

VAT w e-commerce od 1 lipca 2021 r.

1. Główne zmiany wprowadzone pakietem e-commerce

Obowiązujący od lipca tzw. pakiet e-commerce wprowadził istotną zmianę w zakresie międzynarodowej sprzedaży wysyłkowej. Celem pakietu jest uszczelnienie VAT w sektorze handlu elektronicznego i importu tzw. małych przesyłek do UE.

Od 1 lipca 2021 r. obowiązuje większość zmian w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.) – dalej nazywanej ustawą o VAT – wprowadzonych w ramach tzw. pakietu e-commerce. Zmiany te wprowadziła ustawa z 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1163) – dalej nazywana ustawą nowelizującą wprowadzającą pakiet e-commerce.

Większość zmian wprowadzonych w ramach pakietu e-commerce dotyczy opodatkowania transgranicznej sprzedaży towarów i usług podatkiem VAT. Mają one na celu z jednej strony uprościć obowiązki związane z poborem podatku VAT od takiej sprzedaży, z drugiej zaś zapewnić, że podatek od tej sprzedaży zostanie prawidłowo zapłacony na rzecz państwa członkowskiego nabywcy lub usługobiorcy.

Najważniejsze zmiany wprowadzone w ramach pakietu VAT e-commerce polegają na:

- 1) nałożeniu obowiązku rozliczania VAT od niektórych transakcji na podatników ułatwiających sprzedaż przy użyciu interfejsu elektronicznego (więcej na ten temat w rozdziale **2. Nowe obowiązki dla operatorów interfejsów elektronicznych**),
- 2) zastąpieniu dotychczasowych przepisów dotyczących sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju przepisami dotyczącymi wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (więcej na ten temat w rozdziale **3. Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO)**),
- 3) określeniu szczególnych procedur dotyczących rozliczania podatku VAT z tytułu importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro oraz likwidacji zwolnienia od podatku VAT importu towarów o wartości do 22 euro (więcej na ten temat w rozdziale **4. Opodatkowanie VAT importowanych towarów umieszczanych w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro**),
- 4) rozszerzeniu zakresu stosowania tzw. procedur MOSS na wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość oraz niektóre usługi inne niż usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne (więcej na ten temat w rozdziale **5. Procedura unijna dotycząca niektórych dostaw towarów oraz świadczenia niektórych usług (unijna OSS)** oraz w rozdziale **6. Procedura nieunijna dotycząca niektórych usług (nieunijna OSS)**).

Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wprowadzającej pakiet e-commerce, wdrożenie tych rozwiązań:

(...) ma przyczynić się do:

- §
- wyrównania szans unijnych przedsiębiorców w konkurowaniu w obszarze e-handlu z podmiotami z krajów trzecich (...);
 - 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.

Ponadto w ramach pakietu e-commerce wprowadzone zostały zmiany w ustawach o podatku dochodowym. Więcej na ten temat w rozdziale 14. **Zmiany w ustawach o podatku dochodowym.**

1.1. Przepisy unijne

W zakresie VAT polskie przepisy wprowadzone w ramach pakietu e-commerce stanowią implementację przepisów unijnych, na które składa się sześć aktów prawnych (zob. tabelę 1).

Tabela 1. VAT e-commerce – przepisy unijne

Lp.	Unijne przepisy w zakresie pakietu VAT e-commerce	Dziennik Urzędowy UE
1.	Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 zmieniająca 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
2.	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
3.	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
4.	Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 zmieniająca 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
5.	Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 zmieniające 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. 14
6.	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

1.2. Definicje stosowane na potrzeby nowych przepisów

Z punktu widzenia stosowania nowych przepisów kluczowe znaczenie mają definicje wewnątrz-wspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (dalej najczęściej nazywanej WSTO), sprzedaży na

odległość towarów importowanych (dalej najczęściej nazywanej SOTI) oraz wartości rzeczywistej. Definicje te określa dodany z dniem 1 lipca 2021 r. art. 2 pkt 22a, 22b i 27ba ustawy o VAT.

1.2.1. Wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO)

Do 30 czerwca 2021 r. w ustawie o VAT były określone szczególne zasady opodatkowania tzw. sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju. Sprzedażą taką nie była jednak sprzedaż wysyłkowa w potocznym rozumieniu tego pojęcia. Z uchylonych z dniem 1 lipca 2021 r. przepisów art. 2 pkt 23 i 24 ustawy o VAT wynikało, że sprzedaż wysyłkowa w rozumieniu VAT stanowiła szczególny rodzaj transakcji wewnątrzspółnotowej. Dochodziło do niej wyłącznie w przypadkach, gdy sprzedawcą towarów był podatnik z jednego państwa członkowskiego, natomiast nabywcą podmiot z innego państwa członkowskiego, który nie był obowiązany do rozliczania wewnątrzspółnotowych nabyć towarów.

Z dniem 1 lipca 2021 r. przepisy dotyczące sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju zostały uchylone. W ich miejsce dodane zostały pełniące podobną rolę przepisy dotyczące wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO). Towarzyszyło temu dodanie art. 2 pkt 22a ustawy o VAT, który określa definicję takiej sprzedaży. Z przepisu tego wynika, że WSTO ma miejsce, jeżeli łącznie spełnione są cztery warunki (zob. tabelę 2).

Tabela 2. Warunki uznania dostawy towarów za wewnątrzspółnotową sprzedaż towarów na odległość (WSTO)

Lp.	Warunek
1.	Dochodzi do dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz (przy czym może to być jedynie pośrednie uczestniczenie dostawcy w transporcie lub wysyłce towarów).
2.	Towary są wysyłane lub transportowane z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów.
3.	Dostawa zostaje dokonana na rzecz nabywcy, który jest: <ol style="list-style-type: none"> podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub podmiotem niebędącym podatnikiem.
4.	Dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, których miejsce dostawy na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT znajduje się w miejscu instalacji lub montażu.

PRZYKŁAD 1

Polski podatnik wysłał towar (niebędący nowym środkiem transportu ani towarem, którego miejsce dostawy znajduje się w miejscu instalacji lub montażu) do nabywcy we Francji. Jeżeli, przykładowo:

- 1) nabywca jest osobą prywatną – dokonana dostawa stanowi WSTO,
- 2) nabywca jest podatnikiem obowiązującym do rozpoznania wewnątrzspółnotowego nabycia towaru – dokonana dostawa nie stanowi WSTO,
- 3) nabywca jest podatnikiem nieobowiązującym do rozpoznania wewnątrzspółnotowego nabycia towaru – dokonana dostawa stanowi WSTO.