szybkie ich zwolnienie
w urzędzie celnym.

W przypadku zastosowania IOSS, import towarów o niskiej wartości do UE będzie zwolniony z podatku VAT, ponieważ VAT jest już zapłacony w momencie sprzedaży.

Dostawy towarów są objęte procedurą importu, gdy:

• towary znajdują się na terytorium trzecim lub w kraju trzecim w momencie ich sprzedaży,

• towary te są wysyłane w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro, i

• towary są transportowane lub wysyłane przez dostawcę lub w jego imieniu/na jego rzecz do konsumenta w państwie członkowskim, oraz

• towary nie podlegają podatkowi akcyzowemu (zazwyczaj alkohol lub wyroby tytoniowe).

Następujący podatnicy mogą korzystać z procedury importu:

* sprzedawcy mający siedzibę w UE, sprzedający towary o niskiej wartości zlokalizowane w państwie / terytorium trzecim konsumentowi w UE. Zazwyczaj sprzedają towary przez własny sklep internetowy,
* sprzedawcy niemający siedziby w UE, sprzedający towary o niskiej wartości zlokalizowane w państwie / terytorium trzecim konsumentowi w UE. Zazwyczaj sprzedają towary przez własny sklep internetowy

 - tacy sprzedawcy mogą korzystać z ww. procedury w następujący sposób:

* bezpośrednio (tj. bez obowiązku wyznaczania pośrednika), jeżeli mają siedzibę
w kraju trzecim, z którym UE zawarła porozumienie o wzajemnej pomocy
w sprawie VAT, o ile prowadzą sprzedaż towarów z tego państwa trzeciego,
* pośrednio, za pośrednictwem pośrednika mającego siedzibę w UE,
* interfejsy elektroniczne ułatwiające SOTI o niskiej wartości (do 150 euro) dostawcom bazowych działającym na ich interfejsach elektronicznych (tzw. uznany dostawca). Jeżeli interfejs elektroniczny nie ma siedziby w UE, będzie musiał wyznaczyć pośrednika, aby być uprawnionym do korzystania z procedury importu.

Zatem podatnicy niemający siedziby w UE muszą wyznaczyć pośrednika do korzystania
z procedury importu. Inni podatnicy mogą wyznaczyć pośrednika, ale nie są do tego zobowiązani.

Pośrednikiem musi być podatnik mający siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE. Jest on odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT od SOTI o niskiej wartości i musi wypełniać wszystkie obowiązki określone w procedurze importu, w tym składanie deklaracji i zapłatę podatku VAT od tych towarów o niskiej wartości. Jednak dostawca lub uznany dostawca nie jest zwolniony z obowiązków związanych z podatkiem VAT i pozostaje odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT wraz z pośrednikiem.

Przed zarejestrowaniem podatnika w IOSS, pośrednik musi najpierw sam zarejestrować się jako pośrednik w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, aby korzystać z IOSS
w celu reprezentowania dostawców dokonujących SOTI. Otrzyma on numer identyfikacyjny umożliwiający mu działanie jako pośrednik w procedurze importu. Ten numer identyfikacyjny pośrednika nie jest numerem VAT i nie może być wykorzystywany przez pośrednika do deklarowania podatku VAT od transakcji podlegających opodatkowaniu. Następnie pośrednik zarejestruje każdego podatnika, którego reprezentuje i otrzyma numer identyfikacyjny VAT IOSS w odniesieniu do każdego podatnika, dla którego został wyznaczony.

Z założenia IOSS ma na celu uproszczenie obowiązków w zakresie podatku VAT dla podatników dokonujących SOTI, poprzez umożliwienie im:

• elektronicznej rejestracji dla celów podatku VAT w jednym państwie członkowskim będącym państwem członkowskim identyfikacji;

• deklarowania i płacenia należnego podatku VAT w ramach jednej elektronicznej miesięcznej deklaracji w państwie członkowskim identyfikacji.

Dzięki IOSS podatnicy mogą, analogicznie jak obecnie w MOSS, uniknąć rejestracji oraz obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych w każdym państwie członkowskim, w którym znajdują się nabywcy towarów (tzw. państwa członkowskie konsumpcji).

W praktyce bowiem podatnik zarejestrowany w IOSS w danym państwie członkowskim (państwo członkowskie identyfikacji, zwane dalej „**PCZI**”) składać będzie drogą elektroniczną miesięczną deklarację VAT z wyszczególnieniem SOTI dokonanej konsumentom w innych państwach członkowskich, w której wykazuje należną za SOTI kwotę VAT. Przykładowo
w deklaracji będzie wskazany niemiecki VAT z tamtejszymi stawkami VAT należny od sprzedaży dokonanej niemieckim konsumentom, francuski VAT z tamtejszymi stawkami VAT należny od sprzedaży dokonanej francuskim konsumentom itd. Następnie państwo członkowskie identyfikacji przekazuje zapłacony VAT do odpowiednich państw członkowskich konsumpcji (przykładowo Niemiec, Francji). W przypadku deklaracji VAT złożonej w IOSS nie będzie już należny podatek VAT przy imporcie towarów - art. 143 ust. 1 lit. ca dyrektywy VAT wymaga jedynie przedstawienia organom celnym w momencie importu ważnego numeru identyfikacyjnego VAT podatnika stosującego IOSS.

Wprowadzenie procedury importu idzie w parze ze zniesieniem obecnego zwolnienia z VAT dla towarów w małych przesyłkach o wartości do 22 EUR.

Jest to również zgodne ze zobowiązaniem do stosowania zasady miejsca dostawy dla podatku VAT, którym zawsze ma być państwo przeznaczenia (konsumpcji) towarów.

Gdy sprzedawca / interfejs elektroniczny korzystający z procedury importu dostarcza towary znajdujące się poza UE konsumentom w UE, miejsce dostawy towarów znajduje się w UE,
a dokładniej w państwie członkowskim UE, w którym dostarczane są zamówione towary. Oznacza to, że sprzedawca / interfejs elektroniczny korzystający z procedury importu będzie musiał naliczyć podatek VAT przy sprzedaży tych towarów do UE konsumentom w UE.

Sprzedawca / interfejs elektroniczny musi zastosować prawidłową stawkę VAT do wszystkich kwalifikujących się towarów w momencie dostawy do klienta. Moment dostawy to czas,
w którym płatność została zaakceptowana. W praktyce sprzedawca / interfejs elektroniczny pokaże cenę towaru i wartość podatku VAT na danym zamówieniu, a nabywca będzie musiał zapłacić całą tę kwotę sprzedawcy / interfejsowi elektronicznemu.

Prawidłowa stawka VAT jest stosowana w odniesieniu do danego towaru w państwie członkowskim UE, w którym dostawa ma miejsce (w praktyce, nabywca wskazuje, gdzie towary mają zostać dostarczone). Większość towarów podlega standardowej stawce VAT, jednak niektóre towary podlegają obniżonej stawce VAT w zależności od towarów i państwa członkowskiego UE, do którego są transportowane.

* Zasady funkcjonowania IOSS

Przedsiębiorcy, którzy dokonują SOTI - czyli inaczej mówiąc sprzedaży towarów z państw trzecich na terytorium UE do nabywców w UE, którzy, co do zasady, są podmiotami niebędącymi przedsiębiorcami czyli są konsumentami (w relacjach B2C), mogą pod pewnymi warunkami, zdecydować się na rejestrację tylko w jednym państwie członkowskim oraz na deklarowanie i na zapłacenie tam podatku za pośrednictwem importowego punktu kompleksowej obsługi (ang. *Import One Stop Shop-* (IOSS)). Podatek od sprzedaży jest przekazywany za pośrednictwem IOSS do odpowiednich państw członkowskich, w których podatek jest należny czyli do odpowiedniego państwa członkowskiego konsumpcji, zwanego dalej „**PCZK**”. Dotyczy to SOTI, jeżeli wartość rzeczywista przesyłki nie przekracza 150 euro. Jest to zatem szczególna procedura importu umożliwiająca rejestrację, składanie deklaracji
i rozliczanie VAT należnego poszczególnym PCZK (opodatkowania) z tytułu SOTI
z terytoriów trzecich lub państw trzecich, za pomocą „jednego okienka” tylko w jednym państwie członkowskim (tzw. państwie członkowskim identyfikacji zwanego dalej „**PCZI**”)).

Dokonujący SOTI przedsiębiorca (dostawca) samodzielnie transportuje lub wysyła towary lub przynajmniej pośrednio bierze udział w transporcie lub wysyłce.

Pośredni udział (zob. art. 5a rozporządzenia 282/2011) przedsiębiorcy dokonującego SOTI istnieje przykładowo jeśli:

* zlecił stronie trzeciej podwykonawstwo wysyłki lub transportu towaru nabywcy,
* jest przynajmniej częściowo odpowiedzialny za wysyłkę lub transport towarów, nawet jeśli faktyczny transport jest realizowany przez stronę trzecią,
* obciąża nabywcę kosztami transportu przesyłki, pobiera je i przekazuje stronie trzeciej, która wykonuje transport lub
* reklamuje usługi dostawcy dla nabywcy lub nawiązuje z nim kontakt lub w inny sposób przekazuje informacje stronie trzeciej, że ta ostatnia musi dostarczyć towary do nabywcy.

Z drugiej strony przedsiębiorca dostarczający towary (dostawca) nie bierze udziału pośredniego, jeżeli nabywca sam transportuje lub wysyła towary, a dostawca nawet bezpośrednio lub pośrednio nie przejmuje organizacji transportu lub wysyłki.

Korzystanie z IOSS jest opcjonalne.

Jeśli przedsiębiorca zdecyduje się zapłacić podatek za pośrednictwem IOSS, import przedmiotowych towarów jest zwolniony z podatku z tytułu importu tych towarów. Jeżeli przedsiębiorca zdecyduje się zarejestrować do IOSS, to wszystkie jego transakcje SOTI, w przypadku gdy wartość rzeczywista towarów w przesyłce nie przekracza 150 euro, należy zadeklarować za pośrednictwem IOSS. IOSS nie może być ograniczony do poszczególnych państw członkowskich.

Dla możliwości zastosowania IOSS nie ma znaczenia gdzie przedsiębiorca / podmiot ułatwiający poprzez interfejs elektroniczny ma siedzibę. Jedynym istotnym kryterium jest miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, które musi znajdować się poza UE.

IOSS jest dostępny, co do zasady, dla przedsiębiorców, którzy:

* mają siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej
w UE, lub
* są reprezentowani przez przedsiębiorcę (pośrednika) mającego siedzibę
(lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej) w UE.

Państwo członkowskie identyfikacji (PCZI), to państwo, w którym przedsiębiorca (lub pośrednik) jest zarejestrowany w IOSS. Jest to państwo, w którym przedsiębiorca ma siedzibę działalności gospodarczej. Jeśli znajduje się w państwie trzecim, przedsiębiorca (lub pośrednik) może wybrać państwo jako PCZI, w którym ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli ma kilka takich miejsc w różnych państwach członkowskich, może wybrać jedno z tych państw jako PCZI. Przedsiębiorca (lub pośrednik) jest związany wyborem PCZI na dany rok i dwa kolejne lata kalendarzowe. Aby skorzystać z IOSS należy wystąpić ze zgłoszeniem o zamiarze korzystania z IOSS za pomocą środków komunikacji elektronicznej do właściwego urzędu skarbowego. Jeśli zgłoszenie zostanie przyjęte, przedsiębiorca otrzyma nr identyfikacyjny IOSS (np. IM0451234567).

Możliwość zarejestrowania się przedsiębiorców do IOSS jest przewidziana od
1 lipca 2021 roku.

* Deklaracja

Przedsiębiorca ma obowiązek złożenia deklaracji podatkowej w PCZI. W deklaracji znajduje się jego nr IOSS i cała zaewidencjonowana SOTI, która podlega przepisom dotyczącym IOSS (w tym ta SOTI, która kończy się w PCZI). W deklaracji SOTI musi być uwzględniona
w podziale na każde państwo członkowskie konsumpcji (PCZK) a także podana obowiązująca stawka VAT w każdym PCZK i należny podatek. Nie można zawierać w deklaracji sprzedaży zwolnionej z podatku. Okres deklaracji to miesiąc kalendarzowy. Deklarację należy składać co miesiąc, od momentu wydania numeru identyfikacyjnego IOSS. Jeśli przedsiębiorca nie dokonał żadnej sprzedaży w ciągu miesiąca, musi złożyć deklaracje „zerową”. Jeśli przedsiębiorca przestanie korzystać z IOSS, jest wykluczony z IOSS lub zmienia PCZI musi złożyć ostateczną deklarację IOSS.

Jeżeli przedsiębiorca, który jest czynnym podatnikiem VAT zarejestrowanym w Polsce dokonuje SOTI, tym również w Polsce, którą deklaruje za pośrednictwem IOSS, nie należy takiej sprzedaży wykazywać w „zwykłej” deklaracji, o której mowa w art. 99 ustawy o VAT.

Należy podkreślić, że jeżeli podatnik zdecyduje się zarejestrować na potrzeby procedury importu to musi deklarować i płacić podatek VAT w ramach IOSS dla wszystkich dostaw (sprzedaży) towarów w związku z dokonywaniem SOTI mogącej być przedmiotem tej procedury. Nie może on deklarować i rozliczać ich wybiórczo, tzn. część w deklaracji VAT właściwej dla IOSS, a część w krajowych deklaracjach podatkowych państw członkowskich konsumpcji.

* Wykluczenie z IOSS

Przedsiębiorca może w dowolnym momencie dobrowolnie zakończyć korzystanie
z IOSS. Jeśli wypowiedzenie zostanie zgłoszone do PCZI co najmniej piętnaście dni przed końcem miesiąca kalendarzowego, wypowiedzenie staje się skuteczne pierwszego dnia następnego miesiąca kalendarzowego (zob. art. 57g ust. 2 rozporządzenia 282/2011).

Przedsiębiorca zostanie wykluczony z możliwości korzystania z IOSS, jeżeli:

* poinformuje, że nie będzie już dokonywać sprzedaży objętej IOSS;
* nie dokonuje takiej sprzedaży przez 2 lata;
* nie spełnia już wymagań dotyczących korzystania z IOSS lub
* wielokrotnie narusza zasady IOSS.

Powtarzające się (systematyczne) naruszenie zasad IOSS ma miejsce w każdym przypadku wskazanym w art. 58b ust. 2 rozporządzenia 282/2011. W przypadku wykluczenia z powodu powtarzających się naruszeń przedsiębiorca nie może korzystać z IOSS przez 24 miesiące, chyba że jest to powtarzające się naruszenie pośrednika, o którym przedsiębiorca nie wiedział lub nie mógł wiedzieć.

Nie ma natomiast okresu blokowania w przypadku dobrowolnego wypowiedzenia lub wykluczenia, innego niż wynikającego z powtarzającego się naruszenia.

Wykluczenie obowiązuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po wydaniu postanowienia o wykluczeniu. W drodze odstępstwa od tej zasady, obowiązują następujące zasady (zob. art. 58 ust. 3 rozporządzenia 282/2011):

* jeżeli wykluczenie jest spowodowane zmianą siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, wykluczenie staje się skuteczne od dnia tej zmiany.
* jeżeli wykluczenia dokonano z powodu powtarzającego się naruszenia przepisów IOSS, wykluczenie staje się skuteczne od następnego dnia, w którym postanowienie
o wykluczeniu zostało przesłane podatnikowi drogą elektroniczną.

Jeżeli przedsiębiorca zakończy korzystanie z IOSS lub zostanie wykluczony z IOSS
(z wyjątkiem przypadku wykluczenia z powodu powtarzających się naruszeń), numer identyfikacyjny IOSS pozostaje ważny przez dwa tygodnie po tym, jak wypowiedzenie lub wykluczenie stanie się skuteczne. Na wniosek przedsiębiorcy okres ten może zostać przedłużony do dwóch miesięcy, jeżeli przedsiębiorca może wykazać, że na import towarów sprzedanych przed wejściem w życie wykluczenia konieczny jest dłuższy okres (zob. art. 58 ust. 4 rozporządzenia 282/2011.

* Obowiązek podatkowy

Zobowiązanie podatkowe z tytułu dostaw towarów objętych IOSS powstaje z chwilą zaakceptowania (otrzymania) płatności. Kiedy rzeczywista płatność jest dokonywana, nie ma znaczenia dla ustalenia, kiedy otrzymano płatność. Jako moment zaakceptowania (otrzymania) płatności (zob. art. 61b rozporządzenia 282/2011) - uznaje się czas gdy:

* potwierdzenie płatności, lub
* powiadomienie o autoryzacji płatności lub
* zobowiązanie płatności (obietnica zapłaty np. przy odbiorze towaru) od nabywcy na rzecz podatnika, który korzysta z IOSS

- zostało otrzymane, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

Podatek jest płatny nie później niż ostatniego dnia miesiąca kalendarzowego następującego po okresie za który składana jest deklaracja.

* Wymagania sprawozdawcze
* Przedsiębiorca musi powiadomić swoje PCZI o wszelkich zmianach, które mają wpływ na korzystanie z IOSS tj. że:
* nie będzie już dokonywać sprzedaży objętej IOSS;
* nastąpiły zmiany dotyczące prowadzenia działalności objętej IOSS i nie spełnia już wymagań dotyczących korzystania z IOSS lub
* nastąpiły zmiany danych w jego formularzu o zamiarze skorzystania z IOSS (zob. art. 57h rozporządzenia 282/2011).

Przedsiębiorca (lub pośrednik, w stosownych przypadkach) musi ewidencjonować sprzedaż objętą IOSS, odrębnie dla każdego państwa członkowskiego, dla których sprzedaż została dokonana (PCZK). Ewidencję należy przechowywać przez dziesięć lat i udostępniać za pomocą za pomocą środków komunikacji elektronicznej na żądanie organów podatkowych.
W przeciwnym razie możliwe jest wykluczenie z IOSS. Ewidencja zgodnie z art. 63c ust. 2 rozporządzenia 282/2011 zawiera wymienione poniżej informacje:

1. państwo członkowskie konsumpcji, do którego towary są dostarczane;
2. opis i ilość dostarczonych towarów;
3. data dostawy (sprzedaży) towarów;
4. podstawa opodatkowania wraz z zastosowaną walutą;
5. wszelkie kolejne kwoty zwiększające lub zmniejszające podstawę opodatkowania;
6. obowiązująca stawka podatkowa;
7. kwota podatku do zapłaty wraz z zastosowaną walutą;
8. data i kwota otrzymanych płatności;
9. jeżeli faktura została wystawiona, informacje w niej zawarte;
10. informacje wykorzystane do ustalenia miejsca rozpoczęcia i zakończenia wysyłki lub transportu towarów do kupującego;
11. dowody każdego zwrotu towarów, w tym podstawa opodatkowania i obowiązująca stawka podatkowa;
12. numer zamówienia lub unikalny numer transakcji oraz
13. niepowtarzalny numer śledzenia przesyłki, jeżeli przedsiębiorca jest bezpośrednio zaangażowany w dostawę.
* Przedsiębiorca (lub w stosownych przypadkach pośrednik) musi zapisać te informacje
w taki sposób, aby można je było udostępnić natychmiast za pomocą środków komunikacji elektronicznej, dla każdej dostawy (dla każdego pojedynczego towaru) (zob. art. 63c ust. 2 rozporządzenia 282/2011). Zatem w Polsce, jako wnioskującemu PCZK, ewidencja zostanie przekazana niezwłocznie, jeżeli zostanie to dokonane w ciągu 20 dni. Jeżeli przedsiębiorca korzysta z IOSS za pośrednictwem pośrednika, nie zwalnia to go z obowiązku dostarczenia tych informacji, jeśli nie nastąpi to za pośrednictwem pośrednika. Zmiany (korekty)
w podstawie opodatkowania sprzedaży, które podlegają IOSS, muszą zostać uwzględnione
w późniejszej deklaracji w ciągu trzech lat od daty złożenia pierwotnej deklaracji. Należy podać okres podatkowy i kwotę podatku, dla której wymagane są zmiany.
* Od 1 lipca 2021 r. przedsiębiorcy będą również musieli wystawiać faktury za SOTI. Obowiązek wystawienia faktury wynika z zastosowania IOSS (dział XII rozdział 9) zgodnie
z przepisami państwa członkowskiego identyfikacji. Jeżeli przedsiębiorca nie jest zarejestrowany w IOSS, faktura musi być wystawiona zgodnie z prawem kraju przeznaczenia (konsumpcji).

Jeżeli przedsiębiorca jest zobowiązany do wystawienia faktury za SOTI, nie może zastosować uproszczenia w postaci zmniejszonego zakresu danych na fakturze.

* Korzystanie z IOSS przez pośrednika:

Przedsiębiorca może również korzystać z IOSS za pośrednictwem ustanowionego pośrednika. W przypadku przedsiębiorców z państw trzecich, którzy nie mają siedziby
w żadnym państwie członkowskim, a ich stałe miejsce prowadzenia działalności również nie znajduje się w państwie na terytorium UE, ustanowienie pośrednika jest jedynym sposobem na skorzystanie z IOSS. W takim przypadku wszystkie dostawy importowe / wysyłkowe należy zadeklarować i opłacić za pośrednictwem pośrednika w IOSS. Wyłącznie podatnicy, którzy mają siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE
i zostali wyznaczeni przez innego przedsiębiorcę do celów rozliczenia SOTI jako pośrednicy oraz wypełnienia obowiązków wynikających z IOSS w imieniu i na rachunek tego drugiego przedsiębiorcy, mogą zostać pośrednikami. Ustalenie PCZI pośrednika (a zatem także PCZI wszystkich reprezentowanych przez niego osób) opiera się na tych samych zasadach, jak
w przypadku przedsiębiorców, którzy bezpośrednio korzystają z IOSS.

Prawo do reprezentacji jest odbierane pośrednikowi w następujących przypadkach (wykreślenie pośrednika):

* pośrednik nie działał jako pośrednik w imieniu podatnika korzystającego z procedury importu przez okres sześciu kolejnych miesięcy kalendarzowych;
* pośrednik nie spełnia już wymogów dotyczących działania w charakterze pośrednika;
* pośrednik wielokrotnie narusza zasady IOSS.

Postanowienie o wykreśleniu podatnika jako pośrednika musi zostać przesłane drogą elektroniczną do tej osoby i osób, które reprezentuje. Wykreślenie staje się skuteczne od pierwszego dnia miesiąca kalendarzowego następującego po przekazaniu postanowienia
o wykreśleniu.

Wykreślenie w przypadku przeniesienia siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej jest skuteczne od dnia tej zmiany. Jeżeli jednak wykreślenie wynika
z powtarzających się naruszeń, jest ono skuteczne od następnego dnia po dniu, w którym postanowienie o wykreśleniu zostało przekazane drogą elektroniczną pośrednikowi
i reprezentowanym przez niego przedsiębiorcom. Powtarzające się (systematyczne) naruszenie zasad IOSS ma miejsce w każdym przypadku wskazanym w art. 58b ust. 2 rozporządzenia 282/2011. Jeżeli pośrednik zostanie wykreślony z powodu powtarzających się naruszeń, pośrednik nie może występować w charakterze pośrednika przez dwa lata po miesiącu,
w którym wykreślenie miało miejsce. Ten okres blokowania zasadniczo dotyczy tylko pośrednika i nie ma wpływu na przedsiębiorcę, jeśli ten nie wiedział lub mógł wiedzieć
o powtarzającym się naruszeniu, które go dotyczy. W innych przypadkach wykreślenia nie ma okresu blokowania. Jeżeli pośrednik zostanie wykreślony, wszyscy reprezentowani przez niego przedsiębiorcy zostaną również wykreśleni z IOSS. Data wejścia w życie wykreślenia dla reprezentowanych przedsiębiorców zależy od skuteczności wykreślenia pośrednika. Reprezentowany przedsiębiorca może zarejestrować się w IOSS po wykreśleniu swojego pośrednika poprzez nowego pośrednika lub, jeśli spełnia wymagania, samodzielnie.

*Wprowadzenie nowej procedury importu, uregulowanej w rozdziale 9 działu XII ustawy
o VAT*

1) Zakres przedmiotowy procedury importu

Nowe przepisy wprowadzają zakres przedmiotowy nowej procedury importu, która po
1 lipca 2021 r. będzie oznaczała procedurę szczególną dla rozliczenia VAT należnego
z tytułu SOTI, państwu członkowskiemu konsumpcji, za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji.

2) Zakres podmiotowy procedury importu

Nowe przepisy wprowadzają zakres podmiotowy procedury importu, z której po 1 lipca 2021 r. będzie mógł korzystać każdy podatnik, który dokonuje SOTI:

a) posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej,

b) posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na terytorium Unii Europejskiej albo niemający siedziby na terytorium Unii Europejskiej, który jest reprezentowany przez pośrednika,

c) posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa trzeciego,
z którym Unia Europejska zawarła porozumienie o wzajemnej pomocy o zakresie zbliżonym do zakresu dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L. 84 z 31.03.2010, str. 1,) oraz rozporządzenia (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L. 268 z 12.10.2010, str. 1, z późn. zm.), zwane dalej „porozumieniem o wzajemnej pomocy, którego zakres jest podobny do dyrektywy 2010/24
i rozporządzenia 904/2010”, jeżeli dokonuje SOTI z tego państwa trzeciego (obecnie tylko Norwegia).

Podsumowując, od 1 lipca 2021 r. podatnicy, wskazani powyżej, dokonujący SOTI, co do zasady, na rzecz konsumentów w UE, nie muszą rejestrować się do celów podatku VAT we wszystkich państwach członkowskich, w których dokonują SOTI. Zamiast tego podatek VAT należny od tych dostaw mogą zadeklarować i zapłacić w jednym państwie członkowskim (państwie członkowskim identyfikacji) za pośrednictwem szczególnej procedury importu (IOSS).

Końcowo należy wskazać, że jeżeli podatnik chce korzystać zarówno
z procedury unijnej (z uwagi na WSTO), jak i nieunijnej (z uwagi na świadczone usługi) oraz procedury importu (z uwagi na SOTI), to powinien zarejestrować się odrębnie do każdej
z tych procedur.

Aby osiągnąć ten cel, konieczne jest dokonanie stosownych zmian w ustawie o VAT. Polegają one przede wszystkim na dodaniu rozdziału 9 (procedura importu) w dziale XII ustawy o VAT, jak również modyfikacja innych przepisów, ściśle z nimi powiązanych.

**Uregulowanie szczególne dotyczące deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu (USZ)**

Od 1 lipca 2021 r., co do zasady, wszystkie towary importowane do UE będą podlegać podatkowi VAT.

W związku z gwałtownym rozwojem handlu elektronicznego i wynikającym z tego wzrostem liczby przesyłek o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro, importowanych do UE, państwa członkowskie powinny zezwolić osobom przedstawiającym towary organom celnym na korzystanie z uregulowań szczególnych dotyczących deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu tych towarów.

Jeżeli nie jest stosowany importowy OSS (IOSS), chociaż mógłby być, ale np. dostawca nie zdecydował się na korzystanie z IOSS, dostępny jest drugi mechanizm uproszczenia dla importu towarów. Podatek VAT z tytułu importu towarów zostanie pobrany od konsumentów przez osobę dokonującą zgłaszającego celnego (np. operatora pocztowego, firmę kurierską), która wpłaci go organom celnym w formie płatności miesięcznej.

Podobnie jak w przypadku IOSS, stosowanie USZ nie jest obowiązkowe.

USZ zawarte jest w nowym rozdziale 10 tytułu XII dyrektywy VAT

Art. 369y dyrektywy VAT odnosi się do importu towarów w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 EUR i stanowi, że państwa członkowskie mogą zezwolić na stosowanie tych uregulowań, w przypadku gdy nie zastosowano procedury szczególnej określonej w sekcji 4 rozdziału 6 (IOSS). Z tego przepisu wynika zatem, że przewiduje się stosowanie USZ w przypadkach, gdy nie stosuje się IOSS.

Art. 369y i następne dyrektywy VAT (stanowią, że w przypadku takiego importu państwa członkowskie zezwalają osobie przedstawiającej towary organom celnym w UE (zazwyczaj operatorom pocztowym lub kurierom) zadeklarowanie i płacenie podatku VAT od importu, należnego od tych przesyłek, drogą elektroniczną na podstawie miesięcznej deklaracji (art. 369zb dyrektywy VAT, w imieniu osoby dla której towary są przeznaczone (art. 369z dyrektywy VAT). Aby dodatkowo uprościć deklarację, towary te mogą podlegać standardowej stawce VAT (art. 369za dyrektywy VAT). Do państw członkowskich należy decyzja stosowania w USZ jednej standardowej stawki VAT.

USZ, jak wskazano powyżej ma zastosowanie do transakcji, do których można stosować IOSS, jednak IOSS (z różnych przyczyn) nie jest stosowany. Oznacza to, że USZ mogą być objęte wyłącznie towary, które są przedmiotem SOTI (zdefiniowanej w art. 14 ust. 4 dyrektywy VAT). USZ, podobnie zatem jak IOSS dotyczy jedynie towarów o wartości do 150 euro umieszczonych w przesyłkach oraz z uwagi na powiązanie z SOTI, która w swej definicji odnosi się konkretnych nabywców, którzy, co do zasady, nie są podatnikami VAT a są ostatecznymi konsumentami (B2C) - nie ma ono również zastosowania do transakcji B2B.

Aby wdrożyć te rozwiązania konieczne jest dokonanie stosownych zmian w ustawie o VAT, polegających na wprowadzeniu nowego art. 138i oraz innych przepisów ściśle z nim powiązanych.

USZ może być stosowane tylko wtedy, gdy import towarów odbywa się w państwie członkowskim, w którym towary w przesyłkach (do 150 euro) zostaną dostarczone do odbiorcy, będącego jednocześnie importerem tych towarów.

Podatek VAT z tytułu importu towarów nadal jest należny od odbiorcy, dla którego towary są przeznaczone. Jednocześnie przepisy dyrektywy VAT wprowadzają następujące ułatwienia:

* osoba przedstawiająca towary organom celnym, dokonując zgłoszenia celnego
o objęcie towaru procedurą dopuszczenia do obrotu w imieniu własnym lecz na rzecz innej osoby (odbiorcy towaru), musi zadeklarować i wpłacić podatek VAT faktycznie pobrany od odbiorcy towarów - importera. Uproszczenie to pozwala uniknąć sytuacji, w której
w przypadku towarów, które nie zostały dostarczone lub nie zostały przyjęte przez odbiorcę - importera, zgłaszający jako osoba przedstawiająca towary organom celnym jest nadal zobowiązany do zapłaty podatku VAT powiązanego z tym niedoręczonym towarem. Zgłaszający powinien przechowywać dowód niedostarczenia lub nieprzyjęcia towarów przez odbiorcę - importera, aby uzasadnić brak poboru podatku VAT z tytułu importu nieodebranych przesyłek. Oznacza to zatem obowiązek wykazania w deklaracji miesięcznej tylko faktycznie pobranego VAT.
* USZ wprowadza odroczenie terminu płatności VAT (faktycznie pobranego), który jest zbieżny (spójny) z odroczonym terminem płatności należności celnych, określonym w art. 111 UKC.
* Państwa członkowskie UE mogą zezwolić na kolejne uproszczenie polegające na stosowaniu standardowej stawki VAT na towary zgłoszone organom celnym w ramach USZ. Ułatwia to proces składania zgłoszeń celnych podmiotom zgłaszającym, które mogą napotkać trudności w stosowaniu prawidłowych stawek VAT względem dużej liczby przesyłek
o niewielkiej wartości.

Stosowanie USZ umożliwia także państwom członkowskim odstąpienie od wymagania od osoby przedstawiającej towary organom celnym upoważnienia od każdego odbiorcy - importera do przedstawienia towarów organom celnym w jego imieniu poprzez złożenie stosownego oświadczenia. To rozwiązanie jest fakultatywne, zatem jest to decyzja danego państwa członkowskiego.

USZ nie zmienia istniejących zasad odprawy celnej.

Przejście na dane elektroniczne pozyskiwane bezpośrednio od sprzedawców lub platform handlu elektronicznego znacznie zwiększy efektywność odprawy celnej.

* Ogólne zasady USZ:

Od 1 lipca 2021 r. obowiązywać będzie odroczenie terminu płatności podatku z tytułu importu, który będzie zbieżny z odroczonym terminem płatności należności celnych (zob. art. 111 UKC). Od tego dnia będzie istniała możliwość skorzystania uproszczonego importu towarów
z wykorzystaniem USZ. USZ może być stosowane tylko wtedy, gdy rzeczywista wartość towarów w przesyłce nie przekracza 150 euro, a towarów nie można zgłosić organom celnym za pośrednictwem IOSS.

Jeżeli towary są zgłaszane organom celnym w ramach USZ, to gdy państwo członkowskie skorzystało z opcji stosowania stawki podstawowej to obowiązkowa jest podstawowa stawka podatkowa. Jeżeli odbiorca chce opodatkować towary według obniżonej stawki podatkowej, musi złożyć standardowe zgłoszenie celne. Osoba odpowiedzialna za pobór podatku powinna podjąć odpowiednie środki, aby zapewnić zapłacenie właściwej (prawidłowej) kwoty podatku (zob. art. 15 UKC). Przykładowo osoba odpowiedzialna za pobór podatku może zażądać oryginalnej faktury od osoby, dla której towary są przeznaczone. Ponadto osoba odpowiedzialna za pobór podatku musi prowadzić ewidencję importu towarów, który podlega USZ. Ewidencja musi umożliwiać weryfikację poprawności wykazanego podatku, i przesyłana drogą elektroniczną na żądanie odpowiedniego organu celnego lub podatkowego.

Należy podkreślić, że podobnie jak przy IOSS, jeżeli zakupu towaru do 150 euro (będącego przedmiotem SOTI) dokonuje przedsiębiorca na potrzeby prowadzenia swojej działalności gospodarczej (czyli nabyte towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych), powinien on powiadomić sprzedawcę o tym fakcie i wówczas towary nie mogą być importowane z wykorzystaniem USZ (ani IOSS), gdyż te uproszczenia są dedykowane tylko dla ostatecznych konsumentów a nie podatników VAT. Do importu takich towarów zastosowanie mają tylko zasady ogólne - w momencie importu powinno być złożone standardowe zgłoszenie celne.

Niepowiadomienie sprzedawcy o statusie nabywcy jako podatnika VAT, skutkować będzie potraktowaniem go przez sprzedawcę jako ostatecznego konsumenta (B2C).,

**Usunięcie progu dla zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach**

Przesyłki dostarczane bezpośrednio konsumentom o wartości poniżej 10/22 EUR mogą obecnie korzystać ze zwolnienia z podatku VAT tzn. są dostarczane bez VAT bezpośrednio konsumentom w UE. Środek ten został opracowany w momencie jego przyjęcia w 1983 r. jako środek upraszczający, aby uniknąć sytuacji, w której administracja celna i podmioty gospodarcze poświęcają zbyt dużo czasu na odprawę celną towarów o niskiej wartości.

Wraz z rozwojem handlu elektronicznego przekształciło się to w kosztowną i rosnącą ulgę podatkową z korzyścią dla sprzedawców spoza UE i powodującą przeniesienie przedsiębiorstw z UE do państw trzecich lub terytoriów trzecich.

Ponadto zwolnienie to jest źródłem ciągłych skarg ze strony przedsiębiorstw z UE, ponieważ słusznie twierdzą, że są w niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej wobec dostawców spoza UE. Istnieją również dowody na to, że zwolnienie jest przedmiotem nadużycia, w wyniku czego wartość przesyłek jest zaniżona, aby utrzymać się w ramach kwoty zwolnienia, co wskazuje, że straty w podatku VAT mogą być jeszcze wyższe.

Państwa członkowskie mają możliwość zniesienia progu dla zamówień wysyłkowych, w tym transakcji e-commerce, którego dokonała tylko Polska i Francja.

Dyrektywa 2017/2455 uchyla zwolnienie z VAT dla importu towarów w przesyłkach
o wartości nieprzekraczającej 22 euro poprzez usunięcie tytułu IV dyrektywy Rady 2009/132/WE z dnia 19 października 2009 r. i wprowadza nowe zwolnienie z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro, uzależniając to zwolnienie od zadeklarowania VAT w ramach IOSS.

**II.** **Część szczególna**

**1) Art. 2 ustawy o VAT**

**Art. 2 pkt 5a ustawy o VAT – implementacja art. 358a pkt 3 oraz art. 369a pkt 3 dyrektywy VAT**

Definicja „państwa członkowskiego konsumpcji” wskazana w obecnie obowiązującym art. 2 pkt 5a ustawy o VAT dotyczy procedur unijnej oraz nieunijnej, uregulowanych odpowiednio w rozdziałach 6a i 7 w dziale XII ustawy o VAT. Definicja ta jest wspólna dla obu tych procedur. Definicja „państwa członkowskiego konsumpcji” w brzmieniu proponowanym w  przedmiotowym projekcie, przede wszystkim ze względu na odmienny zakres przedmiotowy tych procedur, różni się w zależności od tego, czy powiązana jest z procedurą unijną, czy też nieunijną. W związku z tym konieczne było usunięcie wspólnej definicji „państwa członkowskiego konsumpcji” z art. 2 ust. 5a ustawy o VAT oraz wprowadzenie odrębnych definicji „państwa członkowskiego konsumpcji” dla procedury unijnej (projektowany art. 130a pkt 2a) oraz nieunijnej (projektowany art. 131 pkt 3a).

**Art. 2 pkt 22a (wykreślenie pkt 22 i 23) ustawy o VAT – implementacja art. 14 ust. 4 pkt 1 dyrektywy VAT**

Z uwagi na fakt, że dyrektywa 2017/2455 wprowadza definicję WSTO, zasadne jest: (i) wykreślenie obecnych definicji sprzedaży wysyłkowej, dzielących ją na sprzedaż z i na terytorium kraju oraz (ii) wprowadzenie nowej definicji WSTO w art. 2 pkt 22a ustawy o VAT. Definicja ta zasadniczo będzie odpowiadać uchylanym definicjom sprzedaży wysyłkowej z  i  na terytorium kraju.

Wprowadzenie jednej bezwariantowej definicji WSTO w ustawie o VAT jest podyktowane przede wszystkim przyjęciem takiej konstrukcji w zmienianej dyrektywie VAT. Jednocześnie znajduje to uzasadnienie z uwagi na możliwość rozliczania dostaw dokonywanych w ramach WSTO w rozszerzonym punkcie kompleksowej obsługi OSS. Ze względu na możliwość występowania różnych konfiguracji podmiotowo – przedmiotowych (towar wysyłany przez podatnika polskiego / unijnego / zagranicznego z lub na terytorium Polski) oraz powiązanego z nimi statusu Polski jako państwa członkowskiego identyfikacji (Polska jako państwo, gdzie rozpoczyna się wysyłka / transport towarów albo jako państwo siedziby podatnika) lub państwa członkowskiego konsumpcji, czego nie przewidywały dotychczasowe regulacje, obecny podział sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju mógłby okazać się niespójny lub co najmniej trudny do uwzględnienia w rozszerzonym systemie OSS.

Zgodnie z nowo wprowadzoną definicją unijną, WSTO jest rodzajem dostawy o określonym zakresie podmiotowym i przedmiotowym. W tym miejscu istotne jest podkreślenie, że pomimo iż sama definicja stanowi swego rodzaju *novum* w dyrektywie, to wiele istotnych cech opisywanej transakcji w porównaniu do poprzedniej wersji przepisów nie uległo zmianie. Zgodnie z projektowanym art. 2 pkt 22a ustawy o VAT przez WSTO rozumieć się będzie zatem dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów - z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub

b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub

c) każdym innym podmiotem niebędącym podatnikiem

- przy czym dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

Definicja ta, zasadniczo będzie odpowiadać uchylanym definicjom sprzedaży wysyłkowej
z i na terytorium kraju. Należy jednak podkreślić, że znajdzie się w niej doprecyzowanie, że dostawa towarów obejmować będzie także przypadki, gdy dostawca pośrednio uczestniczy
w transporcie lub wysyłce tych towarów. Aby zapewnić prawidłowe i jednolite stosowanie pojęcia „pośrednio” we wszystkich państwach członkowskich oraz zwiększyć pewność prawa zarówno dla podmiotów gospodarczych, jak i administracji podatkowych zostało ono zdefiniowane i wyjaśnione w art. 5a rozporządzenia 282/2011. Zgodnie z tym przepisem uznaje się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym gdy dostawca uczestniczy pośrednio w wysyłce lub transporcie towarów, w szczególności
w następujących przypadkach:

a) w przypadku gdy dostawca zleca podwykonanie wysyłki lub transportu towarów osobie trzeciej, która dostarcza towary nabywcy;

b) w przypadku gdy wysyłka lub transport towarów dokonywane są przez osobę trzecią, ale dostawca ponosi całkowitą lub częściową odpowiedzialność za dostarczenie towarów nabywcy;

c) w przypadku gdy dostawca wystawia fakturę i pobiera od nabywcy opłaty za transport lub wysyłkę, a następnie przekazuje je osobie trzeciej, która organizuje wysyłkę lub transport towarów;

d) w przypadku gdy dostawca zachęca nabywcę w dowolny sposób do skorzystania z usług w zakresie dostarczania towarów świadczonych przez osobę trzecią, umożliwia kontakt nabywcy i osoby trzeciej lub przekazuje w inny sposób tej osobie informacje niezbędne do dostarczenia towarów nabywcy.

Towarów nie uważa się jednak za wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w przypadku gdy nabywca transportuje te towary samodzielnie lub z udziałem osoby trzeciej organizuje dostarczanie tych towarów, a dostawca nie bierze udziału bezpośrednio ani pośrednio w organizacji lub pomocy w organizacji wysyłki lub transportu tych towarów. Katalog wskazanych w tym przepisie czynności uznawanych za „pośrednie” uczestnictwo podatnika w wysyłce lub transporcie towarów pozostaje otwarty, zatem kwestia oceny, czy podatnik jest zaangażowany „pośrednio”, czy też nie, powinna podlegać indywidualnej weryfikacji, w odniesieniu do każdej transakcji z osobna.

Należy ponadto zwrócić uwagę, że aby dana dostawa została uznana za WSTO, transakcja musi być dokonana albo na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz nabywcy (będącego podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem), w przypadku którego wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu. Katalog podmiotów mogących być nabywcami w transakcjach WSTO nie uległ przy tym zmianie
w porównaniu do instytucji sprzedaży wysyłkowej sprzed zmiany dyrektywy VAT w tym zakresie. Zmiana dyrektywy VAT w analizowanym obszarze ma charakter techniczny i jest związana z wprowadzeniem do dyrektywy VAT w art. 14 ust. 4 definicji WSTO (przeniesienie części przepisów z art. 33 dyrektywy VAT do nowej jednostki redakcyjnej, jaką jest ust. 4 pkt 1 w art. 14). Zakres podmiotowy WSTO, po stronie nabywcy, w dalszym ciągu zatem obejmuje podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT, lub osobę niebędącą podatnikiem. Już do chwili obecnej transpozycja tego przepisu do polskiej ustawy o VAT realizowana była poprzez odwołanie do art. 9 ustawy o VAT i nie ulegnie to zmianie. Ponieważ jednak w praktyce mogą wystąpić sytuacje,
w których WSTO będzie dokonywane (zakończenie wysyłki lub transportu) na rzecz nabywcy na terytorium Polski (podobnie jak obecnie przy sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju), jak i na terytorium innego państwa członkowskiego UE (podobnie jak obecnie przy sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju), należało wskazać, że nabywcą może być: (i) podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem polskiego podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w ustawie o VAT (art. 2 pkt 22a lit a), oraz (ii) podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem również unijnego podatku od wartości dodanej (art. 2 pkt 22a lit. b), którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, na zasadach odpowiadających polskim regulacjom w tym zakresie.

**Art. 2 pkt 22b ustawy o VAT ustawy o VAT – implementacja art. 14 ust. 4 pkt 2 dyrektywy VAT**

Projektowany przepis zawiera definicję SOTI. Przez SOTI rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, który jest:

a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub

b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9, lub

c) każdą inną osobą niebędącą podatnikiem.

Dostarczane towary nie mogą być nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (montowanymi lub instalowanymi).

SOTI obejmować będzie także przypadki, gdy dostawca pośrednio uczestniczy w transporcie lub wysyłce tych towarów. Pojęcie pośredniej interwencji jest zdefiniowane w art. 5a rozporządzenia 282/2011 i jest to przykładowo dostawca, który w jakikolwiek sposób promuje usługi dostawy (transportu lub wysyłki) strony trzeciej kupującemu, kontaktuje kupującego
z osobą trzecią lub przekazuje stronie trzeciej informacje niezbędne dla dokonania dostawy (transportu lub wysyłki) towaru do kupującego. Pośrednie uczestnictwo dostawcy jest tak samo rozumiane jak przy WSTO.

Należy ponadto zwrócić uwagę, że aby dana dostawa towarów została uznana za SOTI, transakcja musi być dokonana albo na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz nabywcy (będącego podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem),
w przypadku którego wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu.

Zakres podmiotowy SOTI, po stronie nabywcy, określony w art. 14 ust. 4 pkt 2 dyrektywy VAT, obejmuje podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT, lub podmiot niebędący podatnikiem. Transpozycja tego przepisu do polskiej ustawy o VAT realizowana jest poprzez odwołanie do art. 9 ustawy o VAT. Ponieważ jednak w praktyce mogą wystąpić sytuacje, w których SOTI będzie dokonywane na rzecz nabywcy z Polski, jak i do innego państwa członkowskiego UE, należało wskazać, że nabywca: (i) może być podatnikiem/osobą prawną niebędącą podatnikiem polskiego podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycie towarów, o którym mowa w ustawie o VAT (projektowany art. 2 pkt 22b lit a), oraz (ii) może być podatnikiem/osobą prawną niebędącą podatnikiem również unijnego podatku od wartości dodanej (projektowany art. 2 pkt 22b lit. b) którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, na zasadach odpowiadających polskim regulacjom w tym zakresie. Powyższe oznacza w praktyce, że osoba nabywająca towary jako podatnik VAT, w tym podatnik stosujący procedurę szczególną VAT - marża do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków, towarów używanych, w tym używanych środków transportu (zatem inny niż podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 9 ustawy o VAT), powinien poinformować o swoim statusie jako podatnika przed dokonaniem nabycia towarów, dostawcę sprzedającego te towary. Jeśli nie poinformuje sprzedawcy, to uważa się że jest on konsumentem ostatecznym a nie podatnikiem.

**Art. 2 pkt 26 ustawy o VAT – dostosowanie definicji usług elektronicznych do nomenklatury stosowanej w ustawie o VAT**

W projektowanym przepisie art. 2 pkt 26 ustawy o VAT proponuje się dostosowanie definicji usług elektronicznych do nomenklatury stosowanej w ustawie o VAT. Wykładnia tej definicji może powodować wątpliwości interpretacyjne co do sposobu wykonywania usług elektronicznych, w kontekście wykorzystanych dla potrzeb tej definicji pojęć. Zgodnie z jej obecnym brzmieniem, usługami elektronicznymi są usługi świadczone przy pomocy środków komunikacji elektronicznej. Na gruncie przepisów prawa podatkowego, środki komunikacji elektronicznej oznaczają zasadniczo portal podatkowy, zdefiniowany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325), zwanej dalej „Ordynacją podatkową” oraz e-puap. W związku z tym brzmienie tej definicji może nasuwać wątpliwości co do dopuszczalnych sposobów świadczenia usług elektronicznych. W związku z tym
w obecnie obowiązującej definicji usług elektronicznych proponuje się zastąpić pojęcie środków komunikacji elektronicznej, pojęciem drogi elektronicznej. Na gruncie przepisów prawa podatkowego, pojęcie drogi elektronicznej jest znacznie szersze od pojęcia środków komunikacji elektronicznej.

Należy zwrócić przy tym uwagę, że w przepisie art. 7 rozporządzenia 282/2011, do którego stosowania odsyła przepis art. 2 pkt 26 ustawy o VAT, również jest mowa o usługach świadczonych drogą elektroniczną, a nie o usługach świadczonych przy pomocy środków komunikacji elektronicznej.

**2) Art. 3 ust. 3 pkt 2 i 3 oraz ust. 7 ustawy o VAT**

Organami podatkowymi, właściwymi dla podatników podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej, korzystających z procedury MOSS, są odpowiednio Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście oraz Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego (art. 3 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT oraz odpowiednie przepisy rozdziałów 6a i 7 działu XII ustawy o VAT – art. 130b ust. 4-8, art. 130c ust. 1, ust. 8, art. 132 ust. 3, ust. 5-7, art. 133 ust. 1, ust. 8).

Zmiany wprowadzane w **art. 3 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT** mają na celu określenie właściwości organu podatkowego zarówno dla obecnie obowiązującej grupy podatników, tj. nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, jak również dla trzech nowych grup podatników, a mianowicie: (a) podatników, o których mowa w art. 109b, (b) podatników korzystających
z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9, oraz (c) podatników działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających
z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9. Projekt przewiduje, że organem podatkowym właściwym w tych sprawach będzie Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście.

Należy zwrócić przy tym uwagę, że art. 109b ust. 1 nakłada na podatników ułatwiających poprzez interfejs elektroniczny – taki jak platforma (*ang. platform*), platforma handlowa (*ang. marketplace*), portal lub inne podobne środki – dokonanie na terytorium UE określonych w tym przepisie dostaw towarów i usług, zasadniczo na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, obowiązek prowadzenia ewidencji zawierającej określone informacje na temat tych czynności (transakcji) i wykonujących je podatników. W myśl projektowanego art. 109b ust. 4 ustawy
o VAT wskazaną ewidencję udostępnia się nie później niż w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania właściwego organu podatkowego (tj. Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście), w odniesieniu do (i) dostaw towarów, w przypadku których wysyłka lub transport towarów kończy lub rozpoczyna się na terytorium kraju oraz (ii) świadczenia usług, w przypadku których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium kraju. Należy mieć na względzie, że obowiązkiem prowadzenia i udostępniania tej ewidencji będą objęci podatnicy (operatorzy interfejsów elektronicznych) bez względu na to w jakim państwie znajduje się ich siedziba działalności gospodarczej. W praktyce obowiązek ten będzie zatem spoczywał również na podatnikach zagranicznych, tj. takich, których siedziba działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej zlokalizowane są w innych niż Polska państwach członkowskich Unii Europejskiej bądź w państwach trzecich, które nie należą do tej organizacji. W związku z tym zasadne jest, aby to właśnie Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, który jest właściwym organem podatkowym dla podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, pełnił rolę właściwego organu podatkowego również w przypadku podatników, o których mowa w art. 109b, w zakresie spraw związanych z ewidencją, o której mowa w tym artykule.

W związku z rozwiązaniami wprowadzanymi projektem ustawy należy również nadać nowe brzmienie **art. 3 ust. 3 pkt 3** ustawy o VAT które wskazuje, że Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego jest właściwym organem podatkowym dla podatników o których mowa w art. 130a pkt 2, podmiotów zagranicznych, o których mowa w art. 131 pkt 2, podatników, o których mowa w 138b ust. 1 pkt 1 - 3, zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9, oraz działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska.

Z uwagi na rozszerzenie procedury MOSS o kolejne usługi, WSTO i SOTI wzrosło prawdopodobieństwo, że znacznie większa liczba podatników będzie chciała skorzystać z tej szczególnej procedury rozliczania podatku. W związku z tym, w projektowanym przepisie **art. 3 ust. 7 ustawy o VAT** przewidziano fakultatywną delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wyznaczenia w drodze rozporządzenia, innych, niż wymienione w ust. 3 pkt 2 i 3, organów podatkowych właściwych w przypadku podatników korzystających z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9 oraz podatników działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających
z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9. Projekt przewiduje, że wydawane rozporządzenie powinno uwzględniając konieczność zapewnienia sprawności prowadzonych postępowań oraz prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej przez podmioty stosujące te procedury.

**3) Art. 7a ustawy o VAT**

**Art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT stanowi implementację art. 14a dyrektywy VAT**Jak wskazano w motywie 7 preambuły implementowanej dyrektywy 2017/2455, znacząca część sprzedaży towarów do konsumentów w UE, zarówno w ramach obrotu pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w odniesieniu do towarów sprowadzanych do Unii z państw trzecich, dokonywana jest za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, takich jak platforma (ang. *platform*), platforma handlowa (ang. *marketplace*), portal lub inne podobne środki (tj. urządzenie lub oprogramowanie), zwanych dalej „interfejsami elektronicznymi”, często z wykorzystaniem zlokalizowanych na terytorium UE magazynów zapewniających kompleksową obsługę logistyczną (tzw. magazyny typu *fulfilment warehouse*). Aby zwiększyć efektywność poboru VAT, przy jednoczesnym zmniejszeniu obciążeń administracyjnych i kosztów po stronie przedsiębiorców oraz administracji skarbowej wynikających z wykonywania i egzekucji obowiązków związanych z rozliczaniem podatku należnego od tego rodzaju transakcji, proponowany **art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT** wprowadza swego rodzaju fikcję prawną, wyłącznie dla celów systemu VAT, która w istocie prowadzi do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie VAT z tytułu tych transakcji na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi. Projektowane regulacje obejmują swoim zakresem operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiają dokonywanie określonych dostaw towarów, niezależnie od tego czy posiadają oni siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, czy na terytorium państwa trzeciego.

Należy podkreślić, że ta fikcja prawna została przyjęta jedynie na potrzeby przepisów o VAT i nie ma zastosowania do innych dziedzin prawa, w tym regulujących stosunki cywilnoprawne.

Przez interfejs elektroniczny należy rozumieć dowolne urządzenie lub oprogramowanie pozwalające na nawiązanie kontaktu pomiędzy użytkownikiem będącym sprzedawcą a użytkownikiem dokonującym zakupu. Pojęcie to ma szeroki zakres i obejmuje m.in. strony internetowe, portale, portale elektroniczne, platformy, platformy handlowe, interfejsy oprogramowania aplikacji (API). Wyliczenie użyte w art. 7a ust. 1 ustawy o VAT ma charakter przykładowy, ponieważ przepis ma w założeniu objąć swoim zakresem przyszłe zmiany technologiczne w rozwijającym się dynamicznie obszarze handlu elektronicznego
(e-handlu /e-commerce).

Zgodnie z projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT przyjmuje się, że podatnik ułatwiający za pomocą interfejsu elektronicznego ściśle określone w ust. 1 i 2 tego artykułu dostawy towarów na rzecz zasadniczo podmiotów niebędących podatnikami VAT na terytorium UE, dokonywane przez tzw. dostawców bazowych (ang*.* *underlying supplier*), sam (i) otrzymał (nabył) te towary (fikcja prawna w postaci przyjęcia, że ma miejsce dostawa towarów B2B pomiędzy dostawcą bazowym a operatorem interfejsu elektronicznego) oraz (ii) dokonał dostawy tych towarów (fikcja prawna polegająca na przyjęciu, że dochodzi do dostawy towarów B2C pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a ostatecznym nabywcą tych towarów, tj. konsumentem, który faktycznie nabywa te towary). Pojęcie „ułatwia”, którym dla określenia sposobu używania interfejsu elektronicznego posługuje się ust. 1 i 2, zdefiniowane zostało w art. 5b rozporządzenia 282/2011 , do którego odsyła proponowany **art. 7a ust. 3 ustawy o VAT** (kwestia ta została szerzej omówiona w dalszej części niniejszego uzasadnienia).

W konsekwencji powyższe oznacza, że dla celów systemu VAT dochodzi do fikcyjnego podzielenia jednej dostawy towarów - tzw. dostawy bazowej (ang. *underlying supply*) - dokonywanej przez dostawcę bazowego, który prowadzi sprzedaż za pośrednictwem interfejsu elektronicznego do ostatecznego nabywcy tych towarów, na dwie odrębne dostawy, tj.:

1. dostawę pomiędzy dostawcą bazowym a operatorem interfejsu elektronicznego, która ma charakter transakcji B2B, ponieważ jest dokonywana pomiędzy przedsiębiorcami (podatnikami VAT),
2. dostawę pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a finalnym nabywcą towarów, która co do zasady ma charakter transakcji B2C, ponieważ występuje między podatnikiem VAT (operatorem interfejsu elektronicznego) i podmiotem niebędącym podatnikiem VAT.

W rezultacie, dostawa bazowa jest transparentna z punktu widzenia systemu VAT (nie wywołuje skutków na gruncie przepisów o VAT). Z kolei konsekwencje na gruncie regulacji VAT „fikcyjnych” dostaw B2B i B2C należy rozpatrywać indywidulnie w odniesieniu do tych dwóch odrębnych dostaw (m.in. w zakresie ustalenia miejsca dostawy i skorelowanych z nim obowiązków dotyczących rozliczenia, zadeklarowania i udokumentowania transakcji dla celów VAT).

Co istotne, w takich przypadkach wysyłka lub transport towarów będą zawsze przypisane „fikcyjnej” dostawie dokonywanej przez podatnika ułatwiającego dostawy towarów poprzez użycie interfejsu elektronicznego na rzecz ostatecznego nabywcy towarów, tj. z reguły podmiotu niebędącego podatnikiem VAT (będzie to zatem tzw. dostawa ruchoma, co wynika z projektowanego art. 22 ust. 3a ustawy o VAT).

Uproszczony schemat dostaw towarów, o których mowa w projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT

Sprzedaż towarów

(dostawa bazowa)

Dostawca bazowy

Konsument

Operator interfejsu elektronicznego

„Fikcyjna” dostawa towarów B2C

„Fikcyjna” dostawa towarów B2B

Podkreślenia wymaga, że w rezultacie przyjętej fikcji prawnej operator interfejsu elektronicznego jest traktowany jako podatnik VAT dokonujący dostawy towarów na rzecz ostatecznego (faktycznego) nabywcy tych towarów, ze wszystkimi tego konsekwencjami
w zakresie m.in. rozliczenia, zadeklarowania i udokumentowania takiej transakcji, wynikającymi z obowiązujących przepisów o VAT (jeżeli miejsce dostawy towarów znajduje się na terytorium państwa członkowskiego, np. Polski). Podobnie na dostawcy bazowym mogą ciążyć obowiązki na gruncie polskich regulacji VAT w odniesieniu do dokonywanej przez niego „fikcyjnej” dostawy towarów na rzecz operatora interfejsu elektronicznego, jeżeli miejscem tej dostawy będzie terytorium kraju (np. obowiązki w zakresie rejestracji, deklarowania, dokumentowania itp.). W praktyce taka sytuacja może wystąpić w przypadku dostawców bazowych nieposiadających siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE, dokonujących dostawy towarów, których wysyłka lub transport rozpoczyna się w Polsce (np. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju i wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość objęte zakresem stosowania projektowanego art. 7a ust. 2 ustawy o VAT).

W myśl proponowanego **art. 7a ust. 1 ustawy o VAT** w przypadku gdy podatnik ułatwia - poprzez użycie interfejsu elektronicznego - SOTI w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 150 euro, uznaje się, że podatnik, który ułatwia tę dostawę, sam otrzymał i dokonał dostawy tych towarów. Dla zastosowania tego przepisu nie ma znaczenia czy dostawca bazowy ma siedzibę w UE czy też na terytorium państwa trzeciego. Natomiast nie obejmuje on swoim zakresem przypadków SOTI w przesyłkach o wartości przekraczającej wyrażoną w złotych równowartość 150 euro.

Dostawy towarów objęte zakresem projektowanego art. 7a ust. 1 ustawy o VAT

|  |
| --- |
| Interfejs elektroniczny z siedzibą działalności gospodarczej /stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej (SMPD) w UE (w tym w PL) lub poza UE |
| Miejsce siedziby Dostawa B2C | Dostawca bazowy z siedzibą /SMPD w UE | Dostawca bazowy z państwa trzeciego (brak siedziby /SMPD w UE) |
| SOTI[[3]](#footnote-4) w przesyłkach o rzeczywistej wartości ≤ 150 euro | Art. 7a ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie | Art. 7a ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie |
| SOTI w przesyłkach o rzeczywistej wartości > 150 euro | Art. 7a ust. 1 ustawy o VAT nie ma zastosowania | Art. 7a ust. 1 ustawy o VAT nie ma zastosowania |

Operator interfejsu elektronicznego, jako podatnik VAT dokonujący sprzedaży na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 150 euro, na podstawie fikcji prawnej przyjętej w projektowanym art. 7a ust. 1 ustawy VAT, w celu rozliczania VAT od takich dostaw, będzie mógł skorzystać z uproszczenia w postaci procedury szczególnej dotyczącej SOTI (rozdział 9 w dziale XII ustawy o VAT), na takich samym zasadach jak pozostali podatnicy dokonujący tego rodzaju transakcji. Należy przy tym podkreślić, że operator interfejsu elektronicznego objęty projektowanym art. 7a ust. 1 ustawy o VAT będzie uznany za podatnika z tytułu dokonania ułatwianej przez niego sprzedaży na odległość towarów importowanych (w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych równowartości 150 euro) niezależnie od tego, czy będzie korzystał z procedury szczególnej dotyczącej SOTI. Fakt korzystania albo niekorzystania z tej procedury nie ma wpływu na to czy operator interfejsu elektronicznego będzie uznany za podatnika na podstawie proponowanego art. 7a ust. 1 ustawy o VAT czy też nie. Jest to bowiem niezależna fakultatywna procedura szczególna, z której dobrowolnie mogą korzystać podatnicy określeni w rozdziale 9 dziale XII ustawy o VAT, w tym operatorzy interfejsów elektronicznych, do których zastosowanie znajdzie projektowany art. 7a ust. 1 ustawy o VAT.

Zgodnie z proponowanym **art. 7a ust. 2 ustawy o VAT** w przypadku gdy podatnik ułatwia poprzez użycie interfejsu elektronicznego dokonanie na terytorium UE przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu na terytorium UE:

1. wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO), lub
2. (innej niż WSTO) dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem (w praktyce będzie to najczęściej dostawa na terytorium państwa członkowskiego, w tym odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT)

- uważa się, że podatnik ułatwiający tę dostawę (tj. operator IE), sam otrzymał (nabył) i dokonał dostawy tych towarów.

Dla zastosowania tej regulacji muszą zatem kumulatywnie wystąpić następujące przesłanki dotyczące dostawcy bazowego i dokonywanej przez niego dostawy bazowej:

1. nieposiadanie przez dostawcę bazowego siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu na terytorium UE (w tym Polski),
2. dokonywanie dostawy bazowej na rzecz podmiotu, co do zasady, niebędącego podatnikiem VAT (w przypadku WSTO nabywcą towarów może być w pewnych przypadkach podmiot posiadający status podatnika VAT),
3. dostawa bazowa ma miejsce na terytorium UE (będące jej przedmiotem towary zostały uprzednio dopuszczone do swobodnego obrotu w UE).

Warto nadmienić, że dokonywana na terytorium państwa członkowskiego przez dostawcę bazowego „fikcyjna” dostawa towarów na rzecz operatora interfejsu elektronicznego będzie podlegała zwolnieniu z prawem do odliczenia. Do dostawy towarów na terytorium kraju, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT zastosowanie znajdzie stawka 0% (projektowany art. 83 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT).

Przykładowe dostawy towarów objęte zakresem projektowanego art. 7a ust. 2 ustawy o VAT

|  |
| --- |
| Interfejs elektroniczny z siedzibą działalności gospodarczej /stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej (SMPD) w UE (w tym w PL) lub poza UE |
| Miejsce siedziby Dostawa B2C | Dostawca bazowy z siedzibą /SMPD w UE | Dostawca bazowy z państwa trzeciego (brak siedziby /SMPD w UE) |
| Dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego | Brak zastosowania art. 7a ust. 2 ustawy o VAT | Art. 7a ust. 2 ustawy o VAT ma zastosowanie |
| Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość | Brak zastosowania art. 7a ust. 2 ustawy o VAT | Art. 7a ust. 2 ustawy o VAT ma zastosowanie |

Operator interfejsu elektronicznego, jako podatnik VAT dokonujący WSTO na podstawie fikcji prawnej przyjętej w projektowanym art. 7a ust. 2 ustawy VAT, w celu rozliczania VAT od takich dostaw będzie mógł skorzystać z uproszczenia w postaci procedury szczególnej określonej w rozdziale 6a działu XII ustawy o VAT (tzw. procedura unijna), na takich samych zasadach jak pozostali podatnicy dokonujący tego rodzaju transakcji. Ponadto, wyłącznie dla takich operatorów, będzie dostępna możliwość rozliczenia w procedurze unijnej VAT od „fikcyjnych” (krajowych) dostaw towarów dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT na terytorium danego państwa członkowskiego, w tym odpłatnej dostawy towarów na terytorium kraju (Polski).

Należy mieć na względzie, że szereg istotnych regulacji odnoszących się do operatorów interfejsów elektronicznych, objętych zakresem projektowanego art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, zostało zawartych w rozporządzeniu 282/2011. Rozporządzenie to obowiązuje bezpośrednio w państwach UE i nie wymaga implementacji do ich porządków prawnych.

Unijny prawodawca mając świadomość, że prawidłowe rozliczenie i zadeklarowanie VAT przez operatora interfejsu elektronicznego, uznanego na podstawie omówionej wyżej fikcji prawnej za podatnika, może być uzależnione od rzetelności informacji dostarczonych mu przez dostawców bazowych, wprowadził w **art. 5c rozporządzenia 282/2011** normę, której celem jest zapewnienie proporcjonalności rozwiązania przyjętego w proponowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem operator interfejsu elektronicznego, działający w dobrej wierze, nie może być zobowiązany do zapłaty VAT w kwocie przekraczającej kwotę tego podatku, którą zadeklarował i zapłacił z tytułu ułatwianych przez niego dostaw, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:

1. podatnik ten jest zależny od informacji przekazanych przez dostawców sprzedających towary poprzez interfejs elektroniczny lub przez inne osoby trzecie, aby prawidłowo zadeklarować i zapłacić kwotę należnego VAT z tytułu tych dostaw;
2. informacje, o których mowa w lit. a, są błędne;
3. podatnik jest w stanie wykazać, że nie wiedział o nieprawidłowości tych informacji oraz że, racjonalnie rzecz biorąc, nie mógł o tym wiedzieć.

Zaznaczyć trzeba, że ciężar udowodnienia kumulatywnego wystąpienia powyższych przesłanek spoczywa na operatorze interfejsu elektronicznego. Niezwykle istotne znaczenie może mieć w praktyce ocena czy dany operator, działając w dobrej wierze, zachował należytą staranność przy prowadzeniu swojej działalności w zakresie ułatwiania dostaw towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego. Przykładowo, wskazówką przy analizowaniu czy w tym kontekście została dochowana należyta staranność, może być kwestia stosowania przez operatora wiarygodnej procedury weryfikacji rzetelności informacji pochodzących od dostawców bazowych lub podmiotów trzecich, potrzebnych do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania VAT z tytułu ułatwianych dostaw towarów.

Ponadto, również celem zapewnienia proporcjonalności rozwiązania przyjętego w proponowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, **art. 5d rozporządzenia 282/2011** przewiduje domniemanie wzruszalne, zgodnie z którym operator interfejsu elektronicznego, o ile nie posiada odmiennych informacji, uznaje:

1. osobę sprzedającą towary poprzez interfejs elektroniczny za podatnika;
2. osobę nabywającą te towary za osobę niebędącą podatnikiem.

Dla ustalenia czy dany operator interfejsu elektronicznego jest objęty projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, kluczowe jest zbadanie czy ułatwia on dostawy towarów określonych w tych przepisach. Pojęcie „ułatwia” zostało zdefiniowane w **art. 5b akapit pierwszy i drugi rozporządzenia 282/2011** , zgodnie z którym przez ten termin należy rozumieć korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą i dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów poprzez ten interfejs. Jednakże podatnik nie ułatwia dostawy towarów, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:

1. podatnik ten nie określa, bezpośrednio ani pośrednio, żadnych warunków, na których dokonywana jest dostawa towarów;
2. podatnik ten nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w zatwierdzaniu obciążenia nabywcy w związku z dokonywaną płatnością;
3. podatnik ten nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w procesie zamawiania lub dostarczania towarów.

Odnosząc się do wskazanego w art. 5b akapit drugi rozporządzenia 282/2011 katalogu przesłanek, podkreślić trzeba, że aby dana czynność nie została uznana za ułatwianie dostawy, należy kumulatywnie spełnić wszystkie przesłanki tam wymienione. W przypadku zaś wystąpienia przynajmniej jednej z tych przesłanek, operator interfejsu elektronicznego zostanie, co do zasady, uznany za podatnika ułatwiającego dostawy towarów na mocy art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT (a więc do uznania go za podatnika VAT zasadniczo wystarczy, że operator interfejsu elektronicznego będzie wykonywał choć jedną z powyższych funkcji).

Jednocześnie należy mieć na względzie, że w myśl **art. 5b akapit trzeci rozporządzenia 282/2011** projektowanyart. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT nie będzie miał zastosowania do operatora interfejsu elektronicznego, który wykonuje tylko jedną z następujących funkcji:

* przetwarzanie płatności w związku z dostawą towarów;
* oferowanie lub reklamowanie towarów;
* przekierowywanie lub przenoszenie nabywców do innych interfejsów elektronicznych, poprzez które towary są oferowane na sprzedaż, bez jakiegokolwiek dalszego udziału w dostawie tych towarów.

Z **art. 5b akapit drugi lit. a rozporządzenia 282/2011** wynika, że za ułatwianie uznać należy sytuację, w której podatnik określa, bezpośrednio albo pośrednio, jakiekolwiek warunki, na których dokonywana jest bazowa dostawa towarów. Użyte sformułowania („bezpośrednio ani pośrednio”, „żadnych warunków”) pozwalają na szeroką interpretację tej przesłanki, gdyż jej celem jest objęcie wielu zróżnicowanych (zarówno istniejących, jak i przyszłych) modeli biznesowych, w oparciu o jakie operatorzy interfejsów elektronicznych prowadzą swoją działalność w ewoluującym sektorze e-commerce. Przesłanka ta ma przeciwdziałać potencjalnym próbom obejścia rozwiązań przyjętych w implementowanej dyrektywie 2017/2455, np. poprzez odpowiednie zapisy umowne odnoszące się do relacji prawnych pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a jego użytkownikami. Przykładowo samo istnienie postanowień (klauzul) umownych mogących mieć istotne znaczenie na płaszczyźnie stosunków cywilnoprawnych, zgodnie z którymi dostawca bazowy jest odpowiedzialny za towary sprzedawane za pośrednictwem interfejsu elektronicznego, a umowa sprzedaży tych towarów jest zawierana pomiędzy ich nabywcą (konsumentem) i dostawcą bazowym, nie są wystarczające do wyłączenia zastosowania fikcji prawnej określonej w projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Pomimo istnienia takich klauzul umownych, operator interfejsu elektronicznego nadal może być uznany za podatnika od ułatwianych przez niego dostaw towarów, gdyż w systemie VAT, który cechuje się autonomią prawną, rzeczywistość gospodarcza ma kluczowe znaczenie dla prawidłowego ustalenia skutków danej transakcji na gruncie VAT.

Natomiast przesłankę dotyczącą określania „warunków, na których dokonywana jest dostawa towarów” należy interpretować jako ustalanie wpływu operatora interfejsu elektronicznego - bezpośredniego lub pośredniego - na (i) obowiązki i prawa przysługujące użytkownikom (tj. sprzedawcom i kupującym) oraz (ii) na inne istotne elementy (*essentialia negotii*) treści czynności cywilnoprawnej (np. umowy sprzedaży), taki jak m.in. cena, rodzaj towaru, sposoby (opcje) płatności i dostarczenia towaru, kwestia udzielania gwarancji, a także zasady przeprowadzania transakcji sprzedaży na interfejsie elektronicznym (np. wymóg posiadania konta przez użytkowników, itp.).

Poniżej znajduje się przykładowa lista przesłanek, których wystąpienie może sugerować, że operator interfejsu elektronicznego określa, bezpośrednio lub pośrednio, jakiekolwiek warunki, na których dokonywana jest bazowa dostawa towarów:

* posiadanie lub zarządzanie interfejsem elektronicznym;
* ustalanie zasad oferowania (wystawiania) do sprzedaży lub zasad sprzedaży towarów za pośrednictwem interfejsu elektronicznego;
* posiadanie prawa do dysponowania (rozporządzania) danymi nabywcy związanymi z dokonywaną za pośrednictwem interfejsu elektronicznego sprzedażą towarów;
* zapewnianie technicznych rozwiązań umożliwiających m.in.. zaoferowanie towarów na sprzedaż, złożenie zamówienia, dokonanie płatności za towar nabyty za pośrednictwem interfejsu elektronicznego (np. funkcjonalność „koszyka” zakupów i opcje /sposoby płatności);
* ustalanie zasad na jakich odbywają się zwroty towarów sprzedanych za pośrednictwem interfejsu elektronicznego, w tym podmiotu odpowiedzialnego za pokrycie kosztów takich zwrotów;
* ustalanie wymogów dotyczących składowania towarów należących do użytkowników interfejsu elektronicznego, sposobów transportu lub wysyłki tych towarów do nabywców oraz płatności za tego rodzaju usługi;
* dysponowanie prawem do pobrania (potrącenia) czy zabezpieczenia zapłaty za świadczone przez siebie usługi na rzecz użytkowników interfejsu elektronicznego od płatności uiszczonej przez nabywcę do sprzedawcy za towar sprzedany za pośrednictwem tego interfejsu;
* zapewnianie wsparcia użytkownikom związanego z transakcją realizowaną za pośrednictwem interfejsu elektronicznego czy obsługiwanie procesu związanego ze zwrotami bądź wymianą towarów nabytych za pośrednictwem tego interfejsu;
* wpływanie, poprzez przyznawanie zniżek, rabatów, itp., na cenę towarów sprzedawanych za pośrednictwem interfejsu elektronicznego (np. karty lojalnościowe, itp.).

W myśl **art. 5b akapit 2 lit. b rozporządzenia 282/2011** ułatwianie wystąpi również w przypadku, gdy operator interfejsu elektronicznego bierze udział, bezpośrednio albo pośrednio, w zatwierdzaniu obciążenia nabywcy w związku z dokonywaną płatnością. Przesłanka ta odnosi się do sytuacji, w której interfejs elektroniczny może wpływać na to czy, kiedy i na jakich warunkach realizowana jest płatność za towary nabywane za pośrednictwem interfejsu elektronicznego. Przykładowo przesłanka ta zostanie spełniona, jeżeli operator interfejsu elektronicznego w istocie decyduje bądź wpływa na decyzję o obciążeniu konta bankowego, karty płatniczej lub podobnych instrumentów a także jeżeli w jakikolwiek sposób jest zaangażowany w przekazywanie komunikatu dotyczącego potwierdzenia płatności albo zobowiązania do zapłaty z tytułu nabycia towaru. Podkreślić trzeba, że do wystąpienia tej przesłanki nie jest konieczne aby operator interfejsu elektronicznego faktycznie otrzymywał lub przekazywał płatność (sumę pieniężną) lub też uczestniczył w każdym etapie przetwarzania płatności.

Poniżej znajduje się przykładowa lista przesłanek, których wystąpienie może sugerować, że operator interfejsu elektronicznego bierze, bezpośrednio lub pośrednio, udział w zatwierdzaniu obciążenia nabywcy w związku z dokonywaną płatnością:

* informowanie nabywcy o szczegółach płatności takich jak cena, jej składowe, dodatkowe koszty, termin płatności, sposoby zapłaty itp.;
* inicjowanie procesu zapłaty;
* posiadanie dostępu bądź otrzymywanie od użytkowników interfejsu elektronicznego informacji dotyczących płatności związanych z zakupem, takich jak numer karty płatniczej/kredytowej, ważność tej karty, kod bezpieczeństwa, dane personalne posiadacza rachunku, informacje o portfelu elektronicznym itp.;
* otrzymywanie płatności z tytułu sprzedaży towaru za pośrednictwem interfejsu elektronicznego i transferowanie jej do dostawcy bazowego;
* łączenie nabywcy z podmiotem trzecim, który przetwarza płatność z wykorzystaniem informacji (danych) uzyskanych od operatora interfejsu elektronicznego (przy czym, należy mieć na względzie, że na podstawie art. 5b akapit trzeci rozporządzenia 282/2011) do operatora interfejsu elektronicznego, który jedynie przetwarza płatność związaną z dostawą towarów, nie będzie miał zastosowania projektowany art. 7a ust.1 i 2 ustawy o VAT).

Zgodnie z **art. 5b akapit 2 lit. c rozporządzenia 282/2011** ułatwianie ma miejsce także wtedy, gdy operator interfejsu elektronicznego bierze udział (bezpośrednio albo pośrednio) w procesie zamawiania lub dostarczania towarów. Udział w procesie zamawiania towarów nie musi oznaczać zaangażowania w generowanie zamówienia, lecz odnosi się do możliwości wpływania w jakikolwiek sposób na zamawianie towaru. Z kolei przesłanka udziału w procesie dostarczania towarów nie ogranicza się wyłącznie do fizycznego dostarczenia towaru przez operatora interfejsu elektronicznego lub na jego rzecz. Udział ten może bowiem obejmować również jakikolwiek inny wpływ tego operatora na dostarczenie towaru.

Poniżej wymieniono przykładową listę czynności, których wystąpienie może sugerować, że operator interfejsu elektronicznego bierze, bezpośrednio lub pośrednio, udział w procesie zamawiania lub dostarczania towarów:

* organizowanie wysyłki lub transportu towarów nabytych za pośrednictwem interfejsu elektronicznego do miejsca przeznaczenia;
* zapewnianie usług typu *fulfilment* bądź usług w zakresie przechowywania towarów sprzedawanych za pośrednictwem interfejsu elektronicznego;
* zapewnianie technicznych rozwiązań umożliwiających użytkownikom interfejsu elektronicznego złożenie zamówienia (np. za pomocą tzw. wirtualnego „koszyka” zakupów bądź elektronicznego formularza zakupu);
* przekazywanie dostawcy bazowemu i nabywcy potwierdzenia złożenia zamówienia oraz informacji o szczegółach tego zamówienia, zwłaszcza w zakresie sposobu i miejsca dostarczenia towaru nabytego za pośrednictwem interfejsu elektronicznego;
* obciążanie dostawcy bazowego kosztami prowizji uzależnionej od wartości zamówienia dokonanego za pośrednictwem interfejsu elektronicznego;
* wyrażanie akceptacji dostawcy bazowemu bądź podmiotowi trzeciemu dla rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów nabytych za pośrednictwem interfejsu elektronicznego;
* instruowanie dostawcy bazowego lub podmiotu trzeciego w zakresie sposobu dostarczenia towarów nabytych za pośrednictwem interfejsu elektronicznego.

Należy pamiętać, że ocena czy dany podatnik ułatwia dokonanie dostawy towarów poprzez użycie interfejsu elektronicznego, w rozumieniu omawianych przepisów o VAT, powinna być przeprowadzana indywidualnie w odniesieniu do każdej transakcji z osobna. W toku działalności gospodarczej może bowiem zdarzać się, że dany operator interfejsu elektronicznego w odniesieniu do części dostaw towarów będzie objęty reżimem prawnym określonym w projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, zaś jednocześnie w stosunku do niektórych dostaw, realizowanych za jego pośrednictwem, ten reżim nie będzie miał zastosowania.

**4) Art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT**

Zmiana w tym przepisie mają charakter techniczny; jej celem jest dostosowanie regulacji do nowej definicji WSTO, zastępującej definicje sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju.

**5) Art. 13 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT**

Zmiany w tym przepisie mają charakter techniczny; ich celem jest dostosowanie regulacji do nowej definicji WSTO, zastępującej definicje sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju.

**6) Art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. c ustawy o VAT**

Zmiany w tym przepisie mają charakter techniczny; ich celem jest dostosowanie regulacji do nowej definicji WSTO, zastępującej definicje sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju.

Ponadto rozszerzono wyłączenie również na SOTI. Proponowana zmiana wyłącza możliwość stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w przypadku, gdy SOTI dokonywana byłaby do nabywcy w Polsce przez dostawcę spoza UE, który rozlicza VAT w IOSS. Dostawa taka powinna być rozliczona wyłącznie w IOSS.

**7) Art. 19a ustawy o VAT**

**Art. 19a ust. 1b ustawy o VAT stanowi implementację art. 66a oraz art. 369n dyrektywy VAT**

Zmiany w art. 19a ustawy o VAT dotyczą kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostaw towarów ułatwianych przez podatników poprzez użycie interfejsu elektronicznego. Proponowany **art. 19a ust. 1b ustawy o VAT** wprowadza szczególną regułę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy w odniesieniu do dostaw towarów, o których mowa w projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, powstaje w momencie zaakceptowania płatności w rozumieniu **art. 41a rozporządzenia 282/2011**. W myśl tego przepisu moment zaakceptowania płatności oznacza moment, w którym dostawca sprzedający towary poprzez interfejs elektroniczny lub osoba działająca na jego rzecz otrzymują: (i) potwierdzenie płatności, (ii) wiadomość o autoryzacji płatności lub (iii) zobowiązanie nabywcy do dokonania płatności, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi najwcześniej oraz bez względu na to, kiedy dojdzie do faktycznej zapłaty kwoty pieniężnej. Podkreślenia wymaga, że omawiana szczególna reguła powstawania obowiązku podatkowego ma zastosowanie zarówno do „fikcyjnej” dostawy towarów B2B dokonywanej przez dostawcę bazowego na rzecz operatora interfejsu elektronicznego, jak i „fikcyjnej” dostawy B2C dokonywanej przez operatora interfejsu elektronicznego do ostatecznego nabywcy towarów.

Zmiany w art. 19a ust. 1 mają charakter techniczny i ich celem jest wskazanie, że zasada ogólna dotycząca powstania obowiązku podatkowego określona w art. 19a ust. 1 nie będzie mieć zastosowania do wyjątku wprowadzonego w ust. 1b tego artykułu.

Modyfikacje proponowane w **art. 19a ust. 4, ust. 5 pkt 3 lit. b i ust. 8 ustawy o VAT** mają na celu wyłączenie stosowania innych specyficznych zasad powstawania obowiązku podatkowego do dostaw towarów objętych zakresem projektowanego art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Wyłączenie to wynika z faktu, że te, określone w implementowanej dyrektywie szczególne zasady dotyczące powstawania obowiązku podatkowego (tj. w momencie zaakceptowania płatności), odnoszą się do wszystkich kategorii towarów będących przedmiotem dostaw ułatwianych przez operatorów interfejsów elektronicznych w rozumieniu proponowanego art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. W konsekwencji należy wyłączyć zastosowanie specyficznych reguł powstawania obowiązku podatkowego dotyczących niektórych dostaw towarów przewidzianych w przepisach ustawy o VAT, w przypadku gdy dostawy te będą ułatwiane przez operatora IE. Podobne wyłączenie należało wprowadzić również w odniesieniu do art. 138f, który odnosi się do powstania obowiązku podatkowego dla SOTI, który podobnie jak ma to miejsce w przypadku dostaw towarów objętych zakresem projektowanego art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, powstaje w momencie dokonania dostawy towarów. Dostawę towarów uważa się za dokonaną w momencie zaakceptowania płatności w rozumieniu art. 61b rozporządzenia 282/2011.

**8) Art. 21 ustawy o VAT**

Proponowany art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT wyłącza możliwość stosowania tzw. metody kasowej do dostaw towarów objętych zakresem projektowanego art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. To wyłączenie dotyczy zarówno „fikcyjnej” dostawy pomiędzy dostawcą bazowym i operatorem interfejsu elektronicznego, jak i „fikcyjnej” dostawy dokonywanej przez operatora interfejsu elektronicznego na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem VAT, będącym jednocześnie finalnym nabywcą towarów (konsumentem). Zmiana ta wynika z przyjęcia szczególnej reguły dotyczącej momentu powstawania obowiązku podatkowego w odniesieniu do takich transakcji przewidzianej w projektowanym art. 19a ust. 1b ustawy o VAT.

**9) Art. 22 ustawy o VAT**

**Art. 22 ust. 1 pkt 1a ustawy o VAT - implementacja art. 33 lit. a dyrektywy VAT**

Zmiany dokonane w art. 33 dyrektywy VAT nie wprowadzają odmiennego podejścia w  zakresie WSTO (odmiennej zasady miejsca opodatkowania). Celem tych zmian, związanych z wprowadzeniem do dyrektywy VAT w art. 14 nowego ust. 4, definiującego w pkt 1 WSTO, było uporządkowanie dotychczasowych regulacji i ujednolicenie określonych instytucji (np. kwestia progu) w ramach wewnętrznego rynku unijnego. Sytuacja taka ma miejsce jedynie w przypadku WSTO, bowiem wprowadzenie definicji sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich (art. 14 ust. 4 pkt 2 dyrektywy VAT) stanowi nowość terminologiczną i merytoryczną w ramach podatku VAT, a zatem nie wynika z potrzeb jedynie porządkujących czy ujednolicających dotychczasowe regulacje.

Zmieniona dyrektywa VAT, w art. 33 wskazuje, że za miejsce dostawy WSTO uznaje się miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy. Zasada ta obowiązuje również w obecnych uregulowaniach dotyczących sprzedaży wysyłkowej – w obecnym ust. 1 art. 33 dyrektywy VAT (w krajowej ustawie o VAT – art. 23 ust. 1 i art. 24 ust. 1). Nowe brzmienie art. 33 dyrektywy VAT skonstruowane jest w  ten sposób, że za określeniem zasady miejsca dostawy dla sprzedaży wysyłkowej prawodawca unijny wprowadza warunki określające jej zakres. Po wprowadzeniu odrębnej definicji WSTO w art. 14 ust. 4 dyrektywy VAT taki układ stracił rację bytu, w związku z czym nowe brzmienie art. 33 ogranicza się wyłącznie do wskazania reguły w zakresie miejsca dostawy dla WSTO (oraz – o czym niżej – sprzedaży na odległość towarów importowanych z  terytoriów trzecich lub państw trzecich). Sama reguła dotycząca miejsca opodatkowania sprzedaży wysyłkowej (obecnie WSTO) nie uległa zmianie.

Zasada miejsca dostawy przy WSTO stanowi wyjątek od zasady ogólnej opodatkowania dostaw (zgodnie z którą w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu do nabywcy). W  związku z powyższym ustawodawca postanowił przenieść wyrażoną dotychczas w  oddzielnym artykule regulację i uzupełnić o nią art. 22 ust. 1 ustawy o VAT, który wskazuje – w podziale na różne przypadki – miejsce świadczenia przy dostawie towarów. Ustęp 1 pkt 1 tego artykułu zawiera ogólną zasadę opodatkowania dostaw, które wiążą się z ich transportem lub wysyłką (dostawy ruchome).

Z uwagi na fakt, że miejsce dostawy WSTO stanowi wyjątek od reguły ogólnej (celem wprowadzenia WSTO jest pełniejsza realizacja zasady opodatkowania w miejscu konsumpcji towarów), proponuje się wprowadzenie **w art. 22 ust. 1 punktu 1a,** w którym wskaże się, że miejscem dostawy towarów w przypadku WSTO jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Podobny porządek przyjęty jest w  dyrektywie VAT (art. 32 tej dyrektywy zawiera zasadę ogólną opodatkowania dostaw, zaś art. 33 reguluje wyjątki od tej zasady).

Obecnie miejsce opodatkowania sprzedaży wysyłkowej (które co do zasady nie uległo zmianie) jest uregulowane w art. 23 ust. 1 i art. 24 ust. 1 ustawy o VAT. Z uwagi na wprowadzenie pojedynczej definicji WSTO nie jest zasadne utrzymanie tego podziału.

Jednocześnie nie uległ zasadniczym zmianom warunek, że w przypadku gdy towary w  momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, dostawę towarów w ramach WSTO można uznać za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, jeżeli dostawca otrzyma określone dokumenty przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy.

**Art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy o VAT- implementacja art. 33 lit. b i c dyrektywy VAT**

Proponowane przepisy wprowadzają regulacje określające miejsce dostawy towarów przy SOTI. Do SOTI mają zastosowanie trzy zasady (ogólna i dwa wyjątki).

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 22 ust. 1 pkt 1b za miejsce dostawy przy SOTI
z państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, uznaje się miejsce, w którym towary te znajdują się
w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy.

Natomiast w przypadku, gdy SOTI następuje do państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, za miejsce dostawy uznaje się to państwo, pod warunkiem, że VAT ma być zadeklarowany w IOSS (projektowany art. 22 ust. 1 pkt 1c ).

W pozostałych przypadkach nieobjętych projektowanymi regulacjami, do ustalenia miejsca dostawy przy SOTI zastosowanie będzie miała zasada ogólna (art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy
o VAT).

Zatem przy ustalaniu miejsca dostawy przy SOTI istotne znaczenie ma fakt, w którym państwie członkowskim nastąpi import towarów będących przedmiotem SOTI.

Jeżeli państwem członkowskim importu towarów będących przedmiotem SOTI, nie jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów, to miejscem dostawy w ramach SOTI będzie zawsze miejsce, w którym towary będą w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy. Przykładowo nabywca z Polski zamawia u dostawcy z Chin towary. Towary te dostawca wysyła nie bezpośrednio do Polski (kraju zakończenia wysyłki do nabywcy) ale przez terytorium Niemiec, gdzie odbywa się import tych towarów
i dopuszczenie do obrotu na terytorium UE. W tym przypadku miejscem dostawy dla SOTI będzie jednak Polska. Nie ma znaczenia dla opodatkowania SOTI, że towary zostały zaimportowane na terytorium Niemiec. Istotne jest miejsce, w którym transport tej przesyłki do nabywcy się kończy - czyli Polska. Należy podkreślić, że w tym przypadku nie ma znaczenia też, jaka jest wartość towarów sprzedanych w ramach SOTI. Dotyczyć to będzie również towarów o wartości powyżej 150 euro.

W przypadku natomiast gdy nabywca z Polski zamawia u dostawcy z Chin towary i towary te są wysyłane lub transportowane bezpośrednio do Polski (importowane z państwa trzeciego do państwa zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy), miejsce dostawy uzależnione jest od tego czy VAT od SOTI będzie zadeklarowany w IOSS czy też nie. Jeżeli VAT będzie zadeklarowany w IOSS, miejscem dostawy przy SOTI będzie państwo,
w którym kończy się wysyłka lub transport do nabywcy. W przedstawionym przykładzie będzie to terytorium Polski. Import takiego towaru w Polsce, jeżeli w momencie odprawy celnej zostanie przekazany ważny numer VAT IOSS tego dostawcy, będzie zwolniony z VAT od importu, ponieważ VAT od dostawy towarów w ramach SOTI został już pobrany i ma zostać zadeklarowany i zapłacony przez dostawcę.

W sytuacji natomiast gdy VAT od SOTI nie będzie zadeklarowany w IOSS przez dostawcę, do ustalenia miejsca dostawy zastosowanie będzie miała ogólna zasada, zgodnie z którą
w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary
w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy. Oznacza to, że taka sprzedaż towarów w ramach SOTI nie będzie podlegała opodatkowaniu w żadnym z państw członkowskich UE (w powyższym przykładzie w Polsce), gdyż miejsce dostawy znajduje się w państwie trzecim (Chinach).

**Art. 22 ust. 1a i 1b ustawy o VAT - implementacja art. 35 dyrektywy VAT**

Podobnie jak w przypadku sprzedaży wysyłkowej (obecnie obowiązujące art. 23 ust. 13 i art. 24 ust. 10 ustawy o VAT), zgodnie z projektowanym **art. 22 ust. 1a ustawy o VAT** przepisów dotyczących WSTO nie stosuje się w odniesieniu do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków, towarów używanych, w tym używanych środków transportu – jednak tylko wówczas, gdy podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z odpowiednimi procedurami szczególnymi (w Polsce określonymi w art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy o VAT).

Ponieważ w praktyce mogą wystąpić sytuacje, w których te szczególne towary będą podlegać dostawie zarówno z terytorium kraju, jak i na terytorium kraju, należało wskazać, że będą one wyłączone z WSTO jeżeli: (i) będą podlegać opodatkowaniu polskim podatkiem od towarów i usług oraz, w związku z tym, zasadom określonym w art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, albo (ii) będą podlegać opodatkowaniu unijnym podatkiem od wartości dodanej oraz, w związku z tym, zasadom odpowiadającym regulacjom art. 120 ust. 4 i 5.

Ponadto, mimo że Polska nie wprowadziła szczególnej procedury związanej z dostawami w ramach aukcji (licytacji), z uwagi na konieczność prawidłowej implementacji art. 35 dyrektywy VAT (który nie wyklucza tej procedury szczególnej oraz z uwagi na fakt, że inne państwa członkowskie mogą ją stosować), należało wskazać, że z WSTO będą wyłączone towary będące przedmiotem dostawy na aukcji (licytacji) w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, jeżeli ich dostawa jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów.

Zgodnie z projektowanym **art. 22 ust. 1b ustawy o VAT** warunkiem stosowania art. 22 ust. 1a pkt 2-3 jest konieczność posiadania przez dostawcę dokumentów jednoznacznie potwierdzających dokonanie tej dostawy na zasadach określonych w tych przepisach. Obecnie, zgodnie z brzmieniem art. 24 ust. 11 ustawy o VAT wymóg ten dotyczy jedynie podatnika podatku od wartości dodanej, dokonującego sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju. Z  uwagi na konieczność uszczelnienia systemu oraz zapobiegania oszustwom, wymóg ten będzie dotyczył wszystkich dostawców, korzystających z procedur szczególnych określonych w art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy o VAT lub odpowiadającym im przepisom w innych państwach członkowskich. Jednocześnie należy zauważyć, że dostawa towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1a pkt 1, jest opodatkowana na zasadach marży w kraju, w którym rozpoczyna się wysyłka lub transport (czyli w Polsce, a nie w państwie członkowskim nabywcy) i z tego względu, w tym przypadku, dostawca nie musi posiadać omawianych dokumentów.

Projektowane powyżej wyłączenia dotyczą również SOTI.

Procedura szczególna (procedura marży) mająca zastosowanie do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków dotyczy sprzedaży w UE i nie może być stosowana do podatku VAT należnego przy imporcie. Zasadniczo, jeśli towary są dostarczane spoza UE konsumentowi w UE, zastosowanie mają zasady VAT dotyczące SOTI. Jeżeli IOSS jest używany do SOTI, procedura marży nie ma zastosowania.

Jeśli podatnik-pośrednik importuje dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki (nie towary używane), może zdecydować się na zastosowanie procedury marży dla sprzedaży tych importowanych towarów. Podatnik-pośrednik samodzielnie importuje towary, a następnie realizuje dostawę krajową. Podatnik-pośrednik może następnie zastosować procedurę marży do tych kolejnych dostaw (z wyjątkiem dostaw towarów używanych), w wyniku czego nie będzie mógł odliczyć VAT od importu. Tak więc, jeśli podlegający opodatkowaniu pośrednik chce zastosować procedurę marży przy sprzedaży, będzie musiał samodzielnie importować towary i zastosować procedurę marży do kolejnych dostaw.

Dostawca towarów używanych importowanych spoza UE do nabywcy w UE może zastosować zasady SOTI. W takim przypadku procedura marży nie miałaby zastosowania, ponieważ warunki nie byłyby spełnione. Jeżeli zasady SOTI nie będą stosowane, zastosowanie będą miały normalne zasady. Dostawca sam importuje towary,
a procedura marży nie będzie miała zastosowania do importowanych towarów używanych.

**Art. 22 ust. 3a i 3b ustawy o VAT stanowią implementację art. 36a ust. 4 i art. 36b dyrektywy VAT**

Zgodnie z proponowanym **art. 22 ust. 3a ustawy o VAT** w przypadku dostaw towarów,
o których mowa w projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane dostawie towarów dokonanej przez podatnika, który ułatwia poprzez użycie interfejsu elektronicznego dostawę towarów. Oznacza to, że tzw. dostawa ruchoma będzie przypisana do "fikcyjnej" dostawy dokonywanej przez operatora interfejsu elektronicznego na rzecz finalnego odbiorcy towarów. W konsekwencji "fikcyjna" dostawa dokonywana przez dostawcę bazowego na rzecz operatora interfejsu elektronicznego będzie dostawą "nieruchomą", która zasadniczo podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy.

Natomiast zmiana w **art. 22 ust. 3b ustawy o VAT** precyzuje, że szczególne regulacje w zakresie tzw. dostaw łańcuchowych nie będą mieć zastosowania do dostaw towarów, o których mowa w projektowanym art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, dokonywanych przy udziale podatnika ułatwiającego przy użyciu interfejsu elektronicznego wymienione tam dostawy.

Dodatkowo, należy zwrócić uwagę, że ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o  podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o  wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1106), w której dokonano transpozycji dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (dalej: dyrektywa 2018/1910) nie implementowała do polskiej ustawy o VAT art. 36a ust. 4 wprowadzonego tą dyrektywą. Przepis ten wskazuje, że art. 36a dyrektywy VAT nie ma zastosowania do sytuacji objętych art. 14a. Tymczasem art. 14a dyrektywy 2006/112/WE, do którego odnosi się wspomniany art. 36a ust. 4, został wprowadzony w drodze wchodzącej w skład tzw. pakietu VAT e-commerce dyrektywy 2017/2455. Oznacza to, że transpozycja art. 36a ust. 4 dyrektywy VAT jest warunkowana transpozycją przepisów art. 14a dyrektywy VAT. Wskazana zależność pomiędzy dyrektywą 2018/1910 a dyrektywą 2017/2455 powoduje zatem, że państwa członkowskie nie są w stanie zapewnić wdrożenia art. 36a ust. 4 dyrektywy VAT, bez jednoczesnej transpozycji art. 14a (art. 14a jest transponowany w art. 7a ustawy o VAT). Polska dokonuje zatem transpozycji art. 36a ust. 4 dyrektywy VAT, wprowadzonego dyrektywą 2018/1910, łącznie z wdrożeniem dyrektywy 2017/2455 i tzw. pakietu VAT e-commerce w 22 ust. 3b ustawy o VAT.

**10) Art. 22a ustawy o VAT**

**Art. 22a ustawy o VAT (wykreślenie art. 23 i 24 ustawy o VAT) - implementacja art. 59c dyrektywy VAT**

Z uwagi na: (i) wprowadzenie do ustawy o VAT pojedynczej definicji WSTO, (ii) wskazanie w projektowanym art. 22 ust. 1 pkt 1a, miejsca dostawy towarów dla WSTO, oraz (iii) wprowadzenie jednolitego progu na terytorium całej UE dla podatników dostarczających towary w ramach WSTO oraz świadczących usługi TBE, zasadne okazało się wykreślenie obecnie obowiązujących, szczególnych przepisów dotyczących sprzedaży wysyłkowej (art. 23 i art. 24 ustawy o VAT) i wprowadzenie nowego przepisu art. 22a.

*Miejsce dostawy przy WSTO - wyjątek*

Zgodnie z nowym **art. 22a ust. 1 ustawy o VAT** zasada miejsca opodatkowania WSTO (miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy) nie znajdzie zastosowania w przypadku, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki: (i) dostawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby - stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego, (ii) towary są wysyłane lub transportowane do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie siedziby / stałego miejsca zamieszkania / zwykłego miejsca pobytu dostawcy oraz (iii) całkowita wartość tych dostaw oraz całkowita wartość usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów, o których mowa w art. 28k ust. 2 pkt 2, pomniejszona o kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10.000 euro lub jej równowartości wyrażonej w walucie krajowej państwa członkowskiego siedziby / stałego miejsca zamieszkania / zwykłego miejsca pobytu dostawcy. W przypadku dostawcy posiadającego siedzibę / stałe miejsca zamieszkania / zwykłe miejsce pobytu tylko w Polsce próg ten (liczony łącznie dla dostaw oraz usług) wynosi 42 000 zł.

Należy podkreślić, że z uwagi na fakt, że od 1 lipca 2021 r. omawiany wyżej próg 10.000 EUR dotyczyć będzie łącznej sumy zarówno całkowitej wartości dostaw towarów dokonywanych w  ramach WSTO, jak i usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów, o których mowa w  art. 28k ust. 2 pkt 2, odpowiednie zmiany wprowadzono również w art. 28k ustawy o VAT.

Zgodnie z projektowanym **art. 22a ust. 2 ustawy o VAT**, jeżeli w trakcie roku podatkowego omawiany próg zostanie przekroczony, zasada ogólna określona w art. 22 ust. 1 pkt 1a ustawy o VAT znajdzie zastosowanie począwszy od dostawy, w związku z którą przekroczono tę kwotę (art. 59c ust. 2 dyrektywy VAT).

Z powyższego wynika, że dotychczasowe regulacje odnoszące się do progu (art. 34 w  dyrektywie VAT w brzmieniu do czasu wejścia w życie dyrektywy 2017/2455, w związku z którą uległ on skreśleniu) znacząco obniżyły ww. próg, jak również zlikwidowały pewnego rodzaju elastyczność w ramach dyrektywy VAT, jaką w tym zakresie miały państwa członkowskie (co do zasady w dyrektywie VAT próg ustalony był na 100 000 EUR, przy czym państwa członkowskie mogły go ograniczyć do kwoty 35 000 EUR, z czego skorzystała m.in. Polska). Jak wskazuje motyw szósty dyrektywy 2017/2455, obok potrzeby zminimalizowania ciążących na podatnikach obciążeń, powyższe powodowane było koniecznością ochrony dochodów podatkowych państw członkowskich. Pamiętać bowiem należy, że opodatkowanie dostaw towarów poniżej progu stanowi odstępstwo od zasady podstawowej opodatkowania WSTO w państwie członkowskim przeznaczenia (miejsce, gdzie kończy się transport lub wysyłka towarów), przenosząc je do państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu. Konsekwencją takiego podejścia jest ułatwienie – co do zasady – prowadzenia tego typu działalności przez zainteresowanych przedsiębiorców, którzy – w przypadku, gdy będą prowadzić ją na małą skalę – nie będą musieli opodatkowywać się w państwie członkowskim innym niż miejsce, z którego towary zostały wysłane lub przetransportowane (w praktyce najczęściej miejsce, w którym mają siedzibę działalności gospodarczej lub inną podatkową obecność – np. stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej). O czym jednak nie należy zapominać, to fakt, iż każde przeniesienie miejsca dostawy powoduje odpowiednią alokację wpływów budżetowych z jednego państwa członkowskiego do drugiego państwa członkowskiego. Wskazane jest zatem, aby uproszczenie tego typu było ograniczone zaaprobowaną przez wszystkie państwa UE kwotą maksymalną, ponad którą następuje automatyczny powrót do zasady ogólnej opodatkowania w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu.

*Możliwość wyboru miejsca dostawy*

Tak jak jest to obecnie, w przypadku sprzedaży wysyłkowej, dostawcy, do których ma zastosowanie opisany wyżej wyjątek, mogą wybrać opodatkowanie zgodnie z regułą określoną w art. 22 ust. 1 pkt 1a (zmiany projektowane w art. 22a ust. 3–6 ustawy o VAT), tzw. prawo wyboru (opcja). Zmiany w tym zakresie wynikają z fakultatywnego charakteru rozwiązania w zakresie ww. progu.

Zgodnie z projektowanym **art. 22a ust. 3 ustawy o VAT**, dostawca, którego towary w  momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, w  stosunku do którego ma zastosowanie ust. 1 (miejscem opodatkowania sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju jest Polska), będzie mógł dobrowolnie zdecydować o wyborze jako miejsca dostawy państwa członkowskiego, do którego realizowane są dostawy w ramach WSTO. Wybór ten będzie następował poprzez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego, w  terminie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wyboru stosownego zawiadomienia o takim wyborze. Powyższy termin jest spójny z terminem na zarejestrowanie się przez dostawcę do systemu OSS (dla tych podatników, którzy dokonując WSTO, jednocześnie będą chcieli skorzystać z procedury szczególnej, projektowana kompatybilność tych dat może być istotna).

Termin na złożenie zawiadomienia (do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik dokonał wyboru) stanowi zmianę jakościową w stosunku do obecnej regulacji zawartej w art. 23 ust. 6 ustawy o VAT (odpowiednio art. 24 ust. 5 ustawy o VAT). W dobie postępu teleinformatycznego nie wydaje się zasadne, aby podatnik zgłaszał organowi podatkowemu zawiadomienie, o którym mowa wyżej, na 30 dni przed dokonaniem dostawy. Obecnie decyzje gospodarcze, w tym co do zawarcia określonej transakcji, są – szczególnie w obszarze e-commerce – podejmowane nieporównywalnie szybciej niż miało to miejsce w 2004 r., w którym konstruowane były przepisy dotyczące sprzedaży wysyłkowej. Oczekiwanie, że podatnik każdorazowo na 30 dni przed dokonaniem danej transakcji prowadzonej w realiach handlu internetowego będzie wiedział, że taka czynność, np. wysyłka towaru w ramach UE za pośrednictwem platformy internetowej, w ogóle faktycznie zaistnieje, może nie odpowiadać realiom prowadzonej w taki sposób działalności gospodarczej. Uwarunkowanie możliwości skorzystania z prawa wyboru co do miejsca dostawy w ramach WSTO od złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienia ex post, tj. do 10. dnia miesiąca po miesiącu, w którym dokonano wyboru, stanowi wyjście naprzeciw rozwijających się metod prowadzenia e-handlu, jak również uwzględnia potrzebę przekazywania organowi podatkowemu informacji o dokonywanych przez podatnika, zgodnie z prawem, wyborach.

Jednocześnie, w terminie 30 dni od pierwszej dostawy towarów po skorzystaniu z omawianej opcji, dostawca będzie zobowiązany przedstawić naczelnikowi urzędu skarbowego dokument potwierdzający zawiadomienie właściwego organu podatkowego w innym państwie członkowskim o zamiarze rozliczania w tym państwie członkowskim podatku od WSTO (dodany **art. 22a ust. 4 ustawy o VAT**). Regulacja ta, podobnie jak obecnie obowiązująca, ma umożliwić organom podatkowym kontrolę, czy WSTO faktycznie została opodatkowana w  innym państwie. Wymóg ten nie dotyczy jednak dostawcy, dla którego Polska jest państwem członkowskim identyfikacji dla celów procedury unijnej (procedura szczególna, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a ustawy o VAT). Oczywiste jest, że jeżeli dostawcy w ramach OSS składają deklarację i przekazują podatek państwu / państwom, gdzie dokonują dostaw (państwo / państwa członkowskie konsumpcji), to właściwe organy podatkowe państwa członkowskiego identyfikacji są niejako automatycznie „zawiadomione” o rozliczaniu podatku VAT na ich terytoriach (same de facto przetwarzają informację o opodatkowaniu WSTO danego dostawcy w innym państwie członkowskim). Nie byłoby zatem zasadne obciążanie takich dostawców dodatkowym obowiązkiem.

Decyzja o wyborze jako miejsca opodatkowania państwa członkowskiego, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy, będzie wiązała dostawcę przez okres dwóch kolejnych lat, licząc od dnia dokonania pierwszej dostawy w tym trybie. Powrót do rozliczania VAT od tych dostaw w Polsce (przy spełnieniu kryterium progu) będzie zatem możliwy najwcześniej po dwóch latach, po uprzednim zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, przed początkiem miesiąca, w którym następuje rezygnacja, o rezygnacji z dokonanego wyboru (dodany **art. 22a ust. 5 i 6 ustawy o VAT**).

Projektowane w dodanym **art. 22a ust. 7–10 ustawy o VAT** zasadniczo powielają regulacje uchylonych ustępów 14-15b w art. 23 ustawy o VAT dotyczące konieczności posiadania przez podatnika dowodów na dokonanie sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju. Dokumentami tymi, zgodnie z projektowanym **art. 22a ust. 7 ustawy o VAT** są: (i) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przez dostawcę przewoźnikowi; (ii) dokumenty potwierdzające odbiór towarów poza terytorium kraju. Dokumenty te łącznie muszą potwierdzać dostarczenie towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów (państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów).

Zgodnie z projektowanym **art. 22a ust. 8 ustawy o VAT**, gdy dokumenty te nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, dokumentami wskazującymi, że wystąpiła dostawa towarów, mogą być również inne dokumenty otrzymywane przez dostawcę.

Brak spełnienia warunku, o którym mowa w art. 22a ust. 7 i 8 ustawy o VAT, nie skutkuje koniecznością wykazania takiej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 za dany okres rozliczeniowy. W tym przypadku dostawca wykazuje tę dostawę w ewidencji za następny okres rozliczeniowy jako dostawę towarów na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie otrzymał ww. dokumentów (projektowany **art. 22a ust. 9 ustawy o VAT**). Jeżeli dostawca otrzyma omawiane dokumenty po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy, jest on uprawniony do dokonania korekty podatku należnego w  rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał te dokumenty (projektowany **art. 22a ust. 10 ustawy o VAT**).

Utrzymanie, co do zasady, przepisów dotyczących dowodów przy sprzedaży wysyłkowej również w realiach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość jest powodowane potrzebą zapewnienia organom administracji podatkowej odpowiedniego narzędzia do sprawowania kontroli nad ruchem towarów w ramach UE. Jeżeli towary są zlokalizowane w  Polsce, bez względu na to, do kogo należą (czy do podatnika z siedzibą w Polsce, z siedzibą w innym państwie członkowskim UE czy w państwie trzecim), to istotne jest zapewnienie, że ich dostawy zostaną opodatkowane, tj. że nie dojdzie do braku opodatkowania, ale również podwójnego opodatkowania. Dostawy towarów, niezależnie od tego, czy dokonywane w  ramach WSTO (tak jak w analizowanym przykładzie), czy też w ramach innych dostaw transgranicznych (np. dostawy B2B, gdzie nabywca rozlicza wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów), czy też w zakresie obrotu krajowego podlegają szczególnym warunkom mającym na celu zagwarantowanie ich opodatkowania. Jednym z takich warunków jest konieczność gromadzenia dowodów potwierdzających przemieszczenie towarów, co jest szczególnie często wykorzystywane w obrocie między państwami członkowskimi czy też między tymi krajami a  krajami trzecimi. W przypadku obrotu transgranicznego organ podatkowy musi mieć bowiem pewność, że towar opuścił terytorium kraju / wjechał na terytorium kraju, co jest warunkiem *sine qua non* podstawowych w ramach UE transakcji, jak np. wewnątrzwspólnotowa dostaw towarów / wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Posiadanie dokumentów przewozowych jak również dokumentów potwierdzających odbiór towarów poza terytorium kraju będzie warunkiem uznania dostawy towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość za dostawę dokonaną na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy (podobnie jak obecnie przy sprzedaży wysyłkowej). Brak wskazanych dokumentów spowoduje, że dostawa będzie musiała zostać rozliczona jako dostawa krajowa, podlegać zaewidencjonowaniu zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT oraz wykazaniu w deklaracji podatkowej. Tak jak wskazano wyżej, dotyczyć to będzie każdej sytuacji, gdy towary będę położone na terytorium kraju, niezależnie od statusu podatkowego (rezydencji podatkowej) dostawcy. Powyższe oznaczać będzie w praktyce, iż dostawcy, których towary będą zlokalizowane na terytorium kraju, posiadający siedzibę w Polsce bądź takiej siedziby nieposiadający, będą obowiązani do rejestracji na VAT (podatnik VAT czynny). Wymóg ten będzie dotyczył wszystkich dostawców, również takich, których WSTO podlegać będzie opodatkowaniu w państwie członkowskim innym niż terytorium kraju (co oznacza, że czynność opodatkowana będzie miała miejsce poza Polską). Elementem decydującym będzie natomiast okoliczność posiadania na terytorium Polski towarów podlegających dostawie. W  związku z tym konieczna była zmiana w art. 96 ustawy o VAT poprzez dodanie nowego ust. 1a, zgodnie z którym w przypadku WSTO dokonywanej przez dostawcę (nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju), którego towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, zgłoszenie rejestracyjne składać się będzie do naczelnika urzędu skarbowego przed dniem dokonania dostawy. Istotne jest tutaj także to, że obowiązek taki nie będzie nałożony na przykład na podatników zwolnionych podmiotowo z art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, którzy będą mogli wybrać rejestrację na VAT (status podatnika zwolnionego) lub brak rejestracji. Ze względu na brzmienie przepisu art. 113 ust. 13 pkt 3 ustawy o VAT, który wyłącza możliwość zastosowania zwolnienia podmiotowego do podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, z możliwości takiej nie skorzystają podatnicy z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim, którzy posiadają swoje towary na terytorium Polski. Tacy podatnicy będą musieli każdorazowo złożyć zgłoszenie rejestracyjne do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, czyli w analizowanym przypadku – do naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Obowiązek będzie dotyczył również podatników, którzy wybiorą rozliczenie WSTO w ramach procedury unijnej OSS (przy założeniu, że ich towary znajdować będą się na terytorium kraju). W tym przypadku obowiązek rejestracji, poza koniecznością gromadzenia dowodów dotyczących przemieszczenia (wysyłka lub transport) towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego w celu ustalenia, czy dostawa może zostać rozliczona jako WSTO z miejscem dostawy na terytorium zakończenia wysyłki lub transportu, czy też jako dostawa krajowa, wynika również z brzmienia projektowanego art.  130c ust. 4a pkt 2 i 3 ustawy o VAT (implementowany art. 369g ust. 2 dyrektywy VAT). Zgodnie z tym przepisem w przypadku WSTO, gdy towary są wysyłane lub transportowane z  państw członkowskich innych niż państwo członkowskie identyfikacji podatnika, deklaracja VAT zawiera numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane. Z tego wynika, że uzyskanie takiego numeru identyfikacyjnego (w drodze rejestracji) jest konieczne również z uwagi na wynikające z dyrektywy wymogi dotyczące obligatoryjnej zawartości danych w dyrektywie VAT.

Zgodnie z nowym **art. 22a ust. 11 ustawy o VAT** dostawca, który nie wskazał miejsca opodatkowania dostawy zgodnie z art. 22a ust. 3 i przekroczył próg 10.000 EUR / 42.000 PLN), jest zobowiązany do złożenia zawiadomienia, w terminie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, w związku z którą przekroczono ten próg.

W analizowanym przypadku (dostawca przekracza próg 10.000 EUR / 42.000 PLN) zawiadomienie o dokonaniu wyboru (o jakim mowa w art. 22a ust. 3 ustawy o VAT), nie byłoby możliwe, ponieważ dostawca z mocy prawa musi opodatkować swoją sprzedaż (WSTO) za granicą. Niemniej organy administracji podatkowej, w przypadku gdy miejsce dostawy towarów znajduje się poza terytorium Polski (w związku z przekroczeniem limitu uprawniającego do opodatkowania towarów w Polsce jako państwie członkowskim, w którym zlokalizowane są towary), niezależnie od rezydencji podatkowej dostawcy oraz niezależnie od jego statusu (podatnik czynny lub zwolniony podmiotowo, korzystający z procedury OSS czy też nie) powinny mieć wiedzę na temat tego, w jakim państwie członkowskim opodatkowywane są towary (wysłane / przetransportowane z Polski). Jest to również powiązane z koniecznością monitorowania przez Polskę (jako państwa w którym znajdują się towary) progu, o którym mowa w projektowanym art. 22a ust. 1 pkt 3. W związku z powyższym każdy dostawca będzie zobligowany do składania zawiadomienia, na zasadach określonych w  projektowanym art. 28p, aby możliwe było ustalenie przez organy podatkowe, że w  konkretnym przypadku próg został przekroczony.

**11) Art. 23 i art. 24 ustawy o VAT**

Uzasadnienie zostało zawarte w pkt 10.

**12) Art. 28k ustawy o VAT**

**Art. 28k ust. 2 pkt 3, ust. 4, 6 i 7 ustawy o VAT - implementacja art. 59c dyrektywy VAT**

Od 1 lipca 2021 r. próg 10.000 EUR określony w art. 22a ust.1 oraz w art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT będzie dotyczył łącznej sumy całkowitej wartości dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO jak i usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów, o  których mowa w art. 28k ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT. W związku z powyższym należało odpowiednio zmienić brzmienie **art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT**. Doprecyzowano również, że całkowita wartość usług oraz całkowita wartość dostaw powinna być pomniejszona o kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej (w przypadku podatnika unijnego).

**W art. 28k ust. 4 ustawy o VAT** wskazano, że podatnik, który spełnia warunki określone w  ust. 2, ale wybiera opodatkowanie na zasadach określonych w ust. 1 (tj. opodatkowanie w  miejscu, gdzie zlokalizowani są konsumenci) wskazuje miejsce świadczenia usług przez złożenie zawiadomienia naczelnikowi urzędu skarbowego o tym wyborze. W **ust. 6** przewidziano, że rezygnacja z omawianego wyboru następuje również przez uprzednie zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego. Należy zwrócić uwagę, że od dnia 1 lipca 2021  r. próg określony w art. 22a ust.1 pkt 3 oraz w art. 28k ust. 2 pkt 3, od którego zależy możliwość dokonania przez podatnika omawianego wyboru, będzie dotyczył łącznej sumy całkowitej wartości dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO jak i usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów. W związku z tym zasadne jest aby podmiot, niezależnie od tego czy jest podatnikiem świadczącym usługi TBE na rzecz konsumentów czy też dostawcą dokonującym dostaw w ramach WSTO, dokonywał jednego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze miejsca opodatkowania lub o rezygnacji z tego wyboru. Wprowadzono więc zapis, że zgłoszenia tego dokonuje się na zasadach określonych w art. 28p ustawy o VAT.

Zgodnie z nowym **art. 28k ust. 7 ustawy o VAT** podatnik, do którego nie ma zastosowania art. 28k ust. 2 (a zatem podatnik, który przekroczył próg 10.000 EUR / 42.000 PLN) jest zobowiązany do złożenia zawiadomienia, w terminie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał świadczenia usług, w związku z którymi przekroczył ten próg.

W analizowanym przypadku zawiadomienie o dokonaniu wyboru (o jakim mowa w art. 28k ust. 4 ustawy o VAT), nie byłoby możliwe, ponieważ podatnik z mocy prawa musi opodatkować swoją sprzedaż (usługi TBE) za granicą. Jest to przypadek analogiczny to tego, o  którym mowa w projektowanym art. 22a ust. 11 ustawy o VAT. Również w tym wypadku organy administracji podatkowej, gdy miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium Polski (w związku z przekroczeniem limitu uprawniającego do opodatkowania usług w Polsce jako państwie członkowskim, w którym ma siedzibę usługodawca), niezależnie od statusu podatnika (podatnik czynny lub zwolniony podmiotowo, czy korzysta z procedury OSS, czy też nie) powinny mieć wiedzę na temat tego w jakim państwie członkowskim opodatkowywane są usługi. Jest to powiązane z koniecznością monitorowania przez Polskę progu, o którym mowa zarówno w art. 22a ust. 1 pkt 3 jak i art. 28k ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, w tym m.in. okresu trwania prawa wyboru (podatnik jest zobligowany do pozostawania przy dokonanym wyborze w okresie dwóch lat). W związku z powyższym każdy wyżej wymieniony podatnik będzie zobligowany do składania zawiadomienia, na zasadach określonych w projektowanym art. 28p ustawy o VAT Jest to rozwiązanie symetryczne do rozwiązania określonego w art. 22a ust. 11 ustawy o VAT z uwagi na fakt, że próg 10.000 EUR / 42.000 PLN jest wspólny i dla dostaw dokonywanych w ramach WSTO jak i usług TBE (wspólny przepis art. 59c dyrektywy VAT).

**13)** **Art. 28p i art. 28q ustawy o VAT**

**Art. 28p ustawy o VAT**

W dziale V ustawy o VAT proponuje się dodać nowy rozdział 4 „Zawiadomienie o miejscu opodatkowania”, który będzie regulował kwestię składania zawiadomienia o wyborze miejsca opodatkowania lub o rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania, lub o przekroczeniu kwoty, o której mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3. Konieczność uregulowania tej kwestii w nowym rozdziale w dziale V ustawy o VAT wynika z faktu, że zawiadomienie będzie obejmowało kwestie uregulowane w dwóch rozdziałach działu V: w rozdziale 1 „Miejsce dostawy towarów” oraz w rozdziale 3 „Miejsce świadczenia usług”, a jego wzór zostanie uregulowany w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Delegacja ustawowa nie powinna obejmować kwestii regulowanych w różnych rozdziałach ustawy, zatem zasadne jest wprowadzenie nowego rozdziału 4 w dziale V ustawy o VAT.

Zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (VAT-21) funkcjonuje w przepisach ustawy o VAT w brzmieniu do dnia 30 czerwca 2020 r., na mocy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (Dz. U. z 2019 r. poz. 1021). Zawiadomienie, o którym mowa w art. 23 ust. 5 i ust. 9 ustawy o VAT służy informowaniu organu podatkowego o wykonanym prawie wyboru i o rezygnacji z prawa wyboru (wskazuje na wybór lub rezygnację z opcji opodatkowania sprzedaży wysyłkowej w państwie lokalizacji nabywcy przy sprzedaży poniżej progu, jak również zawiera informację o państwie członkowskim opodatkowania takiej sprzedaży).

W celu umożliwienia podatnikom realizacji obowiązku złożenia zawiadomienia, o którym mowa w projektowanym art. 22a ust. 3, 6 i 11 oraz w art. 28k ust. 4, i 6 i 7 ustawy o VAT, do ustawy o VAT wprowadzono **art. 28p ust. 1 pkt 1**, zgodnie z którym dostawca, o którym mowa w art. 22a ust. 3, ust. 6 i ust. 11, lub podatnik, o którym mowa w art. 28k ust. 4, i 6 i 7, składa zawiadomienie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Natomiast, jeżeli dane objęte zawiadomieniem ulegną zmianie, dostawca lub podatnik, o których mowa powyżej, będą zobowiązani zawiadomić również za pomocą środków komunikacji elektronicznej naczelnika urzędu skarbowego o tych zmianach w terminie 14 dni od dnia ich zaistnienia (dodany **art. 28p ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT**).

Należy zwrócić uwagę, że zawiadomienie będzie jedno, ale będzie obejmowało zasadniczo sześć sytuacji:

1) dostawca, dokonujący WSTO, którego towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub towaru znajdują się w Polsce, zawiadamia o dokonaniu prawa wyboru (projektowany art. 22a ust. 3 ustawy o VAT);

2) dostawca, dokonujący WSTO, którego towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub towaru znajdują się w Polsce, zawiadamia o rezygnacji z prawa wyboru (projektowany art. 22a ust. 6 ustawy o VAT);

3) dostawca, który nie dokonuje wyboru i przekracza próg 10.000 EUR / 42.000 PLN), którego towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, zawiadamia o przekroczeniu tego progu (projektowany art. 22a ust. 11 ustawy o VAT);

4) podatnik świadczący usługi TBE zawiadamia o dokonaniu prawa wyboru (zmieniany art. 28k ust. 4 ustawy o VAT);

5) podatnik świadczący usługi TBE zawiadamia o rezygnacji z prawa wyboru (zmieniany art. 28k ust. 6 ustawy o VAT);

6) podatnik, który nie dokonuje wyboru i przekracza próg 10.000 EUR / 42.000 PLN, zawiadamia o przekroczeniu tego progu (projektowany art. 28k ust. 7 ustawy o VAT).

Zmiana ta jest podyktowana przede wszystkim tym, że od dnia 1 lipca 2021 r. próg określony w art. 22a ust.1 pkt 3 oraz w art. 28k ust. 2 pkt 3, od którego zależy możliwość dokonania przez podatnika omawianego wyboru, będzie dotyczył łącznej sumy całkowitej wartości dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, jak i usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów. W związku z tym zasadne jest, aby podmiot, niezależnie od tego, czy jest podatnikiem świadczącym usługi TBE na rzecz konsumentów, czy też dostawcą dokonującym dostaw w ramach WSTO, dokonywał jednego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze miejsca opodatkowania lub jednej rezygnacji z tego wyboru. Wprowadzono więc zapis, że zgłoszenia tego dokonuje się na zasadach określonych w art. 28p ustawy o VAT. Ponadto, jak wskazano w uzasadnieniu do art. 22a ust. 11 i art. 28k ust. 7 ustawy o VAT, organy administracji podatkowej, powinny mieć również wiedzę na temat tego, w jakim państwie członkowskim opodatkowywane są towary lub usługi TBE, nawet wtedy, gdy od razu zostanie przekroczony próg 10.000 EUR / 42.000 PLN. Również w tym przypadku wprowadzono więc zapis, że zgłoszenia tego dokonuje się na zasadach określonych w art. 28p ustawy o VAT.

Zawiadomienie zgodnie z dodawanym **art. 28p ust. 2 ustawy o VAT**, będzie zawierało następującedane:

1) miejsce i cel składania zawiadomienia (urząd skarbowy właściwy do złożenia zawiadomienia, złożenie zawiadomienia/aktualizacja zawiadomienia);

2) dane dostawcy lub podatnika;

3) informacje o wyborze miejsca opodatkowania lub o rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania (nazwa państwa członkowskiego, którego dotyczy zawiadomienie, data dokonania pierwszej dostawy lub data świadczenia pierwszej usługi po wykonaniu prawa wyboru, data zgłoszenia wyboru, o którym mowa w art. 22a ust. 3 ustawy o VAT, lub data zgłoszenia wyboru, o którym mowa w art. 28k ust. 4 ustawy o VAT, data rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania, o której mowa w art. 22a ust. 6 ustawy o VAT, lub data rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania, o której mowa w art. 28k ust. 6);

4) informacje o miejscu opodatkowania (nazwa państwa członkowskiego, którego dotyczy zawiadomienie, data dokonania dostawy, w związku z którą przekroczono kwotę, o której mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, lub data świadczenia usługi, w związku z którą przekroczono kwotę, o której mowa w art. 28k ust. 2 pkt 3ustawy o VAT);

5) dane kontaktowe, w tym numer telefonu i adres poczty elektronicznej dostawcy lub podatnika, lub ich pełnomocnika.

Jeżeli zawiadomienie nie będzie spełniało wymogów określonych powyżej, wówczas naczelnik urzędu skarbowego, w terminie 14 dni od dnia otrzymania zawiadomienia, wezwie do jego uzupełnienia (dodany **art. 28p ust. 3 ustawy o VAT**). W przepisie tym nie wskazano terminu, w jakim należy uzupełnić zawiadomienie. Nieuregulowanie w przepisach terminu do uzupełniania braków zawiadomienia nie stoi w sprzeczności z przepisami Ordynacji podatkowej, gdyż przepis art. 159 wspomnianej ustawy wskazując, jakie informacje powinno zawierać wezwanie, w pkt 5 odnosi się do terminu, pozostawiając praktyce organów podatkowych jego określenie. W wezwaniu do uzupełnienia braków zawiadomienia naczelnik urzędu skarbowego określa termin, do którego uzupełnienie to powinno nastąpić (art. 159 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w zw. z projektowanym art. 28p ust. 3 ustawy o VAT). Organ podatkowy, wyznaczając termin na uzupełnienie braków zawiadomienia, będzie musiał uwzględnić czas niezbędny do wykonania tej czynności, ważny interes publiczny oraz słuszny interes zawiadamiającego zgodnie z art. 30 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r., poz. 1292 i 1495 z 2019 r., z 2020 r. poz. 424.).

**Art. 28q ustawy o VAT**

Projektowany **art. 28q ustawy o VAT** zawiera obligatoryjną delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym minister określi wzór zawiadomienia o wyborze miejsca opodatkowania lub o rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania, lub o przekroczeniu kwoty, o której mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3, wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełnienia, terminu i miejsca składania. Przy wydawaniu tego rozporządzenia należy uwzględnić konieczność prawidłowej identyfikacji podatników oraz potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku.

**14) Art. 31a ustawy o VAT**

**Art. 31a ust. 5 ustawy o VAT - implementacja art. 369zc dyrektywy VAT**

Zgodnie z projektowanym **art. 31a ust. 5 ustawy o VAT,** na potrzeby stosowania art. 7a ust. 1, art. 45 ust. 1 pkt 11, art. 47-80, art. 138a pkt 2 oraz art. 138i ust. 1, kwotę wyrażoną w euro, przelicza się przy zastosowaniu kursu obowiązującego w pierwszym dniu roboczym października poprzedniego roku podatkowego, opublikowanego przez Europejski Bank Centralny. Wyrażone w złotych kwoty wynikające z przeliczenia zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się,
a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

**15) Art. 33c ustawy o VAT**

Zmiana w projektowanym przepisie art. 33c ustawy o VAT jest konsekwencją wprowadzania w nowym, projektowanym rozdziale 10 w dziale XII (art. 138i) ustawy o VAT regulacji, które implementują nowe rozwiązania określone w tytule XII rozdziale 7 dyrektywy VAT, jako uregulowanie szczególne, dotyczące deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu towarów
w przesyłkach o wartości do 150 euro.

Regulacje, o których mowa w obecnym art. 33c ustawy o VAT, dotyczą poboru podatku
z tytułu importu towarów od odbiorcy towarów, doręczanych przez operatora wyznaczonego (obecnie Pocztę Polską), w zakresie towarów w przesyłkach o wartości rzeczywistej do 1000 euro, zaś nowe uproszczenie - USZ, pozwala na odroczenie płatności podatku z tytułu importu towarów w przesyłkach tylko do 150 euro ale przez wszystkie osoby zgłaszające towary organom celnym (po spełnieniu określonych warunków). Należy podkreślić, że są to dwa różne uproszczenia - nie mogą być stosowane przez operatora wyznaczonego jednocześnie do tych samych przesyłek. Operator wyznaczony będzie miał zatem wybór,
z którego uproszczenia zechce skorzystać przedstawiając/zgłaszając towary organom celnym w procedurze importu.

Obowiązujące przepisy art. 65a ustawy z dnia 19 marca 2004 r. - Prawo celne, przewidują szczególny sposób dokonania importu towarów przeznaczonych dla odbiorców,
w przesyłkach do 1000 euro, doręczanych przez operatora pocztowego, który pełni rolę operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo Pocztowe.

W przypadku doręczania przez operatora wyznaczonego, przesyłek zawierających towary,
w stosunku do których istnieje obowiązek uiszczenia należności przywozowych, operator wyznaczony jest zobowiązany pobrać te należności od odbiorcy przed wydaniem mu przesyłki. Pobrane należności przywozowe operator wyznaczony jest zobowiązany przekazać na właściwy rachunek urzędu skarbowego, w terminie 10 dni od dnia wydania przesyłki odbiorcy.

Ponieważ USZ wprowadza odmienny od powyższego termin płatności podatku pobranego od odbiorcy - do 16 dnia następnego miesiąca oraz stosowanie podstawowej stawki podatku dla wszystkich importowanych towarów, zasadnym jest wyłączenie z projektowanego art. 33c ustawy o VAT, regulacji dotyczących importu towarów w przesyłkach, które są objęte USZ.

**16) Art. 41 ustawy o VAT**

Zmiana w projektowanym **art. 41 ust. 2 i 2a ustawy o VAT** ustawy o VAT ma charakter dostosowawczy, w związku z propozycją stosowania jednej, podstawowej stawki podatku (która obecnie wynosi 23%,), dla importu wszystkich towarów, jeżeli osoba dokonuje zgłoszenia celnego towarów organom celnym w ramach USZ, o którym mowa
w projektowanym art. 138i. ustawy o VAT. Zatem do importu towarów w takim przypadku nie będą miały zastosowania stawki obniżone.

**17) Art. 45 ustawy o VAT**

**Art. 45 ustawy o VAT - implementacja art. 143 ust. 1 lit. ca dyrektywy VAT**

W projektowanym **art. 45 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT** wprowadza się nowe zwolnienie.Zwalnia się od podatku import towarów umieszczonych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych i odpowiadającej równowartości 150 euro. Zwolnienie to nie dotyczy towarów podlegającego podatkowi akcyzowemu.

Zwolnienie to jest możliwe, jeżeli VAT należny od SOTI ma zostać zadeklarowany
w procedurze importu (IOSS) i w momencie importu towarów przekazany zostanie organom celnym ważny numer identyfikacyjny VAT, nadany podatnikowi zidentyfikowanemu
w państwie członkowskim identyfikacji na potrzeby stosowania procedury importu (IOSS).

Podkreślić należy, że podatnik nie musi być zidentyfikowany na potrzeby stosowania procedury importu (IOSS) w państwie, w którym jest dokonany import towarów.

Nieprzekazanie ważnego numeru indentyfikacyjnego VAT w momencie importu, uniemożliwi skorzystanie z tego zwolnienia i konieczne będzie pobranie podatku VAT od importu przez organy celne. W takiej sytuacji nabywca, który zechce przyjąć ten towar, będzie musiał zapłacić VAT od importu, pomimo że już dokonał zapłaty VAT w ramach SOTI dostawcy (jeśli dostawca jest zarejestrowany w IOSS) w momencie sprzedaży. Nabywca może w takim przypadku żądać od dostawcy zwrotu uprzednio zapłaconego VAT od SOTI. Po przekazaniu przez nabywcę dowodu odprawy celnej, dostawca musi zachować go w ewidencji i dokonać odpowiedniej korekty deklaracji VAT dla IOSS.

Należy podkreślić, że to zwolnienie może być stosowane tylko dla SOTI, która ma być rozliczona w IOSS, czyli jak wcześniej wyjaśniono, dla pewnej kwalifikowalnej kategorii towarów umieszczonych w przesyłkach o wartości rzeczywistej do 150 euro oraz tylko dla konkretnej grupy nabywców,– co do zasady, konsumentów.

*Przykładowo:*

*Polski przedsiębiorca sprzedaje odzież osobom prywatnym w różnych państwach członkowskich za pośrednictwem swojej strony internetowej (sklepu online). Odzież jest wysyłana do osób prywatnych bezpośrednio z jego zakładu produkcyjnego w kraju trzecim. Przedsiębiorca jest zarejestrowany w IOSS w PL. Wartość rzeczywista przesyłek nie przekracza 150 euro.*

*Miejsce dostawy przesyłek jest w odpowiednim państwie członkowskim przeznaczenia (zakończenia wysyłki lub transportu towarów). Polski sprzedawca wykazuje podatek od sprzedaży dla poszczególnych państw członkowskich w swojej miesięcznej deklaracji IOSS, składanej do właściwego urzędu skarbowego i dokonuje przelewu zadeklarowanej kwoty VAT na konto IOSS, do ostatniego dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.*

*Odpowiednio import tych towarów jest zwolniony od podatku z tytułu importu, jeżeli wszystkie warunki są spełnione. W tym celu sprzedawca musi poinformować przewoźnika, któremu zlecił transport, o swoim numerze identyfikacyjnym nadanym mu w procedurze IOSS, aby ten mógł powiadomić właściwy urząd celny w momencie importu. Jeżeli odzież nabyła osoba prywatna np. z Polski wówczas taki towar będzie zwolniony z VAT w momencie importu.*

Analogicznie, takie zwolnienie będzie stosowane zawsze w przypadku importu towarów, które są nabyte od sprzedawcy/interfejsu elektronicznego, który jest zarejestrowany w IOSS w innym PCZI.

**18) Art.46 ustawy o VAT**

W **art. 46 ustawy o VAT** uchyla się pkt 4. Projektowana zmiana ma charakter porządkujący. Regulacje związane z przeliczaniem walut zostały przeniesione do projektowanego art. 31a ust. 5.

**19) Art. 51 ustawy o VAT**

**Art. 51 ustawy o VAT - implementacja art. 3 dyrektywy VAT**

Projektowana zmiana uchyla art. 51 ustawy o VAT, w którym obecnie zawarte jest zwolnienie od podatku importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 22 euro,
z wyłączeniem towarów importowanych w drodze zamówienia wysyłkowego. Jest to konsekwencja usunięcia zwolnienia dla importu towarów w małych przesyłkach
o niskiej wartości, przewidzianego w tytule IV dyrektywy 2009/132/WE.

Celem powyższej zmiany jest unikanie zakłócenia konkurencji pomiędzy dostawcami z UE
i spoza niej oraz unikanie uszczuplenia dochodów podatkowych.

**20) Art. 83 ustawy o VAT**

**Art. 83 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT stanowi implementację art. 136a dyrektywy VAT**

Projektowany **art. 83 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT** przewiduje objęcie stawką podatku w wysokości 0% (tzw. zwolnieniem z prawem do odliczenia) dostaw towarów, o których mowa w projektowanym art. 7a ust. 2 ustawy o VAT, dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego - poprzez użycie interfejsu elektronicznego – te dostawy. Chodzi zatem wyłącznie o „fikcyjne” dostawy towarów B2B dokonywane na terytorium kraju przez dostawcę bazowego nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego na rzecz operatora interfejsu elektronicznego. W praktyce taka sytuacja może wystąpić w przypadku ułatwiania przez operatora interfejsu elektronicznego dokonywanych przez dostawcę bazowego spoza UE: (i) krajowych dostaw towarów B2C oraz (ii) WSTO, w odniesieniu do której wysyłka lub transport towarów do konsumenta rozpoczyna się na terytorium Polski. Należy zaznaczyć, że w szczególności stawka 0%, o której mowa w projektowanym przepisie, nie będzie mieć zastosowania do „fikcyjnych” dostaw towarów B2C dokonywanych przez operatorów interfejsów elektronicznych na rzecz konsumentów.

Jak wynika z motywu 2 preambuły dyrektywy 2019/1995, celem tego rozwiązania było wyeliminowanie ryzyka jakie mogłoby wystąpić z uwagi na fakt, że dostawcom bazowym spoza UE będzie przysługiwało prawo do odliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w związku z dokonywaniem przez nich „fikcyjnych” dostaw towarów B2B objętych zakresem projektowanego art. 7a ust. 2 ustawy o VAT na rzecz operatorów interfejsów elektronicznych na terytoriach państw członkowskich (w tym Polski).

**21) Art. 89 ustawy o VAT**

**Art. 89 ustawy o VAT - implementacja art. 368, 369j, 369w dyrektywy VAT**

Należy zauważyć, że co do zasady podatnik korzystający z procedur szczególnych określonych w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9 ustawy o VAT nie może, w związku z podlegającą opodatkowaniu działalnością objętą tymi procedurami szczególnymi, odliczać VAT poniesionego w państwie członkowskim konsumpcji. Podatnik ten jest uprawniony do otrzymania zwrotu podatku. Jednak jeżeli podatnik, który korzysta z procedur szczególnych, jest objęty wymogiem rejestracji w państwie członkowskim konsumpcji (w związku
z działalnością nieobjętą procedurami szczególnymi) odlicza on w deklaracji VAT podatek poniesiony w tym państwie członkowskim w związku z działalnością podlegającą opodatkowaniu objętą procedurami szczególnymi.

Powyżej opisane zasady, porównując je do stanu prawnego obowiązującego do dnia 30 czerwca 2021 r., nie ulegną istotnym modyfikacjom. Jednak w związku ze zmianą terminologii, modyfikacją procedur unijnej oraz nieunijnej w OSS a także wprowadzeniem kolejnej procedury szczególnej (IOSS) należało odpowiednio znowelizować ust. 1 pkt 4 oraz ust. 1m w art. 89 ustawy o VAT.

Nowelizacja **art. 89 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT** polega na dodaniu w nim zapisu odnoszącego się do nowej procedury szczególnej określonej w rozdziale 9 działu XII ustawy o VAT. Zgodnie z tak projektowanym przepisem, procedura zwrotu podatku określona w art. 89 ustawy o VAT obejmie podatników i podmioty zagraniczne, zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i w dodawanym rozdziale 9.

Zgodnie z projektowanym **art. 89 ust. 1m ustawy o VAT** przepisy ust. 1a-1g stosuje się odpowiednio do podatników i podmiotów zagranicznych, o których mowa w ust. 1 pkt 4, z tym że mogą się oni również ubiegać o zwrot podatku w odniesieniu do nabytych przez nich na terytorium kraju towarów i usług lub w odniesieniu do towarów, które były przedmiotem importu na terytorium kraju, jeżeli te towary i usługi były przez nich wykorzystywane do świadczenia na terytorium kraju usług, WSTO lub SOTI.

Projektowany **art. 89 ust. 9 ustawy o VAT** wprowadza nową regulację polegająca na możliwości zastosowania zwrotu podatku w odniesieniu do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które dokonały importu towarów nabytych
w ramach SOTI, pod warunkiem, że podatek z tytułu importu został przez tę osobę fizyczną zapłacony, a następnie zaimportowany towar został zwrócony do sprzedawcy, na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 10.

Projektowany **art. 89 ust. 10 ustawy o VAT** zawiera fakultatywną delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym minister może określić warunki i tryb zwrotu podatku, w przypadku, o którym mowa w projektowanym ust. 9, uwzględniając konieczność prawidłowego udokumentowania zwrotu towaru do sprzedawcy oraz zapłaconej kwoty podatku.

**22) Art. 96 ust. 1a ustawy o VAT**

W dodanym ustępie 1a w art. 96 ustawy o VAT wskazuje się, iż w przypadku WSTO dokonywanej przez dostawcę, nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, którego towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, zgłoszenie rejestracyjne składa się do naczelnika urzędu skarbowego przed dniem dokonania dostawy.

Zatem w sytuacji, w której zagraniczny dostawca dokonujący WSTO posiada towary na terytorium Polski, powinien być on zawsze zobowiązany do rejestracji na VAT, niezależnie od swojego statusu, oraz niezależnie od tego czy jest on zgłoszony do procedury OSS. Jest to konieczne z uwagi na fakt, że organy skarbowe powinny mieć wiedzę na temat tego, kto i jakie towary posiada w Polsce i gdzie je wysyła (nawet jeżeli miejsce opodatkowania będzie poza terytorium Polski). Jest to powiązane z koniecznością monitorowania przez Polskę, jako państwa w którym znajdują się towary, przekraczania bądź nie progu, o którym mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3 oraz z koniecznością składania w związku z tym przez takiego dostawcę zawiadomienia, o którym mowa w projektowanym art. 28p ustawy o VAT.

W przypadku dostawców, którzy zdecydowali się na procedurę OSS, należy zauważyć, że mogą oni rozliczać WSTO tylko w procedurze unijnej. Zgodnie z art. 57e rozporządzenia 2019/2026 państwo członkowskie identyfikacji identyfikuje podatnika stosującego procedurę unijną za pomocą jego numeru identyfikacyjnego VAT – oznacza to, że przed skorzystaniem z procedury unijnej konieczna jest rejestracja dostawcy, ponieważ tylko w ten sposób może on uzyskać numer niezbędny do zgłoszenia do procedury unijnej. Ponadto należy wskazać, że deklaracja VAT składana w OSS, jeżeli towary są wysyłane lub transportowane z państw członkowskich innych niż państwo członkowskie identyfikacji, powinna zawierać m.in. indywidualny numer identyfikacyjny VAT lub numer rejestracji podatkowej nadany przez państwo członkowskie, z którego takie towary są wysyłane lub transportowane (art. 369g ust. 2 dyrektywy VAT). Zatem nawet w przypadku, gdy podatnik nieposiadający siedziby w danym państwie członkowskim będzie z jego terytorium wysyłać towary, to wówczas to państwo członkowskie ma prawo wymagać od takiego podatnika rejestracji (nawet jeżeli podatnik rozlicza się w OSS).

W związku z powyższym należało dodać ust. 1a w art. 96 ustawy o VAT.

**23) Art. 99 ustawy o VAT**

Zmiana o charakterze dostosowawczym. Podatnik zidentyfikowany na potrzeby procedury IOSS lub pośrednik działający na rzecz podatnika, dla każdego z podatników, których reprezentuje, jest obowiązany składać deklaracje VAT za okresy miesięczne, w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. W związku z tym istnieje potrzeba wprowadzenia zastrzeżenia dotyczącego projektowanego art. 138g ust. 2.

**24) Art. 103b ustawy o VAT**

Projektowany **art. 103b ustawy o VAT** przewiduje odpowiedzialność dostawcy bazowego
w zakresie w jakim, w związku z art. 5c rozporządzenia 282/2011, nie jest zobowiązany do zapłaty VAT podatnik (operator interfejsu elektronicznego) ułatwiający dostawy towarów,
o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

Zgodnie z projektowanym **art. 103b ust. 1 ustawy o VAT** w przypadku gdy na podstawie art. 5c rozporządzenia 282/2011 podatnik ułatwiający dostawy towarów, o których mowa
w art. 7a ust. 1 i 2, nie jest zobowiązany do zapłaty podatku w kwocie przekraczającej kwotę tego podatku, którą zadeklarował i zapłacił, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa podmiotowi dokonującemu dostawy towarów na rzecz tego podatnika, kwotę podatku do zapłaty. Zatem z tego przepisu wynika, że właściwy organ podatkowy - w ramach prowadzonego postępowania - może określić podmiotowi (tzw. dostawcy bazowemu) dokonującemu dostawy towarów na rzecz operatora interfejsu elektronicznego kwotę podatku VAT do zapłaty.

Kwotę podatku do zapłaty, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota, do zapłaty której, na mocy art. 5c rozporządzenia 282/2011, nie jest zobowiązany podatnik ułatwiający te dostawy (projektowany **art. 103b ust. 2 ustawy o VAT**).

Przedmiotowa regulacja dotyczy sytuacji określonych w projektowanym art. 7a ustawy o VAT, gdy uznaje się, że podatnik (operator interfejsu elektronicznego) ułatwiający pewne dostawy towarów na terytorium UE poprzez użycie interfejsu elektronicznego otrzymał (nabył)
i dokonał dostawy tych towarów samodzielnie i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty VAT od tych dostaw. Taki podatnik może być zależny od rzetelności informacji przekazanych przez dostawców bazowych sprzedających towary poprzez ten interfejs elektroniczny, aby prawidłowo zadeklarować i zapłacić kwotę należnego VAT. W związku z tym, w przypadkach, gdy otrzymane przez niego informacje są błędne, na mocy art. 5c rozporządzenia 282/2011, taki podatnik nie będzie zobowiązany do zapłaty kwoty VAT przekraczającej kwotę tego podatku, którą zadeklarował i zapłacił za te dostawy, jeżeli może on wykazać, że nie wiedział o tym, że otrzymane informacje są nieprawidłowe i racjonalnie rzecz biorąc nie mógł o tym wiedzieć. Powyższa regulacja powoduje jednak, że z uwagi na błędnie przekazywane informacje przez dostawcę bazowego, część podatku VAT może nie zostać zapłacona
w prawidłowej wysokości przez podatnika ułatwiającego tą sprzedaż za pomocą interfejsu elektronicznego. Proponowana regulacja ma na celu niejako „domknięcie” mechanizmu zapłaty podatku związanego z dostawami za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, zobowiązując do zapłaty podatku podmiot dokonujący dostawy towarów za pośrednictwem tych interfejsów.

**25) Art. 106a ustawy o VAT**

Zmiana zaproponowana w **art. 106a pkt 3** ustawy o VAT jest konsekwencją rozwiązania przewidzianego w art. 219a ust. 2 lit. b dyrektywy 2017/2455, zgodnie z którym, w drodze odstępstwa, fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym jest zidentyfikowany usługodawca oraz dostawca korzystający
z jednej z procedur szczególnych OSS. Przepis ten w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2021 r. dotyczy jedynie podatników świadczących usługi TBE, rozliczanych
w systemie MOSS (ponieważ do tej pory jedynie te usługi mogły być rozliczane w tej procedurze szczególnej). Od dnia 1 lipca 2021 r. przepis ten, w związku z rozszerzeniem procedury OSS, będzie obejmować także inne usługi oraz dostawy rozliczane w tej procedurze. Zatem zmiana w art. 106a pkt 3 ustawy o VAT przewiduje, że podatnicy zarejestrowani w OSS do procedury unijnej oraz procedury nieunijnej, dla których państwem identyfikacji jest Polska, będą stosowali przepisy obowiązujące w Polsce do wystawiania faktur dokumentujących dostawy oraz usługi rozliczane dla celów VAT w OSS. Jest to zatem kontynuacja dotychczasowego podejścia.

Analogicznie w przypadku podatników zarejestrowanych w IOSS, dla których państwem identyfikacji jest Polska, do faktur dokumentujących dokonanie SOTI, rozliczanych dla celów VAT w IOSS, zastosowanie będą miały polskie przepisy w zakresie wystawiania faktur (projektowany art.106a pkt 4 ustawy o VAT).

**26) Art. 106b ust. 1 pkt 2 i pkt 2a oraz ust. 4 ustawy o VAT**

Zasadniczo zmiana w **art. 106b ust. 1 pkt 2** ma charakter dostosowawczy (zmiana pojęcia sprzedaży wysyłkowej na wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość). Jednocześnie wskazano, że obowiązek wystawiania faktury nie dotyczy dostawcy korzystającego z procedury unijnej (procedura, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a). Należy zwrócić uwagę, że dyrektywa VAT (art. 220 ust. 1 pkt 2) stanowi, że jeżeli dostawca dokonujący WSTO zgłosił się do procedury unijnej, to nie musi on wystawiać faktury za te dostawy. Jeżeli jednak zdecyduje się wystawić fakturę, zastosowanie będą miały przepisy dotyczące fakturowania w państwie członkowskim identyfikacji tego dostawcy (art. 106a pkt 3 ustawy o VAT). Zmiana ta ma na celu zminimalizowanie obciążenia dla przedsiębiorstw związanych z różnymi zasadami fakturowania w poszczególnych państwach członkowskich.

Ponadto należało dodać w **art. 106b ust. 1 pkt 2a**, w którym wskazano, że obowiązek wystawiania faktur dotyczy dostawcy dokonującego SOTI. Należy zauważyć, że brak jest tu jednak wyłączenia z obowiązku wystawiania faktur dla podatników korzystających
z procedury importu (procedura, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9).

Dodatkowo należało znowelizować **art. 106b ust. 4 ustawy o VAT**. Na podstawie zmienionego art. 106b ust 1 pkt 2 przy WSTO rozliczanej poza OSS obligatoryjnie wystawia się fakturę natomiast przy rozliczaniu WSTO w procedurze OSS nie ma takiego obowiązku. Zgodnie z  obecnie obowiązującymi przepisami podatnik korzystający z MOSS jest zobligowany do wystawienia faktury, ale dopiero na żądanie nabywcy – ale wyłącznie w odniesieniu do świadczenia usług (brak wskazania na dostawę towarów w art. 106b ust. 4 ustawy o VAT). Dlatego należy rozszerzyć zakres ust. 4 i objąć nim również dostawy towarów.

**27) Art. 106e ustawy o VAT**

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 12 ustawy o VAT faktura zawiera stawkę podatku. W przypadku gdy Polska jest państwem członkowskim identyfikacji dla podatnika korzystającego z OSS / IOSS faktura jest wystawiana zgodnie z przepisami polskimi, jednak może zdarzyć się, że nie będzie na niej wykazywany polski podatek, a podatek od wartości dodanej i stawka innego państwa członkowskiego. W związku z tym należało doprecyzować, że na fakturze może znaleźć się również stawka podatku od wartości dodanej w przypadku gdy podatnik korzysta
z ww. procedur szczególnych (projektowana zmiana **art. 106e ust. 1 pkt 12 ).**

Zmiana w **art. 106e ust. 6 ustawy o VAT** polega na zmianie pojęcia sprzedaży wysyłkowej na wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość.

Dodatkowo proponuje się analogicznie jak przy WSTO, wyłączyć ze stosowania przepisu art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT również przypadek, gdy dokonywana jest SOTI.

**28) Art. 109 ust. 11a ustawy o VAT – implementacja art. 59c ust. 4 dyrektywy VAT**

**Art. 109 ust. 11a ustawy o VAT** ma na celu zobowiązanie podatników świadczących usługi TBE do prowadzenia ewidencji, na podstawie której można określić wartość świadczonych przez nich usług i monitorowanie progu, o którym mowa w art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT. Od 1 lipca 2021 r. próg ten (10.000 euro lub, w przypadku dostawcy posiadającego siedzibę / stałe miejsca zamieszkania / zwykłe miejsca pobytu tylko w Polsce, 42 000 zł) będzie liczony również dla całkowitej wartości dostaw dokonywanych w ramach WSTO, pomniejszonych o  kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej (art. 22a ust. 1 pkt 3). Zatem, z uwagi na fakt, że od 1 lipca 2021 r. omawiany wyżej próg będzie dotyczył łącznej sumy zarówno całkowitej wartości dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, jak i usług TBE świadczonych na rzecz konsumentów, o których mowa w art. 28k ust. 2 pkt 2, odpowiednie zmiany należało wprowadzić również w art. 109 ust. 11a ustawy o VAT – obowiązek prowadzenia ewidencji będzie więc również nałożony na podmioty dokonujące WSTO, a próg dla WSTO i usług TBE będzie liczony wspólnie.

Ponadto, należy podkreślić, że Polska, w sytuacji gdy towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na jej terytorium, jak również gdy podatnicy świadczący usługi TBE mają tu siedzibę, przyznaje prawo wyboru, aby miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług było określane zgodnie z art. 22a ust. 1 oraz 28k ust. 2 ustawy o VAT. Polska ma obowiązek monitorowania czy podatnik spełnia te warunki (art. 59c ust. 3 i 4 dyrektywy VAT). W związku z powyższym konieczne okazało się nałożenie na podatników obowiązku prowadzenia omawianej ewidencji.

Co istotne, należało również doprecyzować, że nawet gdy dostawca / podatnik przekroczy próg, o którym mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3 i art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT będzie on obowiązany nadal prowadzić ewidencję. Wynika to z faktu, że Polska ma obowiązek cały czas monitorować przekroczenie tego progu. Wartość WSTO oraz usług TBE u danego dostawcy / podatnika może ulegać zmianom w czasie, w związku z czym przekroczenie progu nie zwalnia go automatycznie z obowiązku prowadzenia ww. ewidencji. Po jakimś bowiem czasie wartość ta może znowu spaść poniżej progu, zaś aby ponownie wystąpiła możliwość opodatkowania w  Polsce sprzedaży poniżej tego progu konieczne jest, aby wartość tej sprzedaży nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro lub jej równowartości (proponowany art. 22a ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT). Zatem informacja o fakcie przekroczenia progu sprzedaży wynikać będzie z prowadzonej ewidencji jedynie pomocniczo – przekroczenie tego progu nie będzie bowiem zwalniać dostawcy / podatnika z obowiązku dalszego prowadzenia tej ewidencji. Doprecyzowano zatem, że ewidencja powinna zapewnić **również** wskazanie usługi oraz dostawy w związku z którymi nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3 lub art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT.

Prowadzenie tej ewidencji jest nałożone również na podmioty zarejestrowane dla celów procedur szczególnych OSS. Jest to konieczne z uwagi na monitorowanie przez Polskę progu (jako państwa gdzie znajdują się towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki / transportu) również w sytuacji, gdy Polska nie będzie ani państwem członkowskim konsumpcji ani identyfikacji dla danego podatnika.

**29) Art. 109b ustawy o VAT**

**Art. 109b ustawy o VAT stanowi implementację art. 242a dyrektywy VAT**

Zgodnie z projektowanym **art. 109b ust. 1 ustawy o VAT** podatnik ułatwiający, poprzez użycie interfejsu elektronicznego dokonanie na terytorium UE:

1. SOTI, innej niż dostawa towarów, o której mowa w art. 7a ust. 1, lub
2. WSTO lub dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem VAT, innych niż dostawy towarów, o których mowa w art. 7a ust. 2, lub
3. świadczenia usług na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem innego niż świadczenie usług, w przypadku których przyjmuje się, że podatnik uczestniczący w świadczeniu tych usług działa w imieniu własnym zgodnie z art. 9a rozporządzenia 282/2011

- jest obowiązany prowadzić ewidencję tych czynności w postaci elektronicznej, zgodnie
z wymogami, o których mowa w art. 54c ust. 2 rozporządzenia 282/2011.

Proponowany przepis nakłada na podatników (operatorów interfejsów elektronicznych) obowiązek prowadzenia specjalnej ewidencji ułatwianych przez nich dostaw towarów
i świadczenia usług dokonywanych na terytorium UE, w odniesieniu do których nie są oni podatnikami VAT na mocy art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT oraz art. 9a rozporządzenia 282/2011 w zw. z art. 28 dyrektywy VAT.

Dla ustalenia, czy dany operator interfejsu elektronicznego jest objęty wskazanym obowiązkiem, w pierwszej kolejności należy ocenić czy ułatwia on dostawy towarów oraz świadczenie usług o jakich mowa w tym przepisie. Przez ułatwianie, o którym mowa
w projektowanym art. 109b ust. 1, rozumie się korzystanie z interfejsu elektronicznego
w rozumieniu **art. 54b rozporządzenia 282/2011** .

Pojęcie „ułatwia” zostało zdefiniowane w **art. 54b akapit pierwszy i drugi rozporządzenia 282/2011**, zgodnie z którym przez ten termin należy rozumieć korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą lub usługodawcą a dostawcą, który oferuje towary lub usługi na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów lub świadczeniem usług poprzez ten interfejs. Jednakże termin „ułatwia” nie obejmuje dostawy towarów lub świadczenia usług, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:

1. podatnik ten nie określa, bezpośrednio ani pośrednio, żadnych warunków, na których dokonywane są dostawa towarów lub świadczenie usług;
2. podatnik ten nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w zatwierdzaniu obciążenia nabywcy lub usługobiorcy w związku z dokonywaną płatnością;
3. podatnik ten nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w procesie zamawiania lub dostarczania towarów lub w świadczeniu usług.

Odnosząc się do wskazanego w art. 54b akapit drugi rozporządzenia 282/2011 katalogu przesłanek podkreślić trzeba, że aby dana czynność nie została uznana za ułatwianie dostawy, należy kumulatywnie spełnić wszystkie przesłanki tam wymienione. W przypadku zaś wystąpienia przynajmniej jednej z tych przesłanek, operator interfejsu elektronicznego zostanie, co do zasady, objęty obowiązkiem prowadzenia ewidencji, o której mowa w proponowanym art. 109b ust. 1 ustawy o VAT (a więc do powstania tego obowiązku zasadniczo wystarczy, że operator interfejsu elektronicznego będzie wykonywał choć jedną z powyższych funkcji).

Jednocześnie należy mieć na względzie, że w myśl **art. 54b ust. 2 rozporządzenia 282/2011** powyższy obowiązek ewidencyjny nie będzie miał zastosowania do operatora interfejsu elektronicznego, który wykonuje tylko jedną z następujących funkcji:

1. przetwarzanie płatności związanych z dostawą towarów lub świadczeniem usług;
2. oferowanie lub reklamowanie towarów bądź usług;
3. przekierowywanie lub przenoszenie nabywców lub usługobiorców do innych interfejsów elektronicznych, poprzez które towary lub usługi są oferowane na sprzedaż, bez jakiegokolwiek dalszego udziału w dostawie tych towarów lub świadczeniu tych usług.

Zakres terminu „ułatwia” jest zatem analogiczny do zakresu tego pojęcia uregulowanego w art. 5b rozporządzenia 282/2011. Różnica polega na tym, że wskazany obowiązek ewidencyjny dotyczy również ułatwiania świadczenia usług (realizowanych przez tzw. usługodawców bazowych) na terytorium UE na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (konsumentów). Dlatego wskazane wyżej wyjaśnienia i przykłady czynności (funkcji) wykonywanych przez operatorów interfejsów elektronicznych odnoszące się do art. 5b rozporządzenia 282/2011 pozostają aktualne w stosunku do art. 54b tego aktu prawnego.

Projektowany **art. 109b ust. 1 ustawy o VAT** przewiduje, że ewidencja prowadzona przez operatorów interfejsów elektronicznych dotycząca sprzedawanych za ich pośrednictwem towarów i usług, w odniesieniu do których nie są oni uznani za podatników VAT, powinna zawierać informacje określone w **art. 54c ust. 2 rozporządzenia 282/2011** , a mianowicie:

1. nazwę/imię i nazwisko, adres pocztowy i adres elektroniczny lub stronę internetową dostawcy lub usługodawcy, którego dostawy towarów lub świadczenie usług są ułatwiane poprzez użycie interfejsu elektronicznego, a także – o ile są dostępne – następujące informacje:
	* 1. numer identyfikacyjny VAT lub krajowy numer identyfikacji podatkowej dostawcy lub usługodawcy;
		2. numer rachunku bankowego lub numer rachunku wirtualnego dostawcy lub usługodawcy;
2. opis towarów, ich wartość, miejsce zakończenia wysyłki lub transportu towarów wraz z datą dostawy oraz, o ile jest dostępny, numer zamówienia lub niepowtarzalny numer transakcji;
3. opis usług, ich wartość, informacje umożliwiające ustalenie miejsca i daty ich świadczenia oraz, o ile jest dostępny, numer zamówienia lub niepowtarzalny numer transakcji.

W świetle powyższego, operator interfejsu elektronicznego będzie obowiązany do ewidencjonowania informacji określonych w art. 54c ust. 2 rozporządzenia 282/2011 (do którego referuje projektowany art. 109b ust. 1 ustawy o VAT), w szczególności, w odniesieniu do ułatwianych przez niego następujących transakcji (dokonywanych przez dostawców lub usługodawców bazowych):

* SOTI w przesyłkach o rzeczywistej wartości przekraczającej 150 euro, dokonywana na terytorium UE przez podatnika (dostawcę bazowego) posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE lub poza UE;
* WSTO dokonywana przez podatnika (dostawcę bazowego) posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE;
* dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego (w tym na terytorium kraju) dokonywana przez podatnika (dostawcę bazowego) posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem;
* świadczenie usług, których miejsce opodatkowania znajduje się na terytorium UE, przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE lub poza UE, na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem (z wyłączeniem usług elektronicznych, w odniesieniu do których przyjmuje się, że podatnik działa we własnym imieniu zgodnie z art. 9a rozporządzenia 282/2011).

Zestawienie przykładowych transakcji objętych obowiązkiem ewidencjonowania na podstawie projektowanego art. 109b ust. 1 ustawy o VAT

|  |
| --- |
| Interfejs elektroniczny z siedzibą działalności gospodarczej /stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej (SMPD) w UE (w tym w Polsce) lub poza UE |
| Miejsce siedziby Transakcja B2C  | Dostawca (usługodawca) bazowy z siedzibą /SMPD w UE | Dostawca (usługodawca) bazowy z państwa trzeciego (brak siedziby /SMPD w UE) |
| Dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego (w tym Polski) | Obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie | Obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 54c ust. 1 lit. a albo lit. b rozporządzenia 282/2011 |
| Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość | Obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie  | Obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 54c ust. 1 lit. a albo lit. b rozporządzenia 282/2011 |
| SOTI[[4]](#footnote-5) w przesyłkach o rzeczywistej wartości > 150 euro | Obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie  | Obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie  |
| SOTI w przesyłkach o rzeczywistej wartości ≤ 150 euro | Obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 54c ust. 1 lit. a albo lit. b rozporządzenia 282/2011 | Obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 54c ust. 1 lit. a albo lit. b rozporządzenia 282/2011 |
| Świadczenie usług B2C | Obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie  | Obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT ma zastosowanie  |
| Świadczenie usług B2C, w przypadku o którym mowa w art. 9a rozporządzenia 282/2011 | Obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 54c ust. 1 lit. a albo lit. b rozporządzenia 282/2011 | Obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 54c ust. 1 lit. a albo lit. b rozporządzenia 282/2011 |

Proponowany **art. 109b ust. 3 ustawy o VAT** przewiduje, iż ewidencja, o której mowa w art. 109b ust. 1 ustawy o VAT, jest prowadzona w sposób umożliwiający (i) sprawdzenie prawidłowości rozliczenia podatku lub podatku od wartości dodanej oraz (ii) niezwłoczne udostępnienie tej ewidencji drogą elektroniczną w odniesieniu do każdego towaru będącego przedmiotem dostawy lub każdej świadczonej usługi, o których mowa w art. 109b ust. 1. Regulacja ta ma na celu uporządkować oraz wskazać ogólne warunki prowadzenia tej ewidencji. Powyższa propozycja jest zbieżna z zasadami prowadzenia ewidencji dla potrzeb procedur szczególnych OSS/IOSS (w tym zakresie ewidencji OSS/IOSS dotyczy stosowany bezpośrednio art. 63c ust. 3 rozporządzenia 282/2011).

Zgodnie z proponowanym **art. 109b ust. 4 ustawy o VAT** podatnik (operator interfejsu elektronicznego) jest obowiązany udostępnić drogą elektroniczną, na żądanie właściwego organu podatkowego (tj. Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście), ewidencję, o której mowa w art. 109b ust. 1 ustawy o VAT (ewidencja ułatwianych transakcji), nie później niż w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania, w odniesieniu do (i) dostaw towarów, w przypadku których wysyłka lub transport towarów kończy lub rozpoczyna się na terytorium kraju oraz (ii) świadczenia usług, w przypadku których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium kraju. W żądaniu tym organ podatkowy wskazuje sposób i zakres ewidencji podlegającej udostępnieniu. Chodzi na przykład o wskazanie okresu czasu (zakres dat) w jakim dokonywane były ewidencjonowane transakcje, danych konkretnych podatników dokonujących dostaw towarów bądź świadczących usługi ułatwiane przez operatora interfejsu elektronicznego, czy też danych dotyczących konkretnych dostaw towarów lub świadczeń usług objętych obowiązkiem ewidencjonowania.

W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających podatnikowi udostępnienie ewidencji drogą elektroniczną, zgodnie z ust. 4, ewidencję udostępnia się w sposób i w terminie wskazanym przez właściwy organ podatkowy (projektowany **art. 109b ust. 5 ustawy o VAT**). Przykładowo, organ podatkowy może wskazać, że ewidencja ta powinna zostać udostępniona przez podatnika na informatycznym nośniku danych. Jest to swego rodzaju rozwiązanie zabezpieczające, dzięki któremu będzie możliwe uzyskanie dostępu do ewidencji w postaci elektronicznej gdy, ze względu na zaistniałe przeszkody techniczne, nie będzie możliwości udostępnienia jej przez podatnika w sposób wskazany przez organ podatkowy w pierwotnym żądaniu, o którym mowa w ust. 4. W takiej sytuacji organ podatkowy wskazuje w jaki sposób ewidencja ma być udostępniona (np. za pomocą informatycznego nośnika danych), a także wyznacza termin, przed upływem którego podatnik będzie obowiązany do udostępnienia ewidencji w ten sposób.

W myśl proponowanego **art. 109b ust. 6 ustawy o VAT** elektroniczna kopia żądania, o której mowa w art. 109b ust. 4 ustawy o VAT, może być przekazana na adres poczty elektronicznej:

1. wskazany w zgłoszeniu informującym o zamiarze skorzystania przez podatnika z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9 lub odpowiadających im regulacjom (rozwiązanie to wynika z faktu, że w praktyce w toku prowadzenia działalności gospodarczej może wystąpić sytuacja, w której operator interfejsu elektronicznego, obowiązany do wypełniania omawianych obowiązków ewidencjonowania transakcji, równolegle będzie stosował procedury OSS lub IOSS i wówczas można założyć, że administracja skarbowa będzie już dysponować adresem poczty elektronicznej tego podatnika, ponieważ należy go podać w zgłoszeniu informującym o zamiarze skorzystania z tych procedur szczególnych);
2. wskazany przez podatnika w inny sposób niż w pkt 1, w przypadku gdy adres poczty elektronicznej podatnika nie został wskazany w zgłoszeniu informującym o zamiarze skorzystania z jakiejkolwiek z ww. procedur szczególnych (dotyczy to zarówno sytuacji, gdy podatnik nie korzysta ze wskazanych procedur szczególnych i w związku z tym w ogóle nie składał zgłoszenia informującego, jak i teoretycznego przypadku, w którym w zgłoszeniu informującym o zamiarze skorzystania z procedur szczególnych nie został wskazany adres poczty elektronicznej podatnika);
3. podatnika podany na stronie internetowej podatnika, w przypadku gdy podatnik nie stosuje jakiejkolwiek z ww. procedur szczególnych ani nie wskazał on adresu poczty elektronicznej organowi podatkowemu w inny sposób.

Wyjaśnić należy, że co do zasady, żądanie udostępnienia ewidencji na mocy ustępu 4 jest doręczane zgodnie z uregulowaniami przewidzianymi w Ordynacji podatkowej (art. 144 i n.). Projektowany art. 109b ustawy o VAT nie modyfikuje tych reguł. W terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania operator interfejsu elektronicznego będzie więc obowiązany udostępnić drogą elektroniczną ewidencję.

Zatem regulacja zawarta w art. 109b ust. 6 ustawy o VAT, która przewiduje możliwość równoległego przekazania na adres poczty elektronicznej podatnika elektronicznej kopii żądania, o którym mowa w art. 109b ust. 4 ustawy o VAT, będzie miała wyłącznie wymiar informacyjny, że zostało skierowane żądanie udostępnienia ewidencji. Ta elektroniczna kopia będzie miała postać np. skanu oryginału pisma wysłanego za pośrednictwem operatora pocztowego na adres siedziby podatnika. Należy podkreślić, że przekazanie tej elektronicznej kopii nie jest równoznaczne z dokonaniem doręczenia żądania. Doręczenie tego żądania następuje bowiem zgodnie z regułami określonymi w przepisach Ordynacji podatkowej. Projektowane przepisy potwierdzają możliwość (fakultatywnego) wysyłania przez organy podatkowe pocztą elektroniczną (e-mailem) elektronicznej kopii pisma z żądaniem (które powinno zostać doręczone zgodnie z regułami wynikającymi z Ordynacji Podatkowej). Jest to informacja o piśmie, a nie doręczanie pisma. Należy mieć na względzie, że w praktyce wiele podmiotów, do których kierowane będą żądania na podstawie projektowanego art. 109b ust. 4, będzie mieć siedzibę zagranicą. Przepis ten ma ułatwić nawiązanie kontaktu z podatnikiem.

Z kolei proponowany **art. 109b ust. 8 ustawy o VAT** przewiduje delegację upoważniającą Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania fakultatywnego rozporządzenia, w drodze którego możliwe będzie określenie dodatkowych (uzupełniających) danych jakie ma zawierać ewidencja, o której mowa w art. 109b ust. 1 oraz sposobu ich ewidencjonowania, a także sposobu i miejsca udostępniania tej ewidencji. Przy wydawaniu rozporządzenia należy uwzględnić (i) specyfikę obrotu gospodarczego niektórymi towarami lub świadczenia niektórych usług oraz (ii) konieczność zapewnienia kontroli rozliczenia podatku z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających ewidencjonowaniu. Przykładowo ze względu na specyfikę niektórych usług może wystąpić konieczność dookreślenia danych potrzebnych do ustalenia miejsca czy zakresu ich świadczenia.

Ewidencję prowadzoną na podstawie proponowanego art. 109b ust. 1 ustawy o VAT należy przechowywać przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonana została podlegająca obowiązkowi ewidencyjnemu dostawa towarów lub usługa (projektowany **art. 109b ust. 7 ustawy o VAT**).

**30) Art. 112 ustawy o VAT**

Zmiana dostosowawcza związana z wprowadzeniem szczególnego 10-letniego terminu na przechowywanie przez operatorów interfejsów elektronicznych ewidencji, o której mowa w proponowanym art. 109b ust.1 ustawy o VAT).

**31) Art. 113 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT**

W **art. 113 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT** dokonano zmiany dostosowawczej w związku z  zastąpieniem pojęcia sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju - pojęciem WSTO. Jednocześnie, z uwagi na pojawiające się w praktyce[[5]](#footnote-6) wątpliwości co do prawidłowości wliczania do wartości sprzedaży, sprzedaży wysyłkowej podlegającej opodatkowaniu na terytorium Polski, w przepisie tym wprost wskazano, że do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT (200 000 zł) nie wlicza się WSTO, która nie podlega opodatkowaniu na terytorium kraju. Przepis ten ma na celu doprecyzowanie, że wyłączeniu z  omawianego limitu, powinna podlegać wyłącznie sprzedaż, która jest opodatkowana poza terytorium kraju. Natomiast WSTO, która podlega opodatkowaniu w PL, będzie wliczana do tego limitu.

Ponadto projektowany przepis wyłącza z wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT również SOTI, która nie podlega opodatkowaniu na terytorium kraju. Zmiana ta ma na celu dostosowanie przepisów ustawy o VAT do art. 288 pkt 1 dyrektywy VAT, zgodnie z którym kwota obrotu dla procedury szczególnej dotyczącej drobnych przedsiębiorców obejmuje wartość dostawy towarów i świadczenie usług, o ile są one opodatkowane. Zatem do wartości sprzedaży (200 000 zł) powinna być wliczana tylko wartość SOTI, która podlega opodatkowaniu na terytorium kraju.

**32) Tytuł rozdziału 6a działu XII ustawy o VAT**

Z uwagi na rozszerzenie procedury unijnej MOSS, która od 1 lipca 2021 r. będzie oznaczała procedurę szczególną (OSS) również dla: WSTO, dostaw towarów w państwie członkowskim dokonywanych przez interfejsy elektroniczne ułatwiające te dostawy w rozumieniu projektowanego art. 7a ust. 2 ustawy o VAT oraz usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, ale nieposiadających siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, należało uwzględnić tę zmianę w tytule rozdziału 6a działu XII ustawy o VAT.

Mając na uwadze powyższe, w projekcie ustawy proponuje się następujące brzmienie tego tytułu: „Procedura unijna dotycząca niektórych dostaw towarów oraz niektórych usług”.

Procedura ta będzie zwana dalej „**procedurą unijną**”.

**33) Art. 130a ustawy o VAT**

**Art. 130a pkt 1a ustawy o VAT**

Pomimo, że dyrektywa VAT nie zawiera definicji usług, które mogą być objęte zakresem procedury unijnej, dla większej klarowności w projekcie ustawy w art. 130a ustawy o VAT dodaje się pkt 1a, który dla potrzeb rozdziału regulującego omawianą procedurę (rozdział 6a w  dziale XII ustawy o VAT) wprowadza taką definicję. Zgodnie z omawianym przepisem przez „usługi” należy rozumieć usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji. Zatem są to usługi do których nie ma zastosowania ogólna zasada określona w art. 28c ustawy o VAT, zgodnie z  którą miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada, co do zasady, siedzibę działalności gospodarczej.

Należy zauważyć, że dla procedur szczególnych istotny jest potencjalny aspekt transgraniczny – usługa jest rozliczana w miejscu innym niż miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę – czyli na terytorium innego państwa członkowskiego. Oznacza to, że procedurą unijną będą mogły być objęte np. usługi, o których mowa w art. 28e, art. 28f ust. 1, 2, 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h-28kustawy o VAT.

Przykładowo polski podatnik świadczy usługi związane z nieruchomościami położonymi w  Niemczech na rzecz francuskich konsumentów. Podatnik decyduje się na skorzystanie z  procedury unijnej, Polska jest państwem członkowskim identyfikacji. Wówczas polski podatnik deklaruje i płaci podatek VAT za pośrednictwem OSS w Polsce do Niemiec (zgodnie z art. 28e ustawy o VAT miejsce świadczenia usługi związanej z nieruchomościami to miejsce położenia nieruchomości – w tym wypadku Niemcy). Należy podkreślić, że nowe reguły nie zmieniają przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług.

**Art. 130a pkt 2 ustawy o VAT – implementacja art. 369a i 369b dyrektywy VAT**

Nowe brzmienie art. 130a pkt 2 ustawy o VAT ma na celu rozszerzenie zakresu podmiotowego procedury unijnej, z której od 1 lipca 2021 r. będzie mógł korzystać:

* podatnik dokonujący WSTO lub
* podatnik ułatwiający dostawę towarów zgodnie z art. 7a ust. 2, jeżeli wysyłka lub transport towarów będących przedmiotem dostawy rozpoczyna się i kończy na terytorium kraju lub
* podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego konsumpcji oraz świadczący usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a.

Należy podkreślić, że dokonywanie krajowych dostaw (tzn. dostaw w przypadku gdy towar i  jego nabywca, niebędący podatnikiem, znajdują się w tym samym państwie członkowskim), może być rozliczane w OSS wyłącznie przez podatników uznanych za ułatwiających takie dostawy, zgodnie z projektowanym art. 7a ustawy o VAT. Możliwość rozliczania dostaw krajowych w procedurze unijnej wynika z tego, że dostawcy niemający siedziby na terytorium UE, którzy korzystają z interfejsu elektronicznego, aby sprzedawać towary, mogą posiadać składy w kilku państwach członkowskich oraz mogą, oprócz WSTO, dokonywać dostaw towarów z tych składów do nabywców w tym samym państwie członkowskim. W celu zmniejszenia obciążeń administracyjnych, podatnikom ułatwiającym dostawy w rozumieniu projektowanego art. 7a ust. 2 ustawy o VAT umożliwiono również stosowanie tej procedury szczególnej celem zadeklarowania i zapłacenia VAT należnego od tych dostaw.

**Art. 130a pkt 2a i 2b ustawy o VAT – implementacja art. 369a pkt 2 i 3 dyrektywy VAT**

Do dnia 30 czerwca 2021 r. obowiązuje definicja „państwa członkowskiego konsumpcji” zawarta w art. 2 pkt 5a ustawy o VAT, która jest wspólna dla procedur unijnej i nieunijnej (uregulowana w rozdziale 7 działu XII ustawy o VAT). Definicja ta, w brzmieniu zaproponowanym w niniejszym projekcie, różni się w zależności od tego, czy powiązana jest z  procedurą unijną czy też nieunijną. W związku z tym konieczne było usunięcie wspólnej definicji „państwa członkowskiego konsumpcji” z art. 2 pkt. 5a ustawy o VAT oraz wprowadzenie odrębnych definicji „państwa członkowskiego konsumpcji” dla procedury unijnej (art. 130a pkt 2a projektowanej ustawy o VAT) oraz nieunijnej (art. 131 pkt 3a projektowanej ustawy o VAT).

Definicja państwa członkowskiego konsumpcji w procedurze unijnej, z uwagi na jej rozszerzenie na inne usługi, WSTO oraz niektóre dostawy krajowe, musiała zostać odpowiednio zmodyfikowana i rozbudowana. Status państwa członkowskiego konsumpcji będzie uzależniony od rodzaju transakcji, jaka ma być rozliczana w procedurze unijnej. I tak, państwem członkowskim konsumpcji będzie:

- w przypadku świadczenia usług – państwo członkowskie, które uznaje się za miejsce świadczenia usług,

- w przypadku WSTO – państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy,

- w przypadku dostawy towarów dokonanej przez podatnika ułatwiającego takie dostawy zgodnie z art. 7a ust. 2 ustawy o VAT, jeżeli wysyłka lub transport towarów będących przedmiotem tej dostawy rozpoczyna się i kończy w tym samym państwie członkowskim – to państwo członkowskie.

Do słowniczka zawartego w art. 130a ustawy o VAT w dodawanym pkt 2b, należało także wprowadzić definicję „państwa członkowskiego identyfikacji”. Proponowana definicja „państwa członkowskiego identyfikacji”, podobnie jak w przypadku definicji „państwa członkowskiego konsumpcji”, różni się w zależności od tego, czy powiązana jest z procedurą unijną czy też nieunijną. Obecnie podmioty świadczące usługi TBE, posiadające siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE korzystają z procedury unijnej (państwo członkowskie siedziby / stałego miejsca prowadzenia działalności jest dla nich państwem członkowskim identyfikacji), z kolei podmioty zagraniczne korzystają z procedury nieunijnej (wybierają one państwo, które ma być dla nich państwem członkowskim identyfikacji). Reguły te ulegną modyfikacjom – WSTO i niektóre dostawy krajowe dokonywane przez interfejsy elektroniczne będą mogły być rozliczane wyłącznie w procedurze unijnej, niezależnie od tego czy podmioty je dokonujące będą miały siedzibę / stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE czy też poza nią. W związku z tym należało dokładnie zdefiniować „państwo członkowskie identyfikacji” dla procedury unijnej. Zgodnie z  nowo wprowadzoną definicją jest to co do zasady państwo członkowskie, w którym podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej. Jeżeli podatnik nie ma siedziby działalności gospodarczej na terenie UE będzie to państwo jego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku gdy podatnik posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE może on wybrać jedno z państw członkowskich, gdzie prowadzi taką działalność jako państwo członkowskie identyfikacji. Jeżeli podatnik nie posiada ani siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE wybiera jako państwo członkowskie identyfikacji państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, a w przypadku większej liczby takich państw członkowskich, państwo członkowskie, które wybiera w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury unijnej.

W związku z wprowadzeniem tej definicji należało wykreślić art. 130b ust. 2 ustawy o VAT, który wskazywał, że państwo członkowskie, w którym podatnik złożył zgłoszenie, uznaje się za państwo członkowskie identyfikacji oraz zmodyfikować art. 130b ust. 3 ustawy o VAT (wyjaśnienie zmian dokonanych w tym przepisie znajduje się z dalszej części uzasadnienia).

**Art. 130a pkt 3 ustawy o VAT**

Obecnie słowniczki procedur szczególnych określonych w rozdziałach 6a i 7 w dziale XII ustawy o VAT (art. 130a pkt 3, art. 131 pkt 6) zawierają definicje „procedur szczególnych rozliczania VAT”. Z uwagi na powszechne stosowanie terminów „procedura unijna” (dla procedury określonej w rozdziale 6a oraz „procedura nieunijna” (dla procedury określonej w  rozdziale 7) oraz z uwagi na fakt, że takimi terminami posługuje się rozporządzenie 282/2011 (art. 57a,), zastąpiono pojęcie „procedur szczególnych rozliczania VAT” odpowiednio definicją „procedury unijnej” oraz „procedury nieunijnej”. „Procedura unijna” oznacza więc rozliczenie VAT należnego państwu członkowskiemu konsumpcji za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji z tytułu: (i) WSTO, (ii) dostaw towarów ułatwianych poprzez użycie interfejsu elektronicznego (zgodnie z art. 7a ust. 2 projektowanej ustawy o VAT), jeżeli wysyłka lub transport towarów będących przedmiotem dostawy rozpoczyna się i kończy w tym samym państwie członkowskim, (iii) świadczenia usług, o  których mowa w dodawanym do art. 130a ustawy o VAT pkt 1a, przez podmioty, które posiadają siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, ale nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego konsumpcji.

W związku z powyższym zmianie uległy też kolejne przepisy, w których „procedurę szczególną rozliczania VAT” zastąpiono „procedurą unijną” - art. 130b ust. 1, ust. 5-8, art. 130c ust. 1, ust. 4-4a, 130d ust. 1 ustawy o VAT.

**34) Art. 130b ustawy o VAT**

**Art. 130b ust. 1 ustawy o VAT – implementacja art. 369b i art. 369c dyrektywy VAT**

Brzmienie przepisu art. 130b ust. 1 ustawy o VAT zostało dostosowane do rozszerzonego zakresu podmiotowego i przedmiotowego procedury unijnej. W przepisie doprecyzowano również, że procedura unijna ma zastosowanie do dostaw wszystkich towarów lub usług objętych tą procedurą, dokonywanych lub świadczonych na terytorium Unii Europejskiej przez podatnika (art. 369b dyrektywy VAT). Oznacza to, że jeżeli dostawca / usługodawca zdecyduje się zarejestrować w procedurze unijnej, to będzie zobowiązany zadeklarować i zapłacić podatek VAT od wszystkich czynności objętych tą procedurą. Nie może zadeklarować ich w deklaracji VAT składanej bezpośrednio w państwie członkowskim, w którym ma miejsce opodatkowanie transakcji.

**Art. 130b ust. 3-8 ustawy o VAT - implementacja art. 369c dyrektywy VAT**

Zmiany dokonane w przepisach art. 130b ust. 3-8 ustawy o VAT mają charakter techniczny i  dostosowawczy i zostały wprowadzone ze względów legislacyjnych. Zmiany te wynikają z  zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT” definicją „procedury unijnej” oraz z rozszerzenia zakresu podmiotowo-przedmiotowego procedury unijnej (wskazanie, że procedura dotyczy nie tylko usług TBE, ale również innych usług oraz dostaw towarów), Ponadto zmiany wynikają z dodania w art. 3 ustawy o VAT w ust. 7 fakultatywnej delegacji dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, innych, niż Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, organów podatkowych właściwych w przypadku podatników korzystających z procedur szczególnych. Pozwoli to w przyszłości uniknąć, w razie skorzystania przez ministra z tej delegacji, konieczności dokonywania ustawowych zmian legislacyjnych.

Ponadto, w związku ze zmianą wprowadzoną w art. 130a ustawy o VAT, odpowiednio zmianie uległ również art. 130b ust. 3 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, podatnik, który nie posiada siedziby ale ma więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, może wybrać jako państwo członkowskie identyfikacji jedno z państw, gdzie ma to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – jednocześnie zmiana wybranego państwa członkowskiego identyfikacji nie może nastąpić wcześniej niż po upływie dwóch kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym podatnik rozpoczął korzystanie z procedury szczególnej. Zgodnie z proponowanym nowym brzmieniem tego przepisu, podatnik będzie mógł dokonać wyboru państwa członkowskiego identyfikacji nie tylko w tym przypadku (obecny art. 130a pkt 2b lit. c ustawy o VAT), ale również w sytuacji określonej w dodanym w  art. 130a ustawy o VAT pkt 2b lit. d. Zatem gdy podatnik, który nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, dokonuje WSTO, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego, wówczas może on wybrać jako państwo członkowskie identyfikacji jedno z tych państw, jednakże zmiana wybranego państwa jako państwa członkowskiego identyfikacji nie będzie mogła nastąpić wcześniej niż po upływie dwóch kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym podatnik rozpoczął korzystanie z procedury szczególnej. W związku z powyższym należało zmodyfikować brzmienie przepisu art. 130b ust. 3 ustawy o VAT i wskazać, że dotyczy on wyboru, o którym mowa w dodanym art. 130a ustawy o VAT pkt 2b lit. c i d.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 130b ust. 5 właściwy naczelnik urzędu skarbowego dokonuje identyfikacji podatnika na potrzeby procedury unijnej i potwierdza zgłoszenie, wykorzystując numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku. Jest to kontynuacja poprzedniego podejścia. Zatem aby móc się zgłosić do procedury unijnej każdy podatnik, nawet będący drobnym przedsiębiorcą, powinien dokonać rejestracji w Polsce. Zapis ten jest zgodny z brzmieniem art. 57e rozporządzenia 282/2011, zgodnie z którym państwo członkowskie identyfikacji identyfikuje podatnika stosującego procedurę unijną za pomocą jego numeru identyfikacyjnego VAT.

Ponadto w art. 130b ust. 8 pkt 2 ustawy o VAT, poza zmianami dostosowawczymi opisanymi wyżej, dokonano zmiany polegającej na wskazaniu, że naczelnik właściwego urzędu skarbowego wydaje postanowienie o wygaśnięciu identyfikacji podatnika na potrzeby procedury unijnej, w przypadku gdy przez okres dwóch lat (a nie jak jest obecnie przez okres 8 kolejnych kwartałów kalendarzowych) nie świadczy usług ani nie dokonuje dostaw towarów objętych procedurą unijną. Zmiana brzmienia tego przepisu jest związana ze zmianą art. 58a rozporządzenia 282/2011, który stanowi, że w przypadku podatnika stosującego procedurę szczególną, który przez okres dwóch lat nie dokonuje dostawy towarów ani nie świadczy usług objętych tą procedurą w żadnym państwie członkowskim konsumpcji, uznaje się, że zaprzestał on prowadzenia swojej działalności podlegającej opodatkowaniu.

**35) Art. 130c ustawy o VAT**

**Art. 130c ust. 1-2 ustawy o VAT - implementacja art. 369f dyrektywy VAT**

Obecnie obowiązujące przepisy art. 130c ust. 1 i 2 ustawy o VAT nakładają na podatników zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej obowiązek składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji kwartalnych do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. W projekcie ustawy w art. 130c ust. 1 dokonano zmian o charakterze dostosowawczym wynikających z zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT” definicją „procedury unijnej” oraz dodania w art. 3 ustawy o VAT w ust. 7 fakultatywnej delegacji dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, innych, niż Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, organów podatkowych właściwych w przypadku podatników korzystających z procedur szczególnych. Pozwoli to w przyszłości uniknąć, w razie skorzystania przez ministra z tej delegacji, konieczności dokonywania ustawowych zmian legislacyjnych. Ponadto powyższy obowiązek składania deklaracji dotyczy również tzw. deklaracji zerowych, czyli takich, w których podatnik nie wykazuje żadnych usług TBE i wynika on z art. 369f dyrektywy VAT, a także art. 59a rozporządzenia 282/2011. Kwestia ta została doprecyzowana w ust. 1 art. 130c ustawy o VAT poprzez wskazanie, że deklaracje należy składać niezależnie od tego, czy dostawy towarów i świadczenia usług objęte niniejszą procedurą miały miejsce.

Dodatkowo, w art. 130c ust. 2 ustawy o VAT, dokonano zmiany terminu, w jakim podatnik będzie obowiązany złożyć przedmiotową deklarację. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu, deklaracje VAT należy składać w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

**Art. 130c ust. 4-9 ustawy o VAT - implementacja art. 369g-369i dyrektywy VAT**

Przepisy art. 130c ust. 4-9 ustawy o VAT zawierają regulacje dotyczące wymogów jakie powinny spełniać deklaracje VAT składane w procedurze unijnej. Przepisy te zostały odpowiednio rozbudowane i zmodyfikowane z uwagi na rozszerzony zakres podmiotowo-przedmiotowy procedury unijnej (w ust. 4 wskazano co zawiera każda deklaracja VAT, w tym dodatkowo w celu ujednolicenia, we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „powinna zawierać” zastąpiono wyrazem „zawiera”, w  dodanym ust. 4a wskazano jakie dodatkowe elementy ma zawierać deklaracja w przypadku gdy towary są wysyłane lub transportowane z państw członkowskich innych niż państwo członkowskie identyfikacji, a w ust. 5 jakie dodatkowe elementy ma zawierać deklaracja w przypadku, gdy poza stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim identyfikacji usługodawca ma również inne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajdujące się w innym państwie członkowskim, z którego świadczone są te usługi).

Zasadniczo ust. 4 i 5 odpowiadają obecnie obowiązującym przepisom w zakresie informacji jakie ma zawierać deklaracja VAT składana w tej procedurze szczególnej. Nowość stanowi ust. 4a, zgodnie z którym w przypadku, gdy towary są wysyłane lub transportowane z  państw członkowskich innych niż państwo członkowskie identyfikacji, deklaracja VAT zawiera również, dla każdego państwa członkowskiego, z którego towary są wysyłane lub transportowane, dodatkowe informacje, wskazane w tym ustępie. Wprowadzenie tego przepisu jest podyktowane faktem, iż procedura unijna została rozszerzona na dostawy towarów dokonywane w ramach WSTO. W związku z tym, konieczne było zmodyfikowanie przepisów dotyczących informacji jakie podaje się w deklaracji VAT dla tych transakcji, tak aby uwzględnić specyfikę obrotu towarami (do tej pory procedura unijna dotyczyła wyłącznie usług TBE).

Co istotne, aby ograniczyć skutki o charakterze informatycznym wynikające ze zmian w  sposobie dokonywania korekty wcześniejszych deklaracji VAT w ramach tej procedury szczególnej, korekty te będą musiały zostać dokonane w ramach kolejnej deklaracji dotyczącej kolejnych okresów rozliczeniowych. W związku z tym, dodany ust. 5a w art. 130c ustawy o  VAT wprowadza zasadę, że jeżeli po złożeniu deklaracji w ramach procedury unijnej, wymagane są jakiekolwiek zmiany w tej deklaracji, zmiany te zawiera się w kolejnej deklaracji w terminie trzech lat od dnia upływu terminu złożenia pierwotnej deklaracji. W takiej kolejnej deklaracji VAT wykazuje się właściwe państwo członkowskie konsumpcji, okres rozliczeniowy i kwotę VAT, w odniesieniu do której niezbędne są jakiekolwiek zmiany.

W kwestii art. 130c ust. 8 należy zauważyć, że stanowi on transpozycję art. 369i dyrektywy VAT. Przepis ten, zmieniony dyrektywą 2017/2455, nie uległ istotnym zmianom – zastąpiono jedynie zwrot „podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim konsumpcji” zwrotem „podatnik korzystający z niniejszej procedury szczególnej”. Zmiana ta była konieczna z uwagi na fakt, że wymóg braku siedziby w państwie członkowskim konsumpcji nie dotyczy nowej kategorii transakcji, którą można rozliczyć w procedurze unijnej – WSTO. Jednak w związku z tą zmianą nie było potrzeby zmiany art. 130c ust. 8 – artykuł ten posługuje się ogólnym sformułowaniem: „podatnicy”, których definicję zawiera art. 130a pkt 2 ustawy o VAT i artykuł ten uległ odpowiednim modyfikacjom. Zatem, ponieważ art. 130c ust. 8, w przeciwieństwie do art. 369i dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2021 r., posługuje się terminem „podatnik” a nie „podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim konsumpcji” czy „podatnik korzystający z niniejszej procedury szczególnej”, przepis ten nie uległ zmianom wynikającym z modyfikacji art. 369i.

**36) Art. 130d ustawy o VAT - implementacja art. 369k ust. 1 dyrektywy VAT**

W projekcie ustawy w art. 130d ustawy o VAT dokonano zmian dostosowawczych wynikających z zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT” definicją „procedury unijnej” (ust. 1 omawianego przepisu) , a także z rozszerzenia zakresu podmiotowo-przedmiotowego procedury unijnej (procedura dotyczy nie tylko usług TBE, ale również innych usług oraz dostaw towarów) (ust. 3 omawianego przepisu).

Ponadto w art. 130d ust. 2 ustawy o VAT uregulowano, iż ewidencja, o której mowa w ust. 1, jest udostępniana przez podatnika drogą elektroniczną na każde żądanie państwa członkowskiego identyfikacji oraz państwa członkowskiego konsumpcji w terminie 20 dni, licząc od dnia doręczenia tego żądania. Termin ten jest spójny z brzmieniem art. 63c ust. 3 akapit drugi rozporządzenia 282/2011, który stanowi, że jeśli podatnik w ciągu 20 dni od daty wezwania nie przedłożył ewidencji to państwo członkowskie identyfikacji przesyła podatnikowi ponaglenie. Wyjaśnić należy, że co do zasady, żądanie udostępnienia ewidencji na mocy ustępu 2 jest doręczane zgodnie z zasadami uregulowanymi w Ordynacji podatkowej (art. 144 i n.).

Powyższe uzupełniono o regulację, iż w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających udostępnienie ewidencji drogą elektroniczną, ewidencję udostępnia się w  sposób i w terminie wskazanym przez właściwy organ podatkowy. Przykładowo, organ podatkowy może wskazać, że ewidencja ta powinna zostać udostępniona przez podatnika na informatycznym nośniku danych. Jest to swego rodzaju rozwiązanie zabezpieczające, dzięki któremu będzie możliwe uzyskanie dostępu do ewidencji w postaci elektronicznej gdy, ze względu na zaistniałe przeszkody techniczne, nie będzie możliwości udostępnienia jej przez podatnika w sposób wskazany przez organ podatkowy w pierwotnym żądaniu. W takiej sytuacji organ podatkowy wskazuje w jaki sposób ewidencja ma być udostępniona (np. za pomocą informatycznego nośnika danych), a także wyznacza termin, przed upływem którego podatnik będzie obowiązany do udostępnienia ewidencji w ten sposób.

W przepisie tym wskazano także, iż elektroniczną kopię żądania udostępnienia ewidencji, o  której mowa w ust. 1, przekazuje się podatnikowi za pomocą środków komunikacji elektronicznej (czyli na wskazany przez podatnika w zgłoszeniu adres poczty elektronicznej). Regulacja ta przewiduje możliwość równoległego przesłania do podatnika elektronicznej kopii żądania, które to żądanie zostało jednocześnie wysłane zgodnie z zasadami doręczania pism zawartymi w Ordynacji podatkowej (art. 144 i n.). Działanie takie ma wymiar wyłącznie informacyjny. Elektroniczna kopia będzie miała postać np. skanu oryginału pisma wysłanego za pośrednictwem operatora pocztowego na adres siedziby podatnika. Należy podkreślić, że przekazanie tej elektronicznej kopii nie jest równoznaczne z dokonaniem doręczenia żądania zgodnie z odpowiednimi uregulowaniami Ordynacji podatkowej. Żądanie jest oddzielnie wysyłane w trybie przepisów Ordynacji podatkowej. Elektroniczna kopia jest zaś wysyłana dodatkowo i nie obejmują ją rygory przewidziane dla doręczeń pism procesowych.

**37) Tytuł rozdziału 7 w dziale XII ustawy o VAT**

Z uwagi na rozszerzenie procedury nieunijnej MOSS, która od 1 lipca 2021 r. będzie stanowiła procedurę szczególną OSS nie tylko jak obecnie dla usług TBE, ale również dla innych usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, na rzecz konsumentów, należało uwzględnić tę zmianę w tytule rozdziału 7 działu XII ustawy o VAT.

Mając na uwadze powyższe, w projekcie ustawy proponuje się następujące brzmienie tego tytułu: „Procedura nieunijna dotycząca niektórych usług”.

Procedura ta będzie zwana dalej „procedurą nieunijną”.

**38) Art. 131 ustawy o VAT**

**Art. 131 pkt 1a ustawy o VAT**

Pomimo, że dyrektywa VAT nie zawiera definicji usług, które mogą być objęte zakresem procedury nieunijnej, dla większej klarowności w projekcie ustawy w art. 131 ustawy o VAT dodaje się pkt 1a, który dla potrzeb rozdziału regulującego omawianą procedurę (rozdział 7 w  dziale XII ustawy o VAT) wprowadza taką definicję. Zgodnie z omawianym przepisem przez „usługi” należy rozumieć usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji. Zatem są to usługi, do których nie ma zastosowania ogólna zasada określona w art. 28c ustawy o VAT, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada, co do zasady, siedzibę działalności gospodarczej).

Należy zauważyć, że dla procedur szczególnych istotny jest potencjalny aspekt transgraniczny – usługa jest rozliczana w miejscu innym niż miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę – czyli na terytorium innego państwa członkowskiego. Oznacza to, że procedurą nieunijną będą mogły być objęte usługi, o których mowa w art. 28d, art. 28e, art. 28f ust. 1, 2, 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h-28k ustawy o VAT.

Należy podkreślić, że nowe reguły nie zmieniają przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług.

**Art. 131 pkt 3a i 4 ustawy o VAT – implementacja art. 358a dyrektywy VAT**

Do 30 czerwca 2021 r. obowiązuje definicja „państwa członkowskiego konsumpcji” zawarta w art. 2 pkt 5a ustawy o VAT, która jest wspólna dla procedury unijnej i nieunijnej. Definicja ta, w brzmieniu zaproponowanym w niniejszym projekcie, różni się w zależności od tego, czy powiązana jest z procedurą unijną czy też nieunijną. W związku z tym konieczne było usunięcie wspólnej definicji „państwa członkowskiego konsumpcji” z art. 2 ust. 5a ustawy o  VAT oraz wprowadzenie odrębnych definicji „państwa członkowskiego konsumpcji” dla procedury unijnej oraz nieunijnej.

Definicja państwa członkowskiego konsumpcji dla procedury nieunijnej, z uwagi na jej rozszerzenie na inne usługi, musiała zostać odpowiednio zmodyfikowana. I tak, państwem członkowskim konsumpcji, zgodnie z dodanym w art. 131 ustawy o VAT ust. 3a, będzie państwo członkowskie, na terytorium którego ma miejsce świadczenie usług.

Dodatkowo w projektowanej ustawie zmianie uległa definicja „państwa członkowskiego identyfikacji” zawarta w art. 131 pkt 4 ustawy o VAT. Powyższa zmiana ma charakter jedynie dostosowawczy i wynika z zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT”, w  tym wypadku, „procedurą nieunijną” (uzasadnienie w tym zakresie zostało przedstawione poniżej) jak również z rozszerzenia tej procedury na inne usługi.

**Art. 131 pkt 6 ustawy o VAT**

Obecnie słowniczki procedur szczególnych określonych w rozdziałach 6a i 7 w dziale XII ustawy o VAT (art. 130a pkt 3, art. 131 pkt 6) zawierają definicje „procedur szczególnych rozliczania VAT”. Z uwagi na powszechne stosowanie terminów „procedura unijna” (dla procedury określonej w rozdziale 6a) oraz „procedura nieunijna” (dla procedury określonej w  rozdziale 7) oraz z uwagi na fakt, że takimi terminami posługuje się rozporządzenie 282/2011, zastąpiono pojęcie „procedur szczególnych rozliczania VAT” odpowiednio definicją „procedury unijnej” oraz „procedury nieunijnej”. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 131 ust. 6 ustawy o VAT „procedura nieunijna” oznacza rozliczenie VAT należnego państwu członkowskiemu konsumpcji za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji, z tytułu świadczenia usług, o których mowa w pkt 1a dodanym do art. 131 ustawy o VAT, przez podmioty, które nie posiadają siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE.

**39) Art. 132 ustawy o VAT**

**Art. 132 ustawy o VAT – implementacja art. 359, 362 i 363 lit. a) dyrektywy VAT**

Zmiany dokonane w przepisach art. 132 ust. 1, 3, 5-7 ustawy o VAT mają charakter techniczny i dostosowawczy i zostały wprowadzone ze względów legislacyjnych. Zmiany te wynikają z  zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT” definicją „procedury nieunijnej” oraz z rozszerzenia zakresu przedmiotowego procedury unijnej (wskazanie, że procedura dotyczy nie tylko usług TBE, ale również innych usług). Ponadto zmiany wynikają z dodania w art. 3 ustawy o VAT w ust. 7 fakultatywnej delegacji dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, innych, niż Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, organów podatkowych właściwych w przypadku podatników korzystających z procedur szczególnych. Pozwoli to w przyszłości uniknąć, w razie skorzystania przez ministra z tej delegacji, konieczności dokonywania ustawowych zmian legislacyjnych..

W celu pełnej implementacji art. 359 dyrektywy VAT po ust. 1 w art. 132 ustawy o VAT dodano ust. 1a, w którym doprecyzowano, że procedura nieunijna ma zastosowanie do wszystkich usług świadczonych na terytorium Unii Europejskiej. Oznacza to, że jeżeli usługodawca zdecyduje się zarejestrować w procedurze nieunijnej to będzie zobowiązany zadeklarować i zapłacić podatek VAT od wszystkich usług objętych tą procedurą. Nie może zadeklarować ich w deklaracji VAT składanej bezpośrednio w państwie członkowskim, w którym ma miejsce świadczenie usług.

Ponadto w art. 132 ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT, poza zmianami dostosowawczymi dokonano zmiany polegającej na wskazaniu, że naczelnik właściwego urzędu skarbowego wydaje postanowienie o wygaśnięciu identyfikacji podatnika na potrzeby procedury nieunijnej w  przypadku, gdy przez okres dwóch lat (a nie jak jest obecnie przez okres 8 kolejnych kwartałów kalendarzowych) nie świadczy usług objętych procedurą nieunijną. Zmiana brzmienia tego przepisu jest związana ze zmianą art. 58a rozporządzenia 282/2011, który stanowi, że w przypadku podatnika stosującego procedurę szczególną, który przez okres dwóch lat nie dokonuje dostawy towarów ani nie świadczy usług objętych tą procedurą w żadnym państwie członkowskim konsumpcji, uznaje się, że zaprzestał on prowadzenia swojej działalności podlegającej opodatkowaniu.

W kwestii art. 132 ust. 5 ustawy o VAT należy dodatkowo zwrócić uwagę, że stanowi on transpozycję art. 362 dyrektywy VAT. Przepis ten, zmieniony dyrektywą 2017/2455, nie uległ istotnym zmianom – w zdaniu: „państwo członkowskie identyfikacji nadaje podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty indywidualny numer identyfikacyjny VAT” podkreślono jedynie, że dzieje się to „na potrzeby stosowania niniejszej procedury szczególnej”. Zmiana ta miała jedynie charakter doprecyzowujący, zatem nie było konieczności zmiany art. 132 ust. 5 ustawy o VAT z tego powodu. Należy jedynie zauważyć, że art. 132 ust. 5 znajduje się w odrębnym rozdziale 7 działu XII ustawy o VAT i w związku z  tym jest oczywiste, że przepis ten ma zastosowanie jedynie na potrzeby procedury nieunijnej.

**40) Art. 133 ustawy o VAT – implementacja art. 364 oraz 365 dyrektywy VAT**

Obecnie obowiązujące przepisy art. 133 ust. 1 i 2 ustawy o VAT nakładają na podatników zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej obowiązek składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji na potrzeby rozliczenia VAT do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

W projekcie ustawy w art. 133 ust. 1 ustawy o VAT dokonano zmian o charakterze dostosowawczym wynikających z zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT” definicją „procedury nieunijnej” oraz dodania w art. 3 ustawy o VAT w ust. 7 fakultatywnej delegacji dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, innych, niż Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, organów podatkowych właściwych w przypadku podatników korzystających z  procedur szczególnych. Pozwoli to w przyszłości uniknąć, w razie skorzystania przez ministra z tej delegacji, konieczności dokonywania ustawowych zmian legislacyjnych. Ponadto powyższy obowiązek składania deklaracji dotyczy również tzw. deklaracji zerowych, czyli takich, w których podatnik nie wykazuje żadnych usług TBE i wynika on z art. 364 dyrektywy VAT, a także art. 59a rozporządzenia 282/2011. Kwestia ta została doprecyzowana w ust. 1 art. 130c ustawy o VAT poprzez wskazanie, że deklaracje VAT należy składać niezależnie od tego, czy usługi objęte niniejszą procedurą były świadczone.

Dodatkowo, w art. 133 ust. 2 ustawy o VAT, dokonano zmiany terminu, w jakim podatnik będzie obowiązany złożyć przedmiotową deklarację. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu, deklaracje należy składać w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

Ponadto aby ograniczyć skutki o charakterze informatycznym wynikające ze zmian w sposobie dokonywania korekty wcześniejszych deklaracji VAT w ramach tej procedury szczególnej, będą one musiały zostać dokonane w ramach kolejnej deklaracji, dotyczącej kolejnych okresów rozliczeniowych. W związku z tym, w dodanym w art. 133 ustawy o VAT ust. 4a wprowadzono zasadę, że jeżeli po złożeniu deklaracji w ramach procedury nieunijnej, wymagane są jakiekolwiek zmiany w tej deklaracji, zmiany te zawiera się w kolejnej deklaracji w terminie trzech lat od dnia upływu terminu złożenia pierwotnej deklaracji. W takiej kolejnej deklaracji VAT wykazuje się właściwe państwo członkowskie konsumpcji, okres rozliczeniowy i kwotę VAT, w odniesieniu do której niezbędne są jakiekolwiek zmiany.

Pozostałe zmiany dokonane w art. 133 ust. 4, 6 i 8 ustawy o VAT mają charakter dostosowawczy i wynikają z rozszerzenia zakresu przedmiotowego procedury nieunijnej (wskazanie, że procedura dotyczy nie tylko usług TBE, ale również innych usług) oraz dodania w art. 3 ustawy o VAT w ust. 7 fakultatywnej delegacji dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, innych, niż Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, organów podatkowych właściwych w przypadku podatników korzystających z procedur szczególnych. Pozwoli to w przyszłości uniknąć, w razie skorzystania przez ministra z tej delegacji, konieczności dokonywania ustawowych zmian legislacyjnych. Dodatkowo w celu ujednolicenia, w ust. 4 we wprowadzeniu do wyliczenia co zawiera deklaracja, wyrazy „powinna zawierać” zastąpiono wyrazem „zawiera”.

**41) Art. 134 ustawy o VAT**

W projekcie ustawy w art. 134 ustawy o VAT dokonano zmian dostosowawczych wynikających z zastąpienia pojęcia „procedury szczególnej rozliczania VAT” definicją „procedury nieunijnej” (ust. 1 omawianego przepisu) oraz z rozszerzenia zakresu przedmiotowego procedury nieunijnej na inne usługi (ust. 3 omawianego przepisu).

Natomiast w art. 134 ust. 2 ustawy o VAT zawarto regulację dotyczącą udostępniania ewidencji na żądanie organu podatkowego. Zaproponowane przepisy zawierają analogiczne rozwiązania jak te przewidziane w art. 130d ust. 2 ustawy o VAT, dlatego wyjaśnienia do tego przepisu pozostają aktualne również do art. 134 ust. 2 ustawy o VAT.

**42) Rozdział 9 ustawy o VAT - implementacja tytułu XII rozdział 6 sekcja 4 dyrektywy VAT**

W dziale XII po rozdziale 8 dodano nowy projektowany **rozdział 9: „Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych”.** Jest to tzw. Import One Stop Shop (IOSS) – procedura szczególna wprowadzona w tytule XII rozdział 6 sekcja 4 dyrektywy VAT, zwana dalej „procedurą importu”, zgodnie z art. 57a ust. 3 rozporządzenia 282/2011. Procedura importu ma charakter fakultatywny. Zatem podatnik prowadzący SOTI sam decyduje czy chce skorzystać z opodatkowania tej sprzedaży w ramach procedury importu.

W projektowanym **art. 138a** **ustawy o VAT** wprowadzono definicje na potrzeby stosowania procedury importu:

* przez VAT - rozumie się podatek od towarów i usług oraz podatek od wartości dodanej **(pkt 1**),
* w **pkt 2** zdefiniowana została sprzedaż na odległość towarów importowanych
w kontekście nowej szczególnej procedury – procedury importu (IOSS). Dla możliwości zastosowania procedury importu (IOSS) do SOTI zdefiniowanej w projektowanym art. 2 pkt 22b ustawy o VAT, zostało wprowadzone ograniczenie tylko do towarów umieszczonych w przesyłkach owartości rzeczywistej w rozumieniu przepisów celnych nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych i odpowiadającej równowartości 150 euro. Poza tym ze sprzedaży tej wyłączone zostały towary podlegające podatkowi akcyzowemu - implementacja **art. 369l zdanie pierwsze** dyrektywy VAT,
* w **pkt 3** zdefiniowano podatnika niemającego siedziby na terytorium UE jako podatnika, który nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE – implementacja **art. 369l pkt 1** dyrektywy VAT,
* w **pkt 4** zdefiniowano państwo członkowskie konsumpcji (PCZK), przez które rozumie się państwo członkowskie, w którym wysyłka lub transport towarów do nabywcy kończą się – implementacja **art. 369l pkt 4** dyrektywy VAT,
* w **pkt 5** wprowadzono definicję państwa członkowskiego identyfikacji (PCZI), którym dla każdego podatnika, korzystającego z procedury importu (IOSS), będzie zawsze jedno z państw członkowskich UE,
* w **pkt 6** zdefiniowano procedurę importu, którą należy rozumieć jako rozliczenie VAT należnego z tytułu SOTI, państwu członkowskiemu konsumpcji (PCZK), za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji (PCZI). Definicja procedury importu jako jednej z procedur szczególnych (poza unijną i nieunijną), zawarta w art. 57a ust. 3 rozporządzenia 282/2011 odwołuje się do procedury szczególnej dotyczącej sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich jak określono w tytule XII rozdział 6 sekcja 4 dyrektywy VAT.

W przypadku podatnika niemającego siedziby na terytorium UE, będzie to państwo członkowskie, które taki podatnik wybierze w celu złożenia zgłoszenia informującego
o zamiarze skorzystania z procedury importu - implementacja **art. 369l pkt 3 lit. a** dyrektywy VAT. Należy wyjaśnić, że podatnik niemający siedziby na terytorium UE, aby móc korzystać z procedury importu, musi ustanowić pośrednika, dla którego to wybrane państwo będzie także państwem członkowskim identyfikacji.

Na zasadzie wyjątku będzie jednak traktowany podatnik, który posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła tzw. porozumienie
o wzajemnej pomocy[[6]](#footnote-7). Obecnie UE podpisała takie porozumienie tylko z jednym państwem trzecim – Norwegią. Jedynie podatnik mający siedzibę w Norwegii, który prowadzi SOTI
z Norwegii nie musi wyznaczać pośrednika do korzystania z procedury importu. Jeżeli jednak podatnik ten (również) prowadzi SOTI z innego państwa trzeciego, z którym UE nie zawarła umowy o wzajemnej pomocy, będzie potrzebował pośrednika, aby móc skorzystać
z procedury importu do wszelkiej SOTI z kraju trzeciego.

*Przykład:*

*Sprzedawca/ operator interfejsu elektronicznego spoza UE, który dokonuje SOTI, wybiera PL jako państwo, w którym chce zarejestrować się do procedury importu. PCZI jest PL. Taki podatnik, który nie ma siedziby w UE, aby móc skorzystać z procedury importu, musi jednak ustanowić pośrednika, który ma na terytorium UE siedzibę. Ponieważ podatnik wybrał PL jako PCZI, musi także ustanowić pośrednika z PL, dla którego PL będzie także państwem członkowskim identyfikacji, z uwagi na posiadaną przez pośrednika w PL siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej*.

*Sprzedawca/ operator interfejsu elektronicznego z Polski, który dokonuje SOTI musi wybrać PL jako państwo, w którym może zarejestrować się do procedury importu. PCZI jest PL. Taki podatnik, który ma siedzibę (lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej) w PL, aby móc korzystać z procedury importu, może działać przed organami podatkowymi bezpośrednio ale może także dobrowolnie ustanowić pośrednika, który ma na terytorium PL siedzibę. Podatnik z PL musi zarejestrować się do procedury importu w PL jako PCZI, a jeśli zdecyduje się ustanowić pośrednika, wówczas musi ustanowić pośrednika także z PL, dla którego PL będzie również państwem członkowskim identyfikacji, z uwagi na posiadaną przez pośrednika w PL siedzibę*. *Oznacza to, że taki podatnik nie może wybrać pośrednika, który ma siedzibę w innym PCZ.*

Niepowiadomienie sprzedawcy o statusie nabywcy jako podatnika VAT ( w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT), skutkować będzie potraktowaniem go przez sprzedawcę jako ostatecznego konsumenta (B2C), efektem czego podatnik nie będzie w posiadaniu dokumentu celnego,
o którym mowa w art. 86 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, który uprawnia go do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jeśli chodzi o podatników z siedzibą w UE, to ich państwem członkowskim identyfikacji będzie zawsze państwo, w którym podatnik, który chce skorzystać z procedury importu, posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy taki podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium UE, ale posiada tam stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas jego państwem członkowskim identyfikacji jest państwo, w którym posiada on stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Jeżeli jednak podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium UE, ale posiada kilka stałych miejsc prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, wówczas PCZI będzie tylko to państwo, w którym taki podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i które wybrał w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury importu. - implementacja **art. 369l pkt 3 lit. b i c** dyrektywy VAT.

Analogiczne zasady jak w przypadku podatnika z siedzibą w UE przy ustalaniu PCZI, stosuje się dla pośrednika przy ustaleniu jego PCZI. Należy podkreślić, że pośrednikiem w IOSS jest podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, zatem obowiązują go te same zasady jak dla podatników z siedzibą UE. PCZI pośrednika będzie zawsze państwo, w którym pośrednik posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy pośrednik nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium UE, ale posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas jego PCZI jest państwo, w którym pośrednik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Jeżeli jednak pośrednik nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium UE, ale posiada kilka stałych miejsc prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, wówczas PCZI będzie tylko to państwo, w którym pośrednik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i które wybrał w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze stosowania procedury importu – implementacja **art. 369l pkt 3 lit. d i e** dyrektywy VAT.

Wprojektowanym **art. 138b ust. 1** **ustawy o VAT** określono katalog osób, które mogą korzystać z procedury importu. Z tej procedury może korzystać każdy podatnik, który dokonuje SOTI w rozumieniu projektowanego art. 138a pkt 2 ustawy o VAT:

1) posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE – implementacja **art. 369m ust. 1 lit. a** dyrektywy VAT,

2) posiadający siedzibę działalności gospodarczej lubstałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE albo niemający siedziby na terytorium UE reprezentowany przez pośrednika – implementacja **art. 369m ust. 1 lit. b** dyrektywy VAT,

3) posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła porozumienie o wzajemnej pomocy, – implementacja **art. 369m ust. 1 lit. c** dyrektywy VAT.

Aby stosować IOSS podatnik niemający siedziby na terytorium UE, musi ustanowić pośrednika, który będzie działał w imieniu i na rzecz tego podatnika. Obowiązek ustanowienia pośrednika nie dotyczy podatnika, który posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła porozumienie
o wzajemnej pomocy i prowadzi SOTI z tego państwa. Taki podatnik nie ma obowiązku ustanowienia pośrednika, ale może skorzystać z takiej opcji. Również podatnik z państwa członkowskiego UE może ustanowić pośrednika. Dla podatnika z UE jest to jednak prawo a nie obowiązek.

Projektowanyprzepis **art. 138b ust. 2 ustawy o VAT** nakłada napodatnika, który stosuje procedurę importu, obowiązek stosowania tej procedury do wszystkich transakcji SOTI -implementacja **art. 369m ust. 1 ostatnie zdanie** dyrektywy VAT.

Projektowanyprzepis **art. 138b ust. 3 ustawy o VAT** stanowi, że w przypadku podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła porozumienie o wzajemnej pomocy, może on korzystać z procedury importu, jeżeli dokonuje sprzedaży na odległość towarów importowanych z państwa trzeciego, na terytorium którego posiada siedzibę.

Projektowany **art. 138c ustawy o VAT** określa warunki, jakie powinien spełniać podmiot, który ma zamiar działać jako pośrednik. Dyrektywa VAT nie reguluje zasad ustanawiania pośrednika poza jednym warunkiem, mianowicie pośrednik musi posiadać siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE. Państwa członkowskie mogą same ustanowić zasady lub warunki, które mają zostać nałożone na podatników, którzy chcą działać jako pośrednicy w IOSS. Jednak koncepcja pośrednika jest, co do zasady, podobna do koncepcji „przedstawiciela podatkowego”, którą poszczególne państwa członkowskie wdrożyły w swoim ustawodawstwie krajowym. Państwa członkowskie mogą zastosować obie koncepcje w ten sam sposób.

W celu zagwarantowania szczelności systemu poboru VAT z tytułu dokonanych dostaw SOTI umieszczonych w przesyłkach do 150 euro, proponuje się, aby warunki jakie musi spełnić podmiot, który chce działać jako pośrednik, w imieniu i na rzecz podatnika, który stosuje SOTI, były analogiczne jak dla przedstawiciela podatkowego. Tylko zastosowanie warunków już sprawdzonych, pozwoli za zabezpieczenie wpływów w prawidłowej kwocie podatku VAT, zarówno do budżetu Polski jak i innych państw członkowskich konsumpcji.

Proponuje się zatem w projektowanym **art. 138c ust. 1 ustawy o VAT**, aby w przypadku gdy podatnik ustanawia pośrednika nie mógł on jednocześnie ustanowić więcej niż jednego pośrednika – implementacja **art. 369m ust. 2** dyrektywy VAT.

 W projektowanym **art. 138c ust. 2 ustawy o VAT** proponuje się aby pośrednikiem działającym w imieniu i na rzecz podatnika, który stosuje procedurę importu, była osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, ustanowiona przez podatnika dokonującego sprzedaży na odległość towarów importowanych jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT i wypełnienia obowiązków określonych w niniejszym rozdziale w imieniu i na rzecz tego podatnika. Warunki jaki łącznie musi spełnić pośrednik:

1) być zarejestrowany jako podatnik VAT czynny;

2) posiadać siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju i które wybiera w celu złożenia zgłoszenia o zamiarze stosowania procedury importu jako pośrednik,

3) przez ostatnie 24 miesiące nie zalegać z wpłatami poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczającymi odrębnie w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;

4) przez ostatnie 24 miesiące osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi - osoba będąca wspólnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem władz zarządzających, głównym księgowym, nie została prawomocnie skazana na podstawie Kodeksu karnego skarbowego za popełnienie przestępstwa skarbowego;

5) być uprawnionym do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie
z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Wymóg nieposiadania zaległości uznaje się również za spełniony w projektowanym **art. 138c ust. 2 ustawy o VAT**, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

1) podmiot uregulował, wraz z odsetkami za zwłokę, zaległości przekraczające odrębnie
w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych
w poszczególnych podatkach, w terminie 30 dni od dnia powstania tych zaległości;

2) uregulowanie ww. zaległości w ostatnich 24 miesiącach nie dotyczyło więcej niż dwóch okresów rozliczeniowych odrębnie w każdym podatku.

Pośrednik zgodnie z projektowanym **art. 138c ust. 3** **ustawy o VAT** powinien być ustanowiony w drodze pisemnej umowy. Umowa taka zawiera:

1) nazwy stron umowy oraz ich adresy i dane identyfikacyjne na potrzeby odpowiednio podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze,

2) adres, pod którym będzie prowadzona i przechowywana dokumentacja na potrzeby VAT,

3) oświadczenie podmiotu, który jest ustanawiany pośrednikiem, o spełnieniu wszystkich ww. wymaganych warunków.

Pośrednik zgodnie z projektowanym **art. 138d ust. 1** **ustawy o VAT** wykonuje w imieniu
i na rzecz podatnika, dla którego został ustanowiony obowiązki tego podatnika w zakresie rozliczania VAT w procedurze importu, w tym sporządzania deklaracji podatkowych i zapłaty VAT, w zakresie prowadzenia i przechowywania dokumentacji, w tym ewidencji, jej udostępniania a także inne czynności wynikające z przepisów dotyczących procedury importu, w tym złożenia zgłoszenia o zamiarze stosowania procedury importu przez tego podatnika – implementacja **art. 369l pkt 2** dyrektywy VAT.

Pośrednik musi wypełniać wszystkie obowiązki określone w procedurze importu (IOSS)
w imieniu i na rzecz podatnika, z których najważniejsze to składanie deklaracji podatkowych i zapłata podatku VAT z tytułu SOTI. Jednak sam podatnik stosujący procedurę importu (dostawca/sprzedawca lub uznany dostawca, który ułatwia SOTI np. interfejs elektroniczny), nie jest zwolniony z wypełniania obowiązków związanych z VAT i pozostaje odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT wraz z pośrednikiem.

Proponuje się, analogicznie jak przy przedstawicielu podatkowym, wprowadzić odpowiedzialność solidarną pośrednika w projektowanym **art. 138d ust. 2** **ustawy o VAT**. Pośrednik będzie odpowiadał solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe, które pośrednik rozlicza w imieniu i na rzecz tego podatnika w ramach procedury importu.

Podatnik, który dokonuje SOTI, chcąc rozliczać VAT w procedurze importu (IOSS) powinien
w PCZI dokonać zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z tej procedury – przewiduje to projektowany **art. 138e ustawy o VAT.** W przypadku podatnika, który posiada siedzibę na terytorium UE lub na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła tzw. porozumienie o wzajemnej pomocy, może on samodzielnie złożyć zgłoszenie informujące
o zamiarze skorzystania z procedury importu wpaństwie członkowskim identyfikacji czyli
w państwie członkowskim, w którym posiada siedzibę, a w przypadku podatnika niemającego siedziby w UE, złożenie takiego zgłoszenia informującego jest możliwe w państwie członkowskim, które podatnik wybrał na PCZI (projektowany **art. 138e ust. 1 ustawy
o VAT**- implementacja **art. 369p ust. 1** dyrektywy VAT.

W przypadku podatnika, który dokonuje SOTI, a którego reprezentować będzie ustanowiony przez niego pośrednik (dobrowolnie pomimo, że posiada siedzibę na terytorium UE lub na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła tzw. porozumienie o wzajemnej pomocy albo obowiązkowo ponieważ jest podatnikiem niemającym siedziby na terytorium UE), zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury importu wpaństwie członkowskim identyfikacji przez tego podatnika jest składane przez ustanowionego pośrednika – projektowany **art. 138e ust. 2** **ustawy o VAT.**

Natomiast podatnik, który zamierza działać w charakterze pośrednika na rzecz podatników dokonujących SOTI objętej procedurą importu (IOSS), którzy ustanowią pośrednika, zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 3** **ustawy o VAT,** powinien złożyć w PCZI zgłoszenie informujące o zamiarze działania w takim charakterze jako pośrednik– implementacja **art. 369p ust. 2** dyrektywy VAT. Tylko podatnik, który złożył zgłoszenie informujące o zamiarze działania w charakterze pośrednika i otrzymał indywidualny numer identyfikacyjny, może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury importu przez podatnika, który ustanowił go pośrednikiem.

Podatnik lub pośrednik zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 4 ustawy o VAT,** mogą dokonać zmiany wybranego PCZI dopiero po upływie dwóch kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym rozpoczęli stosowanie procedury importu. Dotyczy to sytuacji gdy podatnik lub pośrednik posiada kilka stałych miejsc prowadzenia działalności gospodarczej w różnych państwach członkowskich i wybrał jedno z nich w celu złożenia zgłoszenia informującego
o zamiarze skorzystania z procedury importu- implementacja **art. 369l pkt 3 część wspólna** dyrektywy VAT. Analogicznie rozwiązanie jak w procedurze unijnej i nieunijnej.

Jeżeli PCZI jest Rzeczpospolita Polska, zgłoszenia o zamiarze skorzystania z procedury importu, zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 5 ustawy o VAT,** dokonuje się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego - Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (patrz projektowany art. 3 ustawy o VAT).

Projektowany **art. 138e ust. 6 ustawy o VAT** określa dane jakie ma zawierać zgłoszenie
o zamiarze skorzystania z procedury importu.

Jeżeli zgłoszenie o zamiarze skorzystania z procedury importu dokonywane jest przez podatnika niekorzystającego z pośrednika (podatnik z siedzibą w UE lub z państwa trzeciego, z którym UE zawarła umowę o wzajemnej pomocy), zawiera ono:

a) nazwę podatnika,

b) adres wraz z kodem pocztowym,

c) adres poczty elektronicznej,

d) adresy stron internetowych należących do podatnika,

e) numer identyfikacji podatkowej przyznany w Rzeczpospolitej Polskiej, lub

numer identyfikacji podatkowej przyznany w innym państwie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli jest tam nadawany,

f) oświadczenie, że nie posiada on siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej - w przypadku podatnika, z państwa trzeciego z którym UE zawarła porozumienie o wzajemnej pomocy

 **-** implementacja **art. 369p ust. 1 dyrektywy VAT**.

Zgłoszenie o zamiarze skorzystania z procedury importu przez podatnika korzystającego
z pośrednika, dokonywane jest przez tego pośrednika i zawiera:

a) nazwę podatnika,

b) adres wraz z kodem pocztowym,

c) adres poczty elektronicznej,

d) adresy stron internetowych należących do tego podatnika,

e) numer identyfikacji podatkowej przyznany w Rzeczpospolitej Polskiej, lub

numer identyfikacji podatkowej przyznany w innym państwie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli jest tam nadawany,

f) indywidualny numer identyfikacyjny na potrzeby stosowania procedury importu pośrednika, nadany pośrednikowi, który zgłosił zamiar działania w takim charakterze

- implementacja **art. 369p ust. 3 dyrektywy VAT**.

W przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji jest Rzeczpospolita Polska, zgłoszenie podatnika, który chce działać jako pośrednik w imieniu i na rzecz podatników korzystających z procedury importu, zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 6 pkt 3** **ustawy
o VAT** zawiera:

a) nazwę pośrednika,

b) adres wraz z kodem pocztowym,

c) adres poczty elektronicznej,

d) numer identyfikacji podatkowej przyznany w Rzeczpospolitej Polskiej

- implementacja **art. 369p ust. 2 dyrektywy VAT**.

Właściwy naczelnik urzędu skarbowego, potwierdzając zgłoszenie podatnika, zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 7 pkt 1-2 ustawy o VAT,** nadaje z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej podatnikowi albo pośrednikowi dla każdego podatnika, którego reprezentuje, numer identyfikacyjny VAT na potrzeby korzystania z procedury importu - implementacja **art. 369q ust. 1 i 3 dyrektywy VAT**.

Właściwy naczelnik urzędu skarbowego, potwierdzając zgłoszenie pośrednika, zgodnie
z projektowanym **art. 138e ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT,** nadaje z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej, pośrednikowi indywidualny numer identyfikacyjny na potrzeby działania jako pośrednik w imieniu i na rzecz podatników korzystających z procedury importu - implementacja **art. 369q ust. 2 dyrektywy VAT**.

Zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 9 ustawy o VAT** numer identyfikacyjny VAT wydawany jest wyłącznie do celów procedury importu. Nie może być on wykorzystany
w żadnej innej procedurze szczególnej (unijnej i nieunijnej), które uregulowane są
w odrębnych przepisach - implementacja **art. 369q ust. 4 dyrektywy VAT**.

Jeżeli podatnik nie spełnia warunków koniecznych do korzystania z procedury importu, właściwy naczelnik urzędu skarbowego, wydaje zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 10 ustawy o VAT** postanowienie o odmowie przyjęcia zgłoszenia, na które służy zażalenie. Podatnik, lub ustanowiony przez podatnika pośrednik jest powiadamiany o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W przypadku gdy pośrednik nie spełnia warunków koniecznych do działania w imieniu i na rzecz podatnika korzystającego z procedury importu, właściwy naczelnik urzędu skarbowego, wydaje zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 11 ustawy o VAT** postanowienie
o odmowie przyjęcia zgłoszenia, na które służy zażalenie. Pośrednik jest powiadamiany
o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Podatnik zidentyfikowany na potrzeby procedury importu albo pośrednik działający na rzecz podatnika, jest obowiązany zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 12 ustawy o VAT** do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej o:

1) zmianach danych objętych zgłoszeniami o zamiarze korzystania z procedury importu,
z wyjątkiem tych, których aktualizacji dokonał na podstawie art. 96 ust. 12 lub ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników,,

2) zmianach działalności objętej procedurą importu, w wyniku których przestał spełniać warunki do jej stosowania,

3) zaprzestaniu sprzedaży na odległość towarów importowanych

- nie później niż do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiła okoliczność wymagająca zawiadomienia – implementacja **art. 369o** dyrektywy VAT.

Gdy podatnik jest reprezentowany przez pośrednika obowiązek zawiadomienia ciąży jedynie na pośredniku.

Jeżeli podatnik albo pośrednik działający na rzecz podatnika, zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 13 ustawy o VAT**:

1) zawiadomi naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zaprzestaniu dokonywania SOTI – implementacja **art. 369r ust. 1 lit. a oraz art. 369r ust. 3 lit. a** dyrektywy VAT lub

2) nie istnieje lub mimo udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się
z podatnikiem, albo przez okres dwóch lat podatnik nie dokonuje sprzedaży na odległość towarów importowanych – implementacja **art. 369r ust. 1 lit. b oraz art. 369r ust. 3 lit. b** dyrektywy VAT, lub

3) nie spełnia warunków koniecznych do korzystania z procedury importu – implementacja **art. 369r ust. 1 lit. c oraz art. 369r ust. 3 lit. c** dyrektywy VAT, lub

4) systematycznie nie przestrzega zasad dotyczących procedury importu - implementacja **art. 369r ust. 1 lit. d oraz art. 369r ust. 3 lit. d** dyrektywy VAT, lub

5) pośrednik zawiadomi naczelnika właściwego urzędu skarbowego, że nie reprezentuje już tego podatnika - implementacja **art. 369r ust. 3 lit. e** dyrektywy VAT

wówczas właściwy naczelnik urzędu skarbowego wykreśla podatnika z rejestru identyfikacyjnego i wydaje postanowienie o wykluczeniu podatnika z procedury importu, na które służy zażalenie. Podatnik, a w przypadku podatnika który korzysta z pośrednika - również pośrednik, jest powiadamiany o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej - implementacja **art. 369r ust. 1 i 3** dyrektywy VAT. Gdy podatnik jest reprezentowany przez pośrednika obowiązek zawiadomienia ciąży jedynie na pośredniku.

W przypadku gdy pośrednik zgodnie z projektowanym **art. 138e ust. 14 ustawy o VAT**:

1) przez okres dwóch kolejnych kwartałów nie działał jako pośrednik w imieniu i na rzecz podatnika stosującego procedurę importu – implementacja **art. 369r ust. 2 lit. a** dyrektywy VAT, lub

2) nie spełnia już innych warunków koniecznych do działania jako pośrednik - implementacja **art. 369r ust. 2 lit. b** dyrektywy VAT, lub

3) systematycznie nie przestrzega zasad dotyczących procedury importu - implementacja **art. 369r ust. 2 lit. c** dyrektywy VAT

wówczas właściwy naczelnik urzędu skarbowego wykreśla pośrednika z rejestru identyfikacyjnego i wyklucza z procedury importu wszystkich podatników reprezentowanych przez tego pośrednika oraz wydaje postanowienie o wykreśleniu tego pośrednika z rejestru identyfikacyjnego i wykluczeniu podatników reprezentowanych przez tego pośrednika
z procedury importu, na które służy zażalenie. Pośrednik oraz wszyscy podatnicy reprezentowani przez tego pośrednika są powiadamiani o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowanych w ramach procedury importu, zgodnie z projektowanym **art. 138f ustawy o VAT** powstaje w momencie dokonania dostawy towarów. Dostawę towarów uważa się za dokonaną w momencie zaakceptowania płatności w rozumieniu art. 61b rozporządzenia 282/2011 – implementacja **art. 369n** dyrektywy VAT.

Projektowany **art. 138g ustawy o VAT** zawiera regulacje dotyczące składania deklaracji VAT i wymogów jakie powinny spełniać deklaracje VAT składane w procedurze importu.

Zgodnie z projektowanymi przepisami **art. 138g ust. 1 ustawy o VAT** podatnik zidentyfikowany na potrzeby procedury importu albo pośrednik działający na rzecz podatnika, są obowiązani składać za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracje VAT na potrzeby tej procedury do właściwego urzędu skarbowego. Podkreślić należy, że w sytuacji gdy podatnik prowadzący SOTI zdecyduje się na korzystanie z pośrednika, wówczas jedynie ten pośrednik składa deklarację VAT. Należy zwrócić uwagę, że deklaracje VAT w procedurze importu powinny być składane zgodnie z projektowanym **art. 138g ust. 2 ustawy o VAT,** analogicznie jak w procedurze unijnej i nieunijnej, do właściwego urzędu skarbowego w Polsce jako PCZI (Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście).

Deklaracja VAT składana jest za okresy miesięczne w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, niezależnie czy SOTI miała miejsce w danym miesiącu, za który jest składana deklaracja czy też nie - implementacja **art. 369s zdanie pierwsze** dyrektywy VAT. Termin złożenia deklaracji zgodnie z projektowanym **art. 138g ust. 3 ustawy o VAT** upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.

Analogiczne zasady dotyczące deklaracji VAT dla potrzeb procedury importu mają zastosowanie w sytuacji gdy deklaracja VAT ma być składana przez pośrednika ustanowionego przez podatnika. Należy dodatkowo zwrócić uwagę, że w przypadku gdy pośrednik reprezentuje kilku podatników zarejestrowanych do procedury importu to pośrednik składa deklaracje VAT odrębnie dla każdego podatnika.

Projektowany **art. 138g ust. 4 ustawy o VAT** określa dane jakie powinna zawierać deklaracja VAT dla potrzeb procedury importu.

Deklaracja VAT zawiera:

1) numer identyfikacyjny, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby procedury importu (przy rejestracji bezpośredniej indywidualny numer VAT na potrzeby procedury importu, który uzyskał sam podatnik a przy rejestracji pośredniej indywidualny numer VAT na potrzeby procedury importu, który uzyskał pośrednik dla każdego
z podatników, których reprezentuje), ponadto w przypadku podatnika korzystającego
z pośrednika także indywidualny numer identyfikacyjny pośrednika, który został mu przyznany w PCZI (Polsce) do działania jako pośrednik w imieniu i na rzecz podatników, którzy korzystają z procedury importu,

2) dla każdego państwa członkowskiego konsumpcji, w którym VAT jest należny:

a) całkowitą wartość SOTIpomniejszoną o kwotę VAT,

b) całkowitą kwotę należnego podatku VAT przypadającą na SOTI*,* wraz z jej podziałem na kwoty odpowiadające poszczególnym stawkom VAT,

c) stawki VAT;

3) kwotę należnego podatku VAT ogółem

- implementacja **art. 369t ust. 1** dyrektywy VAT.

Korekta deklaracji, zgodnie z projektowanym **art. 138g ust. 5 ustawy o VAT** w przypadku stwierdzenia błędów w złożonej deklaracji VAT dokonywana jest w deklaracji VAT składanej za bieżący okres rozliczeniowy, nie później jednak niż w ciągu 3 lat, licząc od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji, w której stwierdzono błędy. W deklaracji VAT,
w której dokonuje się korekty, należy wskazać właściwe państwo członkowskie konsumpcji, okres rozliczeniowy i kwotę VAT, w odniesieniu do których dokonywana jest korekta – implementacja **art. 369t ust. 2** dyrektywy VAT.

Kwoty w deklaracji VAT zgodnie z projektowanym **art. 138g ust. 6 ustawy o VAT** wyrażane są w euro – implementacja **art. 369u ust. 1** dyrektywy VAT.

W przypadku gdy płatności z tytułu SOTI dokonywano w innych walutach niż euro, zgodnie z projektowanym **art. 138g ust. 7 ustawy o VAT** do ich przeliczenia na euro stosuje się kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny w ostatnim dniu danego okresu rozliczeniowego, a jeżeli nie zostanie opublikowany w tym dniu - kurs wymiany opublikowany następnego dnia – implementacja **art. 369u ust. 2** dyrektywy VAT.

Podatnik stosujący procedurę importu lub pośrednik dla każdego z podatników, których reprezentuje, zgodnie z projektowanym **art. 138g ust. 8 ustawy o VAT** są obowiązani do wpłacania kwot VAT w euro, wskazując deklarację VAT, której dotyczy wpłata, do końca miesiąca następującego po miesiącu za który składana jest deklaracja, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego. Podkreślić należy, że w sytuacji gdy podatnik prowadzący SOTI zdecyduje się na korzystanie z pośrednika, wówczas jedynie ten pośrednik dokonuje tej wpłaty.

Podatnik korzystający z procedury importu albo pośrednik w odniesieniu do każdego
z podatników których reprezentuje, zgodnie z projektowanym **art. 138h ust. 1 ustawy
o VAT** ma obowiązek prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję transakcji objętych procedurą importu, zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 63c ust. 2 rozporządzenia 282/2011, w odniesieniu do każdego towaru będącego przedmiotem takiej sprzedaży, odrębnie dla każdego państwa członkowskiego, w którym sprzedaż została dokonana. Podkreślić należy, że w sytuacji gdy podatnik prowadzący SOTI zdecyduje się na korzystanie z pośrednika, wówczas jedynie ten pośrednik prowadzi taką ewidencję. Pośrednik prowadzi ewidencję w odniesieniu do każdego z podatników, których reprezentuje – implementacja **art. 369x ust. 1** dyrektywy VAT.

Natomiast w projektowanym **art. 138h ust. 2 ustawy o VAT** zawarto regulację dotyczącą udostępniania ewidencji na żądanie organu podatkowego. Zaproponowane przepisy zawierają analogiczne rozwiązania jak te przewidziane w projektowanym art. 130d ust. 2 oraz art. 134 ust. 2 ustawy o VAT, dlatego wyjaśnienia do tego przepisu pozostają aktualne również do **art. 138h ust. 2 ustawy o VAT**. Należy jedynie dodać, że ewidencja zgodnie z projektowanym **art. 138h ust. 2 ustawy o VAT** powinna być udostępniona przez podatnika albo pośrednika
w odniesieniu do każdego z podatników, których reprezentuje, drogą elektroniczną, na każde żądanie państwa członkowskiego identyfikacji oraz państwa członkowskiego konsumpcji – implementacja **art. 369x ust. 2** dyrektywy VAT. Podkreślić należy, że w sytuacji gdy podatnik prowadzący SOTI zdecyduje się na korzystanie z pośrednika, wówczas jedynie ten pośrednik udostępnia tę ewidencję.

Ewidencję zgodnie z projektowanym **art. 138h ust. 3 ustawy o VAT** należy przechowywać przez okres 10 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym dokonano SOTI - **art. 369x ust. 2** dyrektywy VAT.

**Art. 138i ustawy o VAT**

W nowym **rozdziale 10: „Szczególna procedura dotycząca deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów”** – dokonano implementacji rozdziału 7 „Uregulowania szczególne dotyczące deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu” zawartego w tytule XII dyrektywy VAT.

Regulacja zawarta w projektowanym **art. 138i ust. 1** ustawy o VAT stanowi implementację **art. 369y dyrektywy VAT**.

USZ jest zaimplementowane w projektowanym przepisie w **art. 138i ust. 1 ustawy
o VAT** i pozwala na uproszczony sposób wykazywania pobranego podatku i odroczenia zapłaty podatku w procedurze importu towarów, jeżeli towary:

* są przedmiotem SOTI, zatem nabywcą tych towarów są podmioty, które, co do zasady, nie są podatnikami – czyli konsumenci (transakcje B2C)
* są umieszczone w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych i odpowiadającej równowartości 150 euro,
* nie stosuje się procedury importu, o której mowa w projektowanym w dziale XII rozdziale 9 ustawy o VAT ani zasad odpowiadających tym regulacjom (czyli podatek z tytułu dostawy tych towarów nie został pobrany przez sprzedawcę/interfejs elektroniczny w momencie dostawy (sprzedaży) od nabywcy w ramach IOSS),
* nie są towarami podlegającymi podatkowi akcyzowemu.

Osoby zgłaszające towary organom celnym na terytorium kraju, w imieniu własnym
i na rzecz osoby, dla której towary są przeznaczone, w odniesieniu do towarów, których wysyłka lub transport kończy się na terytorium kraju (PCZ importu = PCZ konsumpcji), mogą wykazywać pobrany podatek z tytułu importu towarów w deklaracjach składanych za okresy miesięczne, zwanych dalej „deklaracjami miesięcznymi”.

Z USZ może korzystać każda osoba zgłaszająca towary organom do procedury dopuszczenia do obrotu, pod warunkiem, że zgodnie z projektowanym **art. 138i ust. 2** ustawy o VAT jest operatorem pocztowym w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe.

Zgodnie z definicją w art. 3 pkt 12 ustawy - Prawo pocztowe, operator pocztowy jest to przedsiębiorca uprawniony do wykonywania działalności pocztowej, na podstawie wpisu do rejestru operatorów pocztowych. W art. 7 tej ustawy określono warunki jakie musi spełniać operator, aby został wpisany do rejestru. Warunkiem wymienionym w lit. d tego artykułu jest, iż nie był on prawomocnie skazany za umyślne przestępstwo przeciwko (…) mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub umyślne przestępstwo skarbowe.

Możliwość korzystania z procedury USZ tylko przez podmioty wpisane do rejestru operatorów pocztowych, którzy spełniają wymogi określone w przepisach prawa pocztowego, obniży ryzyko wystąpienia nieprawidłowości i zapewni o prawidłowej realizacji tej procedury oraz
o poborze należności podatkowych.

Regulacja zawarta w projektowanym **art. 138i ust. 4** ustawy o VAT stanowi implementację **art. 369za dyrektywy VAT**.

Zgodnie z ww. przepisami dyrektywy, państwa członkowskie mogą postanowić, że
w odniesieniu do uregulowań szczególnych dotyczących deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu zastosowanie będzie miała stawka podstawowa. Projektowane przepisy proponują powyższe rozwiązanie, które ułatwi osobom zgłaszającym towary organom celnym zgłaszanie towarów do procedury dopuszczenia do obrotu. Osoby te nie będą musiały bowiem ustalać odrębnie dla każdego towaru w przesyłce właściwej stawki VAT.

Projektowanym przepisem **art. 138i ust. 4 ustawy o VAT** wprowadza się wyjątek, że dla towarów importowanych, dla których podatek jest zgłaszany w deklaracjach miesięcznych, na zasadach, o których mowa w projektowanym art. 138i ust. 1, stosowana będzie jedna, podstawowa stawka podatku (obecnie 23%). W konsekwencji niezbędne są zmiany
o charakterze dostosowawczym w art. 41 w ust. 2 i ust. 2a ustawy o VAT poprzez wyłączenie ze stawek obniżonych importu towarów objętych USZ oraz w art. 146aa w ust. 1 pkt.1 ustawy o VAT.

Jeżeli osoby, dla których towary są przeznaczone nie wyrażą zgody na zastosowanie podstawowej stawki podatku ponieważ dla importowanych przez nich towarów w kraju ma zastosowanie obniżona stawka VAT, możliwe zgłoszenie towarów organom celnym na zasadach ogólnych, w standardowym zgłoszeniu celnym, zgodnie z przepisami celnymi,
z zastosowaniem odpowiedniej obniżonej stawki VAT do importu takiego towaru.

*Przykład:*

*Osoba prywatna w Polsce kupuje książki o wartości 100 euro od przedsiębiorcy z kraju trzeciego, który nie korzysta z procedury importu (IOSS). Towary są importowane do Polski
z kraju trzeciego i wysyłane przez operatora świadczącego usługę powszechną (lub operatora kurierskiego).*

*Rozwiązanie (od 1 lipca 2021 r.):*

*Jeżeli operator powszechnej usługi pocztowej (lub operator kurierski) zdecyduje się korzystać z USZ określonego w projektowanym art. 138i ustawy o VAT, zastosowanie ma podstawowa stawka podatkowa. Jeżeli operator ten chce zastosować obniżoną stawkę podatkową, musi złożyć standardowe zgłoszenie celne.*

Regulacja zawarta w projektowanym **art. 138i ust. 5** ustawy o VAT stanowi implementację **art. 369zb ust. 1 dyrektywy VAT**.

Projektowany przepis **art. 138i ust. 5** ustawy o VAT wprowadza obowiązek dla osoby odpowiedzialnej za pobór podatku złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji miesięcznej.

Dla potrzeb realizacji ww. przepisu dyrektywy VAT proponuje się w projektowanym **art. 138i ust. 5** ustawy o VAT przyjęcie fikcji prawnej, polegającej na uznaniu za deklarację miesięczną, o której mowa w art. 369zb ust. 1 dyrektywy VAT, sumy zgłoszeń celnych, dokonywanych według miejsca przedstawienia towarów organom celnym, zawierających całkowitą kwotę podatku pobranego w miesiącu, za który składane są te zgłoszenia celne.

Oznacza to zatem brak potrzeby tworzenia jakichkolwiek nowych, odrębnych dokumentów pełniących rolę tej deklaracji. Zgłoszenie celne (ewentualnie kilka zgłoszeń celnych
w przypadku, gdy z uwagi na specyfikę organizacji danego podmiotu korzystającego z USZ są one składane w kilku miejscach przedstawienia towarów organom celnym), będzie zatem jedynym dokumentem, na podstawie którego osoba zgłaszająca towary organom celnym będzie dokonywała wpłaty podatku pobranego w prawidłowej wysokości od odbiorcy towaru. Takie podejście podyktowane jest uproszczeniem obowiązków związanych ze stosowaniem USZ, gdyż wprowadzenie nowego dokumentu stanowiłoby dodatkowe obciążenie administracyjne zarówno dla podmiotów korzystających z USZ jak i dla organów celnych, które będą kontrolować tę procedurę.

Zgodnie z art. 369z ust. 2 dyrektywy VAT Państwa członkowskie zapewniają, by osoba przedstawiająca towary organom celnym na terytorium Wspólnoty podjęła właściwe środki w celu zapewnienia opłacenia prawidłowego podatku przez osobę, dla której towary są przeznaczone.

Z uwagi na zaproponowane uznanie za deklarację miesięczną *de facto* zgłoszenia celnego (ewentualnie sumy kilku zgłoszeń celnych dokonywanych według miejsca przedstawienia towarów organom celnym), dla potrzeb prostego ale zarazem prawidłowego poboru podatku
z tytułu importu, konsekwentnie uznaje się, że wymogi określone w ww. art. 369z ust. 2 zostaną także spełnione przez osobę zgłaszającą towary organom celnym i składającą zgłoszenie celne, poprzez realizację podstawowego obowiązku nałożonego na tę osobę, wynikającego z przepisu art. 15 ust. 2 UKC.

Na żądanie organu celnego i w określonym terminie każda osoba bezpośrednio lub pośrednio uczestnicząca w załatwianiu formalności celnych lub podlegająca kontrolom celnym dostarcza organom celnym wszelkie wymagane dokumenty i informacje w odpowiedniej formie, jak również udziela im wszelkiej pomocy niezbędnej do zakończenia tych formalności lub kontroli (zob. art. 15 ust. 1 UKC).

Osoba składająca zgłoszenie celne, jest odpowiedzialna za:

a) prawidłowość i kompletność informacji podanych w zgłoszeniu, deklaracji, powiadomieniu lub wniosku;

b) autentyczność, prawidłowość i ważność dokumentu załączanego do zgłoszenia, deklaracji, powiadomienia lub wniosku;

c) wypełnianie - w stosownych przypadkach - wszystkich zobowiązań związanych
z objęciem towarów daną procedurą celną lub z prowadzeniem dozwolonych operacji.

Przepisy akapitu pierwszego mają również zastosowanie do wszelkich innych form udzielania informacji wymaganych przez organy celne lub dostarczanych organom celnym.

Obowiązkom określonym w akapicie pierwszym niniejszego ustępu podlega również przedstawiciel celny danej osoby, o którym mowa w art. 18, jeżeli składa zgłoszenie, deklarację lub powiadomienie, przedkłada wniosek lub udziela wymaganych informacji (zob. art. 15 ust. 2 UKC).

Powyższy przepis w pełni konsumuje zatem normę wynikającą z art. 369z ust. 2 dyrektywy VAT i pozwala przyjąć założenie, że wskazane w art. 15 ust. 2 UKC środki są tożsame z właściwymi środki podjętymi przez osobę zgłaszającą towary organom celnym w momencie składania zgłoszenia celnego jako osobę odpowiedzialna za pobór podatku, w celu zapewnienia opłacenia prawidłowego podatku przez osobę, dla której towary są przeznaczone.

W praktyce oznacza to (jak ma to miejsce już obecnie), że aby dokonać zgłoszenia celnego osoba zgłaszająca towary organom celnym, powinna być w posiadaniu dokumentu, z którego wynika rodzaj i wartość towaru będącego przedmiotem zgłoszenia celnego np. faktury.

Osoba zgłaszająca towary organom celnym może być zależna od rzetelności informacji przekazanych przez odbiorców towarów, aby mogła prawidłowo zgłosić i zapłacić kwotę podatku. Taka osoba nie będzie zobowiązana do zapłaty kwoty podatku przekraczającej kwotę tego podatku, którą zgłosiła i zapłaciła za te towary, jeżeli może wykazać, że nie wiedziała
o tym, że otrzymane/posiadane informacje są nieprawidłowe i racjonalnie rzecz biorąc nie mogła o tym wiedzieć. Powyższa regulacja powoduje jednak, że z uwagi na błędnie przekazywane informacje przez odbiorcę towaru, część podatku może nie zostać zapłacona
w prawidłowej wysokości przez osobę zgłaszającą towary organom celnym. W takiej sytuacji za zapłatę brakującej kwoty podatku będzie odpowiedzialna osoba, dla której towary są przeznaczone, która jest podatnikiem z tytułu importu towarów.

Regulacja zawarta w projektowanym **art. 138i ust. 6** ustawy o VAT stanowi implementację **art. 369zb ust. 2 dyrektywy VAT** .

Realizując cel art. 369zb ust. 2 dyrektywy VAT, przyjęto że termin płatności pobranego podatku w ramach USZ będzie zgodny z terminem określonym w art. 111 ust. 6 UKC tj. do szesnastego dnia miesiąca następującego po danym miesiącu.

Celem projektowanego **art. 138i ust. 6** ustawy o VAT jest wskazanie terminu wpłaty faktycznie pobranego podatku, zgłoszonego w deklaracji miesięcznej czyli w rzeczywistości
w zgłoszeniu celnym. Osoba odpowiedzialna za pobór podatku będzie obowiązana w terminie do 16 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został pobrany podatek, wpłacić kwotę całego pobranego podatku z poszczególnych zgłoszeń celnych, dokonywanych według miejsca przedstawienia towarów organom celnym, naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu do poboru kwoty należności celnych przywozowych.

Regulacja zawarta w projektowanym **art. 138i ust. 7** ustawy o VAT stanowi implementację **art. 369zb ust. 3 dyrektywy VAT**.

Projektowany przepis **art. 138i ust. 7 ustawy o VAT** nakłada na osobę odpowiedzialną za pobór podatku obowiązek prowadzenia w postaci elektronicznej ewidencji, zawierającej dane w odniesieniu do każdego towaru będącego przedmiotem importu w ramach USZ, pozwalające na prawidłowe wykazanie podatku w deklaracji miesięcznej oraz sprawdzenie przez organ celny prawidłowości wykazanego podatku.

W praktyce ponieważ za deklarację miesięczną uznaje się *de facto* zgłoszenie celne, zatem będą to, co do zasady, te same dane które są wymagane do prawidłowego sporządzenia zgłoszenia celnego, zgodnie z przepisami prawa celnego. Zatem osoba odpowiedzialna za pobór podatku będzie prowadzić tylko jedną ewidencję – dla potrzeb celnych, która jednocześnie będzie także ewidencją, o której mowa w projektowanym ust. 8 art. 138i, wykorzystywaną również dla potrzeb kontrolnych prawidłowości wykazanego w zgłoszeniu celnym podatku VAT.
W ewidencji tej będą musiały być wykazane wszystkie przesyłki doręczane przez operatora pocztowego, w tym także te, które z różnych przyczyn nie zostały dostarczone odbiorcy i od których VAT z tytułu importu nie został pobrany. Osoba odpowiedzialna za pobór podatku musi przechowywać dowód niedostarczenia lub nieprzyjęcia towarów przez odbiorcę - importera, aby uzasadnić brak poboru podatku VAT z tytułu importu nieodebranych przesyłek, ponieważ ma ona jedynie obowiązek wykazania w deklaracji miesięcznej tylko faktycznie pobranego VAT (od przesyłek skutecznie doręczonych).

Kwestie postepowania z niedoręczonymi towarami, które nie zostaną dopuszczone do obrotu na terytorium kraju, regulują przepisy prawa celnego.

Regulacja zawarta w projektowanym **art. 138i ust. 8** ustawy o VAT stanowi implementację **art. 369zb ust. 3 dyrektywy VAT**.

Zgodnie z projektowanym **art. 138i ust. 8** ustawy o VAT ewidencja powinna być przechowywana przez 10 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów i udostępniana przez osobę odpowiedzialną za pobór podatku drogą elektroniczną na żądanie organu celnego.

Ponieważ generalnie ewidencje, które są wprowadzone w ramach tzw. pakietu VAT
e-commerce (dla MOSS, OSS, IOSS, platform internetowych) są przechowywane przez 10 lat, a dotyczą, co do zasady wszystkich towarów (i usług) sprzedawanych przez Internet
w tym towarów będących przedmiotem SOTI, należy dla celów kontroli wprowadzić analogiczny termin do przechowywania ewidencji w USZ.

Należy podkreślić, że zasadniczym ułatwieniem w USZ jest odroczenie terminu płatności podatku, który zgodnie z art. 369zb ust. 2 dyrektywy VAT ma być spójny z odroczonym terminem płatności mającym zastosowanie do zapłaty należności celnych. Zatem jak wynika z motywu 4 dyrektywy 2019/1995 zmieniającej dyrektywę VAT, ma być spójny z terminem płatności należności celnych, określonym w art. 111 UKC.

Kwestie zasad na jakich odraczany jest terminu płatności należności celnych, określonych
w art. 110 - 111 UKC zostały szczegółowo uregulowane w przepisach prawa celnego.

Z brzmienia motywu 13 rozporządzenia 2019/2026 zmieniającego rozporządzenie wykonawcze 282/2011 wynika, że w celu zapewnienia spójności między uregulowaniami szczególnymi dotyczącymi deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu z jednej strony
a przepisami celnymi dotyczącymi odroczenia terminu płatności należności celnych oraz obowiązków osoby przedstawiającej towary organom celnym z drugiej strony oraz zagwarantowania prawidłowej płatności pobranego VAT z tytułu importu, w przypadku gdy stosuje się te uregulowania, należy sprecyzować, że dokonywana co miesiąc płatność VAT z tytułu importu na mocy uregulowań szczególnych może podlegać określonym w przepisach celnych warunkom mającym zastosowanie do odroczenia terminu płatności należności celnych.

Art. 63d rozporządzenia 282/2011 przewiduje dla państw członkowskich uzależnienie możliwości stosowania odroczonej zapłaty podatku od spełnienia warunków mających zastosowanie do odroczenia terminu płatności należności celnych zgodnie z przepisami UKC. Zatem to do państwa członkowskiego należy decyzja, czy skorzysta z regulacji przewidzianych w prawie celnym dla odroczenia należności celnych.

Zaproponowane w projektowanym art. 138i ust. 9 ustawy o VAT przyjęcie zbliżonych warunków, jakie mają zastosowanie przy odroczeniu terminy płatności należności celnych, w sytuacji, gdy organ celny stwierdzi (np. w wyniku kontroli), że osoba, korzystająca z tego uproszczenia naruszy obowiązki jakie wynikają z USZ, ma na celu zabezpieczenie przed ewentualnymi nieprawidłowościami i nadużyciami oraz rozszczelnieniem systemu poboru VAT. Podobne regulacje (aczkolwiek bardziej restrykcyjne - bowiem złożenie takiego zabezpieczenia jest elementem warunkującym możliwość korzystania z USZ), przyjęły lub zamierzają wprowadzić inne państwa członkowskie np. Austria, Francja, Litwa, Czechy, Irlandia czy Słowenia.

Zgodnie z projektowanym **art. 138i ust. 9 ustawy o VAT**, w przypadku gdy organ celny stwierdzi w wyniku podjętych czynności kontrolnych, że osoba odpowiedzialna za pobór podatku nie wykazała w prawidłowej wysokości kwoty podatku, który faktycznie pobrała lub nie dokonała w terminie wpłaty tego podatku, to osoba ta chcąc nadal stosować USZ musi złożyć w trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów celnych, zabezpieczenie kwoty podatku, który ma być wykazany w deklaracji miesięcznej.

Oznacza to, że w sytuacji, gdy operator pocztowy nie będzie wywiązywał się właściwie
z nałożonych na niego obowiązków wynikających z USZ, wówczas dalsze stosowanie tego uproszczenia będzie możliwe dopiero po złożeniu przez niego ww. zabezpieczenia, tak aby został zabezpieczony podatek, który ma być wykazany w prawidłowej wysokości
w deklaracji miesięcznej, do czego zobowiązana jest osoba odpowiedzialna za pobór tego podatku.

Odnośnie kwestii „prawidłowej” wysokości pobranego podatku należy wyjaśnić, że jeżeli osoba odpowiedzialna za pobór podatku od odbiorcy towarów, dochowała należytej staranności czyli zażądała lub była w posiadaniu przykładowo dokumentu potwierdzającego wartość
i rodzaj towaru np. oryginału faktury i na tej podstawie obliczyła i pobrała od odbiorcy podatek, to należy uznać że kwota taka jest prawidłowa. Nie dotyczy to sytuacji, gdy osoba odpowiedzialna za pobór wiedziała lub mogła wiedzieć, że posiadane przez nią informacje są nieprawdziwe.

Zakłada się, że obowiązek zabezpieczenia kwoty podatku, który ma być wykazany
w deklaracji miesięcznej, będzie stosowany od miesiąca następującego po miesiącu, w którym organ celny stwierdził nieprawidłowość, przez okres 12 miesięcy, pod warunkiem, że przez ten czas osoba odpowiedzialna za pobór podatku będzie prawidłowo wykazywała podatek
w deklaracjach miesięcznych i terminowo dokonywała wpłat tego podatku. W przypadku wystąpienia w tym okresie nieprawidłowości, okres ten wydłuża się, tak aby nieprzerwanie przez okres 12 kolejnych miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym jest dokonywany import towarów w ramach USZ, podatek był rozliczany prawidłowo i uiszczany w terminie (projektowany **art. 138i ust. 10** ustawy o VAT).

Zgodnie z projektowanym **art. 138i ust. 11 ustawy o VAT** do procedury USZ zastosowanie mają przepisy art. 33 ust. 2, 3, 6 i art. 34 oraz art. 37 ustawy o VAT. Oznacza to, że
w przypadku stwierdzenia błędów w złożonym zgłoszeniu celnym, osoba może wystąpić
o jego sprostowanie (na zasadach ogólnych). W przypadku, gdy w wyniku kontroli postimportowej zostanie zakwestionowana przez organ celny kwota podatku wykazanego
w deklaracji miesięcznej (w rzeczywistości w zgłoszeniu celnym), organ ten w drodze decyzji określa prawidłową kwotę pobranego podatku. Do takich decyzji zastosowanie będą miały odpowiednio regulacje zawarte w art. 34 i 37 ustawy o VAT, dotyczące odwoływania się od decyzji i poboru odsetek.

**43) Art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT**

Zmiana w projektowanym **art. 146aa w ust. 1 pkt 1** ustawy o VAT ma charakter dostosowawczy. Związana jest propozycją wprowadzenia nowego uproszczenia USZ
i stosowaniem jednej, podstawowej stawki podatku, która obecnie wynosi 23% dla importu wszystkich towarów, jeżeli import towarów jest dokonywany w ramach USZ, o którym mowa w projektowanym art. 138i ust. 4.

**III. Pozostałe zmiany**

**1) Zmiany w zakresie ustawy o NIP (art. 2)**

W art. 2 projektu ustawy doprecyzowano również, że podmioty korzystające ze szczególnej procedury importu (IOSS), o której mowa w dziale XII w rozdziale 9 ustawy VAT, nie podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o NIP. Projektowany przepis dotyczyć będzie tylko podatników zarejestrowanych w Polsce dla potrzeb procedury importu i prowadzących wyłącznie działalność objętą tą procedurą. Jeżeli podatnik korzysta z procedury importu i dodatkowo prowadzi także inną działalność nieobjętą tą procedurą, podatnik będzie objęty obowiązkiem ewidencyjnym jedynie w zakresie dodatkowej działalności.

Celem projektowanej szczególnej procedury jest uproszczenie podatnikom dokonującym
w Polsce SOTI objętej IOSS, rejestracji i rozliczania podatku VAT. Obecnie podmioty prowadzące działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu na terytorium Polski, obowiązane są uzyskać numer ewidencyjny NIP oraz zarejestrować się jako podatnik VAT czynny, co się wiąże z koniecznością wypełniania i składania szeregu dokumentów. Mając na uwadze powyższe, proponuje się, aby podmioty korzystające ze szczególnej procedury importu (IOSS) były zwolnione z obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku VAT na zasadach ogólnych oraz nie podlegały również obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o NIP.

**2) Zmiany w zakresie ustawy o KAS (art. 3)**

Projektowana ustawa w art. 3 wprowadza zmiany w art. 35 ust. 3 pkt 1 ustawy o KAS, które przewidują, że w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych (CRDP) będą gromadzone
i przetwarzane dane wynikające z udostępnianych na żądanie właściwych organów podatkowych ewidencji, o której mowa w projektowanym art. 109b ust. 1 ustawy o VAT, a także ewidencji, o których mowa w projektowanych art. 130d ust. 1, art. 134 ust. 1 i art. 138h ust. 1 ustawy o VAT.

IV. Przepisy przejściowe

**Art. 4**

W związku z uchyleniem pojęć „sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju” oraz „sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju” w projekcie ustawy zawarto przepis przejściowy, regulujący zasady rozliczania transakcji sprzedaży wysyłkowej towarów, których transport rozpoczął się przed dniem wejścia w przed dniem 1 lipca 2021 r., a które zostały dostarczone do nabywcy po dniu 30 czerwca 2021 r. Art. 4 projektu ustawy określa, że do towarów, będących przedmiotem sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i na terytorium kraju, których wysyłka lub transport rozpoczęły się przed dniem 1 lipca 2021 r., dostarczonych do nabywcy po dniu 30 czerwca 2021 r., stosuje się przepisy dotychczasowe. Oznacza to, że podatnik, który rozpoczął transport towarów w ramach sprzedaży wysyłkowej przed dniem 1 lipca zobowiązany będzie do rozliczenia tej transakcji na dotychczasowych zasadach.

**Art. 5**

W obecnym stanie prawnym podatnik, który chce wprowadzić zmiany do deklaracji VAT składanych w ramach systemu MOSS, może tego dokonać, korygując deklaracje za okresy, w  których pierwotnie zadeklarował świadczenie usług TBE. Zgodnie z projektowanymi przepisami art. 130 c ust. 5a i art. 133 ust. 4a ustawy o VAT, które wejdą w życie 1 lipca 2021  r., korekty takich deklaracji VAT będą dokonywane w ramach deklaracji składanej za następne okresy rozliczeniowe.

Aby ograniczyć skutki o charakterze informatycznym wynikające ze zmian w sposobie dokonywania korekty wcześniejszych deklaracji VAT w ramach procedury szczególnej, rozporządzenie wykonawcze 2019/2026 wprowadziło zmiany w art. 61 rozporządzenia 282/2011. Zgodnie z nowym brzmieniem ww. przepisu, który jest stosowany bezpośrednio i  nie wymaga implementacji do krajowego porządku prawnego, korekty deklaracji VAT dotyczące okresu rozliczeniowego poprzedzającego dzień 1 lipca 2021 r. dokonuje się poprzez zmiany do tej deklaracji, a nie poprzez korygowanie kolejnej deklaracji, a z kolei korekty deklaracji VAT dotyczące okresów począwszy od III kwartału 2021 r., dokonuje się poprzez korygowanie kolejnej deklaracji.

W związku z powyższym należało zaprojektować przepis przejściowy, który wskazywałby, że przepisu ust. 5a dodawanego w art. 130c i ust. 4a dodawanego w art. 133 ustawy o VAT nie stosuje się do okresów rozliczeniowych przypadających przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy.

**Art. 6**

W związku z tym, że niniejszy projekt wprowadza zmianę w zakresie terminu, w jakim podatnik zidentyfikowany na potrzeby procedury unijnej i nieunijnej, o których mowa w dziale XII rozdziałach 6a i 7a ustawy o VAT, będzie obowiązany składać deklaracje VAT, w projektowanej ustawie przewidziano przepisy przejściowe (art. 6 ust. 1 i 2) zgodnie z którymi do deklaracji VAT, o których mowa w art. 130c i 133 ustawy o VAT, składanych za okres rozliczeniowy bezpośrednio przypadający przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, czyli za II kwartał 2021 r., zastosowanie będą miały przepisy ustawy o VAT w brzmieniu dotychczasowym. Powyższe oznacza, że deklarację VAT za II kwartał 2021 r. należy złożyć w terminie do 20 lipca 2021 r.

**Art. 7 i 9**

Zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) 2020/1112 z dnia 20 lipca 2020 r. zmieniającym rozporządzenie wykonawcze (UE) 2019/2026 w odniesieniu do dat rozpoczęcia stosowania w związku z pandemią COVID-19, rozporządzenie 2019/2026 stosuje się od dnia 1 lipca 2021 r. Od dnia 1 kwietnia 2021 r. państwa członkowskie zezwalają jednak podatnikom i pośrednikom działającym na ich rzecz na przedkładanie informacji wymaganych na podstawie art. 360, 369c lub 369o dyrektywy VAT do celów rejestracji w ramach procedur szczególnych.

W związku z powyższym w projekcie zawarto również przepisy przejściowe, w których umożliwia się podatnikom (którzy będą mogli skorzystać z projektowanej tzw. procedury unijnej; **art. 7 ust. 1 projektu**), podmiotom zagranicznym świadczącym usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego (które będą mogły skorzystać od dnia 1 lipca 2021 r. z projektowanej procedury nieunijnej; **art. 7 ust. 4 projektu**) oraz podatnikom i pośrednikom (którzy będą mogli skorzystać z projektowanej tzw. procedury importu **art. 9 projektu**) przekazanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w drugim kwartale 2021 r. zgłoszenia do procedur szczególnych rozliczania VAT, czyli jeszcze przed wejściem w życie przepisów rozszerzających zakres podmiotowo-przedmiotowy procedury unijnej i nieunijnej oraz procedury importu.

Takiego zgłoszenia będą mogli również dokonać podatnicy dokonujący sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, o której mowa w art. 2 pkt 23 ustawy o VAT, a suma całkowitej wartości towarów wysyłanych lub transportowanych, pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego 2021 ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 42 000 zł, pod warunkiem złożenia zawiadomienia o wyborze, od dnia 1 lipca 2021 r., miejsca opodatkowania na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 7 ust. 2 projektu).

Zgodnie z projektowanym ust. 3 art. 7 zawiadomienie to powinno zawierać nazwę lub imię i nazwisko, adres siedziby działalności gospodarczej lub adres miejsca zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej, informacje o wyborze miejsca opodatkowania, w tym nazwę państwa członkowskiego, którego dotyczy zawiadomienie i datę dokonania pierwszej dostawy po wykonaniu wyboru oraz dane kontaktowe, w tym numer telefonu i adres poczty elektronicznej.

Przepisy przejściowe weszłyby w życie z dniem 1 kwietnia 2021 r., przez co uniknięto by sytuacji, w której duża liczba podmiotów rejestruje się w OSS i w IOSS w pierwszym dniu obowiązywania nowych przepisów, tj. z początkiem lipca 2021 r. Przy czym oczywiście nie dotyczyłoby to podatników i podmiotów zagranicznych, świadczących usługi TBE, którzy już obecnie mogą rejestrować się do istniejącej procedury szczególnej rozliczania VAT od tych usług.

Co istotne w przepisach przejściowych art. 7 oraz art. 9 projektu, wskazano, jakie dane powinny być zamieszczone w zgłoszeniu, i określono, w jaki sposób Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście przed dniem 1 lipca 2021 r. potwierdza to zgłoszenie lub, w przypadku niespełnienia warunków niezbędnych do skorzystania z danej procedury szczególnej, wydaje postanowienie w sprawie odmowy przyjęcia zgłoszenia, na które służy zażalenie.

Gdyby podmiot z jakichś względów wycofał się z zamiaru korzystania z systemu OSS oraz IOSS od 1 lipca 2021 r. lub nastąpiłaby zmiana w jego danych lub zmiana w zakresie prowadzonej działalności wymagająca aktualizacji zgłoszenia, powinien on niezwłocznie powiadomić o tym Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Projektowane przepisy w tym zakresie przewidują zatem możliwość zrezygnowania przez ww. podmioty ze stosowania procedury szczególnej od dnia 1 lipca 2021 r. w Polsce (np. umożliwiając jeszcze przed 1 lipca 2021 r. ewentualną zmianę państwa członkowskiego identyfikacji). W sytuacji gdy Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście zostanie poinformowany o zmianach w zakresie działalności gospodarczej, w wyniku których podmiot nie będzie spełniał już warunków niezbędnych do stosowania danej procedury lub zrezygnuje z jej stosowania, wyda postanowienie, na które służy zażalenie, o wygaśnięciu identyfikacji na potrzeby procedury szczególnej.

**Art. 8**

Zgodnie z projektowanym art. 7 ust. 6 właściwy naczelnik urzędu skarbowego dokonuje identyfikacji podatnika na potrzeby procedury unijnej i potwierdza zgłoszenie, wykorzystując numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i  usług. Zatem, aby móc się zgłosić do procedury unijnej, podatnik powinien dokonać rejestracji w Polsce. W związku z powyższym w projektowanym art. 8 dodano zapis, zgodnie z którym osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna, która nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej i zamierza dokonywać od dnia 1  lipca 2021 r. dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych, z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i chce od dnia 1 kwietnia 2021 r. do dnia 30 czerwca 2021 r. złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej rozliczania podatku od wartości dodanej, będzie obowiązana, przed złożeniem ww. zgłoszenia, złożyć zgłoszenie rejestracyjne na potrzeby podatku od towarów i usług.

**V. Wejście w życie ustawy**

Zgodnie z **art. 10 projektu** ustawa wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2021 r., z wyjątkiem przepisów umożliwiających złożenie zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej OSS oraz IOSS) (art. 7 – 9 projektu), których wejście w życie określono na dzień 1 kwietnia 2021 r.

**Ocena skutków planowanych operacji przetwarzania danych osobowych**

Zgodnie z art. 35 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679
z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE[[7]](#footnote-8) (zwanym dalej „RODO”) jeżeli dany rodzaj przetwarzania –
w szczególności z użyciem nowych technologii – ze względu na swój charakter, zakres, kontekst i cele z dużym prawdopodobieństwem może powodować wysokie ryzyko naruszenia praw lub wolności osób fizycznych, administrator przed rozpoczęciem przetwarzania powinien dokonać oceny skutków planowanych operacji przetwarzania dla ochrony danych osobowych. Ocena taka powinna być dokonana w szczególności w przypadku przetwarzania na dużą skalę (art. 35 ust. 3 lit. b RODO), a także w przypadku systematycznej, kompleksowej oceny czynników osobowych odnoszących się do osób fizycznych, opierającej się na zautomatyzowanym przetwarzaniu, w tym profilowaniu, i będącej podstawą decyzji wywołujących skutki prawne wobec osoby fizycznej lub w podobny sposób znacząco wpływającej na osobę fizyczną (art. 35 ust. 3 lit. a RODO).

W myśl art. 35 ust. 10 RODO administrator nie musi przeprowadzać takiej oceny jeżeli przetwarzanie na mocy art. 6 ust. 1 lit. c RODO ma podstawę prawną w prawie Unii lub w prawie państwa członkowskiego, któremu podlega administrator, i prawo takie reguluje daną operację przetwarzania lub zestaw operacji, a oceny skutków dla ochrony danych dokonano już w ramach oceny skutków regulacji w związku z przyjęciem tej podstawy prawnej.

Projektowana ustawa przewiduje nałożenie od 1 lipca 2021 r. na określonych operatorów interfejsów elektronicznych (IE) obowiązku udostępniania drogą elektroniczną, na żądanie organów podatkowych, ewidencji dotyczącej dokonywanych (ułatwianych) za ich pośrednictwem określonych dostaw towarów i usług na terytorium UE na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT. Ewidencja będzie zawierała informacje umożliwiające organom podatkowym sprawdzenie czy VAT od tych transakcji został rozliczony prawidłowo, a także identyfikację podmiotów, którzy prowadzą sprzedaż tych towarów /usług za pośrednictwem IE. Wykonywanie tego obowiązku będzie wiązało się z przetwarzaniem informacji określonych w art. 54c ust. 2 rozporządzenia 282/2011 dotyczących podatników VAT prowadzących sprzedaż za pośrednictwem interfejsu elektronicznego. Podlegające ewidencjonowaniu informacje obejmują następujące dane osobowe:

* nazwa/imię i nazwisko;
* adres pocztowy i adres elektroniczny lub strona internetowa;
* numer identyfikacyjny VAT lub krajowy numer identyfikacji podatkowej;
* numer rachunku bankowego lub numer rachunku wirtualnego.

Państwa członkowskie UE, w tym Polska, są zobowiązane do nałożenia na operatorów interfejsów elektronicznych obowiązku udostępniania drogą elektroniczną ewidencji na podstawie implementowanej dyrektywy 2017/2455. Przetwarzanie danych udostępnianych na żądanie przez operatorów interfejsów elektronicznych zapewni organom podatkowym dostęp do informacji umożliwiających sprawdzenie czy VAT z tytułu ewidencjonowanych transakcji został rozliczony w prawidłowy sposób przez podatników prowadzących sprzedaż za pośrednictwem interfejsów elektronicznych. Unijny prawodawca wprowadził taki obowiązek, ponieważ w państwach członkowskich są identyfikowane nieprawidłowości związane
z rozliczaniem VAT od towarów i usług, których sprzedaż jest ułatwiana przez interfejsy elektroniczne. Wśród tych nieprawidłowości należy w szczególności wymienić brak rozliczania należnego VAT z tytułu sprzedaży, a także niedokonywanie wymaganej przez przepisy o VAT rejestracji dla celów tego podatku przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o VAT.

Zakres ewidencjonowanych danych został ściśle określony w art. 54c ust. 2 rozporządzenia 282/2011, w oparciu o zasadę minimalizmu z maksymalnym ograniczeniem ingerencji
w sferę prywatności. W szczególności trzeba podkreślić, że nie będą ewidencjonowane informacje dotyczące nabywców towarów i usług (tj. konsumentów). Ewidencjonowane mają być wyłącznie dane dotyczące podatników (przedsiębiorców) prowadzących sprzedaż za pośrednictwem interfejsów elektronicznych. Dane te są adekwatne, stosowne oraz ograniczone do tego, co niezbędne do celów, w których są przetwarzane (zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. c RODO).

Dane zawarte w ewidencji specjalnej będą udostępniane drogą elektroniczną wyłącznie na żądanie właściwego organu podatkowego, który zostanie określony w drodze rozporządzenia ministra właściwego ds. finansów publicznych.

Zakres danych przetwarzanych na potrzeby sporządzenia i udostępnienia organom podatkowym ewidencji specjalnej oraz ich aktualność niezbędne są do zapewnienia jednoznacznej identyfikacji tzw. dostawców i usługodawców (sprzedawców) bazowych oraz dostarczenia informacji o prowadzonej przez nich działalności gospodarczej za pośrednictwem interfejsów elektronicznych działających w sektorze handlu elektronicznego.

Powyższy cel przetwarzania możliwy byłby do osiągnięcia jedynie poprzez wszczynanie względem każdego z osobna tzw. dostawcy bazowego sformalizowanych trybów przewidzianych w Ordynacji podatkowej (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe), aby zweryfikować prawidłowość rozliczania VAT. Działanie takie jest kosztowne i nieefektywne ze względu na znaczną liczbę sprzedawców bazowych, a także z uwagi na to, że wielu spośród tych sprzedawców nie posiada siedziby działalności gospodarczej w Polsce.

Przechowywanie i analiza danych z udostępnionych ewidencji będą realizowane z zastosowaniem odpowiednich środków technicznych i organizacyjnych wymaganych dla zapewnienia zasady retencji danych i ograniczenia przechowywania danych, ale także z uwagi na konieczność zapewnienia odpowiedniej jakości danych (zasada prawidłowości danych). W projekcie ustawy uregulowano także kwestię przechowywania danych przez operatorów interfejsów elektronicznych. Podatnicy ci będą zobowiązani przechowywać ewidencje specjalną przez okres 10 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym została dokona dostawa towarów bądź wykonana usługa podlegające obowiązkowi ewidencyjnemu. Okres przechowywania tej ewidencji wynika z przepisów implementowanej dyrektywy.

Wprowadzenie wymogu udostępniania na żądanie organu podatkowego tzw. ewidencji specjalnej zostało przewidziane w implementowanej dyrektywy, a zatem jest zgodne
z prawem UE, jak również nie narusza zasad demokratycznego państwa prawnego. Realizacja tego obowiązku, który jak wskazano wynika z unijnej dyrektywy, do transpozycji której Polska jest zobligowana, w naturalny sposób wiąże się z koniecznością przetwarzania danych osobowych. Nie ma możliwości wykonania tego obowiązku w sposób pozwalający na uniknięcie przetwarzania tych danych. Do realizacji tego obowiązku są zobowiązane wszystkie państwa członkowskie UE.

Co istotne, przetwarzanie danych będzie ściśle związane z prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą, a nie z jego życiem prywatnym. Administratorem w dalszym ciągu będzie podmiot publiczny, a przetwarzanie jest niezbędne do wykonania zadania realizowanego w interesie publicznym lub w ramach sprawowania władzy publicznej powierzonej administratorowi, co jest zgodne z art. 6 ust. 1 lit. e RODO.

Ponadto, w związku z udostępnianiem ewidencji specjalnej nie będą przetwarzane dane osobowe, o których mowa w art. 9 i art. 10 RODO, a wyłącznie dane, które interfejs elektroniczny pozyskuje w toku prowadzonej działalności gospodarczej.

Należy wskazać, że osoby, których dane dotyczą, będą świadome, w jakim celu ich dane są przetwarzane – wynika to z zasady oficjalności aktów prawa powszechnie obowiązującego oraz z faktu, iż dokonując sprzedaży za pośrednictwem interfejsu elektronicznego osoby te udostępniają szereg danych o prowadzonej działalności gospodarczej operatorom tych interfejsów, akceptując warunki (regulaminy) przez nich ustalone.

Katalog przetwarzanych danych osobowych podlegających ewidencjonowaniu ograniczony został do niezbędnego minimum (zakres danych wynika wprost z art. 54c ust. 2 rozporządzenia wykonawczego 282/2011, który obowiązuje bezpośrednio we wszystkich państwach członkowskich UE). Katalog ten jednocześnie gwarantuje spełnienie potrzeb informacyjnych odbiorców końcowych tego rozwiązania (organów podatkowych) oraz nie nakłada nadmiernych obciążeń na zobowiązanych podatników (proporcjonalność). Powyższe spełnia zatem wymóg niezbędności oraz proporcjonalności, o których mowa w art. 35 ust. 7 lit. b RODO. Ponadto, katalog przetwarzanych danych osobowych nie zawiera danych wrażliwych w rozumieniu RODO.

Oceniając wpływ projektowanej ustawy w zakresie ustawy o VAT na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, należy wskazać, że:

1) regulacja wpłynie na funkcjonowanie podmiotów świadczących usługi na rzecz unijnych konsumentów, prowadzących wewnątrzwspólnotową sprzedaż na odległość (dawną sprzedaż wysyłkową) oraz na operatorów interfejsów elektronicznych ułatwiających określone dostawy towarów lub świadczenie określonych usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT. Z uwagi na objęcie procedurą szczególną OSS również innych usług niż telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych dostaw krajowych wzrosło prawdopodobieństwo, że znacznie większa liczba podatników będzie chciała skorzystać z tej szczególnej procedury rozliczania podatku. W związku z tym podmioty te będą musiały dostosować swoje systemy do nowej procedury rozliczania VAT.

2) likwidacja zwolnienia z VAT dla importu towarów o niewielkiej wartości do 22 euro przyczyni się do poprawy konkurencyjności przede wszystkim krajowych podatników, którzy prowadząc sprzedaż na terytorium kraju ponosili ciężar podatku VAT, podczas gdy takie same towary zakupione poza UE, korzystały w większości państw UE ze zwolnienia z VAT od takiego importu.

3) wdrożenie rozwiązania prowadzącego do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie VAT (czyli w istocie obowiązku za pobór i zapłatę VAT) z tytułu określonych dostaw B2C dokonywanych przez bardzo liczną grupę przedsiębiorców, spośród których wielu posiada swoje siedziby działalności gospodarczej poza UE, na operatorów interfejsów elektronicznych powinno przyczynić się do poprawy konkurencyjności unijnych przedsiębiorców. Nastąpi to dzięki zmniejszeniu ogólnych kosztów związanych
z wypełnianiem obowiązków wynikających z przepisów VAT, które obecnie ponoszą przedsiębiorcy sprzedający swoje towary za pośrednictwem interfejsów elektronicznych do konsumentów z Polski i innych państw członkowskich UE. Ponadto, wskutek zwiększenia efektywności poboru VAT od towarów sprzedawanych przez przedsiębiorców spoza UE (oraz likwidacji zwolnienia z VAT od importu przesyłek o wartości nieprzekraczającej 22 euro), poprawi się sytuacja unijnych (w tym polskich) przedsiębiorców względem podmiotów z państw trzecich, poprzez skuteczniejsze zapewnianie równych warunków prowadzenia działalności gospodarczej.

4) przewiduje się, że mogą wzrosnąć koszty związane z realizowaniem obowiązków podatkowych po stronie operatorów interfejsów elektronicznych. Niemniej jednak, jednocześnie przeniesienie odpowiedzialności za zobowiązanie VAT na tych operatorów,
a także szereg pozostałych rozwiązań nakierowanych na ułatwianie prowadzenia
i podejmowania transgranicznej sprzedaży, może przyczynić się do wzrostu liczby użytkowników (sprzedawców i nabywców) korzystających z usług operatów interfejsów elektronicznych, co może w efekcie wpłynąć na zwiększenie przychodów (obrotów) takich operatorów, polepszając ich sytuację gospodarczą.

Proponowane przepisy, co do zasady nie powodują, dodatkowych obciążeń administracyjnych poza tymi, które wynikają z potrzeby implementacji prawa unijnego.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji.

Projekt nie podlega notyfikacji zgodnie z procedurą określoną w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego sytemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597).

Projekt ustawy nie wymaga zaopiniowania, dokonania konsultacji albo uzgodnienia
z właściwymi instytucjami organami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

1. Jak ogłoszono m.in. w komunikacie Komisji z 2015 r. „Strategia jednolitego rynku cyfrowego dla Europy” oraz w komunikacie w sprawie planu działania w sprawie podatku VAT „W kierunku jednolitego obszaru VAT w UE - Czas na decyzję”. [↑](#footnote-ref-2)
2. Ta procedura umożliwia deklarowanie i rozliczanie VAT z tytułu określonych transakcji o charakterze transgranicznym, co do zasady, w państwie członkowskim siedziby (identyfikacji) usługodawcy za pośrednictwem dedykowanego portalu internetowego, bez konieczności rejestrowania się i wykonywania obowiązków sprawozdawczo-ewidencyjnych w kraju usługobiorcy. [↑](#footnote-ref-3)
3. Sprzedaż na odległość towarów importowanych, o której mowa w projektowanym art. 2 pkt 22b ustawy o  VAT. [↑](#footnote-ref-4)
4. Sprzedaż na odległość towarów importowanych, o której mowa w projektowanym art. 2 pkt 22b ustawy o VAT. [↑](#footnote-ref-5)
5. Przykładowo wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r., sygn. III SA/Gl 1091/17, interpretacja z dnia 8 lipca 2019 r. nr 0113-KDIPT1-2.4012.240.2019.2.KW. [↑](#footnote-ref-6)
6. Porozumienie o wzajemnej pomocy o zakresie zbliżonym do zakresu dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L. 84 z 31.03.2010, str. 1) oraz rozporządzenia (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, (Dz. Urz. UE L. 268
z 12.10.2010, str. 1, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-7)
7. Dz. Urz. UE L 119/1 z 4.5.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 127/2 z 23.5.2018, str. 2. [↑](#footnote-ref-8)