



Warszawa, dnia 30 czerwca 2021 r.

Pan Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów
Ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

ASB Tax Sp. z o. o.
ul. Złota 59, 00-120 Warszawa, Poland
phone / +48 22 222 33 55
email / warsaw@asbgroup.eu
www.asbgroup.eu

Szanowny Panie Ministrze,

W związku z ogłoszonymi prekonsultacjami podatkowymi w sprawie objaśnień podatkowych do pakietu e-commerce w VAT (dalej jako „pakiet e-commerce”), poniżej przedstawiamy listę naszych spostrzeżeń.

Mamy nadzieję, że okażą się one pomocne w trakcie dalszych prac nad dokumentem.

Uwagi do proponowanych zmian podatkowych w zakresie pakietu e-commerce.

1. Zasady regulowania płatności w ramach pakietu e-commerce w momencie powstania zaległości podatkowej w kwocie VAT wobec państwa członkowskiego konsumpcji

Projekt Objasnień podatkowych (dalej jako „Objaśnienia”) odwołuje się w swej treści (strona 32 Objasnień) do materiałów umieszczonych na stronie <https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/procedury/punkt-kompleksowej-obslugi-oss-i-ioss/>, gdzie zostały opublikowane generalne zasady rozliczania podatku VAT w pakiecie e-commerce w ramach szczególnej procedury unijnej, nieunijnej i importu wraz z załączonymi materiałami przygotowanymi przez Komisję Europejską, w tym w postaci Przewodnika dotyczącego punktu kompleksowej obsługi w zakresie VAT (dalej jako „Przewodnik”).

W Przewodniku, w Części 3 – Płatności, na stronach 49-51 są opisane podstawowe informacje dotyczące płatności. Nie ma w nich jednak uwzględnionych niektórych praktycznych sytuacji, które mogą wystąpić przy rozliczaniu VAT w ramach jednej z procedur pakietu e-commerce - brak jest mianowicie informacji o sposobie

NIP 5252531001 / KRS 0000423733

Spółka zarejestrowana w Sądzie Rejonowym dla m. st. Warszawy w Warszawie, XII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego, kapitał zakładowy: 5000 PLN. The company is registered in the National Court Register by the District Court of Warsaw, XII Economic Division of the National Court Register, share capital: 5000 PLN.

postępowania w przypadku nieterminowego rozliczenia podatku i związanego z tym powstania zaległości podatkowej.

W Przewodniku zostały przedstawione odpowiedzi na pytania nr:

3. Jakie są konsekwencje nieuiszczenia płatności?

Jeżeli podatnik/pośrednik nie dokona płatności lub nie uiści pełnej kwoty, państwo członkowskie identyfikacji wyśle ponaglenie drogą elektroniczną dziesiątego dnia od dnia, w którym należało dokonać płatności. Należy pamiętać, że jeżeli podatnik/pośrednik otrzyma od państwa członkowskiego identyfikacji ponaglenie dotyczące trzech kolejnych kwartałów i nie uiści pełnej kwoty VAT w terminie 10 dni od dnia wystosowania każdego z tych ponagleń, zostanie uznany za osobę uporczywie uchylającą się od przestrzegania zasad danej procedury 50 i w związku z tym zostanie wykluczony/usunięty, chyba że niezapłacona kwota w przypadku każdego okresu rozliczeniowego jest mniejsza niż 100 EUR.

4. Co się stanie, jeżeli podatnik/pośrednik w dalszym ciągu nie zapłaci kwoty należnego podatku VAT?

Obowiązek wystosowania kolejnych ponagleń i podjęcia kroków w celu poboru kwoty VAT spoczywa na państwie członkowskim konsumpcji. Jeżeli ponaglenie zostaje wysłane przez państwo członkowskie konsumpcji, podatnik/pośrednik nie może już dokonać zaległej płatności VAT na rzecz państwa członkowskiego identyfikacji, tylko musi uiścić ją bezpośrednio na rzecz państwa członkowskiego konsumpcji. Jeżeli podatnik mimo tego dokonuje płatności na rzecz państwa członkowskiego identyfikacji, kwoty te nie zostaną przekazane przez państwo członkowskie identyfikacji do państwa członkowskiego konsumpcji, tylko zwrócone podatnikowi/pośrednikowi.

Wszelkie kary i opłaty nakładane w związku ze złożeniem deklaracji po terminie wykraczają poza zakres systemu punktu kompleksowej obsługi i należą do kompetencji państwa członkowskiego konsumpcji zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami i procedurami.

6. Co się stanie, jeżeli podatnik/pośrednik dokona korekty wcześniejszej deklaracji VAT na potrzeby punktu kompleksowej obsługi w taki sposób, że wykaże nadpłatę na rzecz jednego państwa członkowskiego i niedopłatę tej samej kwoty w odniesieniu do innego państwa członkowskiego?

Nie ma możliwości wzajemnego potrącenia nadpłaty i niedopłaty względem różnych państw członkowskich konsumpcji. Państwo członkowskie konsumpcji, w którym odnotowano nadpłatę, jest zobowiązane do zwrotu kwoty bezpośrednio podatnikowi (saldo między należnym podatkiem VAT od dostaw zgłoszonych w danym okresie rozliczeniowym a korektami wprowadzonymi w odniesieniu do wcześniejszych deklaracji VAT dotyczących tego

samego państwa członkowskiego konsumpcji) na podstawie informacji zawartych w deklaracji VAT na potrzeby punktu kompleksowej obsługi. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty należnego VAT państwu członkowskiemu, w którym odnotowano niedopłatę, za pośrednictwem punktu kompleksowej obsługi po dokonaniu korekty. W przypadku gdy państwo członkowskie identyfikacji otrzymało kwotę w odniesieniu do deklaracji VAT, którą następnie uznano za błędną (np. z powodu korekt dokonanych przez podatnika), i gdy to państwo członkowskie identyfikacji nie przekazało jeszcze tej kwoty państwu członkowskiemu (państwom członkowskim) konsumpcji, państwo członkowskie identyfikacji zwraca nadpłaconą kwotę bezpośrednio danemu podatnikowi.

Powyższe pytania i odpowiedzi nie wyczerpują w naszej ocenie wątpliwości technicznych w zakresie płatności zobowiązania VAT w pakiecie e-commerce w tym chociażby w ramach potencjalnie powstałych zaległości podatkowych.

Powyższe powoduje kolejne pytania, na które odpowiedzi powinny w naszej ocenie znaleźć się w Objasnieniach:

- czy w przypadku powstania zaległości w VAT rozliczanego poprzez jedną z ww. szczególnych procedur w ramach pakietu e-commerce z powodu jakichkolwiek błędów powodujących zaniżenie zobowiązania podatkowego w danym kwartale/miesiącu, podatnik otrzyma informację z organu podatkowego kraju identyfikacji, kraju konsumpcji czy też z kraju konsumpcji za pośrednictwem kraju identyfikacji o wysokości zaległości z podaniem kwot i wyliczonymi odsetkami, rachunkiem bankowym, na który ma trafić zaległość? Czy też
- w przypadku powstania zaległości w VAT, na gruncie przepisów lokalnych państwa członkowskiego konsumpcji, będzie zobligowany do samodzielnego ustalenia wysokości odsetek od zaległości podatkowej na gruncie przepisów podatkowych państwa członkowskiego konsumpcji, w tym rachunku bankowego i organu, na rzecz którego owa zaległość wraz z odsetkami powinna być uregulowana?
- czy odsetki mają być co do zasady zawsze wyliczane w oparciu o przepisy lokalne kraju konsumpcji czy kraju identyfikacji? A może zostały przewidziane jakieś reguły z tym związane?
- czy organem właściwym w opisywanej sprawie jako podmiot pośredniczący w kontakcie z administracją państwa członkowskiego konsumpcji, któremu zaległe zobowiązanie podatkowe VAT będzie należne będzie występował zawsze jako pośrednik Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście czy też tylko w określonych sytuacjach lub może będzie konieczność bezpośredniego kontaktu z organami danego państwa członkowskiego konsumpcji?

- czy w przypadku braku samodzielnego wykrycia błędów w raportowaniu tj. zaniżenia zobowiązania w VAT, ponaglenie z państwa członkowskiego konsumpcji zostanie wystosowane do podatnika w języku narodowym państwa członkowskiego konsumpcji, identyfikacji i kto takie powiadomienia będą podatnicy otrzymywać tj. bezpośrednio od organu państwa członkowskiego konsumpcji, czy też za pośrednictwem Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście

Uwagi:

W naszej ocenie, zasady kontaktu z organami - czy to Naczelnikiem Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, czy odpowiednimi organami administracji skarbowych państwa członkowskich w zakresie płatności w tym nadpłat czy też zaległości oraz innych technicznych aspektów rozliczania zobowiązania VAT w jednej z procedur pakietu e-commerce - powinny być uwzględnione w Objaśnieniach, wraz z podaniem konkretnych przykładów tak, aby podatnicy mieli pewność co do zasad postępowania w niestandardowych sytuacjach.

Mamy świadomość, iż trudno jest przewidzieć wszystkie sytuacje, jakie mogą powstać w trakcie raportowania VAT w przedmiotowych procedurach. Niemniej warto uwzględnić w Objaśnieniach chociażby te potencjalnie najważniejsze i opisać je pod kątem technicznym, tak aby wyeliminować na przyszłość potencjalne błędy.

2. Obowiązek prowadzenia elektronicznej ewidencji transakcji objętych procedurą unijną, nieunijną zgodnie z art. 63c rozporządzenia 282/2011 oraz transakcji objętych procedurą importową zgodnie z art. 63c ust. 2 rozporządzenia 282/2011, a poszczególne jej elementy

Zgodnie ze nowelizowanym art. 130d ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy zidentyfikowani na potrzeby procedury unijnej będą obowiązane prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję transakcji objętych procedurą unijną zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 63c rozporządzenia 282/2011.

Zgodnie ze nowelizowanym art. 134 ust. 1 ustawy o VAT, podmioty zagraniczne zidentyfikowani na potrzeby procedury nieunijnej będą obowiązane prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję transakcji objętych procedurą nieunijną zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 63c rozporządzenia 282/2011.

Zgodnie ze nowelizowanym art. 138h ust. 1 ustawy o VAT, podatnik zidentyfikowany na potrzeby procedury importu albo pośrednik działający na rzecz podatnika jest obowiązany prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję transakcji objętych procedur importu, zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 63c ust. 2 rozporządzenia 282/2011. Pośrednik prowadzi odrębną ewidencję dla każdego z podatników, których reprezentuje.

Zgodnie z art. 63c ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz. U. UE. L. z 2011 r. Nr 77, str. 1 z późn. zm.) (dalej jako: „Rozporządzenie”), aby została uznana za wystarczająco szczegółową w rozumieniu art. 369 i 369k dyrektywy 2006/112/WE, ewidencja prowadzona przez podatnika musi zawierać następujące informacje:

- a) oznaczenie państwa członkowskiego konsumpcji, na rzecz którego świadczona jest usługa;
- b) rodzaj świadczonej usługi;
- c) datę świadczenia usługi;
- d) podstawę opodatkowania ze wskazaniem użytej waluty;
- e) wszelkie dalsze kwoty podwyższające lub obniżające podstawę opodatkowania;
- f) zastosowaną stawkę VAT;
- g) kwotę należnego VAT ze wskazaniem użytej waluty;
- h) datę i kwotę otrzymanych płatności;
- i) wszelkie płatności zaliczkowe otrzymane przed świadczeniem usługi;
- j) w przypadku, gdy wystawiono fakturę - informacje zawarte na fakturze;
- k) nazwisko/nazwę usługobiorcy, jeżeli są znane podatnikowi;
- l) informacje wykorzystywane do określenia miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, lub zwykłe miejsce pobytu.

Zgodnie z ust. 2 ww. Rozporządzenia, informacje, o których mowa w ust. 1, podlegają ewidencjonowaniu przez podatnika w taki sposób, aby możliwe było ich niezwłoczne udostępnienie drogą elektroniczną oraz dla każdej pojedynczej świadczonej usługi.

W związku z powyższymi przepisami w zakresie ewidencji, nie jest w naszej ocenie jasne i nie zostało to uwzględnione również w Objasnieniach, jak rozumieć art. 63c ust 1 lit. j. Rozporządzenia.

W konsekwencji nasuwa się pytanie, czy w związku z wystawieniem faktury na rzecz konsumenta fakultatywnie bądź na jego żądanie, do prowadzonej w sposób elektroniczny ewidencji należy:

- wprowadzić wszystkie dane wynikające z faktury wystawionej zgodnie z przepisami polskiej ustawy o VAT? Czy też
- tylko niektóre elementy formalne faktury np. kolejny numer faktury, data wystawienia, data dostawy, kwoty netto, stawka VAT kraju członkowskiego konsumpcji, kwota VAT, kwota brutto powinny zostać uwzględniane?

Uwagi:

W naszej ocenie, skoro pakiet e-commerce ma na celu uproszczenie rozliczeń – konieczne jest wskazanie w Objaśnieniach, czy wszystkie czy tylko niektóre z pozycji na fakturze będą wystarczające/obligatoryjne dla organu podatkowego celem prawidłowego prowadzenia ewidencji na potrzeby procedur szczególnych przez podatników. Brak uregulowania tej kwestii może doprowadzić do zbędnej szczegółowości danych zawartych w ewidencji, a z drugiej strony – do rozbieżnej praktyki jej prowadzenia przez podatników, co w każdym przypadku utrudniać będzie prowadzenie kontroli (konieczność analizy znacznej ilości zbędnych danych).

3. Raportowanie transakcji wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (dalej jako „WSTO”) w ramach procedury unijnej, posiadanie niezbędnej dokumentacji przewozowej i potwierdzającej odbiór towarów poza terytorium kraju i zasady raportowania w deklaracja dla rozliczania podatku VAT w zakresie procedury unijnej i/lub w JPK_VAT7M / VAT7K z deklaracją

Zgodnie z nowododanym art. 22a ust. 7 – 11 ustawy o VAT:

7. 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, w przypadku gdy towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, jest otrzymanie przez dostawcę, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, dowodów, że towary zostały dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

8. Dowodami, o których mowa w ust. 7, są dokumenty:

1) przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przez dostawcę przewoźnikowi,

2) *potwierdzające odbiór towarów poza terytorium kraju*

– jeżeli dokumenty te łącznie potwierdzają dostarczenie towarów do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

9. *W przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 8, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, dokumentami wskazującymi, że wystąpiła dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, mogą być również inne dokumenty otrzymywane przez dostawcę w tego rodzaju dostawie towarów, w szczególności:*

1) *korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;*

2) *dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie – w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania.*

10. *Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 7, nie został spełniony, dostawca nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy. W tym przypadku dostawca wykazuje tę dostawę w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za następny okres rozliczeniowy jako dostawę towarów na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy dostawca nie otrzymał dokumentów wskazujących, że wystąpiła dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów.*

11. *Otrzymanie dokumentów wskazujących, że wystąpiła dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów dla wysyłanych lub transportowanych towarów po terminie, o którym mowa w ust. 10, uprawnia dostawcę do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dostawca otrzymał te dokumenty.”;*

Powyższe rodzi pytanie, jak powinien postąpić podatnik w sytuacji, gdy nie będzie posiadać ww. dokumentacji w ww. terminach ustawowych, tj. czy powoduje to po stronie podatnika, zarejestrowanego do procedury unijnej:

- konieczność wykazania WSTO z odpowiednią stawką krajową jedynie w JPK_V7M / V7K z deklaracją? Czy też
- konieczność wykazania WSTO w deklaracji dla rozliczania podatku VAT w zakresie procedury unijnej ze stawką właściwą dla kraju konsumpcji (zakończenia wysyłki/transportu WSTO) i jednocześnie z odpowiednią stawką krajową w JPK_V7M / 7K z deklaracją, a w momencie uzyskania dokumentów – konieczność skorygowania

podatku należnego wykazanego w stawce krajowej w JPK_VAT7M / VAT7K z deklaracją za odpowiedni okres rozliczeniowy?

4. Doprecyzowanie Objasnień w zakresie katalogu usług - strona 30-31 Objasnień

W naszej ocenie niektóre z wymienionych usług np. *usługi zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji* wchodzi w zakres powszechnie rozumianych usług związanych z nieruchomościami, które zostały również wskazane jako *usługi związane z nieruchomościami*.

Zatem nie ma w naszej ocenie potrzeby odrębnego wyszczególnienia tychże pozycji w Objasnieniach i mogą stanowić jedną pozycję jako *usługi związane z nieruchomościami*.

Dodatkowo w naszej ocenie można byłoby doprecyzować wymieniony katalog usług poprzez odwołanie np. do konkretnych przepisów ustawy o VAT, w tym w powiązaniu z regulacjami Rozporządzenia.

5. Kosmetyki w postaci perfum/wód toaletowych, a zastosowanie procedury importu (IOSS) w zakresie pakietu e-commerce

Zgodnie z art. 138a pkt 2 ustawy o VAT, sprzedaży na odległość towarów nie stosuje się do towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Brak możliwości zastosowania procedury importu (IOSS) w stosunku do wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu potwierdza również art. 138i ust. i tej ustawy.

Należy wskazać, że zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym, wyrobem podlegającym akcyzie jest m.in. alkohol etylowy, do którego zalicza się wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej.

Wyroby takie jak perfumy i wody toaletowe są wyrobami opartymi na alkoholu etylowym. Formalnie więc rzecz biorąc, są wyrobami podlegającymi podatkowi akcyzowemu, a jedynie na podstawie szczegółowych przepisów są od tego podatku zwolnione.

Dla większości podatników kwestia ta nie jest jasna stąd, w naszej ocenie, Objasnienia powinny jasno zadeklarować, czy IOSS może znaleźć zastosowanie dla importu perfum, wód toaletowych oraz innych wyrobów zawierających alkohol etylowy, ale niestanowiących napoju przeznaczonego do spożycia sensu stricto (np. wyrobów cukierniczych, leków, płynów do szyb itp.).

Należy przy tym zaznaczyć, że w Notach wyjaśniających w sprawie przepisów dotyczących VAT w handlu elektronicznym VAT Komisji Europejskiej, w pkt. 4.2.3 *Które dostawy towarów są objęte procedurą importu?*, w przypisie 33 wskazano, że: ***Perfumy i woda toaletowa są jednak objęte procedurą importu, nawet jeśli są wyłączone ze zwolnienia z należności celnych dotyczącego przesyłek o niewielkiej wartości (art. 23 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych)***. Stwierdzenie to powtórzono w pkt. 4.3.3 *Jakie transakcje są objęte uregulowaniami szczególnymi?*.

Z powyższego wynika, że wyroby te, formalnie podlegające reżimowi podatku akcyzowego, powinny jednak móc korzystać z procedury IOSS. Jak jednak wspomnieliśmy – kwestia ta nie jest jednoznaczna, stąd w naszej ocenie powinna zostać jednoznacznie wyjaśniona w Objasnieniach – tym bardziej, że import perfum/wód toaletowych stanowi stosunkowo dużą część rynku.

Mamy nadzieję, że nasze spostrzeżenia okażą się pomocne.

Niniejszym wyrażamy zgodę na przetwarzanie naszych danych osobowych w związku z prowadzonym procesem prekonsultacji podatkowych w sprawie Objasnień do pakietu e-commerce w VAT.

Łukasz Woźniak

Tax manager

lwozniak@asbgroup.eu

tel. +48 691 419 816

Jarosław Szajkowski

Tax manager

Doradca podatkowy, nr
wpisu 12353

jszajkowski@asbgroup.eu

tel. +48 570 400 673